



## Zbierka súdnych rozhodnutí

ROZSUDOK SÚDNEHO DVORA (piata komora)

z 24. marca 2021 \*

„Návrh na začatie prejudiciálneho konania – Právo obchodných spoločností – Smernica 2006/43/ES – Štatutárny audit ročných účtovných závierok a konsolidovaných účtovných závierok – Článok 22a ods. 1 písm. a) – Zamestnanie štatutárneho audítora auditovanou spoločnosťou – Čakacia lehota – Zákaz prijať kľúčovú manažérsku pozíciu v auditovanom subjekte – Porušenie – Závažnosť a dĺžka trvania porušenia – Výraz ‚prijatá pozícia‘ – Rozsah – Uzavretie pracovnej zmluvy s auditovaným subjektom – Nezávislosť štatutárnych audítora – Vonkajší aspekt“

Vo veci C-950/19,

ktorej predmetom je návrh na začatie prejudiciálneho konania podľa článku 267 ZFEÚ, podaný rozhodnutím Helsingin hallinto-oikeus (Správny súd Helsinki, Fínsko) z 13. decembra 2019 a doručený Súdnemu dvoru 17. decembra 2019, ktorý súvisí s konaním začatým na návrh:

A,

za účasti:

**Patentti- ja rekisterihallituksen tilintarkastuslautakunta,**

SÚDNY DVOR (piata komora),

v zložení: predseda piatej komory E. Regan (spravodajca), sudcovia M. Ilešič, E. Juhász, C. Lycourgos a I. Jarukaitis,

generálny advokát: M. Campos Sánchez-Bordona,

tajomník: A. Calot Escobar,

so zreteľom na písomnú časť konania,

so zreteľom na pripomienky, ktoré predložili:

– Európska komisia, v zastúpení: H. Støvlbæk, I. Koskinen a L. Armati, splnomocnení zástupcovia,

po vypočutí návrhov generálneho advokáta na pojednávaní 10. decembra 2020,

vyhlásil tento

\* Jazyk konania: fínčina.

## Rozsudok

- 1 Návrh na začatie prejudiciálneho konania sa týka výkladu článku 22a ods. 1 písm. a) smernice Európskeho parlamentu a Rady 2006/43/ES zo 17. mája 2006 o štatutárnom audite ročných účtovných závierok a konsolidovaných účtovných závierok, ktorou sa menia a dopĺňajú smernice Rady 78/660/EHS a 83/349/EHS a ktorou sa zrušuje smernica Rady 84/253/EHS (Ú. v. EÚ L 157, 2006, s. 87), zmenenej smernicou Európskeho parlamentu a Rady 2014/56/EÚ zo 16. apríla 2014 (Ú. v. EÚ L 158, 2014, s. 196) (ďalej len „smernica 2006/43“).
- 2 Tento návrh bol podaný v rámci konania začatého na návrh A, štatutárneho audítora schváleného fínskou obchodnou komorou, vo veci rozhodnutia Patentti- ja rekisterihallituksen tilintarkastuslautakunta (Výbor pre štatutárny audit pri Úrade duševného vlastníctva, Fínsko) (ďalej len „príslušný vnútroštátny orgán“) uložiť mu pokutu v nadväznosti na jeho prijatie na kľúčovú manažérsku pozíciu v spoločnosti, v ktorej vykonával štatutárny audit.

### Právny rámec

#### Právo Únie

- 3 Podľa odôvodnení 5, 8, 9, 11 a 13 smernice 2006/43:

„(5) Táto smernica má za cieľ rozsiahlu – hoci nie úplnú – harmonizáciu požiadaviek týkajúcich sa štatutárneho auditu. Členský štát, ktorý vyžaduje štatutárny audit, môže zaviesť prísnejšie požiadavky, pokiaľ v tejto smernici nie je ustanovené inak.

...

(8) Na ochranu tretích strán by mali byť všetci schválení audítori a audítorské spoločnosti zapísané v registri, ktorý je prístupný verejnosti a obsahuje základné informácie o štatutárnych audítoroch a audítorských spoločnostiach.

(9) Štatutárni audítori by mali dodržiavať najvyššie etické normy. Mali by sa teda riadiť zásadami profesijnej etiky, čo zahŕňa aspoň vykonávanie ich poslania vo verejnom záujme, ich bezúhonnosť a nestrannosť a ich odbornú spôsobilosť, ako aj náležitú starostlivosť. Vykonávanie poslania štatutárnych audítorov vo verejnom záujme znamená, že širšie spoločenstvo ľudí a inštitúcií sa spolieha na kvalitu práce štatutárneho audítora. Kvalitný audit prispieva k riadnemu fungovaniu trhov prostredníctvom zvyšovania integrity a efektívnosti finančných výkazov. ...

...

(11) Štatutárni audítori a audítorské spoločnosti by mali byť počas vykonávania štatutárneho auditu nezávislí. Môžu informovať auditovaný subjekt o záležitostiach vyplývajúcich z auditu, ale mali by sa zdržať zasahovania do procesov vnútorného rozhodovania auditovaného subjektu. Ak sa ocitnú v situácii, v ktorej je závažnosť ohrozenia ich nezávislosti aj po uplatnení ochranných opatrení na zníženie tohto ohrozenia príliš veľká, mali by od zákazky na audit odstúpiť alebo sa zdržať jej prijatia. ...

...

(13) Je dôležité zaistiť dlhodobu vysokú kvalitu všetkých štatutárnych auditov vyžadovaných právnymi predpismi [Únie]. ...“

- 4 V kapitole I smernice 2006/43 s názvom „Predmet úpravy a vymedzenie pojmov“ článku 1 tejto smernice s názvom „Predmet úpravy“ stanovuje:

„Táto smernica ustanovuje pravidlá týkajúce sa štatutárneho auditu ročnej a konsolidovanej účtovnej závierky.

