Сборник съдебна практика

ЗАКЛЮЧЕНИЕ НА ГЕНЕРАЛНИЯ АДВОКАТ
M. CAMPOS SÁNCHEZ-BORDONA
представено на 10 декември 2020 година[1]

Дело C-950/19

A
в присъствието на:
Patentti- ja rekisterihallituksen tilintarkastuslautakunta

(Преюдициално запитване, отправено от Helsingin hallinto-oikeus (Административен съд Хелзинки, Финландия)

„Преюдициално запитване — Одитори — Директива 2006/43/ЕО — Член 22а — Период на изчакване във връзка с наемането на работа от одитираното дружество на бивши одитори — Нарушение на забраната за заемане на ключов ръководен пост в одитираното дружество — Независимост на одиторите“

1. Директива 2006/43/ЕО[2] предвижда, че одиторите трябва да бъдат независими от одитираното дружество и да не участват в процеса на вземане на решения в него.

2. Една от разпоредбите, насочени към гарантиране на тази независимост, е приета през 2014 г. посредством Директива 2014/56/ЕС[3], която включва в Директива 2006/43 нова разпоредба (член 22а), съгласно която лицата с качеството на „основен партньор по одита в рамките на одиторския ангажимент“[4] не могат да заемат ключов ръководен пост в одитираното дружество през определен период[5].

3. Считано от 2014 г., тази забрана, която преди това логично важи за времето, през което водещият одитор е основно отговорен за задължителния одит на счетоводните отчети на одитираното дружество, започва да обхваща и периода (от една или две години в зависимост от това дали става въпрос за предприятия от обществен интерес)[6], след като той е престанал да бъде водещ одитор в рамките на одиторския ангажимент.

1 Език на оригиналния текст: испански.

2 Директива на Европейския парламент и на Съвета от 17 май 2006 година относно задължителния одит на годишните счетоводни отчети и консолидираните счетоводни отчети, за изменение на директиви 78/660/ЕИО и 83/349/ЕИО на Съвета и за отмяна на Директива 84/253/ЕИО на Съвета (ОВ L 157, 2006 г., стр. 87; Специално издание на български език, 2007 г., глава 17, том 2, стр. 122).

3 Директива на Европейския парламент и на Съвета от 16 април 2014 година за изменение на Директива 2006/43/ЕО относно задължителния одит на годишните счетоводни отчети и консолидираните счетоводни отчети (ОВ L 158, 2014 г., стр. 196).

4 В член 22а са предвидени две категории лица: а) одиторите и основните партньори по одита в одиторското дружество; и б) останалите партньори в одиторското дружество и служителите. Лицето, на което е наложена санкция в настоящия случай, принадлежи към първата категория.

5 Нормата присъства още в първоначалната редакция на Директива 2006/43 (член 42, параграф 3), но се отнася само до предприятията от обществен интерес. Тя се прилага спрямо останалите субекти, чиито счетоводни отчети подлежат на одит, считано от 2014 г.

6 Съгласно акта за преюдициално запитване в разглеждания случай периодът е от две години, което позволява да се заключи, че одитираното дружество е от обществен интерес.

4. В разглеждания случай „основен партньор по одита“ в одиторско дружество е нает на работа — преди да е престанал да бъде водещ одитор в рамките на одиторския ангажимент — на ключов ръководен пост в одитираното дружество.

5. След като това поведение е санкционирано от компетентния орган (одиторски комитет)[7], одиторът обжалва наложената му санкция пред запитващата юрисдикция. Същата отправя до Съда преюдициално запитване, за да получи тълкуване на член 22а, параграф 1, буква а) от Директива 2006/43.

6. Отговорът на Съда ще позволи да се прецени дали водещият одитор заема длъжност в одитираното дружество със сключването на трудов договор с това дружество, или едва с действителното започване на работа на ръководната длъжност.

I. Правна рамка

A. Правото на Съюза. Директива 2006/43

7. Член 2 („Определения“) предвижда:

„По смисъла на настоящата директива се прилагат следните определения:

2) „задължителен одитор“ означава физическо лице, което е одобрено в съответствие с настоящата директива от компетентните органи на държава членка за извършване на задължителен одит;

3) „одиторско дружество“ означава юридическо лице или друго дружество независимо от правната му форма, което е одобрено в съответствие с настоящата директива от компетентните органи на държава членка за извършване на задължителен одит;

[…]

16) „основен партньор (основни партньори) по одита“ означава:

а) задължителният одитор (задължителните одитори), назначен/и от одиторско дружество за конкретно задължение за извършване на одит като основно отговор[ен (отговорни)] за извършването на задължителния одит от името на одиторското дружество; или

б) в случая с одит на група поне задължителният одитор (задължителните одитори), назначен/и от одиторско дружество за конкретно задължение за извършване на одит като основно отговор[ен (отговорни)] за извършването на задължителния одит на равнището на групата[,] и задължителният одитор (задължителните одитори), назначен/и като основно отговор[ен (отговорни)] на равнището на основните дъщерни дружества; или

в) задължителният одитор (задължителните одитори), който (които) подписват отчета от одита“.

