

## Věc C-950/19

## Žádost o rozhodnutí o předběžné otázce

## Datum doručení:

17. prosince 2019

## Předkládající soud:

Helsingin hallinto-oikeus (Finsko)

## Datum předkládacího rozhodnutí:

13. prosince 2019

## Navrhovatel v řízení o opravném prostředku:

A

## Další účastník řízení:

Patentti- ja rekisterihallituksen tilintarkastuslautakunta

---

<b>HELSINGIN HALLINTO – OIKEUS</b> (Správní soud v Helsinkách)	<b>MEZITÍMNÍ USNESENÍ</b>	... [omissis]
<b>Předmět</b>	13. prosince 2019	... [omissis]
<b>Navrhovatel v řízení o opravném prostředku</b>	Žádost o rozhodnutí o předběžné otázce předložená Soudnímu dvoru Evropské unie podle článku 267 Smlouvy o fungování Evropské unie (dále jen „SFEU“)	
<b>Dotčení účastníci slyšení ve věci</b>	KHT A (statutární auditor A zapsaný u obchodní komory) A Patentti- ja rekisterihallituksen tilintarkastuslautakunta (Auditní výbor patentového a rejstříkového úřadu)	

## **Napadené rozhodnutí**

Patentti- ja rekisterihallituksen tilintarkastuslautakunta (dále jen „výbor pro audit“) uložil rozhodnutím ze dne 13. listopadu 2018 [*omissis*] KHT A peněžitou sankci ve výši 50 000 eur, kterou musí uhradit státu.

Výbor pro audit konstatoval, že dne 12. července 2018 začala běžet dvouletá karenční doba ve smyslu § 11 kapitoly 4 Tilintarkastuslaki (zákon o auditu) a A nastoupil ve stejný den do zaměstnání u společnosti X Oyj na pozici vedoucího finančního oddělení a tedy na pozici člena vrcholového vedení. Podle názoru výboru porušil A povinnost stanovenou v § 11 v kapitole 4 zákona o auditu.

## **Předmět řízení a relevantní skutkové okolnosti**

1. A podal proti rozhodnutí výboru pro audit opravný prostředek ke správnímu soudu. Navrhoval snížení částky peněžité sankce minimálně na polovinu.
2. Příslušným správním soudem v projednávané věci je Helsingin hallinto-oikeus.
3. Ze šetření ve věci vyplývá, že společnost Y Oy byla činná jako auditorská společnost společnosti X Oyj. KHT A působil od roku 2014 do 12. července 2018 jako klíčový auditorský partner pověřený společností Y Oy. Dne 12. července 2018 uzavřel A pracovní smlouvu se společností X Oyj. Podle burzovního sdělení uveřejněného společností X Oyj dne 17. července 2018 jmenovala tato společnost auditora A vedoucím finančního oddělení a členem skupiny vedení společnosti X Oyj a A nastoupil na tuto pozici v únoru 2019. A ukončil svou činnost ve společnosti Y Oy dnem 31. srpna 2018. Podle prohlášení, které společnost Y Oy poskytla orgánu auditorského dohledu dne 31. srpna 2018, společnost X Oyj písemně potvrdila, že A nebude před zveřejněním auditorské zprávy za rok 2018 působit v pozici člena vrcholového vedení společnosti X Oyj, ani na žádné jiné pozici, v níž by byl odpovědný za finance nebo účetnictví společnosti. Podle obchodního rejstříku byla auditorskou společností společnosti X Oyj zapsána dne 14. prosince 2018 společnost Z Oy.

## **Shrnutí hlavních argumentů účastníků řízení**

4. A mimo jiné tvrdí, že s úřadem spolupracoval transparentně a ten mu dříve neuložil žádné peněžité sankce. Jeho postup neměl za následek žádnou újmu pro třetí osoby.
5. A má za to, že rozhodnutí je ohledně závažnosti a délky porušení právního předpisu založeno na chybném výkladu. Je zjevné, že nástup na pozici se může týkat pouze situace, kdy osoba na tuto pozici skutečně nastoupila. „Mentální vazba“ se sice může vytvořit ještě před tím, než příslušná osoba začne u