...“

- 5 V tejto kapitole I článok 2 tejto smernice, nazvaný „Vymedzenie pojmov“, stanovuje:

„Na účely tejto smernice:

...

2. ‚štatutárny audítor‘ je fyzická osoba, ktorú v súlade s touto smernicou schválili príslušné orgány členského štátu na vykonávanie štatutárnych auditov;

3. ‚audítorská spoločnosť‘ je právnická osoba alebo akýkoľvek iný subjekt, bez ohľadu na jej/jeho právnu formu, ktorú/ktorý v súlade s touto smernicou schválili príslušné orgány členského štátu na vykonávanie štatutárnych auditov;

...

16. ‚kľúčový audítorský partner‘ je:

- a) štatutárny audítor, ktorého audítorská spoločnosť určila na vykonávanie konkrétnej zákazky na audit ako primárne zodpovedného za vykonanie štatutárneho auditu v mene audítorskej spoločnosti, alebo
- b) v prípade auditu skupiny prinajmenšom štatutárny audítor, ktorý je poverený audítorskou spoločnosťou ako primárne zodpovedný za vykonanie štatutárneho auditu na úrovni skupiny[,] a štatutárny audítor, ktorý je poverený ako primárne zodpovedný za audit na úrovni významných dcérskych spoločnosti, alebo
- c) štatutárny audítor, ktorý podpisuje audítorskú správu.

...“

- 6 Článok 22 uvedenej smernice s názvom „Nezávislosť a nestrannosť“, ktorý sa nachádza v kapitole IV tejto smernice s názvom „Profesijná etika, nezávislosť, nestrannosť, dôverynosť informácií a služobné tajomstvo“ stanovuje:

„1. Členské štáty zabezpečia, aby bol štatutárny audítor alebo audítorská spoločnosť a akákoľvek fyzická osoba, ktorá môže priamo alebo nepriamo ovplyvniť výsledok štatutárneho auditu, pri výkone štatutárneho auditu nezávislá od auditovaného subjektu a aby nebola zapojená do rozhodovania auditovaného subjektu.

Nezávislosť sa bude vyžadovať minimálne počas obdobia, na ktoré sa vzťahuje účtovná závierka, ktorej audit sa má vykonať, ako aj počas obdobia, v ktorom sa vykonáva štatutárny audit.

Členské štáty zabezpečia, aby štatutárny audítor alebo audítorská spoločnosť prijali všetky náležité opatrenia na zaistenie toho, že počas výkonu štatutárneho auditu nebude ich nezávislosť ovplyvnená žiadnym existujúcim alebo potenciálnym konfliktom záujmov alebo obchodným alebo iným priamym či nepriamym vzťahom, ktorého je účastníkom štatutárny audítor alebo audítorská spoločnosť vykonávajúca štatutárny audit a prípadne jej sieť, manažéri, audítori, zamestnanci, akékoľvek iné fyzické

osoby, ktorých služby sú štatutárnemu audítorovi alebo audítorskej spoločnosti k dispozícii alebo pod ich kontrolou, alebo akákoľvek iná osoba priamo alebo nepriamo prepojená so štatutárnym audítorom alebo audítorskou spoločnosťou prostredníctvom kontroly.

Štatutárny audítor alebo audítorská spoločnosť nevykoná štatutárny audit, pokiaľ hrozí, že by pri audite mohlo dôjsť k sebahodnoteniu, presadzovaniu vlastných záujmov, obhajobe, familiárnemu vzťahu alebo zastrášovaniu z dôvodu finančných, osobných, obchodných, zamestnaneckých alebo iných vzťahov medzi:

- štatutárnym audítorom, audítorskou spoločnosťou, jej sieťou a akoukoľvek fyzickou osobou, ktorá môže ovplyvniť výsledok štatutárneho auditu, a
- auditovaným subjektom,

následkom ktorých by objektívna, rozumná a informovaná tretia strana s prihliadnutím na uplatňované ochranné opatrenia dospela k záveru, že je spochybnená nezávislosť štatutárneho audítora alebo audítorskej spoločnosti.

...

4. Členské štáty zabezpečia, aby sa osoby alebo spoločnosti uvedené v odseku 2 nepodieľali na vypracovaní štatutárneho auditu žiadneho konkrétneho auditovaného subjektu ani inak neovplyvňovali jeho výsledok, ak:

...

c) mali zamestnanecký alebo obchodný či iný vzťah s daným auditovaným subjektom v období uvedenom v odseku 1, ktorý môže spôsobiť alebo môže byť všeobecne vnímaný ako spôsobujúci konflikt záujmov.

5. Osoby alebo spoločnosti uvedené v odseku 2 nesmú žiadať ani prijímať peňažné a nepeňažné dary alebo výhody od auditovaného subjektu alebo akéhokoľvek subjektu spriazneného s auditovaným subjektom, iba ak by objektívna, rozumná a informovaná tretia strana považovala ich hodnotu za triviálnu alebo bezvýznamnú.

...“

7 Článok 22a smernice 2006/43 s názvom „Zamestnávanie bývalých štatutárnych audítorov alebo zamestnancov štatutárnych audítorov alebo audítorských spoločností auditovanými subjektmi“, ktorý sa tiež nachádza v kapitole IV tejto smernice, obsahuje odsek 1, ktorý znie:

„Členské štáty zabezpečia, aby štatutárny audítor alebo kľúčový audítorský partner, ktorý v mene audítorskej spoločnosti vykonáva štatutárny audit, pred uplynutím minimálne jednoročnej lehoty alebo v prípade štatutárneho auditu subjektov verejného záujmu pred uplynutím minimálne dvojročnej lehoty odvtedy, ako prestal konať ako štatutárny audítor alebo kľúčový audítorský partner v zákazke na audit, nesmel:

- a) prijať kľúčovú manažérsku pozíciu v auditovanom subjekte;
- b) v prípade, že je to uplatniteľné, sa stať členom výboru pre audit auditovaného subjektu, alebo ak taký výbor pre audit neexistuje, orgánu vykonávajúceho rovnocenné funkcie ako výbor pre audit;
- c) stať sa nevykonným členom správneho orgánu alebo členom dozorného orgánu auditovaného subjektu.“

- 8 Článok 28 uvedenej smernice s názvom „Správa audítora“, ktorý sa nachádza v kapitole V tejto smernice, s názvom „Audítorské štandardy a audítorská správa“ stanovuje:

„1. Štatutárny audítor (audítori) alebo audítorská spoločnosť (spoločnosti) predložia výsledky štatutárneho auditu v správe audítora. ...