7 Този комитет е орган на Patentti- ja rekisterihallituksen tilintarkastuslautakunta (Националната патентна и регистрационна служба, Финландия).

8. Член 22 („Независимост и обективност“) гласи:

„1. Държавите членки гарантират, че при извършване на задължителен одит задължителният одитор или одиторското дружество и всяко физическо лице, което е в състояние пряко или косвено да окаже влияние върху резултата от задължителния одит, са независими от одитираното дружество и не участват в процеса на вземане на решения в одитираното дружество.

Изискването за независимост се спазва като минимум както през периода, обхванат от финансовите отчети, предмет на одита, така и през този, в който се извършва задължителният одит.

Държавите членки гарантират, че задължителният одитор или одиторското дружество предприемат всички уместни мерки с оглед на това, при извършването на задължителен одит независимостта им да не е повлияна от никакви съществуващи или потенциални конфликти на интереси, или от стопански или друг вид преки или косвени взаимоотношения на задължителния одитор или одиторското дружество, извършващи задължителния одит, и, когато е целесъобразно, на тяхната мрежа, управители, одитори, служители, на всички други физически лица, чиито услуги са на разположение или под контрола на задължителния одитор или на одиторското дружество, или на всяко лице, върху което задължителният одитор или одиторското дружество упражняват пряк или косвен контрол.

Задължителният одитор или одиторското дружество не извършват задължителен одит, ако има какъвто и да е риск от проверка на собствената дейност, наличие на личен интерес, застъпничество, близки отношения или заплаха вследствие на финансови, лични, стопански, трудови или други взаимоотношения между:

– задължителния одитор, одиторското дружество, неговата мрежа и всяко физическо лице, което е в състояние да окаже влияние върху резултата от задължителния одит, и

– одитираното дружество;

в резултат на което една обективна, разумна и информирана трета страна, вземайки предвид приложените гаранции, би могла да направи заключението, че независимостта на задължителния одитор или на одиторското дружество е компрометирана.

2. Държавите членки гарантират, че задължителният одитор, одиторското дружество, техните основни партньори по одита, техните служители, както и всяко друго физическо лице, чиито услуги са на разположение или под контрола на такъв задължителен одитор или одиторско дружество и което участва пряко в дейностите по задължителния одит, както и тясно свързаните с тях лица по смисъла на член 1, параграф 2 от Директива 2004/72/ЕО на Комисията […], в рамките на своята дейност по задължителния одит не държат или не притежават материален и пряк плодоползвателен дял в одитираното дружество, нито извършват сделки с финансови инструменти, емитирани, гарантирани, или по друг начин покрити от одитираното дружество, с изключение на дялове, притежавани непряко чрез диверсифицирани колективни инвестиционни схеми, включително управлявани фондове, като например пенсионни и животозастрахователни фондове.

3. Държавите членки гарантират, че задължителният одитор или одиторското дружество отразява в работните документи по одита всички съществени заплахи пред неговата или нейната независимост, както и приложените гаранции за смекчаване на тези заплахи.

4. Държавите членки гарантират, че лицата или дружествата, посочени в параграф 2, не участват в задължителния одит на конкретно одитирано предприятие, нито влияят по друг начин на резултатите от него, ако:

а) притежават финансови инструменти на одитираното дружество, различни от дялове, притежавани непряко чрез диверсифицирани колективни инвестиционни схеми;

б) притежават финансови инструменти на дружество, свързано с одитираното дружество, притежаването на които може да породи или да се възприеме като пораждащо конфликт на интереси, и които са различни от дялове, притежавани непряко чрез диверсифицирани колективни инвестиционни схеми;

в) са били в трудови или стопански или друг вид отношения с това одитирано предприятие през посочения в параграф 1 период, като тези отношения могат да породят или да се възприемат като пораждащи конфликт на интереси.

5. Лицата или дружествата, посочени в параграф 2, не искат и не приемат подаръци или услуги под формата на пари или под друга форма от одитираното дружество или от всяко друго дружество, свързано с одитирано дружество, освен ако обективна, разумна и осведомена трета страна не би преценила, че тяхната стойност е незначителна или неносеща последствия.

6. Ако по време на периода, обхванат от финансовите отчети, дадено одитирано предприятие бъде придобито от друго, слее се с друго или придобие друго предприятие, задължителният одитор или одиторското дружество установяват и подлагат на оценка всички настоящи или неотдавнашни интереси или отношения с това предприятие — включително услуги, различни от одиторските, предоставени на това предприятие — които при отчитане на наличните гаранции биха могли да компрометират тяхната независимост и способността им да продължат да извършват задължителния одит след фактическата дата на сливането или придобиването.

При първа възможност и при всички случаи в срок от три месеца задължителният одитор или одиторското дружество предприемат всички необходими стъпки за преустановяване на всички текущи интереси и отношения, които биха могли да компрометират тяхната независимост, и при възможност приемат гаранции за свеждане до минимум на всяка заплаха за тяхната независимост, произтичаща от предишни или текущи интереси и отношения“.

