

C-950/19. sz. ügy**Előzetes döntéshozatal iránti kérelem****A benyújtás napja:**

2019. december 17.

A kérdést előterjesztő bíróság:

Helsingin hallinto-oikeus (Finnország)

Az előzetes döntéshozatalra utaló határozat kelte:

2019. december 13.

Felperes:

A

A másik fél az eljárásban:

Patentti- ja rekisterihallituksen tilintarkastuslautakunta

HELSINGIN HALLINTO – OIKEUS (HELSINKI KÖZIGAZGATÁSI BÍRÓSÁG, FINNORSZÁG)	KÖZBENSŐ VÉGZÉS	[omissis]
	2019. december 13.	[omissis]

Tárgy	Az Európai Unió működéséről szóló szerződés (EUMSZ) 267. cikke alapján az Európai Unió Bírósága elé terjesztett előzetes döntéshozatal iránti kérelem
--------------	---

Felperes	KHT A (a kereskedelmi kamara által jóváhagyott, jogszabály szerint engedélyezett A könyvvizsgáló)
-----------------	---

Az ügyben meghallgatott felek	A Patentti- ja rekisterihallituksen tilintarkastuslautakunta (a szabadalmi hivatal jogszabályban előírt könyvvizsgálattal foglalkozó bizottsága, Finnország)
--------------------------------------	---

A megtámadott határozat

2018. november 13-i határozatával [omissis] a szabadalmi hivatal jogszabályban előírt könyvvizsgálattal foglalkozó bizottsága (a továbbiakban: a jogszabályban előírt könyvvizsgálattal foglalkozó bizottság) az állam javára megfizetendő 50 000 euró összegű bírságot szabott ki KHT A-ra.

A jogszabályban előírt könyvvizsgálattal foglalkozó bizottság megállapította, hogy 2018. július 12-én megkezdődött a Tilintarkastuslaki (a jogszabályban előírt könyvvizsgálatról szóló törvény) 4. fejezetének 11. §-a értelmében vett kétéves várakozási idő, és ugyanezen a napon A az X Oyj pénzügyi részlegének vezetője lett, és ezáltal kulcsfontosságú vezető tisztséget töltött be. A bizottság véleménye szerint A megsértette a jogszabályban előírt könyvvizsgálatról szóló törvény 4. fejezetének 11. §-ában foglalt kötelezettséget.

Az eljárás tárgya és a releváns tényállás

1. A keresetet indított a közigazgatási bíróság előtt a jogszabályban előírt könyvvizsgálattal foglalkozó bizottság határozatával szemben. A azt kérte, hogy a közigazgatási bíróság legalább a felére csökkentse a bírság összegét.
2. A folyamatban lévő ügyben a Helsingin hallinto-oikeus (helsinki közigazgatási bíróság) az illetékes közigazgatási bíróság.
3. Az ügyben lefolytatott vizsgálat szerint az Y Oyj az X Oyj jogszabály szerint engedélyezett könyvvizsgálójaként járt el. KHT A 2014-től 2018. július 12-ig az Y Oyj által kijelölt fő könyvvizsgáló partnerként végezte tevékenységét. 2018. július 12-én A munkaszerződést kötött az X Oyj-val. Az X Oyj által 2018. július 17-én közzétett tőzsdei közlemény szerint az X Oyj pénzügyi részlegének vezetőjévé és vezetői testületének tagjává nevezte ki A-t, A pedig 2019 februárjában foglalt el ezt az állást. A-nak az Y Oyj-nál betöltött tisztsége 2018. augusztus 31-én szűnt meg. Az Y Oyj által a jogszabályban előírt könyvvizsgálat feletti felügyelettel 2018. augusztus 31-én közölt nyilatkozat szerint az X Oyj írásban megerősítette, hogy A a 2018-ra vonatkozó könyvvizsgálati jelentés közzététele előtt sem kulcsfontosságú vezető tisztséget nem fog betölteni az X Oyj-nál, sem a társaság pénzügyeiért vagy számviteléért felelős tisztséget nem fog ellátni. A cégnyilvántartás **[eredeti 2. o.]** szerint 2018. december 14-én a Z Oyj-t jegyezték be az X Oyj jogszabály szerint engedélyezett könyvvizsgálójaként.

