

Дело C-950/19

Преюдициално запитване

Дата на постъпване в Съда:

17 декември 2019 г.

Запитваща юрисдикция:

Helsingin hallinto-oikeus (Финландия)

Дата на акта за преюдициално запитване:

13 декември 2019 г.

Жалбоподател:

A

Друга страна в производството:

Patentti- ja rekisterihallituksen tilintarkastuslautakunta

HELSINGIN HALLINTO – OIKEUS (АДМИНИСТРА – ТИВЕН СЪД ХЕЛЗИНКИ, ФИНЛАНДИЯ)	ОПРЕДЕЛЕНИЕ	[...]
	13 декември 2019 г.	[...]

Предмет

Преюдициално запитване до Съда на Европейския

съюз съгласно член 267 от Договора за функционирането на Европейския съюз (ДФЕС)

Жалбоподател КНТ А (задължителен одитор А, одобрен от Търговската камара)

Страни по делото А
Patentti- ja rekisterihallituksen tilintarkastuslautakunta
(Одиторски комитет на Националната патентна и регистрационна служба, Финландия)

Обжалваното решение

С решение от 13 ноември 2018 г. [...] Patentti- ja rekisterihallituksen tilintarkastuslautakunta (Одиторски комитет на Националната патентна и регистрационна служба, Финландия, наричан по-нататък „Одиторският комитет“) налага на КНТ А санкция в полза на държавата в размер на 50 000 EUR.

Одиторският комитет установява, че на 12 юли 2018 г. започва да тече двугодишен период на изчакване по смисъла на член 11 от глава 4 от Tilintarkastuslaki (Закон за одиторската дейност) и на същия ден А заема длъжността ръководител на финансовия отдел в X Оуј, тоест ключов ръководен пост. Според Одиторския комитет А е нарушил задължението, което се съдържа в член 11 от глава 4 от Закона за одиторската дейност.

Предмет на производството и релевантна фактическа обстановка

1. А обжалва решението на Одиторския комитет пред административния съд. А иска размерът на санкцията да бъде намален най-малко на половина.
2. Helsingin hallinto-oikeus (Административен съд Хелзинки, Финландия) е компетентният административен съд по висящото дело.
3. По делото е установено, че дружеството Y Оу е било задължителен одитор на дружеството X Оуј. КНТ А е бил назначен от Y Оу като основен партньор по одита и е извършвал дейност като такъв от 2014 г. до 12 юли 2018 г. На 12 юли 2018 г. А сключва с X Оуј трудов договор. Според борсово съобщение, което е публикувано от X Оуј на 17 юли 2018 г., X Оуј ще назначи А за ръководител на финансовия отдел и член на ръководния състав, като А ще заеме тази длъжност от февруари 2019 г. На 31 август 2018 г. А престава да работи за Y Оу. Според декларация, предоставена на 31 август

2018 г. от Y Оу на Одиторския комитет, X Оуј е потвърдило писмено, че преди публикуването на одиторския доклад за 2018 г. А не е заемал нито ключов ръководен пост в X Оуј, нито длъжност, която включва отговорност за финансите или счетоводството на дружеството. Според търговския регистър [ориг. 2] на 14 декември 2018 г. Z Оу е вписано като задължителен одитор на X Оуј.

Резюме на основните доводи на страните

4. А твърди по-конкретно, че е сътрудничил на компетентния орган по прозрачен начин и че същият не му е налагал предходни санкции. От дейността му не са произтекли неблагоприятни последици за трети лица.
5. Според А решението относно тежестта и продължителността на нарушението на разпоредбата се основава на неправилно тълкуване. Той смята за очевидно, че заемането на длъжност може да се отнася само до положение, в което лицето действително е встъпило в длъжност. Действително е възможно за лицето да възникне „емоционална връзка“ още преди да постъпи на работа, но преди да встъпи в длъжност, то не разполагало нито с действителна позиция, нито с влияние върху делата на дружеството. Освен това, преди да встъпи в длъжност обстоятелствата все още може да се променят. По отношение на независимостта според него в основата на преценката трябва да е способността на лицето да влияе върху счетоводството или годишните счетоводни отчети на бъдещия работодател (в случая със започване на работа като ръководител на финансовия отдел). Той е заел длъжността едва след като действително е встъпил в нея, тоест през февруари 2019 г. Според А, ако се вземе предвид промяната в обстоятелствата, а именно, че Z Оу е задължителен одитор за финансовата 2018 година на X Оуј, действителният период на изчакване е започнал с приключването на окончателния одит на X Оуј за 2017 г. на 5 февруари 2018 г. Доколкото периодът на изчакване се определя въз основа на аспекта действителна независимост, този период е едногодишен (а именно

финансовата 2018 година). Доколкото въпросът се разглежда чисто формално и без да се отчита действителното положение, би трябвало периодът на изчакване да започне на 12 юли 2018 г. и да приключи през февруари 2019 г. след подписване на годишния счетоводен отчет на Х Оуј за 2018 г., тоест около седем месеца.

