Teismo praktikos rinkinys

GENERALINIO ADVOKATO
MANUEL CAMPOS SÁNCHEZ-BORDONA IŠVADA,
pateikta 2020 m. gruodžio 10 d.[1]

Byla C-950/19

A,
dalyvaujant
Patentti- ja rekisterihallituksen tilintarkastuslautakunta

(*Helsingin hallinto-oikeus* (Helsinkio administracinis teismas, Suomija) prašymas priimti prejudicinį sprendimą)

„Prašymas priimti prejudicinį sprendimą – Auditoriai – Direktyva 2006/43/EB – 22a straipsnis – Veiklos pertraukos laikotarpis audituotai bendrovei siekiant įdarbinti buvusius auditorius – Draudimo imtis svarbių vadovaujamų pareigų audituotame subjekte pažeidimas – Auditorių nepriklausomumas“

1. Direktyvoje 2006/43/EB[2] nustatyta, kad auditoriai turi būti nepriklausomi nuo audituojamo subjekto ir nedalyvauti priimant sprendimus audituojamame subjekte.

2. Vienas iš teisės aktuose numatytų reikalavimų, nustatytų siekiant užtikrinti šį nepriklausomumą, 2014 m. buvo įtvirtintas Direktyvoje 2014/56/ES[3], kuria Direktyva 2006/43 papildyta nauja nuostata – 22a straipsniu; pagal šį straipsnį subjektai, turintys „pagrindin[io] audito partner[io], kuris atlieka <…> auditą“[4], statusą, tam tikrą laikotarpį negali imtis svarbių vadovaujamų pareigų audituojamame subjekte[5].

3. Šis draudimas – logiška, kad anksčiau jis taikytas laikotarpiu, kurį pagrindinis auditorius buvo iš esmės atsakingas už teisės aktuose numatytą audituojamos įmonės auditą, – nuo 2014 m. taikomas ir po to, kai tas asmuo baigia eiti pagrindinio auditoriaus pareigas, susijusias su audito užduotimi (vienus ar dvejus metus, atsižvelgiant į tai, ar įmonė yra viešojo intereso įmonė)[6].

4. Nagrinėjamoje byloje audito įmonės „pagrindinis audito partneris“ buvo įdarbintas anksčiau, nei baigė eiti savo, kaip pagrindinio auditoriaus, pareigas, susijusias su audito užduotimi; jis buvo paskirtas į svarbias vadovaujamas pareigas audituojamoje bendrovėje.

1 Originalo kalba: ispanų.

2 2006 m. gegužės 17 d. Europos Parlamento ir Tarybos direktyva dėl teisės aktų nustatyto metinės finansinės atskaitomybės ir konsoliduotos finansinės atskaitomybės audito, iš dalies keičianti Tarybos direktyvas 78/660/EEB ir 83/349/EEB bei panaikinanti Tarybos direktyvą 84/253/EEB (OL L 157, 2006, p. 87).

3 2014 m. balandžio 16 d. Europos Parlamento ir Tarybos direktyva, kuria iš dalies keičiama Direktyva 2006/43/EB dėl teisės aktų nustatyto metinės finansinės atskaitomybės ir konsoliduotos finansinės atskaitomybės audito (OL L 158, 2014, p. 196).

4 22a straipsnyje numatytos dvi subjektų kategorijos: a) audito įmonės auditoriai ir pagrindiniai audito partneriai; b) likę audito įmonių partneriai ir darbuotojai. Nagrinėjamoje byloje subjektas, kuriam skirta bauda, priklauso pirmajai kategorijai.

5 Teisės norma jau buvo numatyta pradinės redakcijos Direktyvoje 2006/43 (42 straipsnio 3 dalyje), tačiau tik viešojo intereso įmonėms. Likusioms įmonėms, kurių finansinės ataskaitos audituojamos, ši teisės norma taikoma nuo 2014 m.

6 Nutartyje dėl prašymo priimti prejudicinį sprendimą pažymima, kad šioje byloje laikotarpis truko dvejus metus, todėl galima manyti, kad audituojama įmonė buvo viešojo intereso.

5. Kompetentingai įstaigai (Audito komitetui)[7] už tai skyrus baudą, auditorius jam skirtą baudą užginčijo prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusiame teisme. Šis teismas Teisingumo Teismui pateikė prejudicinius klausimus dėl Direktyvos 2006/43 22a straipsnio 1 dalies a punkto išaiškinimo.

6. Teisingumo Teismo atsakymas leis nuspręsti, ar audituojamoje įmonėje pagrindinis auditorius pareigų imasi tada, kai su šia įmone pasirašo darbo sutartį, ar tik tada, kai jis faktiškai pradeda eiti vadovaujamas pareigas.

I. Teisinis pagrindas

A. Sąjungos teisė. Direktyva 2006/43

7. 2 straipsnyje „Sąvokų apibrėžimai“ nustatyta:

„Šioje direktyvoje taikomos tokios sąvokos:

2) „teisės aktų nustatytą auditą atliekantis auditorius“ – tai fizinis asmuo, kurį valstybės narės kompetentingos institucijos patvirtino pagal šią direktyvą atlikti teisės aktų nustatytą auditą;

3) „audito įmonė“ – tai juridinis asmuo arba bet kuris kitas subjektas, nepriklausomai nuo jo juridinio statuso, patvirtintas valstybės narės kompetentingų institucijų pagal šią direktyvą atlikti teisės aktų nustatytą auditą;

<…>

16) „pagrindinis (-iai) audito partneris (-iai)“ – tai:

   a) teisės aktų nustatytą auditą atliekantis (-ys) auditorius (-iai), kurį (-iuos) audito įmonė skiria konkrečiai audito užduočiai, atsakingu (-ais) atlikti teisės aktų nustatytą auditą audito įmonės vardu; arba

   b) grupės audito atveju – bent jau teisės aktų nustatytą auditą atliekantis (-ys) auditorius (-iai), kurį (-iuos) paskyrė audito įmonė ir kuris (-ie) yra atsakingas (-i) už teisės aktų nustatyto audito atlikimą grupės lygiu, bei teisės aktų nustatytą auditą atliekantis (-ys) auditorius (-iai), paskirtas (-i) visų pirma atsakingu (-ais) reikšmingų dukterinių įmonių lygiu; arba

   c) teisės aktų nustatytą auditą atliekantis auditorius (-iai), kuris (-ie) pasirašo audito išvadą [ataskaitą].“

8. 22 straipsnyje „Nepriklausomumas ir objektyvumas“ numatyta:

„1. Valstybės narės užtikrina, kad atlikdamas teisės aktų nustatytą auditą teisės aktų nustatytą auditą atliekantis auditorius arba audito įmonė ir bet kuris fizinis asmuo, galintis daryti tiesioginį ar netiesioginį poveikį teisės aktų nustatyto audito rezultatams, nebūtų priklausomi nuo audituojamo subjekto ir nedalyvautų audituojamam subjektui priimant sprendimus.