A felek releváns érveinek összefoglalása

4. A többek között azzal érvelt, hogy átlátható módon együttműködött a hatósággal, és az korábban nem szabott ki vele szemben bírságot. Eljárása nem járt hátrányokkal kívülállók számára.
5. A véleménye szerint a határozat a rendelkezés megsértésének súlyosságát és időtartamát illetően téves értelmezésen alapul. Nyilvánvaló, hogy egy állás betöltése csak olyan helyzetet érinthet, amelyben a személy ténylegesen elfoglalta állását. Jóllehet valamely személy esetében már a munkába állás előtt is kialakulhat „lelki kötődés”, az állás elfoglalása előtt azonban sem tényleges tisztséggel nem rendelkezik, sem a társaság ügyeire nincs ráhatása. Ezenkívül a körülmények még megváltozhatnak az állás elfoglalása előtt. Az értékelés középpontjában a függetlenség tekintetében a személy arra való képességének kell állnia, hogy hatást gyakoroljon a jövőbeli munkáltató könyvelésére vagy éves beszámolójára (a jelen esetben a pénzügyi részleg vezetőjeként történő munkába állással). A csak akkor töltötte be az állást, amikor ténylegesen elfoglalta azt, vagyis 2019 februárjában. A körülmények változását, mégpedig azt figyelembe véve, hogy a Z Oy az X Oyj jogszabály szerint engedélyezett könyvvizsgálója a 2018-as pénzügyi év tekintetében, a tényleges várakozási idő az X Oyj 2017-re vonatkozó, jogszabályban előírt könyvvizsgálatának befejezésével, 2018. február 5-én kezdődött meg. A várakozási időt tisztán a tényleges függetlenség szempontja alapján meghatározva egyéves várakozási időre lehet jutni (ez a 2018-as pénzügyi év). Az ügyet tisztán formálisan és a tényleges helyzet figyelmen kívül hagyása mellett szemlélve olyan várakozási időre kell jutni, amely 2018. július 12-én kezdődött, és 2019 februárjában, az X Oyj 2018-ra vonatkozó éves beszámolójának aláírását követően fejeződött be, tehát körülbelül hét hónap volt.
6. A kifejtette, hogy munkahelyváltásáról átlátható módon tájékoztatást nyújtottak, és így a kívülállók is megértették, hogy a helyzetet gondosan mérlegelték, és óvintézkedések történtek. A jogszabály szerint engedélyezett könyvvizsgáló megváltozása folytán olyan helyzet sem állt elő, hogy A az X Oyj-nál a pénzügyi részleg vezetőjeként dolgozott, miközben az Y Oy e társaság jogszabály szerint engedélyezett könyvvizsgálójaként járt el. Az X Oyj egy 2018. november 29-i tőzsdei közlemény szerint a 2018-as pénzügyi évre lecserélte a jogszabály szerint engedélyezett könyvvizsgálót, ezért nem került sor ténylegesen a jogszabályban előírt könyvvizsgálat ügyfelének alkalmazásába állásra, mivel A csak 2019 februárjában kezdte meg munkáját az X Oyj pénzügyi részlegének vezetőjeként. A véleménye szerint a jogszabályban előírt könyvvizsgálatról szóló törvény 10. fejezete 5. §-ának alkalmazását ahhoz a feltételhez kell kötni, hogy az érintett, jogszabályban előírt könyvvizsgálaton alapuló viszony azt követően is fennmarad, hogy a jogszabály szerint engedélyezett könyvvizsgáló az ügyfélnek minősülő szervezet alkalmazásába állt. A szerint az X Oyj jogszabályban előírt könyvvizsgálatának függetlenségét nem veszélyeztette, hogy a pénzügyi részleg vezetőjeként e társasághoz került.