9. Съгласно член 22а („Наемане от одиторски дружества на бивши задължителни одитори или на служители на задължителните одитори или одиторските дружества“):

„1. Държавите членки гарантират, че задължителният одитор или основният партньор по одита, който извършва задължителен одит от името на одиторско дружество, не е в състояние, преди изтичането на срок от поне една година или, при задължителен одит на предприятия от обществен интерес, на поне две години от момента, в който е престанал да бъде задължителен одитор или основен партньор по одита в рамките на одиторския ангажимент, да извърши следното:

а) да заеме ключов ръководен пост в одитираното дружество;

б) ако е приложимо, да стане член на одиторския комитет на одитираното дружество или, ако такъв комитет не съществува — на органа, изпълняващ равностойни на одиторския комитет функции;

в) да стане член без изпълнителни функции на административния орган или член на надзорния орган на одитираното дружество.

2. Държавите членки гарантират, че служителите и партньорите, различни от основните партньори по одита, на задължителен одитор или одиторско дружество, извършващи задължителен одит, както и всяко друго физическо лице, чиито услуги са на разположение или под контрола на такъв задължителен одитор или одиторско дружество, и когато тези служители, партньори или други физически лица са лично одобрени като задължителни одитори, не могат да заемат никоя от длъжностите, посочени в параграф 1, букви а), б) и в), преди изтичането на срок от поне една година след приключване на прякото им участие в одиторския ангажимент“.

10. Член 22б („Подготовка за задължителния одит и оценка на заплахите за независимостта“) предвижда:

„Държавите членки гарантират, че преди да приемат или продължат ангажимент за задължителен одит, задължителният одитор или одиторското дружество преценяват следното и представят необходимите документи:

– дали изпълняват изискванията по член 22 от настоящата директива,

[…]“.

Б. Финландското право. Tilintarkastuslaki 1141/2015 от 18 септември 2015 г.[8]

11. Съгласно член 11, алинея 1 от глава 4 задължителният одитор или основният партньор по одита, който извършва задължителен одит от името на одиторско дружество, не може да заема следните длъжности преди изтичането на поне една година след задължителния одит:

1) ключов ръководен пост в одитираното дружество;

2) член на одиторския комитет на одитираното дружество или в орган, изпълняващ равностойни на одиторския комитет функции;

3) член без изпълнителни функции на административния орган или член на надзорния орган на одитираното дружество.

12. Член 11, алинея 2 от глава 4 удължава срока на две години, ако предмет на одита е предприятие от обществен интерес.

13. Съгласно член 5, алинея 1 от глава 10 одиторският комитет може да наложи санкция, ако задължителен одитор наруши посочения в член 11 срок във връзка с преместването му на работа в одитирано дружество. Съгласно член 5, алинея 2 санкцията е в размер до 50 000 EUR.

14. Съгласно член 7, алинея 1 от глава 10 при приемане на решение за налагане на санкции се вземат предвид всички относими обстоятелства. Това са:

1) тежестта и продължителността на нарушението;

2) степента на отговорност на задължителния одитор;

3) готовността на задължителния одитор да сътрудничи на компетентния орган;

4) предишни санкции, наложени на задължителния одитор;

8 Закон 1141/2015 за одиторската дейност от 18 септември 2015 г., наричан по-нататък „Законът за одиторската дейност“.

5) размерът на вредите или неблагоприятните последици, причинени в резултат от действието или бездействието му.

15. Член 7, алинея 2 от глава 10 предвижда, че при приемане на решение за налагане на санкции наред с посочените в алинея 1 обстоятелства се вземат предвид и:

1) икономическите отношения на задължителния одитор,

2) размерът на ползите, които е получил задължителният одитор.

II. Фактите и преюдициалните въпроси

16. От 2014 г. KHT A (наричан по-нататък „водещият одитор“) извършва дейност като основен партньор по одита в одиторското дружество Y Oy (наричано по-нататък „одиторското дружество“).

17. На 5 февруари 2018 г. в рамките на предоставянето на услуги от одиторското дружество за дружеството X Oyj (наричано по-нататък „одитираното дружество“) за финансовата 2017 г. водещият одитор подписва одиторския доклад относно годишния счетоводен отчет на последното дружество.

18. На 12 юли 2018 г. водещият одитор сключва трудов договор с одитираното дружество, за да бъде назначен за ръководител на финансовия отдел и член на ръководния състав.

19. Една от клаузите на този договор предвижда, че водещият одитор няма действително да започне работа на тази ръководна длъжност до февруари 2019 г. За сключването на договора е публикувано борсово съобщение.

20. На 31 август 2018 г. водещият одитор престава да работи за одиторското дружество, като това обстоятелство е съобщено същия ден на одиторския комитет.

21. Одитираното дружество потвърждава писмено, че преди публикуването на одиторския доклад за 2018 г. водещият одитор няма да работи в него нито на ключов ръководен пост, нито на длъжност, която включва отговорност за финансите или счетоводството на дружеството.

22. С решение от 13 ноември 2018 г. одиторският комитет налага на водещия одитор санкция в размер на 50 000 EUR за незачитане на периода на изчакване, предвиден в член 11 от глава 4 от Закона за одиторската дейност.