Jie turi būti nepriklausomi bent jau laikotarpiu, kurį apima audituotinos finansinės ataskaitos, ir laikotarpiu, kurį atliekamas teisės aktų nustatytas auditas.

7 Šis komitetas yra oficiali *Patentti- ja rekisterihallituksen tilintarkastuslautakunta* (Patentų ir registro tarnyba, Suomija) įstaiga.

Valstybės narės užtikrina, kad teisės aktų nustatytą auditą atliekantis auditorius arba audito įmonė imtųsi visų pagrįstų priemonių, kuriomis užtikrintų, kad atliekant teisės aktų nustatytą auditą jų nepriklausomumo nepaveiktų jokie esami arba galimi interesų konfliktai, verslo arba kiti tiesioginiai ar netiesioginiai santykiai, kurie apima teisės aktų nustatytą auditą atliekantį auditorių arba audito įmonę ir, atitinkamais atvejais, jų tinklą, vadovus, auditorius, darbuotojus, bet kuriuos kitus fizinius asmenis, kurių paslaugomis gali naudotis arba jas kontroliuoja teisės aktų nustatytą auditą atliekantis auditorius arba audito įmonė, arba bet kurį kitą tiesiogiai arba netiesiogiai su teisės aktų nustatytą auditą atliekančiu auditoriumi arba audito įmone kontrolės ryšiais susijusį asmenį.

Teisės aktų nustatytą auditą atliekantis auditorius ar audito įmonė neatlieka teisės aktų nustatyto audito, jei esama savikontrolės, savanaudiškų interesų, tarpininkavimo, familiarumo ar bauginimo grėsmės, kuri atsiranda dėl finansinių, asmeninių, verslo, darbo ar kitų ryšių tarp:

– teisės aktų nustatytą auditą atliekančio auditoriaus, audito įmonės, jų tinklo ir bet kurio fizinio asmens, galinčio daryti poveikį teisės aktų nustatyto audito rezultatams, ir

– audituojamo subjekto,

kuriuos vertindamas objektyvus, protingas ir informuotas trečiasis asmuo, atsižvelgdamas į taikomas apsaugos priemones, padarytų išvadą, jog kilo pavojus teisės aktų nustatytą auditą atliekančio auditoriaus ar audito įmonės nepriklausomumui.

2. Valstybės narės užtikrina, kad teisės aktų nustatytą auditą atliekantis auditorius, audito įmonė, jų pagrindiniai audito partneriai, darbuotojai ir bet kurie kiti fiziniai asmenys, kurių paslaugomis naudojasi arba kurių paslaugas kontroliuoja toks teisės aktų nustatytą auditą atliekantis auditorius arba audito įmonė ir kurie tiesiogiai dalyvauja atliekant teisės aktų nustatytą audito veiklą, taip pat su jais artimai susiję asmenys, kaip apibrėžta Komisijos direktyvos 2004/72/EB <…> 1 straipsnio 2 dalyje, atlikdami teisės aktų nustatyto audito veiklą negalėtų turėti ar gauti materialios ir tiesioginės naudos iš jokios finansinės priemonės, kurią išleido, garantuoja arba kitaip remia bet kuris audituojamas subjektas, išskyrus pagal diversifikuoto kolektyvinio investavimo schemas netiesiogiai turimus interesus, įskaitant valdomus fondus, pavyzdžiui, pensijų arba gyvybės draudimo fondus, arba dalyvauti kuriame nors sandoryje dėl bet kurios finansinės priemonės.

3. Valstybės narės užtikrina, kad teisės aktų nustatytą auditą atliekantis auditorius arba audito įmonė audito dokumentuose nurodytų reikšmingas auditoriaus ar audito įmonės nepriklausomumo grėsmes ir jų įtakai sumažinti taikomas apsaugos priemones.

4. Valstybės narės užtikrina, kad 1 ir 2 dalyse nurodyti asmenys arba įmonės nedalyvautų atliekant konkretaus audituojamo subjekto teisės aktų nustatytą auditą arba kitaip nedarytų įtakos šio audito rezultatams, jei jie:

a) turi audituojamo subjekto finansinių priemonių, išskyrus pagal diversifikuoto kolektyvinio investavimo schemas netiesiogiai turimus interesus;

b) turi bet kurio su audituojamu subjektu susijusio subjekto finansinių priemonių, kurių turėjimas nuosavybės teise gali sukelti interesų konfliktą arba paprastai gali būti manoma, kad jį sukels, išskyrus pagal diversifikuoto kolektyvinio investavimo schemas netiesiogiai turimus interesus;

c) 1 dalyje nurodytu laikotarpiu su tuo audituojamu subjektu turėjo darbo, verslo arba kitų ryšių, kurie gali sukelti interesų konfliktą arba paprastai gali būti manoma, kad jį sukels.

5. 2 dalyje nurodyti asmenys ar įmonės negali tarpininkauti arba priimti piniginių ar nepiniginių dovanų arba paslaugų iš audituojamo subjekto arba bet kurio su audituojamu subjektu susijusio subjekto, išskyrus atvejus, kai, objektyvaus, protingo ir informuoto trečiojo asmens nuomone, jų vertė būtų [yra] nereikšminga arba neesminė.

6. Jei laikotarpiu, kurį apima finansinės ataskaitos, audituojamą subjektą įsigyja kitas subjektas arba jei jis susijungia su kitu subjektu ar įsigyja kitą subjektą, teisės aktų nustatytą auditą atliekantis auditorius arba audito įmonė nustato ir įvertina visus esamus ar neseniai buvusius interesus ar santykius – įskaitant visas tam subjektui suteiktas ne audito paslaugas, kurios, atsižvelgiant į taikomas apsaugos priemones, galėtų kelti grėsmę auditoriaus nepriklausomumui ir gebėjimui tęsti teisės aktų nustatytą auditą po faktinės susijungimo ar įsigijimo dienos.