7. **A jogszabályban előírt könyvvizsgálattal foglalkozó bizottság** a közigazgatási bírósággal közölt állásfoglalásában kifejtette, hogy határozatában figyelembe vette a jogszabályban előírt könyvvizsgálatról szóló törvény 10. fejezetének 7. §-ában említett körülményeket.
8. A jogszabályban előírt könyvvizsgálattal foglalkozó bizottság a megtámadott határozatban azt az álláspontot képviselte, hogy a várakozási idő kezdetét attól az időponttól kell számítani, amelyben a fő könyvvizsgáló partnernek megszűnt az érintett könyvvizsgálati megbízás keretében fő könyvvizsgáló partnerként betöltött szerepe. A várakozási idő tehát 2018. július 12-én kezdődött meg. **[eredeti 3. o.]**
9. A jogszabályban előírt könyvvizsgálattal foglalkozó bizottság kifejtette, hogy a jogszabályban előírt könyvvizsgálatról szóló törvény 4. fejezetének 11. §-ában használt „betölt” egy állást kifejezés az állásra vonatkozó szerződés aláírását vagy ezen állás tényleges elfoglalását jelentheti. A jogalkotási dokumentumok nem szolgálnak iránymutatással az értelmezést illetően, és a rendelkezés alkalmazásával kapcsolatban ítélezési gyakorlat sem áll rendelkezésre. Azon értelmezés mellett, amely szerint a „betölt” az állás tényleges elfoglalására utal, szól az a körülmény, hogy a körülmények megváltozhatnak a szerződéskötés és az állás tényleges elfoglalása közötti időszakban. Nem indokolt olyan cselekményt szankcionálni, amelyre még nem került sor. Az ezzel ellentétes olyan értelmezés mellett, amely szerint a „betölt” az állásra vonatkozó kötelező erejű szerződés megkötésének időpontját jelenti, számos egyéb körülmény szól. A függetlenséget szolgáló rendelkezésről van szó. A függetlenség értékelése során fontosak a külső körülmények, a függetlenség külső megjelenése. A szerződéskötés egy látható külső körülmény. A szerződéskötés közvetlenül is hatást gyakorol az érintett személy, a munkáltatója és az érdekelt felek magatartására és beállítottságára. A szerződés alapján az azt megkötő, jogszabály szerint engedélyezett könyvvizsgáló kötétté válik új munkáltatójához. A kötétség mindenképp a munkáltatóval szembeni lojalitást és már a tényleges munkába állás előtt az új munkáltató érdekeinek megfelelő eljárást jelenti. A jogszabályban előírt könyvvizgálat ügyfelénél vezető tisztséget vállaló, jogszabály szerint engedélyezett könyvvizsgáló függetlensége tehát már a szerződéskötés időpontjában megszűnik. A rendelkezés célja szempontjából a tényleges munkába állás időpontjának nincs döntő jelentősége. A rendelkezés utóbbi értelmezése mellett szól a jelen esetben az a körülmény is, hogy az új munkáltató, az X Oyj, a tőkepiaci közlemény útján és az érdekelt felek körében láthatóvá tette A kinevezését. A jogszabályban előírt könyvvizsgálattal foglalkozó bizottság véleménye szerint A az erre vonatkozó szerződés 2018. július 12-i aláírásával töltötte be az állást.

