Zbiór Orzeczeń

OPINIA RZECZNIKA GENERALNEGO
MANUELA CAMPOSA SÁNCHEZA-BORDONY
przedstawiona w dniu 10 grudnia 2020 r.[1]

**Sprawa C-950/19**

**A**
**przy udziale:**
**Patentti- ja rekisterihallituksen tilintarkastuslautakunta**

[wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym złożony przez Helsingin hallinto-oikeus (sąd administracyjny w Helsinkach, Finlandia)]

Odesłanie prejudycjalne – Biegli rewidenci – Dyrektywa 2006/43/WE – Artykuł 22a – Okres karencji obowiązujący w przypadku zatrudnienia byłych biegłych rewidentów przez badaną spółkę – Naruszenie zakazu zajmowania kluczowego stanowiska kierowniczego w badanej jednostce – Niezależność biegłych rewidentów

1. Dyrektywa 2006/43/WE[2] stanowi, że biegli rewidenci muszą być niezależni od badanej jednostki oraz że nie powinni uczestniczyć w procesie podejmowania decyzji przez tę jednostkę.

2. Jeden z wymogów prawnych ustanowionych w celu zagwarantowania tej niezależności przyjęto w 2014 r. dyrektywą 2014/56/UE[3] poprzez wprowadzenie do dyrektywy 2006/43 nowego przepisu, art. 22a, zgodnie z którym osoby będące „kluczow[ym] partner[em] firmy audytorskiej w związku z danym zleceniem badania”[4] nie mogą zajmować przez pewien okres kluczowego stanowiska kierowniczego w badanej jednostce[5].

3. Od 2014 r. zakaz ten, który, logicznie rzecz ujmując, obowiązywał wcześniej w okresie, w którym kluczowy partner był głównym odpowiedzialnym za ustawowe badanie sprawozdań finansowych badanego przedsiębiorstwa, rozciąga się na okres (wynoszący jeden rok lub dwa lata, w zależności od tego, czy chodzi o jednostki interesu publicznego, czy inne podmioty)[6] następujący po zaprzestaniu przez niego działalności w charakterze kluczowego partnera firmy audytorskiej w związku z danym zleceniem badania.

1 Język oryginału: hiszpański.

2 Dyrektywa Parlamentu Europejskiego i Rady z dnia 17 maja 2006 r. w sprawie ustawowych badań rocznych sprawozdań finansowych i skonsolidowanych sprawozdań finansowych, zmieniająca dyrektywy Rady 78/660/EWG i 83/349/EWG oraz uchylająca dyrektywę Rady 84/253/EWG (Dz.U. 2006, L 157, s. 87).

3 Dyrektywa Parlamentu Europejskiego i Rady z dnia 16 kwietnia 2014 r. zmieniająca dyrektywę 2006/43/WE w sprawie ustawowych badań rocznych sprawozdań finansowych i skonsolidowanych sprawozdań finansowych (Dz.U. 2014, L 158, s. 196).

4 Artykuł 22a przewiduje dwie kategorie podmiotów: a) biegłych rewidentów i kluczowych partnerów firmy audytorskiej; oraz b) innych partnerów firm audytorskich i pracowników. Osobę ukaraną w niniejszej sprawie zaliczono do pierwszej z tych kategorii.

5 Przepis ten znajdował się już w pierwotnym brzmieniu dyrektywy 2006/43 (art. 42 ust. 3), ale tylko w odniesieniu do jednostek interesu publicznego. Ma on zastosowanie do innych jednostek, których sprawozdania finansowe są przedmiotem badania, od 2014 r.

6 Z postanowienia odsyłającego wynika, że w niniejszej sprawie okres ten wynosił dwa lata, co prowadzi do wniosku, że badane przedsiębiorstwo było jednostką interesu publicznego.

4. W niniejszej sprawie „kluczowy partner" firmy audytorskiej został zatrudniony na kluczowym stanowisku kierowniczym w badanej spółce, zanim zaprzestał on działalności w charakterze kluczowego partnera w związku z danym zleceniem badania.

5. Biegły rewident, który został ukarany za to zachowanie przez właściwy organ (komisję ds. audytu) [7], zaskarżył nałożoną na niego grzywnę przed sądem odsyłającym. Sąd odsyłający skierował do Trybunału odesłanie prejudycjalne w celu uzyskania wykładni art. 22a ust. 1 lit. a) dyrektywy 2006/43.

6. Odpowiedź Trybunału umożliwi rozstrzygnięcie kwestii, czy zajęcie stanowiska w badanym przedsiębiorstwie następuje wówczas, gdy kluczowy partner zawiera z nią umowę o pracę, czy też tylko wtedy, gdy faktycznie rozpoczyna on sprawowanie funkcji kierowniczych.

## I. Ramy prawne

### *A. Prawo Unii. Dyrektywa 2006/43*

7. Artykuł 2 („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 niniejsza 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(-łych) rewidenta(-tów) wyznaczonego(-ych) jako w głównym stopniu odpowiedzialnego(-ych) na poziomie istotnych spółek zależnych; bądź

c) biegłego(-łych) rewidenta(-ów), który(-rzy) podpisuje(-ą) sprawozdanie z badania".

8. Artykuł 22 („Niezależność i obiektywizm") 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.

7 Komisja ta jest oficjalnym organem Patentti- ja rekisterihallituksen tilintarkastuslautakunta (urzędu patentowego i rejestrowego, Finlandia).