Kiek įmanoma greičiau ir bet kuriuo atveju per tris mėnesius teisės aktų nustatytą auditą atliekantis auditorius arba audito įmonė imasi visų veiksmų, kurie gali būti reikalingi bet kokiems dabartiniams interesams ar santykiams, kurie keltų grėsmę jų nepriklausomumui, nutraukti, ir, kai įmanoma, imasi apsaugos priemonių siek[dami] sumažinti bet kokią grėsmę jų nepriklausomumui, kylančią dėl ankstesnių ir dabartinių interesų ir santykių.“

9. 22a straipsnyje „Buvusių teisės aktų nustatytą auditą atliekančių auditorių arba teisės aktų nustatytą auditą atliekančių auditorių arba audito įmonių darbuotojų įdarbinimas audituojamuose subjektuose“ įtvirtinta:

„1. Valstybės narės užtikrina, kad teisės aktų nustatytą auditą atliekantis auditorius arba pagrindinis audito partneris, kuris atlieka teisės aktų nustatytą auditą audito įmonės vardu, nepasibaigus vienų metų, o viešojo intereso įmonių teisės aktų nustatyto audito atveju – dvejų metų laikotarpiui nuo to laiko, kai jis netenka teisės aktų nustatyto auditoriaus arba pagrindinio audito partnerio įgaliojimų, susijusių su audito atlikimu:

a) neužimtų pagrindinių vadovaujamų pareigų audituojamame subjekte;

b) kai taikytina, netaptų audituojamo subjekto audito komiteto, o jei tokio komiteto nėra – organo, kuris vykdo audito komiteto funkcijoms prilygstančias funkcijas, nariu;

c) netaptų nevykdomuoju audituojamo subjekto administracinio arba priežiūros organo nariu.

2. Valstybės narės užtikrina, kad teisės aktų nustatytą auditą atliekančio auditoriaus arba audito įmonės darbuotojai ir partneriai, kurie nėra pagrindiniai teisės aktų nustatytą auditą atliekančio auditoriaus arba audito įmonės audito partneriai, taip pat joks kitas fizinis asmuo, kurio paslaugomis toks teisės aktų nustatytą auditą atliekantis auditorius arba audito įmonė naudojasi arba kurio paslaugas kontroliuoja, kai tokie darbuotojai, partneriai arba kiti fiziniai asmenys yra asmeniškai patvirtinti kaip teisės aktų nustatytą auditą atliekantys auditoriai, neužimtų jokių 1 dalies a, b ir c punktuose nurodytų pareigų anksčiau nei praėjus bent vieniems metams nuo to laiko, kai jie tiesiogiai dalyvavo atliekant teisės aktų nustatytą auditą.“

10. 22b straipsnyje „Pasirengimas atlikti teisės aktų nustatytą auditą ir grėsmių nepriklausomumui įvertinimas“ nustatyta:

„Valstybės narės užtikrina, kad prieš sutikdami atlikti arba tęsdami teisės aktų nustatytą auditą teisės aktų nustatytą auditą atliekantis auditorius arba audito įmonė įvertintų ir dokumentuose užfiksuotų:

– ar jie atitinka šios direktyvos 22 straipsnio reikalavimus,

<…>“

B. Suomijos teisė. 2015 m. rugsėjo 18 d. Tilintarkastuslaki 1141/2015[8]

11. Pagal 4 skyriaus 11 straipsnio 1 dalį teisės aktų nustatytas auditorius arba pagrindinis auditorius, atsakingas už audito atlikimą audito įmonės vardu, nepasibaigus bent vienų metų laikotarpiui nuo minėto teisės aktų nustatyto audito atlikimo negali imtis toliau išvardytų pareigų:

1) svarbių vadovaujamų pareigų audituotoje įmonėje;

2) audituotos įmonės audito komiteto ar organo, kuris vykdo audito komiteto funkcijas, nario pareigų;

3) nevykdomojo audituotos įmonės administracinio arba priežiūros organo nario pareigų.

12. 4 skyriaus 11 straipsnio 2 dalyje minėtas laikotarpis pailgintas iki dvejų metų tuo atveju, kai audituota įmonė yra viešojo intereso įmonė.

13. Pagal 10 skyriaus 5 straipsnio 1 dalį Audito komitetas gali skirti baudą, jei auditorius nesilaiko 11 straipsnyje nurodyto įsidarbinimo audituotoje įmonėje termino. Pagal 5 straipsnio 2 dalį bauda gali siekti iki 50 000 EUR.

14. 10 skyriaus 7 straipsnio 1 dalyje nustatyta, kad priimant sprendimą skirti baudą turi būti atsižvelgiama į visas svarbias aplinkybes, kaip antai:

1) pažeidimo sunkumą ir trukmę;

2) auditoriaus atsakomybės laipsnį;

3) auditoriaus pasirengimą bendradarbiauti su kompetentingomis institucijomis;

4) ankstesnes auditoriui skirtas baudas;

5) žalos arba nuostolių, kuriuos sukėlė nustatyti veiksmai arba neveikimas, dydį.

15. 10 skyriaus 7 straipsnio 2 dalyje numatyta, kad priimant sprendimą dėl baudos skyrimo, be 1 dalyje minėtų aplinkybių, atsižvelgiama į šias aplinkybes:

1) auditoriaus finansinę padėtį;

2) auditoriaus gautos naudos dydį.

II. Faktinės aplinkybės ir prejudiciniai klausimai

16. KHT A (toliau – pagrindinis auditorius) nuo 2014 m. dirbo kaip audito įmonės *Y Oy* (toliau – audito įmonė) pagrindinis audito partneris.

17. 2018 m. vasario 5 d., audito įmonei teikiant su 2017 finansiniais metais susijusias paslaugas bendrovei *X Oyj* (toliau – audituota bendrovė), pagrindinis auditorius pasirašė bendrovės *X Oyj* metinę finansinę audito ataskaitą.

18. 2018 m. liepos 12 d. pagrindinis auditorius pasirašė darbo sutartį su audituota bendrove, siekdamas tapti finansų direktoriumi ir vadovų grupės nariu.

8 2015 m. rugsėjo 18 d. Audito įstatymas Nr. 1141/2015; toliau – Audito įstatymas.

19. Vienoje iš šios sutarties sąlygų nustatyta, kad pagrindinis auditorius vadovaujamas pareigas faktiškai pradeda eiti tik 2019 m. vasario mėn. Apie sutarties pasirašymą buvo paskelbta vertybinių popierių biržai pateiktame pranešime.

20. 2018 m. rugpjūčio 31 d. pagrindinio auditoriaus darbas audito bendrovėje buvo baigtas ir apie tai pranešta tą pačią dieną Audito komitetui pateiktame pranešime.

21. Audituota bendrovė raštu patvirtino, kad iki 2018 finansinių metų audito ataskaitos paskelbimo pagrindinis auditorius šioje bendrovėje nevykdys nei svarbių vadovaujamų pareigų, nei pareigų, susijusių su įmonės finansais ar apskaita.