6. А твърди, че е предоставена прозрачна информация за неговото преместване, по начин, който позволява и трети лица да разберат, че положението е внимателно преценено и са предприети защитни мерки. Според А в резултат на промяната на задължителния одитор не е настъпило положение, при което А да е работило за Х Оуј като ръководител на финансовия отдел, докато Y Оу е бил задължителен одитор на това дружество. Според борсово съобщение от 29 ноември 2018 г. Х Оуј е променило задължителния одитор за финансовата 2018 година, така че няма реално преместване на работа в одитирания клиент, тъй като А е започнал работа като ръководител на финансовия отдел на Х Оу едва през февруари 2019 г. А смята, че за прилагане на член 5 от глава 10 от Закона за одиторската дейност е необходимо съответните отношения във връзка с извършването на задължителен одит да продължат и след преместването на задължителния одитор в дружеството—клиент. Според А независимостта на задължителния одит на Х Оуј не е застрашена от преместването му там като ръководител на финансовия отдел.
7. В предоставеното на административния съд становище **Одиторският комитет** посочва, че в решението си е взел предвид посочените в член 7 от глава 10 от Закона за одиторската дейност обстоятелства.
8. В обжалваното решение Одиторският комитет посочва, че началото на периода на изчакване следва да се определи от момента, в който основният партньор по одита е престанал да извършва одиторска дейност. Така, според Одиторския комитет периодът на изчакване започва да тече на 12 юли 2018 г. [ориг. 3]

9. Одиторският комитет твърди, че използваният в член 11 от глава 4 от Закона за одиторската дейност термин „заема“ *длъжност*, може да означава подписването на договор, който се отнася до длъжността, или действителното встъпване в тази длъжност. Законодателните текстове не съдържат насоки за тълкуване, а съдебна практика относно прилагането на разпоредбата липсва. Тълкуване, според което „заема“ означава действително встъпване в длъжност, се подкрепя от факта, че обстоятелствата биха могли да се променят в периода между сключването на договора и действителното встъпване в длъжност. Според Одиторския комитет няма основание да се санкционира деяние, което все още не е извършено. В полза на противоположното тълкуване, според което „заема“ означава датата на сключване на обвързващ договор за длъжността, обаче са налице редица други обстоятелства. Според Одиторския комитет става въпрос за разпоредба, която обслужва независимостта. При преценката на независимостта са важни външни обстоятелства, външната проява на независимостта. Сключването на договор е очевидно външно обстоятелство. Сключването на договора се отразява пряко и върху действията и отношението на съответното лице, на неговия работодател и заинтересованите лица. Задължителният одитор, който е сключил договор, се обвързва с новия работодател въз основа на този договор. Обвързването означава преди всичко лоялност към работодателя и действия в съответствие с интересите на новия работодател, дори преди действителното започване на работа. Следователно независимостта на даден задължителен одитор, който се премества на ръководен пост в одитиран клиент, приключва още в момента на сключването на договор. По отношение на целта на разпоредбата моментът на действителното встъпване в длъжност няма решаващо значение. Последното разгледано тълкуване на разпоредбата се подкрепя и от обстоятелството, че чрез съобщението новият работодател, дружеството X Оуј, прави назначаването на А явно за капиталовия пазар и за заинтересованите лица. Според Одиторския комитет А е заел длъжността с подписването на отнасящия се до нея трудов договор на 12 юли 2018 г.

Националното законодателство и законодателните материали

10. Съгласно член 11, алинея 1 от глава 4 от Закона за одиторската дейност задължителният одитор или основният партньор по одита, който извършва задължителен одит от името на одиторско дружество, не може да бъде избран или назначаван на 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.
11. Съгласно член 11, алинея 2, посоченият в алинея 1 срок е две години, ако предмет на одита е предприятие от обществен интерес.
12. Съгласно член 5, алинея 1 от глава 10 от Закона за одиторската дейност одиторският комитет може да наложи санкция, ако задължителен одитор наруши посочените в член 11 от глава 4 срокове във връзка с преместването на задължителен одитор на работа в одитирано дружество. Съгласно член 5, алинея 2 санкцията за нарушението на посочения в член 11 от глава 4 срок е в размер до 50 000 EUR. Съгласно член 5, алинея 3 санкцията се налага в полза на държавата.
13. Съгласно член 7, алинея 1 от глава 10 от Закона за одиторската дейност при приемане на решение за налагане на санкции се вземат предвид всички относими обстоятелства. Това са: **[ориг. 4]**
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; и
 5. размерът на вредите или неблагоприятните последици, причинени в резултат от действието или бездействието му.
14. Съгласно член 7, алинея 2 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.
15. В представения за приемане от парламента проект на правителството на Закон за изменение на закона за одиторската дейност и други свързани с него закони (законопроект на правителството НЕ 70/2016 vp) се посочва, че с тези промени се транспонират измененията на Директивата за задължителния одит, както и свързания с нея регламент. Предлага се приемането на разпоредби в Закона за одиторската дейност по-конкретно относно преместването на задължителен одитор на работа в одитирано дружество. В мотивите на законопроекта на правителството по отношение на член 11 от глава 4 се посочва, че член 11, който се основава на член 22a от Директивата за изменение на директивата за задължителния одит, е нов и се отнася до преместването на задължителен одитор на работа в одитирано дружество. Под преместване на работа в дружество се има предвид, че задължителният одитор заема ключов ръководен пост в одитираното дружество, става член на одиторския комитет на одитираното дружество или на подобен орган, или става член без изпълнителни функции на административния орган или член на надзорния орган на одитираното дружество. В член 11, алинея 1 се определя основният фактически състав, който се отнася до всички задължителни одитори или основни партньори по одита, които извършват задължителен одит по смисъла на глава 3 от Закона