23. През февруари 2019 г. след подписване на годишния счетоводен отчет на одитираното дружество за 2018 г. водещият одитор започва да изпълнява ръководните си функции в това дружество в съответствие с уговореното в договора.

24. Водещият одитор обжалва решението, с което му е наложена санкция, пред Helsingin hallinto-oikeus (Административен съд Хелзинки, Финландия).

25. Видно от акта за преюдициално запитване, с жалбата се оспорва не нарушаването на забраната, а тежестта на нарушението и размерът на наложената санкция. Според водещия одитор тази санкция трябва да бъде намалена поне наполовина.

26. Доводите, изложени от жалбоподателя в подкрепа на исканията му, са следните [9]:

– Сътрудничеството му с административните органи и прозрачното му поведение във връзка с обстоятелствата, обусловили санкцията.

– Заемането на длъжността е станало със започването на работа в одитираното дружество (февруари 2019 г.), а не в момента на сключване на договора. Ето защо едва от февруари 2019 г. било налице незачитане на периода на изчакване.

– Считано от подписването на одиторския доклад за 2017 г. (през февруари 2018 г.), жалбоподателят е загубил възможността си да влияе върху годишните счетоводни отчети на одитираното дружество. Следователно трябва да се приеме, че това е моментът, когато е започнал периодът на изчакване.

– Вписаната в Търговския регистър промяна на одиторското дружество за 2018 г. и обстоятелството, че водещият одитор не е постъпил на работа като ръководител на финансовия отдел на одитираното дружество до подписването на годишния му счетоводен отчет за 2018 г., показват, че назначаването за ръководител на финансовия отдел на това дружество не застрашава по никакъв начин независимостта на задължителния одит.

27. Одиторският комитет оспорва жалбата, като твърди, че [10]:

– Периодът на изчакване не е започнал в момента на подписването на годишния счетоводен отчет за 2017 г., а на 12 юли 2018 г., когато е сключен трудовият договор.

– Водещият одитор е заел длъжността, когато е сключил договора с одитираното дружество. Спорната забрана има за цел по-специално да гарантира независимостта на одитора, която трябва да се преценява и от външна гледна точка.

– Сключването на договора е очевидно външно обстоятелство, което се отразява пряко върху действията и отношението на подписалото го лице, на неговия работодател и на заинтересованите лица.

– При налагането на санкцията са взети предвид всички обстоятелства, предвидени в Закона за одиторската дейност.

28. При това положение Helsingin hallinto-oikeus (Административен съд Хелзинки) отправя до Съда следните преюдициални въпроси:

„1) Трябва ли член 22а, параграф 1 (въведен с Директива 2014/56) от Директива 2006/43 да се тълкува в смисъл, че основен партньор по одита заема длъжност по посочения в този параграф начин със сключване на трудовия договор?

2) При отрицателен отговор на първия въпрос: трябва ли член 22а, параграф 1 да се тълкува в смисъл, че основен партньор по одита заема длъжност по посочения в този параграф начин със започване на работа на съответната длъжност?“.

III. Производството пред Съда

29. Преюдициалното запитване постъпва в Съда на 17 декември 2019 г.

9 Точки 4, 5 и 6 от акта за преюдициално запитване.

10 Точки 7, 8 и 9 от акта за преюдициално запитване.

30. Писмено становище представя единствено Комисията. Не е счетено за необходимо провеждането на открито съдебно заседание.

IV. Анализ

А. Предварително уточнение

31. Запитващата юрисдикция има съмнения по въпроса как трябва да се тълкува изразът, използван в член 22а, параграф 1, буква а) от Директива 2006/43, за да се дефинира една от наложените на одиторите забрани.

32. Както вече бе посочено, тази разпоредба забранява на водещия одитор, след като е престанал да бъде такъв в рамките на одиторския ангажимент, „да заеме ключов ръководен пост“ в одитираното дружество през определен период от време [11].

33. Преюдициалният въпрос (макар и разделен на две, всъщност той отразява едно-единствено съмнение) е ясен и се ограничава до това да се изясни коя дата е релевантна, за да се смята длъжността за *заета*: когато е сключен договорът между водещия одитор и одитираното дружество (юли 2018 г.) или когато същият е встъпил в изпълнение на функциите си в посоченото дружество (февруари 2019 г.).

34. Видно от акта за преюдициално запитване, изборът на която и да е от двете дати не би повлиял на извода за наличие на подлежащо на санкция нарушение. Водещият одитор не моли за отмяна, а желае да бъде намален размерът на наложената санкция, с което имплицитно признава, че във всички случаи е извършено нарушение.

35. Затова изглежда, че преценката относно релевантната дата е от значение единствено като фактор за определяне на размера на санкцията в съответствие с член 7, алинея 1 от глава 10 от Закона за одиторската дейност.

Б. Общ контекст на Директива 2006/43

36. Хармонизираната уредба на одитите води началото си от Договора за създаване на Европейската икономическа общност, в който се предвижда, че Съветът и Комисията изпълняват функциите си посредством координирането до необходимата степен на гаранциите, които се изискват от държавите членки от дружествата, за да се защитят интересите на техните членове и на третите лица [12].