22. 2018 m. lapkričio 13 d. sprendimu Audito komitetas pagrindiniam auditoriui skyrė 50 000 EUR baudą už draudimo laikotarpio, nustatyto Audito įstatymo 4 skyriaus 11 straipsnyje, nesilaikymą.

23. 2019 m. vasario mėn. pasirašius audituotos bendrovės 2018 finansinių metų metinę finansinę ataskaitą pagrindinis auditorius šioje bendrovėje pradėjo eiti vadovaujamas pareigas, kaip numatyta sutartyje.

24. Sprendimą skirti baudą pagrindinis auditorius užginčijo *Helsingin hallinto-oikeus* (Helsinkio administracinis teismas, Suomija).

25. Iš nutarties dėl prašymo priimti prejudicinį sprendimą matyti, kad skunde ginčijamas ne draudimo nesilaikymas, o pažeidimo sunkumas ir skirtos baudos dydis. Pagrindinis auditorius mano, kad ši bauda turi būti sumažinta bent per pusę.

26. Pareiškėjo argumentai, kuriais jis grindžia savo reikalavimą, yra tokie[9]:

– dėl baudą lemiančių aplinkybių jis pažymi, kad bendradarbiavo su administracinėmis institucijomis ir veikė skaidriai,

– pareigų jis ėmėsi tada, kai pradėjo dirbti audituotoje bendrovėje (2019 m. vasario mėn.), o ne pasirašant sutartį. Taigi draudimo laikotarpio pareiškėjas nesilaikė tik nuo 2019 m. vasario mėn.,

– pasirašius 2017 finansinių metų audito ataskaitą (2018 m. vasario mėn.) pareiškėjas nebegalėjo daryti įtakos audituotos bendrovės metinių finansinių ataskaitų auditui. Taigi būtent šį momentą reikia laikyti draudimo laikotarpio pradžia,

– aplinkybė, kad, kaip matyti iš įrašo Įmonių registre, pasikeitė 2018 finansinių metų auditorius, taip pat aplinkybė, jog pagrindinis auditorius audituotoje bendrovėje finansų direktoriaus pareigų nėjo iki šios bendrovės 2018 m. metinių finansinių ataskaitų pasirašymo, rodo, kad paskyrimas šios bendrovės finansų direktoriumi nekėlė jokio pavojaus audito nepriklausomumui.

27. Audito komitetas prieštaravo skundui ir nurodė, kad[10]:

– draudimo laikotarpis prasidėjo ne tuo metu, kai pasirašyta 2017 m. metinė finansinė ataskaita, o 2018 m. liepos 12 d., pasirašius sutartį,

– pagrindinis auditorius pareigų ėmėsi tada, kai pasirašė sutartį su audituota bendrove. Nagrinėjamo draudimo tikslas visų pirma yra užtikrinti auditoriaus nepriklausomumą, vertintiną atsižvelgiant taip pat į išorinį aspektą,

9 Nutarties dėl prašymo priimti prejudicinį sprendimą 4, 5 ir 6 punktai.

10 Nutarties dėl prašymo priimti prejudicinį sprendimą 7, 8 ir 9 punktai.

– sutarties pasirašymas yra matomas veiksnys, turintis tiesioginį poveikį ją pasirašiusio subjekto, jo darbdavio ir akcininkų veiksmams bei perspektyvoms,

– skiriant baudą buvo įvertintos visos Audito įstatyme numatytos aplinkybės.

28. Šiomis aplinkybėmis *Helsingin hallinto-oikeus* (Helsinkio administracinis teismas) pateikė Teisingumo Teismui tokius prejudicinius klausimus:

„1. Ar Direktyvos 2006/43 22a straipsnio 1 dalis (įterpta Direktyva 2014/56) aiškintina taip, kad pagrindinis audito partneris užima šioje dalyje nurodyto pobūdžio pareigas, sudarydamas darbo sutartį?

2. Jei į pirmąjį klausimą būtų atsakyta neigiamai: ar Direktyvos 2006/43 22a straipsnio 1 dalis (įterpta Direktyva 2014/56) aiškintina taip, kad pagrindinis audito partneris užima šioje dalyje nurodyto pobūdžio pareigas, pradėdamas darbą pagal atitinkamas pareigas?“

III. Procesas Teisingumo Teisme

29. Prašymą priimti prejudicinį sprendimą Teisingumo Teismas gavo 2019 m. gruodžio 17 d.

30. Rašytines pastabas pateikė tik Komisija. Nuspręsta, kad nereikia rengti teismo posėdžio.

IV. Vertinimas

A. Pirminis paaiškinimas

31. Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas abejoja dėl to, kaip turi būti aiškinama sąvoka, Direktyvos 2006/43 22a straipsnio 1 dalies a punkte vartojama siekiant apibrėžti vieną iš auditoriams taikomų draudimų.

32. Kaip jau nurodyta, toje nuostatoje auditą privalančiam atlikti pagrindiniam auditoriui neleidžiama baigus darbą tam tikrą laikotarpį imtis „pagrindinių vadovaujamų pareigų“ audituotoje įmonėje [11].

33. Prejudicinis klausimas (iš tiesų tai vienas klausimas, nors padalytas į du) yra labai tikslus ir juo siekiama tik išsiaiškinti, kuri data svarbi norint pripažinti, kad pareigų *imtasi*: pagrindinio auditoriaus sutarties su audituota bendrove pasirašymo data (2018 m. liepos mėn.) ar data, kai jis pradėjo eiti savo pareigas toje bendrovėje (2019 m. vasario mėn.).

34. Kaip nurodyta nutartyje dėl prašymo priimti prejudicinį sprendimą, vienos ar kitos datos pasirinkimas neturi poveikio pripažinimui, kad padarytas pažeidimas, už kurį skirta bauda. Pagrindinis auditorius prašo ne panaikinti skirtą baudą, o ją sumažinti, taigi jis netiesiogiai pripažįsta, kad bet kuriuo atveju pažeidimas buvo padarytas.

35. Taigi atrodo, kad reikšmingą datą reikia vertinti tik kaip veiksnį, į kurį atsižvelgiama siekiant nustatyti baudos dydį pagal Audito įstatymo 10 skyriaus 7 straipsnio 1 dalį.

11 Bylos šalys ginčijo momentą, kada asmuo „netenka teisės aktų nustatyto auditoriaus arba pagrindinio audito partnerio įgaliojimų“, – šis momentas yra *dies a quo*, į kurį atsižvelgiama siekiant apskaičiuoti draudimo laikotarpį; vis dėlto prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas nenurodė, kad jam kyla abejonių dėl šio aspekto, ir prašyme priimti prejudicinį sprendimą tas aspektas neminimas.