A nemzeti jogszabályi rendelkezések és jogalkotási anyagok

10. A jogszabályban előírt könyvvizsgálatról szóló törvény 4. fejezete 11. §-ának első bekezdése értelmében a jogszabály szerint engedélyezett könyvvizsgáló, illetve a jogszabályban előírt könyvvizgálatot egy könyvvizsgáló cég nevében elvégző fő

könyvvizsgáló partner a jogszabályban előírt könyvvizsgálattól számított legalább egy éven át nem töltheti be az alábbi állásokat:

- 1) kulcsfontosságú vezető tisztség a vizsgált szervezetnél;
 - 2) tagság a vizsgált szervezet auditbizottságában vagy az auditbizottságnak megfelelő feladatokat ellátó testületben;
 - 3) nem ügyvezető jellegű tagság a vizsgált szervezet irányító testületében vagy tagság a vizsgált szervezet felügyelő testületében.
11. A 11. § második bekezdése értelmében az első bekezdésben említett időtartam két év, ha a könyvvizsgálat tárgyát közérdeklődésre számot tartó gazdálkodó egység képezi.
12. A jogszabályban előírt könyvvizsgálatról szóló törvény 10. fejezete 5. §-ának első bekezdése értelmében a jogszabályban előírt könyvvizsgálattal foglalkozó bizottság bírságot szabhat ki, ha a jogszabály szerint engedélyezett könyvvizsgáló nem tartja be a 4. fejezet 11. §-ában a jogszabály szerint engedélyezett könyvvizsgáló vizsgált szervezet alkalmazásába állása tekintetében meghatározott időtartamokat. Az 5. § második bekezdése értelmében a 4. fejezet 11. §-ában meghatározott időtartam be nem tartása esetén a bírság legfeljebb 50 000 euró. Az 5. § harmadik bekezdése szerint a bírságot az állam javára kell megfizetni.
13. A jogszabályban előírt könyvvizsgálatról szóló törvény 10. fejezete 7. §-ának első bekezdése értelmében a bírság tárgyában történő határozathozatal során az összes releváns körülményt figyelembe kell venni. Ezek a következők: **[eredeti 4. o.]**
- 1) a jogsértés súlyossága és időtartama;
 - 2) a jogszabály szerint engedélyezett könyvvizsgáló felelősségének mértéke;
 - 3) a jogszabály szerint engedélyezett könyvvizsgáló hatáskörrel és illetékességgel rendelkező hatósággal való együttműködési készsége;
 - 4) a jogszabály szerint engedélyezett könyvvizsgálóval szemben korábban kiszabott bírságok; valamint
 - 5) a cselekmény vagy mulasztás által okozott kár vagy hátrányok mértéke.
14. A 7. § második bekezdése értelmében a bírság tárgyában történő határozathozatal során az első bekezdésben említett körülmények mellett az alábbiakat is figyelembe kell venni:
- 1) a jogszabály szerint engedélyezett könyvvizsgáló pénzügyi helyzete;
 - 2) a jogszabály szerint engedélyezett könyvvizsgáló által szerzett előnyök mértéke.