11 Страните по делото спорят относно момента, „в който [лицето] е престанал[о] да бъде задължителен одитор или основен партньор по одита“, като dies a quo за изчисляването на периода на изчакване, но запитващата юрисдикция не изразява притеснения относно този аспект, до който преюдициалното запитване не се отнася.

12 Член 54, параграф 3, буква ж).

37. На това правно основание са приети Четвърта [13], Седма [14] и Осма [15] директива на Съвета, в които съответно се определя минималното хармонизирано съдържание на годишните счетоводни отчети, на консолидираните счетоводни отчети и на условията за одобряването във вътрешния пазар на лицата, натоварени с извършването на одити.

38. В Осма директива са въведени първите правила относно независимостта на одиторите: лицата, които имат право да извършват задължителни проверки на счетоводни документи, трябва да бъдат „независими и честни“ [16].

39. През следващите години чрез различни съобщения, инициативи и незадължителни инструменти [17] Комисията насърчава независимостта на одиторите, създавайки подходяща среда за приемането на Директива 2006/43 [18].

40. Още първоначалната редакция на Директива 2006/43 дава подробна уредба на независимостта на одитора, на която е посветена част от глава IV („Професионална етика, независимост, обективност, поверителност и професионална тайна“) [19].

41. В същата първоначална редакция на Директива 2006/43 е предвиден спорният понастоящем период на изчакване, само че в глава X („Специални разпоредби по отношение на задължителния одит на юридически лица, извършващи дейности от обществен интерес“) [20].

42. Настоящият текст на Директива 2006/43 е резултат от реформата, извършена с Директива 2014/56, която изменя член 22 и добавя нов член 22а, чието тълкуване се иска от запитващата юрисдикция [21]. Освен разпоредбите, които целят да гарантират репутацията на одиторите, настоящият текст съдържа и такива, които конкретно са насочени към запазване на независимостта им.

13 Четвърта директива 78/660/ЕИО на Съвета от 25 юли 1978 година, приета на основание член 54, параграф 3, буква ж) от Договора относно годишните счетоводни отчети на някои видове дружества (ОВ L 222, 1978 г., стр. 11; Специално издание на български език, 2007 г., глава 17, том 1, стр. 21).

14 Седма Директива 83/349/ЕИО на Съвета от 13 юни 1983 година, приета на основание член 54, параграф 3, буква ж) от Договора относно консолидираните счетоводни отчети (ОВ L 193, 1983 г., стр. 1; Специално издание на български език, 2007 г., глава 17, том 1, стр. 58).

15 Осма директива 84/253/ЕИО на Съвета от 10 април 1984 година, приета на основание член 54, параграф 3, буква ж) от Договора относно одобряването на лицата, натоварени с извършването на задължителни проверки на счетоводни документи (ОВ L 126, 1984 г., стр. 20; Специално издание на български език, 2007 г., глава 17, том 1, стр. 75).

16 Тази формулировка в третото съображение намира отражение в член 3 (що се отнася до честността) и в членове 24 и 27 (що се отнася до независимостта) от Осма директива.

17 Вж. например Зелена книга от 24 юли 1996 г. на Комисията относно функциите, статута и отговорността на задължителния одитор в Европейския съюз (ОВ C 321, 1996 г., стр. 1); Съобщение на Комисията относно задължителния одит в Европейския съюз: движение напред (ОВ C 143, 1998 г., стр. 12); Препоръка на Комисията от 16 май 2002 г. относно независимостта на задължителните одитори в ЕС: набор от основни принципи (ОВ L 191, 2002 г., стр. 22, наричана по-нататък „Препоръката на Комисията“); или Съобщение от 21 май 2003 г. относно укрепването на задължителния одит в ЕС (ОВ C 236, 2003 г., стр. 2).

18 Комисията се обосновава по този начин в предложението за Директива 2006/43 (предложение за директива на Европейския парламент и на Съвета относно задължителния одит на годишните счетоводни отчети и консолидираните счетоводни отчети, за изменение на директиви 78/660/ЕИО и 83/349/ЕИО на Съвета (COM/2004/0177).

19 Новото законодателство преориентира одитната политика вследствие на „скорошното нарастване на броя на скандалите в Съединените щати и в ЕС[, което] показа, че задължителният одит е съществен елемент за гарантиране на надеждността на финансовите отчети на предприятията“. В Съединените американски щати тези скандали водят до приемането на „Sarbanes-Oxley Act of 2002“, който предвижда по-голяма регулираща и надзорна функция на предоставянето на одиторски услуги. Сред мерките по него е и въвеждането на период на изчакване („cooling-off period“), който е сходен със спорния в настоящото производство.

20 Съгласно член 42, параграф 3 „[н]а задължителния одитор или на основния партньор по одита, който извършва задължителен одит от името на одиторско дружество, не се разрешава да заема ключова ръководна позиция в одитираното дружество преди изтичането на срок от минимум две години от момента, в който той или тя е подал/а оставка като задължителен одитор или основен партньор по одита от задължението за извършване на одит“.