B. Bendras Direktyvos 2006/43 kontekstas

36. Audito reguliavimas suderintas remiantis Europos ekonominės bendrijos steigimo sutartimi; šioje sutartyje nustatyta, kad Taryba ir Komisija atlieka savo funkcijas, siekdamos, kiek to reikia, suderinti apsaugos priemones, kurių valstybėse narėse reikalaujama iš bendrovių, kad būtų apsaugoti akcininkų ir trečiųjų asmenų interesai [12].

37. Remiantis šiuo teisiniu pagrindu buvo priimtos ketvirtoji [13], septintoji [14] ir aštuntoji [15] Tarybos direktyvos; jose atitinkamai nustatytas būtinas suderintas turinys, pateiktinas metinėse ataskaitose, konsoliduotosiose ataskaitose ir leidimo audito specialistams patekti į vidaus rinką sąlygose.

38. Aštuntojoje direktyvoje pateiktos pirmosios taisyklės dėl auditorių nepriklausomumo: asmenys, turintys teisę atlikti teisės aktų numatytą apskaitos dokumentų auditą, turėjo būti „nepriklausomi ir geros reputacijos“ [16].

39. Vėlesniais metais Komisija įvairiuose komunikatuose, taip pat vykdydama įvairias iniciatyvas ir neprivalomas priemones [17], skatino auditorių nepriklausomumą ir sukūrė tinkamą pagrindą Direktyvai 2006/43 priimti [18].

40. Pradinės redakcijos Direktyvoje 2006/43 jau buvo pateiktas išsamus auditoriaus nepriklausomumo reglamentavimas – šiam nepriklausomumui skirta tam tikra direktyvos IV skyriaus „Profesinė etika, nepriklausomumas, objektyvumas, konfidencialumas ir profesinė paslaptis“ dalis [19].

41. Tos pačios pradinės redakcijos Direktyvoje 2006/43 (X skyriuje „Specialios teisės aktų nustatyto visuomenės intereso įmonių audito nuostatos“) numatytas draudimo laikotarpis, nagrinėjamas šioje byloje [20].

12 54 straipsnio 3 dalies g punktas.

13 1978 m. liepos 25 d. Ketvirtoji Tarybos direktyva 78/660/EEB, grindžiama Europos ekonominės bendrijos steigimo sutarties 54 straipsnio 3 dalies g punktu, dėl tam tikrų tipų bendrovių metinių atskaitomybių (OL L 222, 1978, p. 11; 2004 m. specialusis leidimas lietuvių k., 17 sk., 1 t., p. 21).

14 1983 m. birželio 13 d. Septintoji Tarybos direktyva 83/349/EEB, pagrįsta Sutarties 54 straipsnio 3 dalies g punktu dėl konsoliduotos atskaitomybės (OL L 193, 1983, p. 1; 2004 m. specialusis leidimas lietuvių k., 17 sk., 1 t., p. 58).

15 1984 m. balandžio 10 d. Aštuntoji Tarybos direktyva 84/253/EEB, grindžiama Europos ekonominės bendrijos steigimo sutarties 54 straipsnio 3 dalies g punktu dėl asmenų, atsakingų už įstatymu numatyto apskaitos dokumentų audito atlikimą, patvirtinimo (OL L 126, 1984, p. 20; 2004 m. specialusis leidimas lietuvių k., 17 sk., 1 t., p. 75).

16 Ši 3 konstatuojamojoje dalyje pateikta nuostata nurodyta Aštuntosios direktyvos 3 straipsnyje (dėl geros reputacijos) ir 24 bei 27 straipsniuose (dėl nepriklausomumo).

17 Žr. 1996 m. liepos 24 d. Komisijos žaliąją knygą „Teisės aktų nustatyto auditoriaus funkcijos, padėtis ir atsakomybė Europos Sąjungoje“ (OL C 321, 1996, p. 1); Komisijos komunikatą „Teisės aktų numatytas auditas Europos Sąjungoje: tolesni veiksmai“ (OL C 143, 1998, p. 12); 2002 m. gegužės 16 d. Komisijos rekomendaciją „Auditorių nepriklausomumas Europos Sąjungoje: pagrindiniai principai“ (OL L 191, 2002, p. 22; toliau – Komisijos rekomendacija) arba 2003 m. gegužės 21 d. Komunikatą dėl teisės aktų numatyto audito stiprinimo Europos Sąjungoje (OL C 236, 2003, p. 2).

18 Tokį pagrindimą Komisija pateikė pasiūlyme dėl Direktyvos 2006/43 (Pasiūlymas dėl Europos Parlamento ir Tarybos direktyvos dėl teisės aktų nustatyto metinės finansinės atskaitomybės ir konsoliduotos finansinės atskaitomybės audito, iš dalies keičiančios Tarybos direktyvas 78/660/EEB ir 83/349/EEB (COM/2004/0177)).

19 Naujame teisės akte nustatyta nauja audito politikos kryptis atsižvelgiant į tai, kad „neseniai padaugėjo skandalų JAV ir ES, parodžiusių, kad teisės aktų nustatytas auditas yra svarbus veiksnys siekiant užtikrinti įmonių finansinių ataskaitų patikimumą“. Dėl šių skandalų Jungtinėse Amerikos Valstijose buvo patvirtintas „Sarbanes-Oxley Act of 2002“; jame yra daugiau nuostatų dėl audito paslaugų teikimo reguliavimo ir priežiūros. Viena iš šiame teisės akte numatytų priemonių yra draudimo laikotarpio („cooling-off period“), panašaus į nagrinėjamą šioje byloje, nustatymas.

20 42 straipsnio 3 dalyje nustatyta, kad „teisės aktų nustatytą auditą atliekančiam auditoriui ar pagrindiniam audito partneriui, atsakingam už teisės aktų nustatyto audito atlikimą audito įmonės vardu, neleidžiama užimti pagrindinių vadovaujančių pareigų audituojamame subjekte, kol nepraėjo mažiausiai dveji metai po jo atsistatydinimo iš teisės aktų nustatytą auditą atliekančio auditoriaus ar pagrindinio audito partnerio, vykdant šią audito užduotį, pareigų“.

42. Dabartinė Direktyvos 2006/43 redakcija išdėstyta padarius pakeitimus Direktyva 2014/56, kuria iš dalies pakeistas 22 straipsnis ir įterptas naujas 22a straipsnis; pastarąjį straipsnį prašo išaiškinti prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas [21]. Be to, šios redakcijos direktyvoje kartu su teisės normomis, kuriomis siekiama užtikrinti auditorių reputaciją, pateikiama ir kitų nuostatų, konkrečiai skirtų auditorių nepriklausomumui apsaugoti.