2. Správa audítora má písomnú podobu a v správe sa:

...

c) uvedie názor audítora, ktorý je buď nepodmienенý, podmienený alebo záporný a v ktorom sa jasne uvádza názor štatutárneho audítora (audítorov) alebo audítorskej spoločnosti (spoločností) na to:

i) či ročná účtovná závierka poskytuje pravdivý a verný obraz v súlade s príslušným rámcom finančného výkazníctva;...

...“

- 9 Odôvodnenia 1, 6 až 8 a 10 smernice 2014/56, ktorou bola zmenená smernica 2006/43, znejú takto:

„(1) Smernicou [2006/43] sa ustanovujú podmienky schvaľovania a registrácie osôb vykonávajúcich štatutárny audit, pravidiel o nezávislosti, objektívnosti a profesijnej etike, ktoré sa uplatňujú na uvedené osoby, ako aj rámec pre verejný dohľad nad nimi. Je však potrebné ďalej harmonizovať uvedené pravidlá na úrovni Únie, aby sa umožnila väčšia transparentnosť a predvídateľnosť požiadaviek, ktoré na také osoby uplatňujú, a aby sa zlepšila ich nezávislosť a nestrannosť vo vykonávaní ich úloh. ...

...

(6) Obzvlášť dôležité je posilniť nezávislosť ako základný prvok pri vykonávaní štatutárnych auditov. S cieľom posilniť nezávislosť štatutárnych audítorov a audítorských spoločností od auditovaného subjektu pri výkone štatutárneho auditu by štatutárny audítor alebo audítorská spoločnosť a každá fyzická osoba, ktorá môže priamo alebo nepriamo ovplyvniť výsledok štatutárneho auditu, mali byť nezávislí od auditovaného subjektu a nemali by byť zapojení do procesu rozhodovania v auditovanom subjekte. ...

(7) Štatutárni audítori a audítorské spoločnosti by mali byť pri výkone štatutárnych auditov auditovaných subjektov nezávislé a malo by sa zabrániť konfliktom záujmov. S cieľom určiť nezávislosť štatutárnych audítorov a audítorských spoločností sa musí zohľadniť koncepcia siete, v ktorej štatutárni audítori a audítorské spoločnosti fungujú. Požiadavka nezávislosti by mala byť splnená aspoň počas obdobia, na ktoré sa vzťahuje správa audítora, a to vrátane obdobia, ktorého sa týkajú účtovné závierky, ktoré sa majú auditovať, ako aj obdobia výkonu štatutárneho auditu.

(8) Štatutárni audítori, audítorské spoločnosti a ich zamestnanci by sa najmä mali zdržať vykonávania štatutárneho auditu subjektu, ak v ňom majú obchodný alebo finančný záujem, a obchodovania s finančnými nástrojmi vydanými, zaručenými alebo inak podporovanými auditovaným subjektom okrem podielov v diverzifikovaných schémach kolektívneho investovania. Štatutárny audítor alebo audítorská spoločnosť by sa nemali podieľať na vnútorných rozhodovacích postupoch auditovaného subjektu. Štatutárnym audítorom, audítorským spoločnostiam a ich zamestnancom, ktorí sa priamo podieľajú na plnení zákazky na štatutárny audit, by sa malo zabrániť preberať povinnosti v auditovanom subjekte na úrovni manažmentu alebo predstavenstva, kým neuplynie primeraná lehota od ukončenia auditu.

...

- (10) Primeraná vnútorná organizácia štatutárnych audítorov a audítorských spoločností by mala pomôcť zabrániť akýmkoľvek rizikám pre ich nezávislosť. Vlastníci alebo spoločníci audítorskej spoločnosti, ako aj osoby, ktoré ju riadia, by nemali zasahovať do výkonu štatutárneho auditu žiadnym spôsobom, ktorý ohrozuje nezávislosť a objektívnosť štatutárneho audítora vykonávajúceho štatutárny audit v mene audítorskej spoločnosti. Okrem toho by štatutárni audítori a audítorské spoločnosti mali zaviesť vhodné vnútorné politiky a postupy voči zamestnancom a iným osobám zapojeným do činnosti týkajúcej sa štatutárneho auditu v rámci svojich organizácií na zabezpečenie dodržiavania svojich štatutárnych povinností. Cieľom týchto politík a postupov by malo byť najmä to, aby sa zabránilo akémukoľvek ohrozeniu nezávislosti a aby sa takéto ohrozenia riešili, a aby sa zabezpečila kvalita, integrita a dôkladnosť štatutárneho auditu. Tieto politiky a postupy by mali byť primerané vzhľadom na rozsah a zložitosť činnosti štatutárneho audítora alebo audítorskej spoločnosti.“

### *Fínske právo*

- 10 § 11 s názvom „Zamestnanie štatutárneho audítora auditovanou spoločnosťou“, ktorý sa nachádza v kapitole 4 tilintarkastuslaki (1141/2015) [zákon (č. 1141/2015) o štatutárnom audite] z 18. septembra 2015 s názvom „Iné ustanovenia týkajúce sa štatutárneho audítora“, stanovuje:

„Štatutárny audítor alebo kľúčový audítorský partner, ktorý v mene audítorskej spoločnosti vykonáva štatutárny audit, nesmie pred uplynutím minimálne jednoročnej lehoty od vykonania štatutárneho auditu:

1. prijať kľúčovú manažérsku pozíciu v auditovanom subjekte,
2. stať členom výboru pre audit auditovaného subjektu, alebo orgánu vykonávajúceho rovnocenné funkcie ako výbor pre audit,
3. stať sa nevykonným členom správneho orgánu alebo členom dozorného orgánu auditovaného subjektu.