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 [lub], gdzie jest to stosowne, z udziałem ich sieci, kierownictwa, biegłych rewidentów, pracowników, innych osób fizycznych, z których usług korzysta lub które 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 jakiekolwiek 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.

2. Państwa członkowskie zapewniają, aby biegły rewident, firma audytorska, kluczowi partnerzy firmy audytorskiej, ich pracownicy oraz każda osoba fizyczna, z której usług korzysta lub które[j usługi] kontroluje dany biegły rewident lub firma audytorska, i która bierze bezpośredni udział w czynnościach w zakresie badania ustawowego, a także osoby będące z nimi w bliskich stosunkach w rozumieniu art. 1 pkt 2 dyrektywy Komisji 2004/72/WE nie posiada[li] ani nie czerpa[li] istotnych i bezpośrednich korzyści z jakichkolwiek transakcji jakimikolwiek instrumentami finansowymi wyemitowanymi, gwarantowanymi lub w inny sposób wspieranymi przez jakąkolwiek badaną jednostkę objętą wykonywanymi przez nich czynnościami w zakresie badania ustawowego, ani nie uczestniczy[li] w takich transakcjach, z wyjątkiem udziałów posiadanych pośrednio poprzez zdywersyfikowane programy zbiorowego inwestowania, w tym zarządzane fundusze, takie jak fundusze emerytalne lub ubezpieczenia na życie.

3. Państwa członkowskie zapewniają, aby biegły rewident lub firma audytorska dokumentowali w dokumentacji roboczej z badania wszystkie znaczące zagrożenia dla swej niezależności oraz zabezpieczenia zastosowane w celu złagodzenia tych zagrożeń.

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:

a) posiadają instrumenty finansowe badanej jednostki, z wyjątkiem udziałów posiadanych pośrednio poprzez zdywersyfikowane programy zbiorowego inwestowania;

b) posiadają instrumenty finansowe dowolnej jednostki powiązanej z badaną jednostką, których posiadanie może spowodować lub może być powszechnie postrzegane jako powodujące konflikt interesów, z wyjątkiem udziałów posiadanych pośrednio poprzez zdywersyfikowane programy zbiorowego inwestowania;

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.

6. Jeżeli w okresie objętym sprawozdaniami finansowymi badana jednostka zostanie przejęta przez inną jednostkę, połączy się z inną jednostką lub przejmie inną jednostkę, biegły rewident lub firma audytorska określają i oceniają wszelkie obecne lub niedawne interesy lub stosunki z taką jednostką, w tym wszelkie usługi niebędące badaniem świadczone na rzecz tej jednostki, które, z uwzględnieniem dostępnych zabezpieczeń, mogłyby zagrozić niezależności biegłego rewidenta i zdolności do kontynuowania badania ustawowego po dacie, w której połączenie lub przejęcie weszły w życie.

Najszybciej jak to możliwe, a w każdym przypadku w ciągu trzech miesięcy, biegły rewident lub firma audytorska podejmują wszelkie kroki, które mogą być konieczne dla zakończenia wszelkich obecnych interesów lub stosunków, które zagrażałyby ich niezależności, oraz w miarę możliwości przyjmują zabezpieczenia służące zminimalizowaniu zagrożeń dla niezależności wynikających z uprzednich i obecnych interesów i stosunków".

9. Artykuł 22a („Zatrudnianie przez badane jednostki byłych biegłych rewidentów lub pracowników biegłych rewidentów lub firm audytorskich") stanowi:

„1. 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.

2. Państwa członkowskie zapewniają, by pracownicy i partnerzy inni niż kluczowi partnerzy biegłego rewidenta lub firmy audytorskiej przeprowadzający badanie ustawowe, jak również wszelkie inne osoby fizyczne, z których usług korzysta lub [których usługi] kontroluje dany biegły rewident lub firma audytorska, nie mog[li] – przed upływem przynajmniej jednego roku od bezpośredniego udziału tych osób w zleceniu badania ustawowego – podejmować żadnych obowiązków, o których mowa w ust. 1 lit. a), b) i c), w przypadku gdy pracownicy ci, partnerzy lub inne osoby fizyczne są osobiście zatwierdzeni jako biegli rewidenci".

10. Artykuł 22b („Przygotowanie do badania ustawowego i ocena zagrożeń dla niezależności") stanowi:

„Państwa członkowskie zapewniają, aby przed przyjęciem lub kontynuowaniem zlecenia badania ustawowego biegły rewident lub firma audytorska ocenili i udokumentowali następujące kwestie:

– czy spełniają wymogi art. 22 niniejszej dyrektywy,

[…]”.

### *B. Prawo fińskie. Tilintarkastuslaki 1141/2015 z dnia 18 września 2015 r.*[8]

11. Zgodnie z § 11 ust. 1 rozdziału 4 tej ustawy 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 komisji ds. audytu badanej jednostki lub organu pełniącego funkcje równoważne funkcjom komisji ds. audytu;

3) stanowiska niewykonawczego członka organu administracyjnego lub członka organu nadzorczego badanej jednostki.

12. Paragraf 11 ust. 2 rozdziału 4 wydłuża okres do dwóch lat, jeżeli przedmiotem badania jest jednostka interesu publicznego.