C. Direktyvos 2006/43 22a straipsnis

43. 22a straipsnyje įgyvendinama Direktyvos 2014/56 8 konstatuojamosios dalies nuostata, pagal kurią „teisės aktų nustatytą auditą atliekantiems auditoriams <…> turėtų būti neleidžiama imtis vadovaujančių pareigų audituojamame subjekte arba pareigų audituojamo subjekto valdyboje, jei po audito nepraėjo atitinkamas laikotarpis“.

44. 22a straipsnio 1 dalyje pateiktame draudimų sąraše yra draudimas auditoriui „[imtis] pagrindinių vadovaujamų pareigų audituojamame subjekte“ (a punktas). Prašymu priimti prejudicinį sprendimą siekiama išsklaidyti abejones dėl to, kada asmuo *imasi* vadovaujamų pareigų.

1. Pažodinis aiškinimas

45. Nuostatą aiškinant pažodžiui negalima padaryti galutinių išvadų, nes įvairiose nuostatos kalbinėse versijose vartojamos gana skirtingos sąvokos.

46. Pagal tam tikrų kalbinių versijų formuluotę pateikiant aiškinimą reikėtų akcentuoti *faktinį* vadovaujamų pareigų *vykdymą*, o ne momentą, kada auditorius, pasirašydamas sutartį su audituojama bendrove, sutinka dirbti šiai bendrovei [22].

47. Vis dėlto remiantis kitomis kalbinėmis versijomis reikėtų teigti priešingai, nes atrodo, kad jose nereikalaujama faktiškai vykdyti vadovaujamų pareigų audituojamos bendrovės naudai – užtenka sutartyje vien sutikti eiti tokias pareigas [23].

48. Kadangi kalbinės versijos skiriasi, negalima remtis tik kurios nors iš jų formuluote siekiant nuspręsti, kokia yra tikroji nuostatos reikšmė [24].

49. Taigi reikia remtis likusiais aiškinimo kriterijais, kuriuos Teisingumo Teismas paprastai taiko, kai aiškina teisės normas [25], t. y. teisės normos tikslo ir konteksto kriterijais.

21 Iš dalies pakeistos redakcijos 22 straipsnyje reikalaujama, kad auditorius būtų nepriklausomas „laikotarpiu, kurį apima audituotinos finansinės ataskaitos, ir laikotarpiu, kurį atliekamas teisės aktų nustatytas auditas“, taip pat išsamiau patikslinamos auditorių pareigos atsižvelgiant į galimas grėsmes jų nepriklausomumui.

22 Pavyzdžiui, versija prancūzų kalba („occuper un poste“).

23 Visų pirma versijoje italų kalba („accettare una funzione dirigenziale di rilievo nell'ente sottoposto a revisione“) pabrėžiama, kad užtenka *sutikti* eiti pareigas ir nebūtina jų vykdyti faktiškai. Žodis „asuma“, vartojamas versijoje ispanų kalba arba portugalų kalba („assume posições de gestão fundamentais na entidade auditada“), taip pat galėtų būti aiškinamas vien kaip sutikimas eiti pareigas. Versijoje suomių kalba žodį „vastaanottaa“ taip pat galima suprasti kaip reiškiantį sutikimą; jo prasmė artimesnė versijų vokiečių kalba („übernehmen“) ir anglų kalba („take up a key management position“) prasmei.

24 Pagal Teisingumo Teismo suformuotą jurisprudenciją negalima pritarti vien pažodiniam aiškinimui, pagrįstam viena ar keliomis daugiakalbio Sąjungos teisės akto kalbinėmis versijomis, neatsižvelgiant į kitas kalbines versijas, nes siekiant vienodai taikyti Sąjungos teisės normas jas reikia aiškinti atsižvelgiant į versijas visomis kalbomis. Be daugelio kitų, žr. 2013 m. rugsėjo 26 d. Sprendimo *Komisija / Ispanija* (C-189/11, EU:C:2013:587) 56 punktą.

25 „Pagal [Teisingumo Teismo] suformuotą jurisprudenciją aiškinant Sąjungos teisės nuostatą reikia atsižvelgti ne tik į jos tekstą, bet ir į kontekstą ir teisės akto, kuriame ji įtvirtinta, tikslus“ (2020 m. rugsėjo 3 d. Sprendimo *Niki Luftfahrt* (C-530/19, EU:C:2020:635) 23 punktas).

2. Teleologinis aiškinimas

50. Ir Komisija [26], ir Audito komitetas [27] pritaria tam, kad auditorių nepriklausomumo išorinis aspektas yra svarbus, ir siūlo iš esmės remtis teleologiniu Direktyvos 2006/43 22a straipsnio aiškinimu.

51. Jie pabrėžia, kad draudimo laikotarpio tikslas – užtikrinti šį nepriklausomumą, kuriam būdingas vidinis aspektas (auditoriaus ir audituojamos bendrovės santykiai) ir išorinis aspektas (visuomenės pasitikėjimas auditoriaus nepriklausomumu); jeigu vykdydamas auditą arba jį baigęs pagrindinis auditorius galėtų iš karto (arba praėjus nedaug laiko) imtis vadovaujamų pareigų audituotoje įmonėje, tokio nepriklausomumo nebūtų.

52. Manau, kad nagrinėjamu draudimu siekiama užtikrinti, kad auditorius (arba audito įmonė, kurios pagrindinis partneris jis yra) nebandytų parengti audituotai bendrovei palankios ataskaitos ir ši bendrovė artimoje ateityje *neatsilygintų* už tai, paskirdama auditorių į vadovaujamas pareigas.

53. Taip suprantama taisyklė reiškia, kad užkertamas kelias grėsmei, jog auditorius bendrovėse, kurių auditą vykdo, dabar ar artimoje ateityje turės savo interesų, galinčių daryti įtaką jo profesinei užduočiai.

54. Interesų konfliktas, susijęs su auditoriaus pareiga ir (būsimomis) jo darbo perspektyvomis audituotoje įmonėje, gali kilti, jeigu jo ir įmonės sutartiniai santykiai valdomi arba jiems ruošiamasi atliekant audito užduotį. Galima numatyti, kad tokiu atveju pagrindinio auditoriaus darbas priklausytų nuo jo, kaip patikėtinio, įsipareigojimų būsimam darbdaviui.