Lehota uvedená v odseku 1 je dvojročná, ak je predmetom auditu subjekt verejného záujmu.

...“

- 11 § 5 s názvom „Pokuta a jej určenie“, ktorý sa nachádza v kapitole 10 tohto zákona s názvom „Sankcie“, stanovuje:

„Výbor pre štatutárny audit môže uložiť pokutu, ak štatutárny audítor nedodrží lehoty uvedené v § 11 kapitoly 4 tohto istého zákona týkajúce sa zamestnania štatutárneho audítora auditovaným subjektom.

Maximálna výška pokuty uložená za nedodržanie lehoty uvedenej v § 11 kapitoly 4 je 50 000 eur.

Pokuta sa platí štátu.“

- 12 § 7 s názvom „Skutočnosti, ktoré treba zohľadniť pri určení sankcie“, uvedený v tejto kapitole 10, stanovuje:

„Pri rozhodovaní o pokute sa majú zohľadniť všetky relevantné okolnosti, akými sú:

1. závažnosť a dĺžka trvania porušenia,

...“



## Spor vo veci samej a prejudiciálne otázky

- 13 Žalobca vo veci samej vykonával od roku 2014 do 12. júla 2018 ako kľúčový audítorský partner v mene audítorskej spoločnosti štatutárny audit u spoločnosti X Oyj (ďalej len „auditovaná spoločnosť“).
- 14 Dňa 5. februára 2018 uvedený žalobca v tomto postavení ukončil štatutárny audit tejto spoločnosti za účtovný rok 2017.
- 15 Dňa 12. júla 2018 žalobca vo veci samej uzavrel s uvedenou spoločnosťou pracovnú zmluvu.
- 16 Dňa 17. júla 2018 auditovaná spoločnosť v burzovom oznámení oznámila, že žalobca vo veci samej bol vymenovaný do funkcie finančného riaditeľa, ako aj člena manažmentu, a že začne vykonávať prácu vo februári 2019.
- 17 Dňa 31. augusta 2018 uvedený žalobca ukončil výkon práce v audítorskej spoločnosti, ktorá ho zamestnávala. Auditovaná spoločnosť vo vyhlásení, ktoré odovzdala v ten istý deň orgánu dohľadu nad audítormi, písomne potvrdila, že žalobca nebude až do zverejnenia audítorskej správy za účtovný rok 2018 vykonávať významné funkcie vo vedení, vo finančnej oblasti a oblasti oznamovania informácií týkajúcich sa tejto spoločnosti.
- 18 Rozhodnutím z 13. novembra 2018 (ďalej len „sporné rozhodnutie“) príslušný vnútroštátny orgán uložil žalobcovi vo veci samej pokutu vo výške 50 000 eur z dôvodu, že nedodrжал tzv. „čakáciu“ lehotu v dĺžke dvoch rokov stanovenú v § 11 kapitoly 4 zákona o štatutárnom audite v prípade subjektov verejného záujmu. Tento orgán sa domnieval, že táto lehota sa má počítať odo dňa, keď žalobca ukončil výkon práce v audítorskej spoločnosti ako kľúčový audítorský partner v zákazke na audit auditovanej spoločnosti, teda 12. júla 2018. V ten istý deň pritom uvedený žalobca prijal z dôvodu uzavretia pracovnej zmluvy s touto spoločnosťou kľúčovú manažérsku pozíciu v tejto spoločnosti, a to miesto finančného riaditeľa, prejednávané vo veci samej.
- 19 Dňa 14. decembra 2018 bola do obchodného registra zapísaná iná audítorská spoločnosť ako subjekt poverený štatutárnym auditom auditovanej spoločnosti.
- 20 Po ukončení štatutárneho auditu auditovanej spoločnosti 5. februára 2019 touto inou audítorskou spoločnosťou za účtovný rok 2018 žalobca vo veci samej začal vykonávať prácu v rámci tejto spoločnosti ako finančný riaditeľ a člen správnej rady.
- 21 Žalobca vo veci samej podal na Helsingin hallinto-oikeus (Správny súd Helsinky, Fínsko) žalobu, na zníženie pokuty, ktorá mu bola sporným rozhodnutím uložená, a to aspoň o polovicu.
- 22 Na podporu tejto žaloby žalobca vo veci samej tvrdí, že sporné rozhodnutie je založené na nesprávnom výklade závažnosti a dĺžky trvania porušenia, keďže výraz „prijat... pozíciu“ uvedený v článku 22a ods. 1 písm. a) smernice 2006/43 nevyhnutne odkazuje na situáciu, v ktorej dotknutá osoba skutočne nastúpila na pozíciu. Pokiaľ to tak nie je, nemá totiž táto osoba, aj keď sa môže cítiť byť morálne viazaná na spoločnosť, ktorá ju prijala do zamestnania, v tejto spoločnosti skutočnú pozíciu a nemá vplyv na riadenie jej vecí. Kľúčovým hľadiskom pri posudzovaní nezávislosti je možnosť dotknutej osoby ovplyvňovať ročnú účtovnú závierku svojho nového zamestnávateľa. Z toho vyplýva, že v prejednávanej veci sa za dotknutú pozíciu musí považovať tá, ktorú prijal uvedený žalobca od svojho nástupu na pozíciu v auditovanej spoločnosti ako finančný riaditeľ, t. j. vo februári 2019.
- 23 Okrem toho žalobca vo veci samej zdôrazňuje, že okolnosti sa môžu zmeniť pred skutočným nástupom na pozíciu. V prejednávanej veci sa teda vzhľadom na skutočnosť, že iná audítorská spoločnosť bola poverená štatutárnym auditom auditovanej spoločnosti za účtovný rok 2018, treba domnievať, že čakacia lehota začala plynúť 5. februára 2018, od dátumu ukončenia štatutárneho auditu tejto spoločnosti, ktorým bol poverený za účtovný rok 2017. Ak by bola čakacia lehota stanovená z hľadiska