13. Zgodnie z § 5 ust. 1 rozdziału 10 komisja ds. audytu może nałożyć grzywnę, jeżeli biegły rewident naruszy terminy określone w § 11 w odniesieniu do jego zatrudnienia przez badane przedsiębiorstwo. Zgodnie z § 5 ust. 2 kwota grzywny może wynosić do 50 000 EUR

14. Paragraf 7 ust. 1 rozdziału 10 stanowi, że przy podejmowaniu decyzji o nałożeniu grzywny należy uwzględnić wszystkie istotne okoliczności, takie jak:

1) waga i czas trwania naruszenia;

2) stopień odpowiedzialności biegłego rewidenta;

3) gotowość biegłego rewidenta do współpracy z właściwymi organami;

4) wcześniejsze grzywny nałożone na biegłego rewidenta;

5) zakres szkód lub niedogodności spowodowanych działaniem lub zaniechaniem.

15. Paragraf 7 ust. 2 rozdziału 10 przewiduje, że przy podejmowaniu decyzji o nałożeniu grzywny należy, oprócz okoliczności określonych w ust. 1, uwzględnić, co następuje:

1) sytuację finansową biegłego rewidenta;

2) zakres korzyści uzyskanych przez biegłego rewidenta.

## II. Okoliczności faktyczne i pytania prejudycjalne

16. KHT A (zwany dalej „kluczowym partnerem”) pracował od 2014 r. jako kluczowy partner firmy audytorskiej Y Oy (zwanej dalej „firmą audytorską”).

8 Ustawa 1141/2015 z dnia 18 września 2015 r. o badaniu sprawozdań finansowych, zwana dalej „ustawą o badaniu sprawozdań finansowych”.

17. W dniu 5 lutego 2018 r. w ramach świadczenia usług przez firmę audytorską na rzecz spółki X Oyj (zwanej dalej „badaną spółką") za rok obrotowy 2017 kluczowy partner podpisał raport z badania rocznego sprawozdania finansowego tego ostatniego podmiotu.

18. W dniu 12 lipca 2018 r. kluczowy partner zawarł z badaną spółką umowę o pracę na stanowiskach kierownika działu finansowego i członka zespołu zarządzającego.

19. Jedno z postanowień tej umowy przewidywało, że kluczowy partner nie będzie faktycznie zajmował owych stanowisk kierowniczych do lutego 2019 r. Fakt podpisania umowy podano do publicznej wiadomości w komunikacie giełdowym.

20. W dniu 31 sierpnia 2018 r. kluczowy partner przestał pełnić funkcje w firmie audytorskiej, o czym poinformowano komisję ds. audytu w oświadczeniu skierowanym do niej tego samego dnia.

21. Badana spółka potwierdziła na piśmie, że przed opublikowaniem raportu z badania sprawozdania finansowego za rok 2018 kluczowy partner nie będzie działał na żadnym kluczowym stanowisku kierowniczym, ani na stanowisku osoby odpowiedzialnej za finanse czy rachunkowość tej spółki.

22. Decyzją z dnia 13 listopada 2018 r. komisja ds. audytu nałożyła na kluczowego partnera grzywnę w wysokości 50 000 EUR za nieprzestrzeganie okresu obowiązywania zakazu przewidzianego w § 11 rozdziału 4 ustawy o badaniu sprawozdań finansowych.

23. W lutym 2019 r., po podpisaniu rocznego sprawozdania finansowego badanej spółki za rok obrotowy 2018, kluczowy partner zaczął pełnić funkcje kierownicze w tej spółce zgodnie z postanowieniami umowy.

24. Kluczowy partner zaskarżył decyzję o nałożeniu grzywny do Helsingin hallinto-oikeus (sądu administracyjnego w Helsinkach, Finlandia).

25. Z postanowienia odsyłającego wynika, że skarga nie dotyczy naruszenia zakazu, lecz wagi naruszenia i wysokości nałożonej grzywny. W ocenie kluczowego partnera kwotę tej grzywny powinno się obniżyć co najmniej o połowę.

26. Argumenty podniesione przez skarżącego na poparcie jego żądania były następujące [9]:

– Jego współpraca z organami administracji i jego przejrzyste zachowanie w odniesieniu do istotnych okoliczności nałożenia sankcji;

– Objęcie stanowiska nastąpiło w chwili, gdy skarżący zaczął pełnić funkcje w badanej spółce (luty 2019 r.), a nie w chwili podpisania umowy. W związku z tym naruszył on okres obowiązywania zakazu dopiero od lutego 2019 r.;

– Z chwilą podpisania raportu z badania sprawozdania finansowego za rok obrotowy 2017 (luty 2018 r.) skarżący utracił możliwość wpływania na kontrolę rocznych sprawozdań finansowych badanej spółki. Należy zatem uznać, że właśnie wówczas rozpoczął się okres obowiązywania zakazu;

9 Punkty 4, 5 i 6 postanowienia odsyłającego.

– Zmiana biegłego rewidenta za rok obrotowy 2018, wynikająca z wpisu do rejestru handlowego, w połączeniu z okolicznością, że kluczowy partner objął stanowisko dyrektora finansowego w badanej spółce dopiero po podpisaniu rocznego sprawozdania finansowego tej spółki za rok 2018, wskazuje, iż powołanie na stanowisko dyrektora finansowego owej spółki nie spowodowało żadnego zagrożenia dla niezależności badania.

27. Komisja ds. audytu sprzeciwiła się skardze, podnosząc, że[10]:

– Okres obowiązywania zakazu rozpoczął się nie w chwili podpisania rocznego sprawozdania finansowego za rok 2017, lecz w dniu 12 lipca 2018 r. wraz z podpisaniem umowy.