15. A jogszabályban előírt könyvvizsgálatról szóló törvény és az e törvénnyel kapcsolatban álló egyéb törvények módosításáról szóló törvény elfogadására vonatkozóan a parlamenthez benyújtott kormány-előterjesztés (HE 70/2016 vp számú kormány-előterjesztés) megállapítja, hogy e módosítások a jog szerinti könyvvizsgálatról szóló irányelven végrehajtott módosításokat, valamint az ezzel kapcsolatos rendeletet ültetik át. Az előterjesztés javaslatot tesz arra, hogy a jogszabályban előírt könyvvizsgálatról szóló törvénybe kerüljenek be többek között a jogszabály szerint engedélyezett könyvvizsgáló vizsgált szervezet alkalmazásába állására vonatkozó rendelkezések. A kormány-előterjesztés indokolása a 4. fejezet 11. §-át illetően kifejezésre juttatja, hogy a módosító irányelv 22a. cikkén alapuló 11. § egy új rendelkezés, amely a jogszabály szerint engedélyezett könyvvizsgáló vizsgált szervezet alkalmazásába állásával foglalkozik. A gazdálkodó egység alkalmazásába állás azt jelenti, hogy a jogszabály szerint engedélyezett könyvvizsgáló kulcsfontosságú vezető tisztséget tölt be a vizsgált szervezetnél, a vizsgált szervezet auditbizottságának tagja vagy egy hasonló testület tagja lesz, vagy a vizsgált szervezet irányító testületének nem ügyvezető tagja, vagy a vizsgált szervezet felügyelő testületének tagja lesz. A 11. § első bekezdése a törvény 3. fejezete értelmében vett, jogszabályban előírt könyvvizsgálatot végző valamennyi, jogszabály szerint engedélyezett könyvvizsgálóra vagy fő könyvvizsgáló partnerre vonatkozó alaptényállást határozza meg. E személyek nem állhatnak könyvvizsgálatuk tárgyának alkalmazásába, vagy lehetnek testületeinek tagjai a könyvvizsgálati megbízás megszűnésétől és megbízatási idejük ezzel egyidejű lejártától számított legalább egy éven át. Ez az időtartam az úgynevezett *cooling off*, illetve várakozási idő. *Kulcsfontosságú vezető tisztséget* a vezetői testületnek az ügyvezetőt támogató tagjai vagy azok a személyek töltenek be, akiknek vezető tisztségét az ügyvezető vagy az ügyvezető szerv határozza meg. A pénzügyi részleg vezetője vagy valamely hasonló személy külön meghatározás nélkül is vezető tisztséget tölt be a gazdálkodó egységnél.
16. A gazdasági bizottság TaVM 16/2016 vp számú jelentése a jogszabály szerint engedélyezett könyvvizsgáló vizsgált szervezet alkalmazásába állásával kapcsolatban megállapítja, hogy az irányelv által feltételül szabott időtartamok finn viszonyok között jelentős hosszúságúak. A jogszabály szerint engedélyezett könyvvizsgálók belföldi munkaerőpiacára figyelemmel a várakozási időre vonatkozó szabályozás – különösen a fővárosi régió kivül – jelentős akadályokat gördíthet a jogszabály szerint engedélyezett könyvvizsgálók szakmai fejlődése és időszerű szakmai tudásuk optimális kihasználása útjába. A gazdasági bizottság megállapította, hogy a rendelkezés nem megfelelő jogi helyzetet teremt finnországi viszonyok között. Mivel azonban kötelező erejű uniós rendelkezések által előírt minimumról van szó, nem fogadhatók el eltérő nemzeti rendelkezések. E nem megfelelő állapot hatásainak minimalizálása érdekében a gazdasági bizottság szükségesnek és észszerűnek véli a várakozási idő be nem tartásának szankcionálása során nemzeti mérlegelési jogkör gyakorlását.

A releváns uniós jog [eredeti 5. o.]

17. Az éves és összevont (konszolidált) éves beszámolók jog szerinti könyvvizsgálatáról, a 78/660/EGK és a 83/349/EGK tanácsi irányelv módosításáról, valamint a 84/253/EGK tanácsi irányelv hatályon kívül helyezéséről szóló, 2006. május 17-i 2006/43/EK európai parlamenti és tanácsi irányelv (2014/56/EU irányelv által beiktatott) 22a. cikkének (1) bekezdése értelmében a tagállamok gondoskodnak arról, hogy a jogszabály szerint engedélyezett könyvvizsgáló, illetve a jogszabályban előírt könyvvizsgálatot egy könyvvizsgáló cég nevében elvégző fő könyvvizsgáló partner azt követően, hogy megszűnt a könyvvizsgálati megbízás kapcsán jogszabály szerint engedélyezett könyvvizsgálóként vagy fő könyvvizsgáló partnerként betöltött szerepe, legalább egy éven át, illetve közérdeklődésre számot tartó gazdálkodó egységek jogszabályban előírt könyvvizsgálata esetében legalább két éven át:
- a) ne töltsön be kulcsfontosságú vezető tisztséget a vizsgált szervezetnél;
 - b) adott esetben ne legyen a vizsgált szervezet auditbizottságának tagja, vagy ilyen bizottság hiányában az auditbizottságnak megfelelő feladatokat ellátó testület tagja;
 - c) ne legyen a vizsgált szervezet irányító testületének nem ügyvezető tagja, vagy a vizsgált szervezet felügyelő testületének tagja.