skutočnej nezávislosti, jej trvanie by v prejednávanej veci teda dosiahlo celý rok, zatiaľ čo z čisto formálneho hľadiska by táto lehota trvala približne sedem mesiacov, t. j. od 12. júla 2018, dátumu podpísania pracovnej zmluvy s auditovanou spoločnosťou, do 5. februára 2019, dátumu ukončenia štatutárneho auditu tejto spoločnosti za účtovný rok 2018.

- 24 Žalobca vo veci samej navyše uviedol, že informácia týkajúca sa jeho zamestnania sa zverejnila transparentným spôsobom, aby bolo pre tretie osoby jasné, že situácia bola starostlivo zvážená, a boli prijaté preventívne opatrenia. Z dôvodu zmeny audítorskej spoločnosti poverenej štatutárnym auditom auditovanej spoločnosti za účtovný rok 2018 sa teda žalobca nenachádzal v situácii, v ktorej by bol zamestnaný touto spoločnosťou, zatiaľ čo audítorská spoločnosť, ktorá ho zamestnávala, ešte vykonávala jej audit. Uplatnenie § 5 kapitoly 10 zákona o štatutárnom audite musí teda podliehať podmienke, podľa ktorej audítorský vzťah pokračuje aj po zamestnaní kľúčového audítorského partnera auditovanou spoločnosťou.
- 25 Príslušný vnútroštátny orgán tvrdí, že v spornom rozhodnutí zohľadnil okolnosti uvedené v § 7 kapitoly 10 zákona o štatutárnom audite týkajúcom sa uloženia sankcií.
- 26 Je pravda, že výraz „prijatá... pozíciu“ v zmysle § 11 kapitoly 4 tohto zákona možno vykladať tak, že odkazuje tak na podpísanie pracovnej zmluvy týkajúcej sa predmetnej pozície, ako aj na skutočný nástup na pozíciu. Rovnako je pravda, že okolnosti medzi týmito dvoma udalosťami sa môžu vyvíjať. Nie je pritom odôvodnené sankcionovať skutok, ku ktorému ešte nedošlo.
- 27 V prospech prvého z týchto výkladov však nasvedčujú viaceré skutočnosti. Najmä vzhľadom na to, že čakacia lehota má zaručiť nezávislosť štatutárneho audítora, treba náležite zohľadniť vonkajšie okolnosti a vnímanie. Uzavretie pracovnej zmluvy, *a fortiori* pokiaľ bolo zverejnené na trhoch, predstavuje pritom okolnosť vnímateľnú tretími osobami, ktorá priamo ovplyvňuje konanie, ako aj postoj zamestnanej osoby, jej zamestnávateľa a dotknutých subjektov. Štatutárny audítor, ktorý uzavrel takúto pracovnú zmluvu, je z tohto dôvodu viazaný na svojho nového zamestnávateľa v tom zmysle, že má voči nemu určitú lojálnosť a musí konať v súlade s jeho záujmami, dokonca aj pred svojím skutočným nástupom na pozíciu. Štatutárny audítor, ktorý je prijatý na manažérsku pozíciu auditovaného subjektu, teda prestáva byť od uzavretia pracovnej zmluvy nezávislý. Dátum skutočného nástupu na pozíciu naopak nie je rozhodujúci.
- 28 Vnútroštátny súd sa domnieva, že rozhodnutie sporu vo veci samej, ktorý sa týka otázky, či príslušný vnútroštátny orgán mohol uložiť žalobcovi vo veci samej pokutu vo výške 50 000 eur z dôvodu nedodržania čakacej lehoty stanovenej v § 11 kapitoly 4 zákona o štatutárnom audite, závisí od spôsobu výpočtu dĺžky trvania tejto čakacej lehoty. Na účely rozhodnutia v súlade s § 7 kapitoly 10 tohto zákona o závažnosti a dĺžke trvania porušenia vytýkaného dotknutej osobe je totiž potrebné určiť okamih, od ktorého sa má dotknutá osoba považovať za osobu, ktorá v zmysle § 11 kapitoly 4 uvedeného zákona, ktorým sa do vnútroštátneho práva preberá článok 22a ods. 1 smernice 2006/43, prijala kľúčovú manažérsku pozíciu v rámci auditovanej spoločnosti.
- 29 Za týchto podmienok Helsingin hallinto-oikeus (Správny súd Helsinky) rozhodol prerušiť konanie a položiť Súdnemu dvoru tieto prejudiciálne otázky:
- „1. Má sa článok 22a ods. 1 smernice [2006/43] vykladať v tom zmysle, že kľúčový audítorský partner prijme pozíciu, aká je opísaná v tomto odseku, uzavretím príslušnej pracovnej zmluvy?
2. V prípade, ak bude odpoveď na prvú otázku záporná, má sa článok 22a ods. 1 [tejto smernice] vykladať v tom zmysle, že kľúčový audítorský partner prijme pozíciu, aká je opísaná v tomto odseku, začatím výkonu práce na predmetnej pozícii?“