21 Измененият текст на член 22 изисква независимост на одитора „както през периода, обхванат от финансовите отчети, предмет на одита, така и през този, в който се извършва задължителният одит“, като урежда по-подробно задълженията на одиторите във връзка с евентуални заплахи пред независимостта им.

B. Член 22а от Директива 2006/43

43. Член 22а отразява съображение 8 от Директива 2014/56, съгласно което „[з]адължителните одитори […] следва да нямат право да заемат длъжност на управленско ниво или да участват в управителен или друг съвет на одитираното дружество, преди да е изтекъл подходящ срок след края на одитния ангажимент“.

44. Списъкът със забрани по член 22а, параграф 1 включва одиторът да не „заем[а] ключов ръководен пост в одитираното дружество“ (буква а). Преюдициалният въпрос цели да премахне съмненията относно момента, в който се извършва това *заемане* на ръководен пост.

1. Буквално тълкуване

45. Буквалното тълкуване на разпоредбата, в чиито текстове на различните езици са използвани доста различни термини, не води до категоричен резултат.

46. Използваните в някои от тези текстове изрази водят до тълкуване, което поставя акцента върху *действителното изпълнение* на ръководни функции, а не върху момента, когато одиторът приема да работи за одитираното дружество, подписвайки договор с последното [22].

47. Обратно, текстовете на други езици подкрепят противоположната теза, тъй като сякаш не изискват действително изпълнение на ръководните функции в одитираното дружество, а разглеждат като достатъчно само приемането на поста по договорен път [23].

48. Следователно разминаването между текстовете на различните езици не позволява да се използва буквалното съдържание само на един от тях, за да се изведе действителният смисъл на разпоредбата [24].

49. Затова трябва да се използват и останалите обичайни тълкувателни критерии на Съда [25], а именно целта на разпоредбата и нейният контекст.

2. Телеологично тълкуване

50. Както Комисията [26], така и одиторският комитет [27] отчитат значението на външния аспект на независимостта на одиторите и предлагат телеологично по своята същност тълкуване на член 22а от Директива 2006/43.

22 Вж. текста на френски език („occuper un poste“).

23 По-специално в текста на италиански език („accettare una funzione dirigenziale di rilievo nell'ente sottoposto a revisione“) се подчертава, че би било достатъчно само *приемане* на поста, а не непременно действително изпълнение на свързаните с него функции. Терминът „asuma“ в текстовете на испански или португалски език („assume posições de gestão fundamentais na entidade auditada“) също би могъл да се тълкува само като приемане на поста. Използваният в текста на финландски език глагол „vastaanottaa“ също би могъл да означава „приемам“ в смисъл, който е по-близък до текста на немски език („übernehmen“) и на английски език („take up a key management position“).

24 Съгласно постоянната практика на Съда чисто буквалното тълкуване на съдържанието на многоезичен текст от правото на Съюза на основата на текста на един език или на няколко езика, без да се вземат предвид текстовете на останалите езици, не може да има превес, тъй като еднаквото прилагане на нормите на Съюза налага те да се тълкуват в светлината на текстовете на всички езици на Съюза. В този смисъл вж., наред с много други, решение от 26 септември 2013 г., Комисия/Испания (C-189/11, EU:C:2013:587, т. 56).

25 „Съгласно постоянната съдебна практика при тълкуването на разпоредба на правото на Съюза трябва да се вземат предвид не само нейният текст, но и контекстът ѝ и целите на правната уредба, от която тя е част“ (решение от 3 септември 2020 г., Niki Luftfahrt (C-530/19, EU:C:2020:635, т. 23).

26 Точка 13 от писменото становище на Комисията.

27 Точка 9 от акта за преюдициално запитване.

51. Те подчертават, че периодът на изчакване е насочен към гарантиране на тази независимост, която е релевантна във вътрешен (отношенията между одитора и одитираното дружество), но и във външен аспект: обществото вярва в независимостта на одитора, която не би била гарантирана, ако в рамките на одиторския ангажимент или след като лицето е престанало да бъде водещ одитор, то можеше незабавно (или в близък във времето момент) да заеме ръководен пост в одитираното дружество.

52. Според мен разглежданата забрана цели да се избегне възможността одиторът (или одиторското дружество, в което той е основен партньор) да бъде изкушен да изготви благоприятен за одитираното дружество доклад, като последното го *възнагради* в близко бъдеще, предоставяйки му ръководен пост.

53. Разбирано по този начин, правилото е насочено срещу опасността одиторът да има собствени интереси — настоящи или в близко бъдеще — в дружествата, които подлежат на счетоводния му контрол, които интереси биха могли да повлияят на осъществяването на професионалната му дейност.

54. Конфликтът между задължението на одитора и неговите (бъдещи) възможности за работа в одитираното дружество може да възникне, когато договорното отношение между тях се урежда или се подготвя, докато се извършва одитната работа. При това положение може да се предвиди, че дейността на основно отговорното за одита лице се оказва обусловена от фидуциарните му задължения към бъдещия му работодател.