за одиторската дейност. Тези лица не могат да се преместят на работа в одитиран от тях обект или да станат членове на негов орган, преди да е изтекъл срок от поне една година след приключване на одитния ангажимент и преди едновременно с това да е прекратен техният служебен ангажимент. Този период се определя като „*cooling off*“ или период на изчакване. Под *ключов ръководен пост* се имат предвид членове на ръководния състав, които работят в подкрепа на управителя на дружеството, или лица, чийто ръководен пост се определя от управителя или от управителния орган на дружеството. Без да е налице специално определение обаче, ръководителят на финансовия отдел или лице с подобна позиция се счита, че заема ръководен пост в дружеството.

16. В доклад на Икономическия комитет ТаVM 16/2016 yr относно преместването на задължителен одитор на работа в одитираното дружество е посочено, че спрямо финландското законодателство предвидените в Директивата срокове са със значителна продължителност. Като се вземат предвид националният пазар на труда за задължителни одитори, правната уредба на периода на изчакване може да създаде значителни пречки за професионалното развитие и оптималното използване на актуалните професионални умения на задължителни одитори, особено извън столицата. Икономическият комитет установява, че уредбата създава незадоволително правно положение за отношенията във Финландия. Става въпрос обаче за предвиден в задължителни правила на Съюза минимум, поради което в националното законодателство не могат да бъдат приети различни разпоредби. За да се сведат до минимум последствията от това незадоволително положение, Икономическият комитет смята за необходимо и целесъобразно при санкционирането на нарушения във връзка с периода на изчакване да се упражнява националната свобода на преценка.

Релевантното право на Съюза [ориг. 5]

17. Съгласно член 22а, параграф 1 (въведен с Директива 2014/56/ЕС) 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 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.

Практика на Съда

18. Административният съд не е запознат с практика на Съда, която да е приложима към делото.

Необходимост от преюдициалното запитване

19. Делото пред административния съд се отнася до въпроса дали Одиторският комитет е можел да наложи санкция в размер на 50 000 EUR на А за нарушаване на периода на изчакване по смисъла на член 11 от глава 4 от

Закона за одиторската дейност. За постановяването на решение по делото е от решаващо значение как се изчислява продължителността на периода на изчакване.

20. Съгласно член 7, алинея 1 от глава 10 от Закона за одиторската дейност при приемане на решение за налагане на санкции се вземат предвид по-конкретно тежестта и продължителността на нарушението, така че административният съд трябва да определи кога А е заел ключов ръководен пост в Х Оуј по посочения в закона начин. Тъй като с разпоредбата на член 11 от глава 4 от Закона за одиторската дейност е транспониран член 22а, параграф 1 (въведен с Директива 2014/56/ЕС) 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, с оглед гарантиране на тълкуването на правото на Съюз, по делото следва да се отправи преюдициално запитване до Съда.
21. На А и на Одиторския комитет е предоставено право на изслушване във връзка с отправянето на преюдициално запитване до Съда.

Определение на Helsingin hallinto-oikeus относно отправянето на преюдициално запитване до Съда на Европейския съд

22. Helsingin hallinto-oikeus (Административен съд Хелзинки, Финландия) решава да спре производството и на основание член 267 от Договора за функционирането на Европейския съюз (ДФЕС) да отправи до на Съда преюдициално запитване за тълкуването на член 22а, параграф 1 (въведен с Директива 2014/56/ЕС) 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 [ориг. 6] 83/349/ЕИО на Съвета и за

отмяна на Директива 84/253/ЕИО на Съвета. Отправянето на преюдициално запитване е необходимо за решаването на висящото пред Helsingin hallinto-oikeus дело.

Преюдициални въпроси

1. Трябва ли член 22а, параграф 1 (въведен с Директива 2014/56/ЕС) от Директива 2006/43/ЕО 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?

[...] [ориг. 7] [...]