## O prejudiciálnych otázkach

- 30 Svojimi dvoma otázkami, ktoré treba skúmať spoločne, sa vnútroštátny súd v podstate pýta, či sa má článok 22a ods. 1 písm. a) smernice 2006/43 vykladať v tom zmysle, že štatutárny audítor, akým je kľúčový audítorský partner určený audítorskou spoločnosťou v rámci zákazky na audit, sa má považovať za osobu, ktorá prijme kľúčovú manažérsku pozíciu v auditovanom subjekte v zmysle tohto ustanovenia, hneď ako s týmto subjektom uzavrie pracovnú zmluvu týkajúcu sa tejto pozície, alebo len od okamihu, keď začne skutočne vykonávať prácu na uvedenej pozícii.
- 31 Na úvod treba pripomenúť, že článok 22a ods. 1 smernice 2006/43 stanovuje v prípade, ak je štatutárny audítor alebo kľúčový audítorský partner, ktorý v mene audítorskej spoločnosti vykonáva štatutárny audit, zamestnaný auditovanou spoločnosťou minimálnu čakaciu lehotu, ktorá je buď jeden rok, alebo, ak je zamestnaný subjektom verejného záujmu, dva roky od ukončenia výkonu práce štatutárneho audítora alebo kľúčového audítorského partnera v rámci zákazky na audit, počas ktorej je na základe článku 22a ods. 1 písm. a) tejto smernice zakázané, aby takýto audítor „prijal“ kľúčovú manažérsku pozíciu v auditovanom subjekte.
- 32 Zo skutočností predložených vnútroštátnym súdom vyplýva, že otázky položené Súdnemu dvoru sa predkladajú v kontexte sporu, v rámci ktorého žalobca vo veci samej, aj keď nespochybňuje, že porušil dotknutú čakaciu lehotu dvoch rokov, uplatniteľnú v prejednávanej veci, má však za cieľ dosiahnuť zníženie pokuty, ktorú mu uložil príslušný vnútroštátny orgán z dôvodu tohto porušenia, keďže v ten istý deň, ako ukončil výkon práce ako kľúčový audítorský partner na vykonávanie zákazky na audit tejto spoločnosti, uzavrel s touto spoločnosťou pracovnú zmluvu, na základe ktorej bol vymenovaný za finančného riaditeľa a člena riadiaceho výboru tejto spoločnosti. Podľa tohto orgánu je v tejto súvislosti irelevantná skutočnosť, že žalobca vo veci samej skutočne nastúpil na pozíciu len k neskoršiemu dátumu, po niečo viac ako šiestich mesiacoch po uzavretí tejto pracovnej zmluvy a približne rok po ukončení posledného štatutárneho auditu uvedenej spoločnosti, ktorú vykonal pre túto audítorskú spoločnosť.
- 33 Z toho vyplýva, že vzhľadom na to, že porušenie čakacej doby nebolo spochybnené, je cieľom otázok vnútroštátneho súdu, ako to v návrhu na začatie prejudiciálneho konania výslovne zdôrazňuje, len určiť stupeň závažnosti a dĺžku trvania tohto porušenia, pričom sa na účely určenia okamihu, keď k tomuto porušeniu došlo, snaží spresniť rozsah výrazu „prijat... pozíciu“ použitého v článku 22a ods. 1 písm. a) smernice 2006/43.
- 34 V tejto súvislosti treba v súlade s ustálenou judikatúrou Súdneho dvora pripomenúť, že na účely výkladu určitého ustanovenia práva Únie je potrebné zohľadniť nielen jeho znenie, ale aj kontext, do ktorého patrí, a ciele sledované právnou úpravou, ktorej je súčasťou (pozri najmä rozsudok zo 6. októbra 2020, Jobcenter Krefeld, C-181/19, EU:C:2020:794, bod 61 a citovanú judikatúru).
- 35 Pokiaľ ide o znenie článku 22a ods. 1 písm. a) smernice 2006/43, treba konštatovať, že slovesá používané v niektorých jazykových verziách tohto ustanovenia, akými sú „nastoupit“ v českej jazykovej verzii, „übernimmt“ v nemeckej jazykovej verzii, „occuper“ vo francúzskej jazykovej verzii a „prevzeti“ v slovinskej jazykovej verzii, môžu naznačovať, že uvedené ustanovenie vyžaduje, aby mala dotknutá osoba v úmysle vykonávať alebo skutočne vykonávala prácu na tejto pozícii v rámci auditovaného subjektu.
- 36 Z iných jazykových verzií toho istého ustanovenia však skôr vyplýva, že na jeho uplatnenie môže stačiť, že dotknutá osoba akceptuje uvedenú pozíciu prijatím záväzku k výkonu pracovných povinností na tejto pozícii, takže uzavretie pracovnej zmluvy predstavuje relevantný okamih, ktorý treba v tejto súvislosti zohľadniť. Takýto výklad vyplýva najmä zo sloviess používaných v španielskej („asuma“), talianskej („accettare“), holandskej („aanvaardt“) a poľskej („zajęł“) jazykovej verzii.