55. Taigi taikant taisyklę siekiama kuo labiau užtikrinti, kad, kol auditorius yra audito pareigą privalantis vykdyti pagrindinis audito partneris, jis nebūtų skatinamas planuoti sutartinių santykių su audituota bendrove arba sudaryti sutarties dėl tokių santykių [28].

56. Be to, kaip teigia Komisija ir Audito komitetas, kadangi pagrindiniam auditoriui taikomas draudimas imtis vadovaujamų pareigų audituojamoje bendrovėje tą laikotarpį, kai jis yra pagrindinis auditorius, ir tam tikrą laikotarpį vėliau, tretieji asmenys gali pasikliauti, kad audito funkcija bus atlikta patikimai. Šis draudimas taip pat padeda užtikrinti, kad rinkos veiktų tinkamai, kaip nurodyta Direktyvos 2006/43 9 konstatuojamojoje dalyje [29].

57. Tai, kad visuomenė tiki, jog remiantis metinėmis finansinėmis ataskaitomis galima susidaryti tikslų vaizdą apie bendrovę, yra labai svarbu visiems subjektams, galintiems užmegzti ryšius su šia bendrove, nesvarbu, ar tai yra investuotojai, kreditoriai, darbuotojai, ar tretieji asmenys.

58. Vertinant kitu požiūriu, pasitikėjimas finansinių ataskaitų audito patikimumu leidžia apsaugoti partnerių ar akcininkų akcijų vertę, taip pat yra veiksminga tinkamo bendrovės valdymo priemonė. Jeigu audito patikimumu netikima, akcijos netenka vertės, nes rinka nepasitiki bendrovės situacija, o vadovai negali valdyti bendrovės neturėdami patikimos informacijos.

26 Komisijos rašytinių pastabų 13 punktas.

27 Nutarties dėl prašymo priimti prejudicinį sprendimą 9 punktas.

28 Dėl kitų dalyvaujančių auditorių pažymėtina, kad taisyklėje nurodomas momentas, kada šie auditoriai tiesiogiai dalyvauja rengiant audito ataskaitą.

29 „Teisės aktų nustatytą auditą atliekančių auditorių funkcija atstovauti visuomenės interes[ams] reiškia, kad jų atliekamo darbo kokybe pasikliauja platesnė visuomenė ir institucijos. Gera audito kokybė padeda tinkamai funkcionuoti rinkoms[,] stiprindama finansinės atskaitomybės vientisumą ir veiksmingumą“.

59. Komisijos rekomendacijos 1 dalies 1 punkte pabrėžiama, kad „pagrindinė priemonė, kuria remdamasis auditorius gali visuomenei įrodyti, kad teisės aktų nustatytas auditas atliktas pagal šiuos principus, yra jo veiksmų nepriklausomumas ir sudarytas įspūdis, kad tie veiksmai nepriklausomi“ [30].

60. Šios nuostatos galioja net ir tuo atveju, kai pripažįstama, kad audito bendrovės pagrindinis atsakingas partneris tam tikru atveju gali neturėti *realios* galios daryti įtakos finansinių audituojamos bendrovės ataskaitų analizės rezultatams.

61. Iš tiesų pagrindinis audito partneris bet kokiomis aplinkybėmis audituojamoje bendrovėje negali imtis vadovaujamų pareigų iki draudimo laikotarpio ir per jį, siekiant užtikrinti, kad atlikdamas darbą jis išliktų nepriklausomas ir nešališkas.

3. Sisteminis aiškinimas

62. Auditorių gera reputacija [31] ir visuomenės pasitikėjimas jų darbų sąžiningumu (ir kokybe) [32] yra aspektai, kuriuos stengtasi užtikrinti paeiliui priimant šios srities Sąjungos teisės aktus.

63. Direktyvos 2006/43 22 straipsnio 2 dalyje užkertamas kelias auditoriaus (arba audito įmonės) ir audituojamos bendrovės interesų konfliktų rizikai. Ši rizika gali kilti dėl abiejų subjektų „<…> finansinių, asmeninių, verslo, darbo ar kitų ryšių“, kuriais remdamasis „objektyvus, protingas ir informuotas trečiasis asmuo, atsižvelgdamas į taikomas apsaugos priemones, padarytų išvadą, jog kilo pavojus teisės aktų nustatytą auditą atliekančio auditoriaus ar audito įmonės nepriklausomumui“.

64. To paties straipsnio 4 dalyje nustatyta, kad auditorius ar audito įmonė negali profesinės užduoties atlikti audituojamos bendrovės naudai, kai su šia bendrove „1 dalyje nurodytu laikotarpiu <…> turėjo darbo, verslo arba kitų ryšių, kurie gali sukelti interesų konfliktą arba paprastai gali būti manoma, kad jį sukels“.

65. Šios prevencinės priemonės rodo, kad sisteminiu požiūriu aiškinant Direktyvą 2006/43 turi būti užtikrintas vienas iš svarbiausių gerą auditorių reputaciją ar gerą jų vardą sudarančių komponentų, be kurio visuomenė nepasitikėtų auditoriais, t. y. turi nebūti realių ar pagrįstai numatomų interesų konfliktų, darančių ar galinčių daryti poveikį auditorių profesinei užduočiai.

66. Sąjungos teisės aktų leidėjas mano, kad svarbus ir išorinis, ir vidinis auditoriaus nepriklausomumo aspektas ir kad visuomenei turi nelikti jokio įtarimo, jog auditoriaus ir audituojamo subjekto ryšiai pernelyg *artimi* [33].

30 Šios rekomendacijos 1 ir 2 konstatuojamosiose dalyse nustatyta: „Auditorių nepriklausomumas labai svarbus siekiant užtikrinti, kad visuomenė pasitikėtų auditorių ataskaitų patikimumu. Kai auditoriai nepriklausomi, labiau pasitikima paskelbta finansine informacija ir bendrovė tampa vertingesnė ES bendrovių investuotojų, kreditorių, darbuotojų bei kitų suinteresuotųjų asmenų požiūriu. Visų pirma taip yra viešojo intereso įmonių (pavyzdžiui, biržinių bendrovių, kredito įstaigų, draudimo bendrovių, kolektyvinio investavimo į perleidžiamuosius vertybinius popierius subjektų ir investicinių bendrovių) atveju. <…> Nepriklausomumas taip pat yra pagrindinė profesinės veiklos priemonė siekiant įrodyti visuomenei ir reguliavimo institucijoms, kad auditoriai ir audito bendrovės savo funkcijas atlieka tokiu lygiu, kuris atitinka nustatytus etikos principus, visų pirma sąžiningumo ir objektyvumo principus“.