– Kluczowy partner objął stanowisko w chwili, gdy zawarł umowę z badanym przedsiębiorstwem. Sporny zakaz ma na celu w szczególności zagwarantowanie niezależności biegłego rewidenta, którą powinno się oceniać również z perspektywy zewnętrznej.

– Zawarcie umowy jest widocznym czynnikiem, który ma bezpośredni wpływ na zachowanie i nastawienie osoby ją zawierającej, jej pracodawcy i akcjonariuszy.

– Przy nałożeniu sankcji rozważono wszystkie okoliczności przewidziane w ustawie o badaniu sprawozdań finansowych.

28. W tym kontekście Helsingin hallinto-oikeus (sąd administracyjny w Helsinkach) kieruje do Trybunału następujące pytania prejudycjalne:

„1) Czy art. 22a ust. 1 (wprowadzony dyrektywą 2014/56) 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 należy interpretować w ten sposób, że kluczowy partner firmy audytorskiej zajmuje stanowisko, o którym mowa w tym ustępie, gdy rozpoczyna pracę na tym stanowisku?”.

## III. Postępowanie przed Trybunałem

29. Wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym wpłynął do Trybunału w dniu 17 grudnia 2019 r.

30. Jedynie Komisja przedstawiła uwagi na piśmie. Przeprowadzenia rozprawy nie uznano za konieczne.

## IV. Ocena

### *A. Uwagi wstępne*

31. Sąd odsyłający wyraża wątpliwości co do sposobu, w jaki należy interpretować wyrażenie użyte w art. 22a ust. 1 lit. a) dyrektywy 2006/43 w celu zdefiniowania jednego z zakazów nałożonych na biegłych rewidentów.

10 Punkty 7, 8 i 9 postanowienia odsyłającego.

32. Jak już wyjaśniono, przepis ten zakazuje przez określony czas, aby po zaprzestaniu działalności w charakterze kluczowego partnera prowadzącego badanie ustawowe ów kluczowy partner „zaj[ął] kluczowe[…] stanowisk[o] kierownicze[…]" w badanym przedsiębiorstwie [11].

33. Pytanie prejudycjalne (mimo iż podzielono je na dwa pytania, w rzeczywistości odzwierciedla ono jedną wątpliwość) jest precyzyjne i ograniczone do wyjaśnienia kwestii, jaki dzień należy uznać za datę *zajęcia* stanowiska: dzień zawarcia umowy przez kluczowego partnera z badaną spółką (lipiec 2018 r.), czy też dzień, w którym kluczowy partner rozpoczął sprawowanie funkcji w tej spółce (luty 2019 r.).

34. Jak wynika z postanowienia odsyłającego, wybór jednej z tych dwóch dat nie ma wpływu na stwierdzenie, że doszło do naruszenia podlegającego sankcji. Kluczowy partner nie wnosi o uchylenie nałożonej grzywny, lecz o jej obniżenie, w związku z czym przyznaje on w sposób dorozumiany, że w każdym razie naruszenie miało miejsce.

35. Wydaje się zatem, że ocena właściwej daty ma znaczenie jedynie jako czynnik służący stopniowaniu kwoty grzywny zgodnie z § 7 ust. 1 rozdziału 10 ustawy o badaniu sprawozdań finansowych.

### *B. Ogólny kontekst dyrektywy 2006/43*

36. Zharmonizowane przepisy dotyczące badania sprawozdań finansowych mają swoje źródło w Traktacie ustanawiającym Europejską Wspólnotę Gospodarczą, w którym uzgodniono, że Rada i Komisja wykonują powierzone im funkcje, koordynując w niezbędnym zakresie zabezpieczenia wymagane w państwach członkowskich od spółek dla ochrony interesów wspólników i osób trzecich [12].

37. Na tej podstawie prawnej przyjęto dyrektywy Rady czwartą [13], siódmą [14] i ósmą [15], ustanawiające minimalną zharmonizowaną treść, odpowiednio, rocznych sprawozdań finansowych, skonsolidowanych sprawozdań finansowych oraz warunków zatwierdzenia na rynku wewnętrznym osób odpowiedzialnych za badanie sprawozdań finansowych.

38. Ósma dyrektywa wprowadziła pierwsze zasady dotyczące niezależności biegłych rewidentów: osoby uprawnione do dokonywania ustawowej kontroli dokumentów rachunkowych musiały być „niezależne i o nieposzlakowanej opinii" [16].

39. W kolejnych latach Komisja promowała niezależność biegłych rewidentów poprzez różne komunikaty, inicjatywy i niewiążące instrumenty [17], tworząc odpowiednie warunki dla przyjęcia dyrektywy 2006/43 [18].

11 Strony sporu dyskutowały na temat momentu „zaprzestania działalności w charakterze biegłego rewidenta lub kluczowego partnera firmy audytorskiej" jako dies a quo dla obliczenia okresu obowiązywania zakazu, lecz sąd odsyłający nie wyraża wątpliwości w tym aspekcie, którego nie dotyczy wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym.

12 Artykuł 54 ust. 3 lit. g).

13 Czwarta dyrektywa Rady 78/660/EWG z dnia 25 lipca 1978 r. wydana na podstawie art. 54 ust. 3 lit. g) Traktatu w sprawie rocznych sprawozdań finansowych niektórych rodzajów spółek (Dz.U. 1978, L 222, s. 11).

14 Siódma dyrektywa Rady 83/349/EWG z dnia 13 czerwca 1983 r. wydana na podstawie art. 54 ust. 3 lit. g) Traktatu w sprawie skonsolidowanych sprawozdań finansowych (Dz.U. 1983, L 193, s. 1).