společnosti pracovat, avšak před nástupem na pozici nemá skutečnou funkci ani vliv na záležitosti společnosti. Navíc před nástupem na pozici může ještě dojít ke změně okolností. Ohledně nezávislosti se posuzování musí zaměřit na schopnost osoby na možnost ovlivnit účetnictví nebo roční uzávěrku budoucího zaměstnavatele (v projednávané věci s nástupem na pozici vedoucího finančního oddělení). Na pozici skutečně nastoupil až v okamžiku, kdy skutečně začal pro společnost pracovat, tedy v únoru 2019. Při zohlednění změny okolností a sice že auditorskou společností společnosti X Oy za účetní období 2018 byla společnost Z Oy, pak skutečná karenční doba začala ukončením auditu společnosti X Oyj za rok 2017 dne 5. února 2018. V případě, že se karenční doba stanoví čistě na základě hlediska skutečné nezávislosti, je karenční doba jednoletá (účetní období 2018). Výsledkem čistě formálního posuzování záležitosti, bez přihlídnutí ke skutečné situaci, je karenční doba, která začala běžet dne 12. července 2018 a skončila v únoru 2019 podpisem roční uzávěrky společnosti X Oyj za rok 2018, tedy zhruba sedm měsíců.

6. A argumentuje, že o změně své pozice transparentně informoval, aby také pro třetí osoby bylo srozumitelné, že situace byla pečlivě uvážena a byla přijata bezpečnostní opatření. V důsledku změny auditora nedošlo ani k situaci, v níž by A pracoval ve společnosti X Oyj jako vedoucí finančního oddělení a zároveň by společnost Y Oy působila jako auditorská společnost této společnosti. Podle burzovní zprávy ze dne 29. listopadu 2018 změnila společnost X Oyj auditora pro účetní období 2018, takže nedošlo ke skutečnému přechodu k zákazníkovi, jemuž byly poskytovány auditorské služby, neboť A začal pracovat jako vedoucí finančního oddělení společnosti X Oyj až v únoru 2019. A je toho názoru, že podmínkou použití ustanovení § 5 v kapitole 10 zákona o auditu musí být skutečnost, že dotčený auditorský vztah pokračuje i po přechodu statutárního auditora ke společnosti, která je zákazníkem. Podle A nebyla nezávislost auditu společnosti X Oyj jeho přechodem k této společnosti na pozici vedoucího finančního oddělení ohrožena.
7. **Výbor pro audit** ve svém vyjádření předloženém správnímu soudu uvedl, že ve svém rozhodnutí přihlédl k okolnostem uvedeným v ustanovení § 7 v kapitole 10 zákona o auditu.
8. Výbor pro audit byl ve svém napadeném rozhodnutí toho názoru, že začátek karenční doby je nutno počítat od okamžiku, v němž klíčový auditorský partner ukončil svou činnost v rámci dotčené auditorské zakázky. Karenční doba A tedy začala běžet dne 12. července 2018.
9. Výbor pro audit uvedl, že výraz „*nastoupí*“ na pozici, kterou obsahuje ustanovení § 11 v kapitole 4 zákona o auditu, může znamenat podpis smlouvy týkající se této pozice nebo skutečný nástup na tuto pozici. Z legislativních dokumentů nevyplývají žádná vodítka pro možný výklad a k použití tohoto ustanovení také dosud neexistuje žádná judikatura. Pro výklad v tom smyslu, že výraz „*nastoupí*“ znamená skutečný nástup na pozici, hovoří okolnost, že se okolnosti v době mezi uzavřením smlouvy a skutečným nástupem mohou změnit. Není odůvodněné

postihovat skutek, který se dosud nestal. Pro opačný výklad, že výraz „nastoupí“ označuje okamžik uzavření závazné smlouvy týkající se pozice, hovoří řada jiných okolností. Jedná se o ustanovení, které slouží nezávislosti. Při posuzování nezávislosti jsou důležité vnější okolnosti, vnější obraz nezávislosti. Uzavření smlouvy je zjevnou vnější okolností. Uzavření smlouvy má také bezprostřední dopad na chování a postoje dotčené osoby, jejího zaměstnavatele a zainteresované strany. Statutárnímu auditorovi, který uzavřel smlouvu, vzniká na základě této smlouvy vazba na nového zaměstnavatele. Tato vazba znamená především loajalitu vůči zaměstnavateli a působení v souladu se zájmy nového zaměstnavatele již před započítáním skutečné práce. Nezávislost statutárního auditora, který přechází na vedoucí pozici u zákazníka, jemuž poskytuje auditorské služby, tedy končí již v okamžiku podepsání smlouvy. S ohledem na účel tohoto ustanovení nemá okamžik skutečného nástupu rozhodující význam. Pro posledně uvedený výklad ustanovení v tomto případě hovoří také okolnost, že nový zaměstnavatel, kterou je společnost X Oyj, zviditelnil jmenování A formou sdělení na kapitálovém trhu a vůči zainteresovaným stranám. Výbor pro audit má za to, že A nastoupil na pozici podpisem příslušné pracovní smlouvy dne 12. července 2018.