A Bíróság ítélkezési gyakorlata

18. A közigazgatási bíróságnak nincs tudomása a Bíróság jelen ügyre alkalmazható határozatáról.

Az előzetes döntéshozatal iránti kérelem szükségessége

19. A közigazgatási bíróság előtt folyamatban lévő ügy tárgyát az képezi, hogy kiszabható-e a jogszabályban előírt könyvvizsgálattal foglalkozó bizottság 50 000 euró összegű bírságot A-val szemben a jogszabályban előírt könyvvizsgálatról szóló törvény 4. fejezetének 11. §-a értelmében vett várakozási idő be nem tartása miatt. Az ügy eldöntése szempontjából központi jelentőséggel bír a megkezdődött várakozási idő tartamának számítási módja.
20. A jogszabályban előírt könyvvizsgálatról szóló törvény 10. fejezete 7. §-ának első bekezdése értelmében a bírság tárgyában történő határozathozatal során figyelembe kell venni többek között a jogsértés súlyosságát és időtartamát, ezért a közigazgatási bíróságnak meg kell határoznia, hogy A mikor töltött be a törvény által említett módon kulcsfontosságú vezető tisztséget az X Oyj-nál. Mivel a jogszabályban előírt könyvvizsgálatról szóló törvény 4. fejezetének 11. §-ában foglalt rendelkezés az éves és összevont (konszolidált) éves beszámolók jog szerinti könyvvizsgálatáról, a 78/660/EGK és a 83/349/EGK tanácsi irányelv módosításáról, valamint a 84/253/EGK tanácsi irányelv hatályon kívül

helyezéséről szóló, 2006. május 17-i 2006/43/EK európai parlamenti és tanácsi irányelv (2014/56/EU irányelv által beiktatott) 22a. cikkének (1) bekezdését ültette át, az ügyben az uniós jog értelmezésének megállapítása érdekében indokolt a Bíróságtól előzetes döntéshozatalt kérni.

21. A és a jogszabályban előírt könyvvizsgálattal foglalkozó bizottság számára biztosították a meghallgatáshoz való jogot a Bíróság előzetes döntésének beszerzését illetően.

A Helsingin hallinto-oikeus (helsinki közigazgatási bíróság) közbenső végzése az Európai Unió Bírósága előzetes döntésének beszerzéséről

22. A Helsingin hallinto-oikeus (helsinki közigazgatási bíróság) úgy határozott, hogy a további eljárást felfüggeszti, és az Európai Unió működéséről szóló szerződés (EUMSZ) 267. cikke alapján az Európai Unió Bíróságának előzetes döntését kéri az éves és összevont (konsolidált) éves beszámolóok jog szerinti könyvvizgálatáról, a 78/660/EGK és a 83/349/EGK tanácsi irányelv módosításáról, valamint [eredeti 6. o.] a 84/253/EGK tanácsi irányelv hatályon kívül helyezéséről szóló, 2006. május 17-i 2006/43/EK európai parlamenti és tanácsi irányelv (2014/56/EU irányelv által beiktatott) 22a. cikke (1) bekezdésének értelmezéséről. Az előzetes döntés beszerzése szükséges a Helsingin hallinto-oikeus (helsinki közigazgatási bíróság) előtt folyamatban lévő ügy eldöntéséhez.

Az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdések

1) Úgy kell-e értelmezni a 2006/43/EK irányelv (2014/56/EU irányelv által beiktatott) 22a. cikkének (1) bekezdését, hogy a fő könyvvizsgáló partner a munkaszerződés megkötésével tölti be az e bekezdésben meghatározott típusú állást?

2) Az első kérdésre adandó nemleges válasz esetén: Úgy kell-e értelmezni a 22a. cikk (1) bekezdését, hogy a fő könyvvizsgáló partner az érintett állásban történő munkába állással tölti be az e bekezdésben meghatározott típusú állást?

[omissis] [eredeti 7. o.] [omissis]