55. Следователно разглежданото правило цели да премахне, доколкото е възможно, евентуалните стимули на одитора да уговори или да сключи договор с одитираното дружество, докато все още има качеството на отговорен основен партньор в рамките на одиторския ангажимент [28].

56. Освен това, както твърдят Комисията и одиторският комитет, забраната водещият одитор да заема — докато действа в това качество и през определен период от време след това — ръководни постове в одитираното дружество, запазва доверието на третите лица, че одитът ще се извърши по надежден начин. В допълнение, тя допринася за нормалното функциониране на пазарите, както е посочено в съображение 9 от Директива 2006/43 [29].

57. Общественото доверие, че годишните счетоводни отчети дават вярна и точна представа за дадено дружество, е ключов елемент за всички, които биха могли да имат отношения с това дружество, независимо дали са инвеститори, кредитори, служители, или трети лица.

58. От друга гледна точка доверието в надеждността на одитите на финансовите отчети е механизъм за защита на стойността на участието на съдружниците или акционерите и ефикасен инструмент за адекватно управление на дружеството. Отсъствието му способства за обезценяване на участията както поради липсата на доверие на пазара относно положението на дружеството, така и поради невъзможността на управителите да го управляват без надеждна информация.

28 Що се отнася до останалите участващи одитори, правилото се отнася до момента, когато те пряко се включат в изготвянето на одиторския доклад.

29 „Функцията в областта на обществения интерес на задължителните одитори означава, че по-широка общност от хора и институции може да разчита на качеството на работата на задължителния одитор. Доброто качество на одита допринася за нормалното функциониране на пазарите чрез подобряване пълнотата и ефективността на финансовите отчети“.

59. Съгласно параграф 1, точка 1 от Препоръката на Комисията „основният начин, по който одиторът може да покаже на обществото, че задължителният одит се извършва в съответствие с тези принципи, е като действа — и изглежда, че действа — независимо“ [30].

60. Тези съображения важат, дори да се приеме, че отговорният основен партньор в одиторското дружество може в определени случаи да няма *действителна* възможност да повлияе на резултата от анализа на финансовите отчети на одитираното дружество.

61. Всъщност запазването на независимост и безпристрастност при професионалната дейност изисква при всички положения основният партньор по одита да не може да заема ръководен пост в одитираното дружество преди и през периода на изчакване.

3. Систематично тълкуване

62. Доброто име на одиторите [31] и доверието на обществото в пълнотата (и в качеството) на работата им [32] са елементи, които различните разпоредби на Съюза в тази област се опитват да защитят.

63. Член 22, параграф 2 от Директива 2006/43 е насочен срещу риска от конфликт на интереси между одитора (или одиторското дружество) и одитираното дружество. Този риск може да бъде породен от „[…] финансови, лични, стопански, трудови или други взаимоотношения“ между тях, въз основа на които „една обективна, разумна и информирана трета страна, вземайки предвид приложените гаранции, би могла да направи заключението, че независимостта на задължителния одитор или на одиторското дружество е компрометирана“.

64. Параграф 4 на същия член изключва възможността одитор или одиторско дружество да извършват професионалната си дейност за одитирано дружество, с което „са били в трудови или стопански или друг вид отношения […] през посочения в параграф 1 период, като тези отношения могат да породят или да се възприемат като пораждащи конфликт на интереси“.

65. Тези разпоредби показват, че от систематична гледна точка тълкуването на Директива 2006/43 трябва да защитава един от основните компоненти на доброто име или на репутацията на одиторите, без който общественото доверие би изчезнало: липсата на действителен или разумно предвидим конфликт на интереси, който засяга или може да засегне професионалната им дейност.

30 В първо и второ съображение от тази препоръка е посочено следното: „независимостта на одиторите е от определящо значение за общественото доверие в надеждността на изготвяните от тях доклади. Тя повишава достоверността на публикуваната финансова информация и осигурява повече стойност за инвеститорите, кредиторите, служителите и другите заинтересовани страни във връзка с дружествата на Съюза. Такъв по-специално е случаят при дружествата, които са предприятия от обществен интерес (например дружества, котирани на фондовата борса, кредитни институции, застрахователни предприятия, предприятия за колективно инвестиране в прехвърлими ценни книжа (ПКИПЦК) и инвестиционни посредници). […] Независимостта е също така основното средство в одиторската професия, за да се докаже на обществото и на регулаторите, че одиторите и одиторските дружества изпълняват функциите си на равнище, което е съобразено с установените етични принципи, и по-специално с принципите на почтеност и обективност“.

31 Съгласно член 4 от Директива 2006/43 „[к]омпетентните органи на държава членка могат да предоставят одобрение само на физически лица или дружества с добра репутация“. Сходна формулировка се съдържа в член 3 от Осма директива, където се споменават „лица, които се ползват с добро име“.

32 Съображение 9 от Директива 2006/43: „Функцията в областта на обществения интерес на задължителните одитори означава, че по-широка общност от хора и институции може да разчита на качеството на работата на задължителния одитор. Доброто качество на одита допринася за нормалното функциониране на пазарите чрез подобряване пълнотата и ефективността на финансовите отчети“.