#### **Ustanovení vnitrostátního práva a legislativní dokumenty**

10. Podle ustanovení § 11 odst. 1 v kapitole 4 zákona o auditu nesmí statutární auditor nebo klíčový auditorský partner, který pro auditorskou společnost provádí audit, nastoupit na následující pozice před uplynutím minimálně jednoho roku od auditu:
  - 1) pozici člena vrcholového vedení auditovaného subjektu;
  - 2) člena výboru pro audit auditovaného subjektu nebo orgánu, který vykonává rovnocenné funkce jako výbor pro audit;
  - 3) člena správního orgánu bez příslušnosti k vedení společnosti nebo člena v dozorčím orgánu auditovaného subjektu.
11. Podle ustanovení § 11 odst. 2 činí lhůta uvedená v prvním odstavci dva roky, je-li předmětem auditu subjekt veřejného zájmu.
12. Podle ustanovení § 5 odst. 1 kapitoly 10 zákona o auditu může výbor pro audit uložit peněžitou sankci, pokud statutární auditor poruší lhůty pro přechod statutárního auditora k auditovanému subjektu podle § 11 v kapitole 4. Podle ustanovení § 5 odst. 2 činí peněžité sankce za porušení § 11 v kapitole 4 až 50 000 eur. Podle ustanovení § 5 odst. 3 musí být uložená sankce uhrazena státu.
13. Podle ustanovení § 7 odst. 1 v kapitole 10 zákona o auditu musí být v rozhodnutí o peněžité sankci přihlédnuto ke všem relevantním okolnostem. Relevantními okolnostmi jsou:
  - 1) závažnost a doba trvání porušení;

- 2) míra odpovědnosti auditora;
  - 3) ochota auditora spolupracovat s příslušným orgánem;
  - 4) peněžité sankce dříve uložené auditorovi; a
  - 5) rozsah škody nebo újmy, která byla způsobena jednáním nebo opomenutím.
14. Podle ustanovení § 7 odst. 2 musí být v rozhodnutí o peněžité sankci kromě okolností uvedených v prvním odstavci přihlédnuto k:
- 1) majetkovým poměrům auditora;
  - 2) rozsahu výhod, které auditor získal.
15. Vládní předloha určená parlamentu k přijetí pozměňovacího zákona k zákonu o auditu a dalších s tím souvisejících zákonů (vládní předloha HE 70/2016 vp) konstatuje, že touto změnou se provádí změny provedené ve směrnici o auditech a příslušné nařízení. Je navrhováno, aby do zákona o auditu byla převzata ustanovení mimo jiné o přechodu statutárního auditora k auditovanému subjektu. V odůvodnění vládní předlohy je u § 11 v kapitole 4 konstatováno, že ustanovení § 11 vycházející z článku 22a pozměňovací směrnice je nové a týká se přechodu statutárního auditora k auditovanému subjektu. Přechod k auditovanému subjektu znamená, že statutární auditor nastoupí na pozici člena vrcholového vedení auditovaného subjektu, stane se členem výboru pro audit auditovaného subjektu nebo srovnatelného grémia nebo nevýkonným členem správního orgánu nebo členem dozorčího orgánu auditovaného subjektu. V ustanovení § 11 odst. 1 je definována základní skutková podstata, která se týká všech statutárních auditorů nebo klíčových auditorských partnerů, kteří provádí audit ve smyslu kapitoly 3 zákona. Tyto osoby nesmí přejít k auditovanému subjektu nebo se stát členem jeho orgánů, dokud neuplyne minimálně jeden rok od ukončení auditu a zároveň od skončení jejich funkčního období. Toto období je označováno jako tzv. „cooling off“ resp. karenční doba. *Vrcholovým vedením* se rozumí členové vedoucí skupiny, která svou činností poskytuje podporu jednateli, nebo osoby, jejichž vedoucí pozici stanoví jednatel nebo představenstvo. Vedoucí finančního oddělení nebo srovnatelná osoba je i bez zvláštní definice považována za člena vrcholového vedení podniku.
16. Ve zprávě hospodářského výboru TaVM 16/2016 vp se k přechodu auditora k auditovanému subjektu konstatuje, že lhůty stanovené směrnicí jsou na finské poměry značně dlouhé. S přihlédnutím k vnitrostátnímu pracovnímu trhu pro auditory může úprava karenční doby představovat značné překážky v profesním vývoji a optimálním využití aktuálních profesních znalostí auditorů, zejména mimo oblast hlavního města. Hospodářský výbor konstatoval, že ustanovení vytváří neuspokojivou právní situaci pro poměry ve Finsku. Jedná se však o minimum předepsané závaznými ustanoveními unijního práva, takže v rámci vnitrostátního práva nelze přijmout odlišná ustanovení. Pro minimalizaci dopadů

tohoto neuspokojivého stavu považuje hospodářský výbor za nezbytné a správné využít při postihování porušení karenční doby vnitrostátního uvážení.