- 37 Za týchto podmienok nemôže prevážiť čisto doslovný výklad článku 22a ods. 1 písm. a) smernice 2006/43 založený na znení jednej alebo viacerých jazykových verzií s vylúčením ostatných jazykových verzií. Ako vyplýva z ustálenej judikatúry Súdneho dvora, formulácia použitá v jednej z jazykových verzií ustanovenia práva Únie sa nemôže chápať ako jediný základ na výklad tohto ustanovenia, prípadne sa nemôže v tejto súvislosti považovať za ustanovenie, ktoré má prednosť pred inými jazykovými verziami, keďže ustanovenia práva Únie sa majú vykladať a uplatňovať jednotným spôsobom pri zohľadnení existujúcich verzií vo všetkých jazykoch Únie (pozri najmä rozsudok z 8. októbra 2020, *Combinova*, C-476/19, EU:C:2020:802, bod 31 a citovanú judikatúru).
- 38 Vzhľadom na rozdiel medzi rôznymi jazykovými verziami článku 22a ods. 1 písm. a) smernice 2006/43 treba skúmať kontext, do ktorého patrí toto ustanovenie, ako aj ciele sledované týmto ustanovením a právnu úpravu, ktorej je súčasťou.
- 39 V tejto súvislosti treba uviesť, že cieľom tejto smernice, ako vyplýva z jej článku 1 v spojení s jej odôvodneniami 5, 8, 9, 11 a 13 je dosiahnuť vysokú harmonizáciu požiadaviek v oblasti štatutárneho auditu najmä tým, že ukladá štatutárnym audítorm prísne etické normy, pokiaľ ide okrem iného o ich bezúhonnosť, nezávislosť a nestrannosť, aby sa v záujme auditovaných subjektov a zároveň tretích osôb zabezpečil kvalitný audit, a tak sa prispelo k riadnemu fungovaniu trhov, pričom sa zaručí, že ročné účtovné závierky poskytnú verný obraz týchto subjektov.
- 40 Článok 22a smernice 2006/43, ktorý bol do nej vložený smernicou 2014/56, je v súlade s týmto cieľom, keďže toto ustanovenie, ako vyplýva najmä z odôvodnenia 1 tejto poslednej uvedenej smernice, je súčasťou súboru pravidiel zavedených normotvorcom Únie v kapitole IV smernice 2006/43 s názvom „Profesijná etika, nezávislosť, nestrannosť, dôvernosť informácií a služobné tajomstvo“, ktorá zahŕňa články 22 až 24 tejto smernice, s cieľom posilniť prostredníctvom dôkladnej harmonizácie najmä nezávislosť štatutárnych audítov pri výkone ich zákazky.
- 41 Ako vyplýva z odôvodnení 6 až 8 a 10 smernice 2014/56, cieľom týchto pravidiel je v podstate jednak zabezpečiť, aby štatutárni audítori neboli zapojení do interných rozhodovacích procesov auditovaných subjektov a aby sa vyhlo konfliktom záujmov, najmä vylúčením auditu subjektov, v ktorých majú takýto audítori obchodný alebo finančný záujem, ako aj jednak chrániť týchto audítov pred zásahom vlastníkov, akcionárov alebo riadiacich osôb auditorskej spoločnosti, ktorá ich zamestnáva, a to na účely, aby sa zabránením akémukoľvek ovplyvňovaniu, ktoré by mohlo priamo alebo nepriamo ovplyvniť výsledok ich auditu uvedeného v auditorskej správe podľa článku 28 smernice 2006/43, zaručila pre auditovaný subjekt a tretie osoby kvalita, ako aj vierohodnosť auditu, a teda jeho spoľahlivosť v súlade s cieľom sledovaným touto smernicou a pripomenutým v bode 39 tohto rozsudku.
- 42 Z toho vyplýva, že požiadavka nezávislosti má nielen vnútorný aspekt, keďže jej cieľom je zabezpečiť auditovanému subjektu spoľahlivosť auditu vykonávaného štatutárnym audítorm povereným týmto auditom, ale aj vonkajší aspekt, keďže jej cieľom je zachovať dôveru tretích osôb, akými sú veritelia a investori, v spoľahlivosť tohto auditu. Tento vonkajší aspekt je o to dôležitejší, že táto dôvera je kľúčová na zabezpečenie ochrany hodnoty podielov spoločníkov a akcionárov, a teda riadneho fungovania trhov ako celku pre investorov. Štatutárne audity teda musia byť nielen spoľahlivé, ale aj vnímané ako také tretími osobami.
- 43 Práve v tejto dvojitej, vnútornej a vonkajšej, perspektíve normotvorca Únie, ako vyplýva najmä z odôvodnenia 8 smernice 2014/56, zakázal štatutárnemu audítormu preberať povinnosti v auditovanom subjekte na úrovni manažmentu alebo predstavenstva nielen počas obdobia, na ktoré sa vzťahuje auditorská správa, ale ako vyplýva z ustanovení článku 22a ods. 1 smernice 2006/43, aj počas primeraného obdobia po tom, ako prestal konať ako štatutárny audítorm alebo kľúčový auditorský partner v rámci zákazky na audit.