66. За законодателя на Съюза независимостта на одитора както от външна, така и от вътрешна гледна точка е особено значима и трябва да бъде премахнато всяко съмнение в очите на обществото, че е налице прекалена *близост* между одитиращ и одитиран [33].

67. Посочените разпоредби са логични, ако се имат предвид смисълът и обосновката на одитите, както и функцията, която има публичността на финансовите отчети на дружествата в една пазарна икономика.

68. В този контекст до възприятието на третите лица се отнася и член 22, параграф 1 in fine от Директива 2006/43: отношенията между одитор (или одиторско дружество) и одитирано дружество не могат да имат за резултат, че „една обективна, разумна и информирана трета страна, вземайки предвид приложените гаранции, би могла да направи заключението, че независимостта на задължителния одитор или на одиторското дружество е компрометирана“.

69. В обобщение, нежелателно е както отношение, което може да породи конфликт на интереси, така и отношение, което разумно се възприема като възможна причина за конфликт на интереси.

4. Прилагане на тези критерии в разглеждания случай

70. Трябва да се изходи от предпоставката, че в настоящия случай водещият одитор не е можел да заема ключов ръководен пост в одитираното дружество, докато е изпълнявал функциите си в рамките на одиторския ангажимент, нито през двугодишен период, след като е престанал да изпълнява тези функции.

71. Както вече бе посочено, тази забрана е била нарушена и това се признава — поне имплицитно — от самия жалбоподател, който иска само намаляване (а не отмяна) на наложената му санкция.

72. Обстоятелството, че основният партньор по одита в одиторско дружество е сключил трудов договор (за да изпълнява ключови ръководни функции) с одитираното дружество, докато е изпълнявал функциите си в одиторското дружество, свидетелства за потенциален конфликт на интереси, който е достатъчен, за да засегне неговата независимост.

73. Тази преценка не може да се постави под въпрос поради обстоятелството, че началото на изпълнението на задълженията по договора, сключен, когато лицето все още не е загубило качеството си на основен партньор по одита (което се случва на 31 август 2018 г.), е отложено с няколко месеца — до публикуването на одиторския доклад за 2018 г.

74. Релевантното (и това, което би могла да заключи „една обективна, разумна и информирана трета страна“) е, че когато договорът е сключен на 12 юли 2018 г. (след подписването на одиторския доклад), в онзи момент все още съществува отношение между водещия одитор (или неговото одиторско дружество), който е отговорен за одиторския ангажимент, и одитираното дружество.

33 Северноамериканският подход е сходен. Съгласно Върховния съд на Съединените щати „the SEC requires the filing of audited financial statements to obviate the fear of loss from reliance on inaccurate information, thereby encouraging public investment in the Nation's industries. It is therefore not enough that financial statements *be* accurate; the public must also *perceive* them as being accurate. Public faith in the reliability of a corporation's financial statements depends on the public perception of the outside auditor as an independent professional... If investors were to view the auditor as an advocate for the corporate client, the value of the audit function itself might well be lost“ (курсивът е от оригиналния текст). United States v. Arthur Young and Co., 465 US 805, 819 n. 15 (1984).

75. Освен това е логично да се заключи, че преговорите относно трудовите условия с одитираното дружество са се водили не само от лице в позицията на основен партньор по одита в одиторското дружество, но и когато това лице е било отговорно за одита на проверяваното дружество. Този извод също би могъл да бъде направен от „една обективна, разумна и информирана трета страна“.

76. Ето защо определящият фактор при тази преценка е не моментът, когато водещият одитор *фактически* започва работа на ръководна длъжност в одитираното дружество, а датата, на която той договаря с въпросното дружество да заеме тази длъжност.

77. Този договор поражда взаимни задължения, които са несъвместими с положението на водещия одитор като отговорно лице в одиторското дружество, което е поело задължението за одит на счетоводните отчети на одитираното дружество.

78. В допълнение, посоченият договор има отражение и назад във времето, така че е логично отвън той да се възприеме като отразяващ действителен или потенциален конфликт, който накърнява независимостта и безпристрастността на самия водещ одитор и на одиторското дружество, а това би могло да повлияе на въпроса доколко е надеждна проверката на счетоводните отчети на одитираното дружество.

V. Заключение

79. С оглед на изложеното предлагам на Съда да отговори на Helsingin hallinto-oikeus (Административен съд Хелзинки, Финландия) по следния начин:

„Член 22а, параграф 1, буква а) от Директива 2006/43/ЕО на Европейския парламент и на Съвета от 17 май 2006 година относно задължителния одит на годишните счетоводни отчети и консолидираните счетоводни отчети, за изменение на директиви 78/660/ЕИО и 83/349/ЕИО на Съвета и за отмяна на Директива 84/253/ЕИО на Съвета, изменена с Директива 2014/56/ЕС трябва да се тълкува в смисъл, че основният партньор по одита в одиторско дружество е заел ключов ръководен пост в одитираното дружество, когато е сключил с последното съответния трудов договор, дори действително да е започнал работа в одитираното дружество няколко месеца след подписването на този договор“.