15 Ósma dyrektywa Rady 84/253/EWG z dnia 10 kwietnia 1984 r. wydana na podstawie art. 54 ust. 3 lit. g) Traktatu w sprawie zatwierdzania osób odpowiedzialnych za dokonywanie ustawowych kontroli dokumentów rachunkowych (Dz.U. 1984, L 126, s. 20).

16 Ta wzmianka zawarta w motywie trzecim znajduje odzwierciedlenie w art. 3 (dotyczącym nieposzlakowanej opinii) oraz w art. 24 i 27 (dotyczącym niezależności) ósmej dyrektywy.

17 Zobacz zielona księga Komisji z dnia 24 lipca 1996 r., „Rola, status i odpowiedzialność biegłego rewidenta w Unii Europejskiej" (Dz.U. 1996, C 321, s. 1); komunikat Komisji w sprawie badania ustawowego w Unii Europejskiej: dalsze działania (Dz.U. 1998, C 143, s. 12); zalecenie Komisji z dnia 16 maja 2002 r. w sprawie niezależności biegłych rewidentów w UE: zbiór podstawowych zasad (Dz.U. 2002, L 191, s. 22; zwane dalej „zaleceniem Komisji"); lub komunikat z dnia 21 maja 2003 r. w sprawie wzmocnienia badania ustawowego w UE (Dz.U. 2003, C 236, s. 2).

18 Takie było uzasadnienie Komisji zawarte we wniosku dotyczącym dyrektywy 2006/43 [wniosek dotyczący dyrektywy Parlamentu Europejskiego i Rady w sprawie ustawowych badań rocznych sprawozdań finansowych i skonsolidowanych sprawozdań finansowych, zmieniającej dyrektywy Rady 78/660/EWG i 83/349/EWG (COM/2004/0177)].

40. Już w pierwotnej wersji dyrektywa 2006/43 zawierała szczegółowe uregulowanie dotyczące niezależności biegłego rewidenta, której poświeciła część rozdziału IV tej dyrektywy („Etyka zawodowa, niezależność, obiektywizm, poufność i tajemnica zawodowa”) [19].

41. W tej samej pierwotnej wersji dyrektywa 2006/43 przewidywała okres obowiązywania zakazu będący przedmiotem niniejszej sprawy, aczkolwiek w rozdziale X („Przepisy szczególne dotyczące badania ustawowego jednostek interesu publicznego”) [20].

42. Aktualna wersja dyrektywy 2006/43 wynika z nowelizacji wprowadzonej dyrektywą 2014/56, która zmienia art. 22 i wprowadza nowy art. 22a, o którego wykładnię zwrócił się sąd odsyłający [21]. Zawiera ona ponadto, obok przepisów mających na celu zagwarantowanie nieposzlakowanej opinii audytorów, inne przepisy, które mają w szczególności na celu ochronę ich niezależności.

### *C. Artykuł 22a dyrektywy 2006/43*

43. Artykuł 22a stanowi konkretyzację motywu 8 dyrektywy 2014/56, zgodnie z którym „[b]iegłym rewidentom […] należy uniemożliwić przyjmowanie obowiązków w jednostce badanej na szczeblu kierownictwa lub zarządu przed upływem odpowiedniego okresu od zakończenia zlecenia badania”.

44. Katalog zakazów przewidziany w art. 22a *ust.* 1 obejmuje zakaz „zaję[cia] [przez biegłego rewidenta] kluczowego stanowiska kierowniczego w badanej jednostce” [lit. a)]. Pytanie prejudycjalne zmierza do rozwiania wątpliwości co do momentu, w którym następuje to *zajęcie* stanowiska kierowniczego.

#### *1. Wykładnia literalna*

45. Z literalnego punktu widzenia wykładnia przepisu, którego poszczególne wersje językowe różnią się znacznie pod względem użytych sformułowań, nie pozwala na rozstrzygające wnioski.

46. Sformułowanie użyte w niektórych z tych wersji przemawiałoby za wykładnią, która kładzie nacisk na *faktyczne piastowanie* stanowiska kierowniczego, a nie na chwilę, w której biegły rewident, zawierając umowę z badaną spółką, zgadza się na pracę dla niej [22].

47. Natomiast inne wersje przemawiają za przeciwnym stanowiskiem, ponieważ nie wydają się one wymagać faktycznego piastowania stanowiska kierowniczego na rzecz badanego przedsiębiorstwa, gdyż wystarcza samo przyjęcie stanowiska w drodze umowy [23].

19 Nowe przepisy spowodowały zmianę zasad badania ustawowego w następstwie „niedawnego nasilenia się skandali w USA i UE, [które] wskazały na to, że badanie ustawowe jest ważnym elementem dla zapewnienia wiarygodności i rzetelności sprawozdań finansowych spółek”. Skandale te doprowadziły w Stanach Zjednoczonych Ameryki do przyjęcia „Sarbanes-Oxley Act of 2002”, która to ustawa zapewnia większą treść regulacyjną i nadzorczą w zakresie świadczenia usług badania sprawozdań finansowych. Środki przewidziane w tej ustawie obejmują ustanowienie okresu obowiązywania zakazu („cooling-off period”) podobnego do okresu rozpatrywanego w niniejszej sprawie.