- 44 Ako v podstate poznamenal generálny advokát v bodoch 52 až 55 svojich návrhov, cieľom takéhoto zákazu je tak v čo najväčšej miere odstrániť motiváciu štatutárneho audítora, aby plánoval alebo konkretizoval svoje zamestnanie auditovaným subjektom počas obdobia, keď vykonával štatutárny audit, ako aj počas určitého následného obdobia. Normotvorca Únie sa týmto zákazom snaží najmä zabrániť tomu, aby sa takýto audítor pokúsil uprednostniť svoje vlastné záujmy, či už existujúce, alebo potenciálne, tým, že predloží audítorskú správu, ktorá bude priaznivá pre uvedený subjekt, za ktorú ho tento subjekt v krátkodobom alebo strednodobom horizonte odmenený ponukou kľúčovej manažérskej pozície v rámci tohto subjektu.
- 45 Treba pritom konštatovať, že samotná existencia zmluvného vzťahu medzi štatutárnym audítorom a auditovaným subjektom, či dokonca začatie rokovaní na tento účel, môže viesť nielen ku konfliktu záujmov, ale aj k vyvolaniu dojmu o jeho existencii.
- 46 Ako totiž správne uviedla Európska komisia vo svojich písomných pripomienkach, vzhľadom na povinnosti lojality a konania v dobrej viere, ktoré vyplývajú z takého zmluvného vzťahu, ako aj na blízkosť, ktorú zrejme medzi stranami tohto vzťahu vytvára, môžu tento vzťah tretie osoby vnímať ako vzťah, ktorý mohol ovplyvniť alebo ovplyvnil audit auditovaného subjektu vykonaný dotknutým štatutárnym audítorom, a teda narušiť dôveru týchto tretích osôb v spoľahlivosť výsledku tohto auditu.
- 47 V tejto súvislosti treba predovšetkým zdôrazniť, že aj keď štatutárny audítor ukončil výkon svojej práce alebo práce kľúčového audítorského partnera v rámci zákazky na audit určitého subjektu, vyjednávanie alebo uzavretie zmluvného vzťahu medzi takýmto audítorom a týmto subjektom môže stačiť na to, aby u tretích osôb vyvolalo spätne pochybnosti o kvalite a integrite auditu vykonaného pred ukončením výkonu takejto práce.
- 48 Zdá sa teda, že najmä vzhľadom na význam, ktorý má vnímanie tretích osôb, pokiaľ ide o nezávislosť štatutárneho audítora, treba tohto audítora považovať za osobu, ktorá prijala pozíciu v auditovanom subjekte v zmysle článku 22a ods. 1 písm. a) smernice 2006/43 od uzavretia zmluvného vzťahu medzi nimi, aj keď takýto audítor ešte v skutočnosti nenastúpil v tejto spoločnosti na túto pozíciu.
- 49 Tento výklad nadväzuje na ustanovenia článku 22 smernice 2006/43, ktorých cieľom je konkrétne vymedziť rozsah nezávislosti štatutárnych audítorov, v spojení s ktorými sa má určiť rozsah pôsobnosti článku 22a ods. 1 tejto smernice, keďže, ako už vyplýva z bodu 40 tohto rozsudku, normotvorca Únie prijal všetky tieto ustanovenia s cieľom posilniť túto nezávislosť.
- 50 Podľa odseku 1 tohto článku 22 totiž členské štáty na účely zaručenia, aby štatutárny audítor nebol zapojený do rozhodovacieho procesu auditovaného subjektu, musia zabezpečiť, aby boli prijaté všetky náležité opatrenia na zabránenie vzniku akéhokoľvek konfliktu záujmov medzi týmto audítorom a takýmto subjektom, ktorý by mohol vyplývať najmä z finančných, osobných, obchodných alebo zamestnaneckých vzťahov, či už priamych, alebo nepriamych, existujúcich alebo potenciálnych, „následkom ktorých by objektívna, rozumná a informovaná tretia strana... dospela k záveru“, že nezávislosť uvedeného audítora je spochybnená.
- 51 Rovnako podľa odseku 4 písm. c) uvedeného článku 22 sú členské štáty povinné zabezpečiť, aby sa štatutárni audítori nepodieľali na štatutárnom audite auditovaného subjektu, ak mali zamestnanecký alebo obchodný či iný vzťah s daným auditovaným subjektom v období auditu, ktorý „môže spôsobiť alebo môže byť všeobecne vnímaný ako spôsobujúci konflikt záujmov“.
- 52 Rovnako z odseku 5 toho istého článku 22 vyplýva, že štatutárny audítor nemôže žiadať ani prijímať dary alebo výhody od auditovaného subjektu, pokiaľ by objektívna, rozumná a informovaná tretia strana „považovala“ ich hodnotu za nie triviálnu alebo bezvýznamnú.

- 53 Ako uviedol generálny advokát v bode 69 svojich návrhov, z týchto ustanovení jasne vyplýva, že podľa normotvorcu Únie vzťah, ktorý môže spôsobiť konflikt záujmov, či už skutočný, alebo potenciálny, môže rovnako ohroziť spoľahlivosť výsledku štatutárneho auditu ako vzťah, ktorý môže byť tretími stranami dôvodne vnímaný ako možná príčina takéhoto konfliktu záujmov.
- 54 Vzhľadom na všetky vyššie uvedené úvahy treba na položené otázky odpovedať tak, že článok 22a ods. 1 písm. a) smernice 2006/43 sa má vykladať v tom zmysle, že štatutárny audítor, akým je kľúčový audítorský partner určený audítorskou spoločnosťou v rámci zákazky na audit, sa má považovať za osobu, ktorá prijme kľúčovú manažérsku pozíciu v auditovanom subjekte v zmysle tohto ustanovenia, hneď ako s týmto subjektom uzavrie pracovnú zmluvu týkajúcu sa tejto pozície, aj keď ešte nezačal skutočne vykonávať prácu na uvedenej pozícii.

### O trovách

- 55 Vzhľadom na to, že konanie pred Súdny dvorom má vo vzťahu k účastníkom konania vo veci samej incidenčný charakter a bolo začaté v súvislosti s prekážkou postupu v konaní pred vnútroštátnym súdom, o trovách konania rozhodne tento vnútroštátny súd. Iné trovy konania, ktoré vznikli v súvislosti s predložením pripomienok Súdnemu dvoru a nie sú trovami uvedených účastníkov konania, nemôžu byť nahradené.

Z týchto dôvodov Súdny dvor (piata komora) rozhodol takto:

**Článok 22a ods. 1 písm. a) smernice Európskeho parlamentu a Rady 2006/43/ES zo 17. mája 2006 o štatutárnom audite ročných účtovných závierok a konsolidovaných účtovných závierok, ktorou sa menia a dopĺňajú smernice Rady 78/660/EHS a 83/349/EHS a ktorou sa zrušuje smernica Rady 84/253/EHS, zmenenej smernicou Európskeho parlamentu a Rady 2014/56/EÚ zo 16. apríla 2014, sa má vykladať v tom zmysle, že štatutárny audítor, akým je kľúčový audítorský partner určený audítorskou spoločnosťou v rámci zákazky na audit, sa má považovať za osobu, ktorá prijme kľúčovú manažérsku pozíciu v auditovanom subjekte v zmysle tohto ustanovenia, hneď ako s týmto subjektom uzavrie pracovnú zmluvu týkajúcu sa tejto pozície, aj keď ešte nezačal skutočne vykonávať prácu na uvedenej pozícii.**

Podpisy