### **Relevantní ustanovení unijního práva**

17. Podle čl. 22a odst. 1 (vloženého směrnicí 2014/56/EU) směrnice Evropského parlamentu a Rady 2006/43/ES ze dne 17. května 2006 o povinném auditu ročních a konsolidovaných účetních závěrek, o změně směrnic Rady 78/660/EHS a 83/349/EHS a o zrušení směrnice Rady 84/253/EHS zajistí členské státy, aby statutární auditor nebo klíčový auditorský partner, který jménem auditorské společnosti vykonává povinný audit, před uplynutím nejméně jednoho roku, nebo v případě povinného auditu subjektů veřejného zájmu před uplynutím nejméně dvou let, od ukončení své činnosti jako statutárního auditora nebo klíčového auditorského partnera na auditorské zakázce nesměl:
- a) nastoupit na pozici člena vrcholového vedení auditovaného subjektu;
  - b) stát se případně členem výboru pro audit auditovaného subjektu, anebo, v případě, že takový výbor neexistuje, orgánu, který vykonává rovnocenné funkce jako výbor pro audit;
  - c) stát se nevýkonným členem správního orgánu nebo členem dozorčího orgánu auditovaného subjektu.

### *Judikatura Soudního dvora*

18. Správnímu soudu není známo žádné rozhodnutí Soudního dvora, které by bylo použitelné na tuto věc.

### **Nezbytnost žádosti o rozhodnutí o předběžné otázce**

19. Ve věci projednávané u správního soudu jde o to, zda výbor pro audit směl uložit A peněžitou sankci ve výši 50 000 eur z důvodu porušení karenční doby ve smyslu § 11 v kapitole 4 zákona o auditu. Pro rozhodnutí ve věci je zásadní, jak se stanoví délka karenční doby.
20. Podle § 7 odst. 1 v kapitole 10 zákona o auditu musí být při rozhodování o peněžité sankci přihlédnuto mimo jiné k závažnosti a délce porušení, takže správní soud musí stanovit, kdy A způsobem stanoveným v zákoně nastoupil na pozici člena vrcholového vedení společnosti X Oyj. Vzhledem k tomu, že ustanovení § 11 v kapitole 4 zákona o auditu provádí čl. 22a odst. 1 (vložený směrnicí 2014/56/EU) směrnice Evropského parlamentu a Rady 2006/43/ES ze dne 17. května 2006 o povinném auditu ročních a konsolidovaných účetních závěrek, o změně směrnic Rady 78/660/EHS a 83/349/EHS a o zrušení směrnice Rady 84/253/EHS, je ve věci za účelem zajištění výkladu unijního práva odůvodněné předložit Soudnímu dvoru žádost o rozhodnutí o předběžné otázce.

21. A, jakož i výboru pro audit se dostalo právního slyšení ohledně předložení žádosti o rozhodnutí o předběžné otázce Soudnímu dvoru.

**Mezitímní rozhodnutí Helsingin hallinto-oikeus o předložení žádosti o rozhodnutí o předběžné otázce Soudnímu dvoru Evropské unie**

22. Helsingin hallinto-oikeus rozhodl o přerušení dalšího řízení a předložení žádosti o předběžné otázce týkající se výkladu čl. 22a odst. 1 (vloženého směrnicí 2014/56/EU) směrnice Evropského parlamentu a Rady 2006/43/ES ze dne 17. května 2006 o povinném auditu ročních a konsolidovaných účetních závěrek, o změně směrnic Rady 78/660/EHS a 83/349/EHS a o zrušení směrnice Rady 84/253/EHS Soudnímu dvoru na základě článku 267 Smlouvy o fungování Evropské unie. Rozhodnutí o předběžné otázce je nezbytné pro přijetí rozhodnutí ve věci projednávané u Helsingin hallinto-oikeus.

**Předběžné otázky**

1. Musí být čl. 22a odst. 1 (vložený směrnicí 2014/56/EU) směrnice 2006/43/ES vykládán v tom smyslu, že klíčový auditorský partner nastupuje na takovou pozici, kterou stanoví tento odstavec, okamžikem uzavření pracovní smlouvy?

2. V případě záporné odpovědi na první otázku: Musí být čl. 22a odst. 1 vykládán v tom smyslu, že klíčový auditorský partner nastupuje na takovou pozici, kterou stanoví tento odstavec, zahájením práce na dotčené pozici?

[omissis] [omissis]