31 Direktyvos 2006/43 4 straipsnyje nustatyta, kad „kompetentingos valstybės narės institucijos gali patvirtinti [tik] tuos fizinius asmenis arba įmones, kurių reputacija yra nepriekaištinga“. Aštuntosios direktyvos 3 straipsnis suformuluotas panašiai – jame minimi „geros reputacijos asmenys“.

32 Direktyvos 2006/43 9 konstatuojamojoje dalyje nustatyta: „Teisės aktų nustatytą auditą atliekančių auditorių funkcija atstovauti visuomenės interes[ams] reiškia, kad jų atliekamo darbo kokybe pasikliauja platesnė visuomenė ir institucijos. Gera audito kokybė padeda tinkamai funkcionuoti rinkoms, stiprindama finansinės atskaitomybės vientisumą ir veiksmingumą“.

33 JAV laikomasi panašaus požiūrio. Kaip pažymėjo Jungtinių Amerikos Valstijų Aukščiausiasis Teismas, „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“ (kursyvu išskirta originale). *Jungtinės Amerikos Valstijos prieš Arthur Young and Co.*, 465 US 805, 819 Nr. 15 (1984).

67. Šios prevencinės priemonės yra logiškos, atsižvelgiant į audito prasmę ir pagrindimą, taip pat pačią funkciją, kurią rinkos ekonomikos sąlygomis atlieka bendrovių finansinių ataskaitų paskelbimas.

68. Šiomis aplinkybėmis trečiųjų asmenų nuomonė taip pat nurodoma Direktyvos 2006/43 22 straipsnio 1 dalies pabaigoje: auditoriaus (arba audito įmonės) ir audituojamos įmonės ryšiai negali būti tokie, kad „objektyvus, protingas ir informuotas trečiasis asmuo, atsižvelgdamas į taikomas apsaugos priemones, padarytų išvadą, jog kilo pavojus teisės aktų nustatytą auditą atliekančio auditoriaus ar audito įmonės nepriklausomumui“.

69. Taigi nepageidaujami yra ir ryšiai, dėl kurių gali kilti interesų konfliktas, ir ryšiai, kurie pagrįstai suvokiami kaip galima interesų konflikto priežastis.

4. Šių kriterijų taikymas nagrinėjamai bylai

70. Prielaida, kuria reikia remtis, yra tokia: šioje byloje pagrindinis auditorius svarbių vadovaujamų pareigų audituojamoje įmonėje negalėjo imtis tol, kol vykdė su audito pareiga susijusias funkcijas, ir paskui dvejus metus po to, kai šias funkcijas atliko.

71. Kaip jau nurodyta, šis draudimas buvo pažeistas ir pats pažeidėjas tai pripažįsta (bent netiesiogiai); jis prašo tik sumažinti jam skirtą baudą (o ne ją panaikinti).

72. Tai, kad audito įmonės pagrindinis audito partneris, vykdydamas funkcijas audito įmonėje, pasirašė darbo sutartį su audituojama bendrove (siekdamas eiti svarbias vadovaujamas pareigas), rodo, kad gali kilti interesų konfliktas, ir to užtenka, kad būtų pakenkta auditoriaus nepriklausomumui.

73. Šio vertinimo negalima paneigti remiantis tuo, kad sutartinių santykių, dėl kurių sutarta, kai suinteresuotasis asmuo dar nebuvo atsisakęs pagrindinio audito partnerio statuso (jis jo atsisakė 2018 m. rugpjūčio 31 d.), įsigaliojimas atidėtas keliems mėnesiams, kol bus paskelbta 2018 finansinių metų audito ataskaita.

74. Svarbiausia yra tai, kad net jeigu sutartis 2018 m. liepos 12 d. sudaryta po to, kai pasirašyta audito ataskaita, tuo metu dar buvo palaikomi už audito pareigos atlikimą atsakingo pagrindinio auditoriaus (arba jo audito įmonės) ir audituojamos bendrovės profesiniai ryšiai (ir „objektyvus, protingas ir informuotas“ trečiasis asmuo galėjo padaryti tokią išvadą).

75. Be to, logiška daryti išvadą, kad dėl darbo sąlygų su audituojama įmone buvo deramasi ne tik tada, kai subjektas buvo audito įmonės pagrindinis audito partneris, bet ir tada, kai jis buvo atsakingas už audito funkcijas, susijusias su jo audituojama įmone. Dar kartą pažymėtina, kad tokią išvadą galėjo padaryti ir „objektyvus, protingas ir informuotas“ trečiasis asmuo.

76. Taigi atliekant šį vertinimą lemiamas veiksnys yra ne momentas, kada pagrindinis auditorius pradėjo *de facto* vykdyti vadovaujamas pareigas audituojamoje bendrovėje, o su šia bendrove sudarytos sutarties dėl tokių pareigų ėmimosi data.

77. Iš šios sutarties jau kyla tam tikri abipusiai įsipareigojimai, nesuderinami su pagrindinio auditoriaus, kaip atsakingo asmens, nuolatiniu darbu audito įmonėje, kuriai pavesta pareiga atlikti audituojamos bendrovės finansinių ataskaitų auditą.

78. Be to, ši sutartis temdo ankstesnius santykius, todėl logiška, kad išorės subjektai ją gali suvokti kaip reiškiančią, jog gali kilti tikras ar potencialus konfliktas, prieštaraujantis paties pagrindinio auditoriaus ir audito įmonės nepriklausomumui ir nešališkumui, galėjęs turėti įtakos audituotos bendrovės finansinių ataskaitų audito patikimumui.

V. Išvada

79. Atsižvelgdamas į tai, kas išdėstyta, siūlau Teisingumo Teismui pateikti *Helsingin hallinto-oikeus* (Helsinkio administracinis teismas, Suomija) tokį atsakymą:

2006 m. gegužės 17 d. Europos Parlamento ir Tarybos direktyvos 2006/43/EB dėl teisės aktų nustatyto metinės finansinės atskaitomybės ir konsoliduotos finansinės atskaitomybės audito, iš dalies keičiančios Tarybos direktyvas 78/660/EEB ir 83/349/EEB bei panaikinančios Tarybos direktyvą 84/253/EEB, iš dalies pakeistos Direktyva 2014/56/ES, 22a straipsnio 1 dalies a punktas turi būti aiškinamas taip, kad audito įmonės pagrindinis audito partneris svarbių vadovaujamų pareigų audituojamoje bendrovėje imasi tada, kai su šia bendrove pasirašo atitinkamą darbo sutartį, net jeigu šioje bendrovėje jis faktiškai pradeda dirbti praėjus keliems mėnesiams po sutarties pasirašymo.