20 Zgodnie z art. 42 ust. 3 „[b]iegły rewident lub kluczowy partner firmy audytorskiej, przeprowadzający badanie ustawowe w imieniu firmy audytorskiej, nie może przyjąć kluczowego stanowiska kierowniczego w badanej jednostce przed upływem co najmniej dwóch lat od ustąpienia z funkcji przeprowadzającego badanie biegłego rewidenta lub kluczowego partnera firmy audytorskiej”.

21 Zmieniona wersja art. 22 wymaga niezależności biegłego rewidenta „zarówno w okresie objętym badanym sprawozdaniem finansowym, jak i w okresie przeprowadzania badania ustawowego”, oraz zapewnia wyższy stopień szczegółowości w odniesieniu do obowiązków biegłych rewidentów wobec ewentualnych zagrożeń dla ich niezależności.

22 Takie jest brzmienie wersji francuskiej („occuper un poste”).

23 W szczególności wersja włoska („accettare una funzione dirigenziale di rilievo nell’ente sottoposto a revisione”) wskazuje, że wystarczyłoby *przyjęcie* stanowiska, niekoniecznie zaś jego rzeczywiste piastowanie. Zwrot „asuma” w wersji hiszpańskiej lub portugalskiej („assume posições de gestão fundamentais na entidade auditada”) również mógłby być interpretowany jako zwykłe przyjęcie stanowiska. Czasownik użyty w wersji fińskiej „vastaanottaa” także dopuszcza znaczenie „przyjęcia” w sensie bliższym wersji niemieckiej („übernehmen”) i angielskiej („take up a key management position”).

48. Rozbieżność między wersjami językowymi nie pozwala zatem na użycie dosłownego brzmienia tylko jednej z nich, aby wywieść z niego prawdziwe znaczenie tego przepisu [24].

49. W konsekwencji należy zastosować inne zwyczajowe kryteria interpretacyjne w wykładni Trybunału [25], to znaczy cel normy i kontekst, w jaki ona się wpisuje.

*2. Wykładnia celowościowa*

50. Zarówno Komisja [26], jak i komisja ds. audytu [27] zgadzają się co do znaczenia zewnętrznej perspektywy niezależności biegłych rewidentów i proponują w istocie wykładnię celowościową art. 22a dyrektywy 2006/43.

51. Podkreślają one, że okres obowiązywania zakazu ma na celu zagwarantowanie tej niezależności, która jest istotna w wymiarze wewnętrznym (stosunki między biegłym rewidentem a badaną spółką) i zewnętrznym: opinia publiczna polega na niezależności biegłego rewidenta, co nie miałoby miejsca, gdyby w czasie realizacji zlecenia badania lub po jego zakończeniu w charakterze kluczowego partnera biegły rewident mógł niezwłocznie (lub w krótkim terminie) objąć stanowisko kierownicze w badanym przedsiębiorstwie.

52. W mojej ocenie rozpatrywany zakaz ma na celu uniknięcie sytuacji, w której biegły rewident (lub firma audytorska, której jest on kluczowym partnerem) ulegnie pokusie wydania raportu z badania korzystnego dla badanej spółki, który spółka ta *wynagrodzi* w niedalekiej przyszłości poprzez przyznanie owemu biegłemu rewidentowi stanowiska kierowniczego.

53. Rozumiana w ten sposób zasada zapobiega ryzyku, że biegły rewident będzie miał własne, obecne lub przyszłe, interesy w spółkach podlegających jego badaniu, które mogłyby wpływać na jego obowiązki zawodowe.

54. Konflikt interesów między obowiązkiem biegłego rewidenta a jego (przyszłymi) perspektywami pracy na rzecz badanego przedsiębiorstwa może mieć miejsce w sytuacji, gdy stosunek umowny między nimi powstaje lub jest przygotowywany podczas przeprowadzania badania. Jest prawdopodobne, że w takim przypadku praca osoby w głównym stopniu odpowiedzialnej za badanie będzie uzależniona od jej obowiązków powierniczych względem jej przyszłego pracodawcy.

55. Przepis ten ma zatem na celu wyeliminowanie, na ile to możliwe, ewentualnej zachęty dla biegłego rewidenta do rozważenia lub zawarcia stosunku umownego z badaną jednostką, tak długo jak zachowuje on status kluczowego partnera odpowiedzialnego za badanie tej jednostki [28].

24 Zgodnie z utrwalonym orzecznictwem Trybunału nie można przyjąć czysto dosłownej wykładni jednej lub więcej niż jednej wersji językowych wielojęzycznego tekstu prawa Unii, z wyłączeniem innych wersji, a jednolite stosowanie przepisów prawa Unii wymaga interpretowania ich w szczególności w świetle wersji przyjętych we wszystkich językach. Zobacz w szczególności wyrok z dnia 26 września 2013 r., Komisja/Hiszpania (C-189/11, EU:C:2013:587, pkt 56).

25 „Zgodnie z utrwalonym orzecznictwem Trybunału przy dokonywaniu wykładni przepisu prawa Unii należy uwzględniać nie tylko jego brzmienie, lecz także jego kontekst oraz cele regulacji, której część przepis ten stanowi" [wyrok z dnia 3 września 2020 r., Niki Luftfahrt (C-530/19, EU:C:2020:635), pkt 23].

26 Punkt 13 uwag na piśmie Komisji.

27 Punkt 9 postanowienia odsyłającego.

28 Jeśli chodzi o innych biegłych rewidentów zaangażowanych w badanie, przepis ten odnosi się do chwili, w której uczestniczą oni bezpośrednio w sporządzaniu raportu z badania.

56. Nałożony na kluczowego partnera zakaz obejmowania, tak długo jak działa on w takim charakterze i przez pewien późniejszy okres, stanowisk kierowniczych w badanej spółce, chroni ponadto – jak twierdzą Komisja i komisja ds. audytu – zaufanie osób trzecich co do tego, że badanie zostanie przeprowadzone w wiarygodny sposób. W tym samym stopniu rzeczony zakaz przyczynia się do prawidłowego funkcjonowania rynków, jak wynika z motywu dziewiątego dyrektywy 2006/43 [29].

57. Publiczne zaufanie co do tego, że roczne sprawozdania finansowe odzwierciedlają rzetelny obraz spółki, jest kluczowym elementem dla wszystkich podmiotów, które mogą być związane z tą spółką, niezależnie od tego, czy są to inwestorzy, wierzyciele, pracownicy czy osoby trzecie.

58. Zaufanie do wiarygodności badań sprawozdań finansowych jest z innego punktu widzenia mechanizmem ochrony wartości udziału wspólników lub akcjonariuszy oraz skutecznym narzędziem odpowiedniego zarządzania spółką. Brak wspomnianego zaufania przyczynia się do utraty wartości udziału zarówno ze względu na nieufność rynku wobec sytuacji spółki, jak i ze względu na brak możliwości zarządzania tą spółką przez członków zarządu bez wiarygodnych informacji.

59. Ustęp 1 pkt 1 zalecenia Komisji wskazuje, iż „głównym środkiem, za pomocą którego biegły rewident może wykazać opinii publicznej, że ustawowe badanie jest przeprowadzane zgodnie z tymi zasadami, jest działanie w sposób niezależny oraz bycie postrzeganym w ten sposób” [30] [tłumaczenie nieoficjalne].

60. Uwagi te są słuszne, nawet gdyby przyjąć, że kluczowy partner firmy audytorskiej mógłby w określonym przypadku nie mieć *rzeczywistej* możliwości wpływania na wynik analizy sprawozdania finansowego badanej spółki.

61. Ochrona niezależności i bezstronności jego pracy zawodowej wymaga bowiem w każdych okolicznościach, aby kluczowy partner nie mógł objąć stanowiska kierowniczego w badanej spółce przed okresem obowiązywania zakazu ani w tym okresie.

### *3. Wykładnia systemowa*

62. Nieposzlakowana opinia biegłych rewidentów [31] i zaufanie opinii publicznej do rzetelności (i jakości) ich pracy [32] to elementy, które kolejne przepisy prawa Unii w tej dziedzinie starały się chronić.

29 „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”.

30 Motywy 1 i 2 tego zalecenia brzmią następująco: „niezależność biegłych rewidentów ma zasadnicze znaczenie dla zaufania publicznego do wiarygodności sporządzanych przez nich raportów. Zwiększa ona wiarygodność publikowanych informacji finansowych oraz ma wartość dodaną dla inwestorów, wierzycieli, pracowników i innych zainteresowanych stron w spółkach w Unii Europejskiej. Dotyczy to w szczególności spółek, które są jednostkami interesu publicznego (np. spółek notowanych na giełdzie, instytucji kredytowych, zakładów ubezpieczeń, UCITS i spółek inwestycyjnych). […] Niezależność jest również dla zawodu głównym sposobem wykazania opinii publicznej i organom regulacyjnym, że biegli rewidenci i firmy audytorskie wykonują swoje zadania na poziomie, który spełnia ustanowione zasady etyczne, w szczególności zasady uczciwości i obiektywizmu”.

31 Zgodnie z art. 4 dyrektywy 2006/43 „[w]łaściwe władze państwa członkowskiego mogą zatwierdzać wyłącznie osoby fizyczne lub firmy o nieposzlakowanej opinii”. Podobne było brzmienie art. 3 ósmej dyrektywy, odnoszącego się do osób „o nieposzlakowanej opinii”.

32 Motyw 9 dyrektywy 2006/43: „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”.

63. Artykuł 22 ust. 2 dyrektywy 2006/43 zapobiega ryzyku konfliktu interesów między biegłym rewidentem (lub firmą audytorską) a badaną spółką. Ryzyko to może być spowodowane „[…] stosunkiem finansowym, osobistym, gospodarczym, zatrudnienia lub innym" pomiędzy biegłym rewidentem (lub firmą audytorską) a badaną spółką, w wyniku którego „obiektywna, racjonalna i poinformowana osoba trzecia, przy uwzględnieniu zastosowanych zabezpieczeń, mogłaby wywnioskować, że niezależność biegłego rewidenta lub firmy audytorskiej jest zagrożona".

64. Ten sam artykuł wyklucza w ust. 4, by biegły rewident lub firma audytorska mogli wykonywać swoje obowiązki zawodowe na rzecz badanej spółki, z którą „w okresie, o którym mowa w ust. 1, pozostawa[li] […] w stosunku pracy, stosunku gospodarczym lub innym stosunku, który może spowodować lub może być powszechnie postrzegany jako powodujący konflikt interesów".

65. Te środki ostrożności uwidaczniają, że z systemowego punktu widzenia wykładnia dyrektywy 2006/43 powinna chronić jeden z istotnych elementów nieposzlakowanej opinii lub reputacji biegłych rewidentów, bez którego zaufanie publiczne zostałoby utracone: brak rzeczywistych lub dających się w rozsądny sposób przewidzieć konfliktów interesów, które wpływają lub mogą wpłynąć na obowiązki zawodowe biegłych rewidentów.

66. Zdaniem prawodawcy Unii niezależność biegłego rewidenta jest równie istotna w jej wymiarze zewnętrznym, jak i wewnętrznym oraz powinno się wykluczyć wszelkie podejrzenia w odczuciu opinii publicznej, że między osobą przeprowadzającą badanie a badanym podmiotem istnieje zbyt duża *bliskość*[33].

67. Rzeczone środki ostrożności są logiczne, jeśli weźmie się pod uwagę znaczenie i uzasadnienie badań sprawozdań finansowych, jak również funkcję, jaką jawność sprawozdań finansowych spółek pełni w gospodarce rynkowej.

68. Artykuł 22 ust. 1 in fine dyrektywy 2006/43 także dotyczy postrzegania przez osoby trzecie w powyższym kontekście: stosunki między biegłym rewidentem (lub firmą audytorską) a badanym przedsiębiorstwem nie mogą prowadzić do tego, iż „obiektywna, racjonalna i poinformowana osoba trzecia, przy uwzględnieniu zastosowanych zabezpieczeń, mogłaby wywnioskować, że niezależność biegłego rewidenta lub firmy audytorskiej jest zagrożona".

69. Podsumowując, stosunek, który może doprowadzić do konfliktu interesów, jest równie niepożądany jak ten, który jest racjonalnie postrzegany jako możliwa przyczyna konfliktu interesów.

### *4. Zastosowanie rzeczonych kryteriów w niniejszej sprawie*

70. Założenie wyjściowe opiera się na tym, że w niniejszej sprawie kluczowy partner nie mógł zająć kluczowego stanowiska kierowniczego w badanej spółce w czasie, gdy wykonywał zadania w związku ze zleceniem badania, ani w późniejszym okresie dwóch lat po zaprzestaniu wykonywania owych zadań.

71. Jak już wyjaśniono, ów zakaz został naruszony, co przyznaje przynajmniej w sposób dorozumiany sam zainteresowany, który wnosi jedynie o obniżenie (a nie o uchylenie) nałożonej na niego grzywny.

33 Podejście amerykańskie jest podobne. Zdaniem Supreme Court of the United States (sądu najwyższego Stanów Zjednoczonych) „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" (wyróżnienie w oryginale). United States v. Arthur Young and Co., 465 US 805, 819 n. 15 (1984).

72. Okoliczność, że kluczowy partner firmy audytorskiej zawiera umowę o pracę (w celu piastowania ważnych stanowisk kierowniczych) z badaną spółką w czasie, gdy wykonuje swoje zadania w pierwszej spółce, wskazuje na potencjalny konflikt interesów, który może mieć wpływ na jego niezależność.

73. Oceny tej nie podważa fakt, że skuteczność stosunku umownego nawiązanego w momencie, gdy zainteresowany nie zaprzestał jeszcze działalności w charakterze kluczowego partnera (co miało miejsce w dniu 31 sierpnia 2018 r.), była przesunięta w czasie o kilka miesięcy, do chwili publikacji raportu z badania sprawozdania finansowego za rok obrotowy 2018.

74. Istotne jest (i co „obiektywna, racjonalna i poinformowana" osoba trzecia mogłaby wywnioskować), że mimo iż umowa została podpisana w dniu 12 lipca 2018 r., to po podpisaniu raportu z badania nadal istniał w owym momencie stosunek zawodowy między kluczowym partnerem (lub jego firmą audytorską) odpowiedzialnym za zlecenie a badaną spółką.

75. Ponadto logiczny jest wniosek, że proces negocjacji warunków pracy z badaną spółką miał miejsce nie tylko z pozycji osoby, która była kluczowym partnerem firmy audytorskiej, lecz również wtedy, gdy owa osoba była odpowiedzialna za zadania związane z badaniem sprawozdań spółki podlegającej jej badaniu. Powyższy wniosek również mogłaby wyciągnąć „obiektywna, racjonalna i poinformowana" osoba trzecia.

76. Decydującym czynnikiem w tej ocenie nie jest zatem moment, w którym kluczowy partner zaczyna de facto piastować swoje stanowisko kierownicze w badanej spółce, lecz dzień, w którym uzgadnia on ze wspomnianą spółką, że obejmie rzeczone stanowisko.

77. Z owej umowy wynikają już wzajemne zobowiązania, które są nie do pogodzenia z aktualną rolą kluczowego partnera jako osoby odpowiedzialnej w firmie audytorskiej, która otrzymała zlecenie zbadania sprawozdania finansowego badanej spółki.

78. Co więcej, umowa ta kładzie się cieniem na przeszłości, w związku z czym, logicznie rzecz ujmując, będzie ona postrzegana z zewnątrz jako stanowiąca wyraz rzeczywistego lub potencjalnego konfliktu, sprzeczna z niezależnością i bezstronnością samego kluczowego partnera i firmy audytorskiej, co mogło mieć wpływ na wiarygodność badania sprawozdania finansowego badanej spółki.

## V. Wnioski

79. W świetle powyższych uwag proponuję, aby Trybunał udzielił Helsingin hallinto-oikeus (sądowi administracyjnemu w Helsinkach, Finlandia) następującej odpowiedzi:

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 2014/56/UE, należy interpretować w ten sposób, że kluczowy partner firmy audytorskiej zajmuje kluczowe stanowisko kierownicze w badanej spółce w chwili, gdy zawiera z tą spółką odpowiednią umowę o pracę, nawet jeśli faktyczne objęcie stanowiska w badanej spółce następuje kilka miesięcy po zawarciu owej umowy.