

Byla C-950/19**Prašymas priimti prejudicinį sprendimą****Gavimo data:**

2019 m. gruodžio 17 d.

Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas:*Helsingin hallinto-oikeus* (Suomija)**Nutarties dėl prašymo priimti prejudicinį sprendimą priėmimo data:**

2019 m. gruodžio 13 d.

Apeliantas:

A

Kita proceso šalis:*Patentti- ja rekisterihallituksen tilintarkastuslautakunta*

HELSINGIN HALLINTO – OIKEUS (HELSINKIO ADMINISTRACINIS TEISMAS)	TARPINĖ NUTARTIS	<...> (praleista)
	2019 m. gruodžio 13 d.	<...> (praleista)

Dalykas Prašymas priimti prejudicinį sprendimą, pateiktas Europos Sąjungos Teisingumo Teismui pagal Sutarties dėl Europos Sąjungos veikimo (SESV) 267 straipsnį

Apeliantas KHT A (Prekybos rūmų patvirtintas auditorius A)

Byloje išklaustytos šalys A
Patentti- ja rekisterihallituksen tilintarkastuslautakunta
(Patentų ir registro tarnybos Audito komitetas)

Ginčijamas sprendimas

Patentti- ja rekisterihallituksen tilintarkastuslautakunta (toliau – Audito komitetas) 2018 m. lapkričio 13 d. sprendimu <...> (praleista) KHT A skyrė 50 000 EUR dydžio piniginę baudą, mokėtiną į valstybės biudžetą.

Audito komitetas nustatė, kad 2018 m. liepos 12 d. prasidėjo dvejų metų veiklos pertraukos laikotarpis pagal *Tilintarkastuslaki* (Audito įstatymas) 4 skyriaus 11 straipsnį, tačiau A tą pačią dieną pradėjo eiti finansų skyriaus vadovo pareigas, t. y. užėmė vadovaujamas pareigas įmonėje *X Oyj*. Komiteto nuomone, A pažeidė Audito įstatymo 4 skyriaus 11 straipsnyje numatytus reikalavimus.

Bylos dalykas ir reikšmingos faktinės aplinkybės

1. A administraciniame teisme pateikė apeliacinį skundą dėl Audito komiteto sprendimo. A reikalavo bent per pusę sumažinti skirtą piniginę baudą.
2. *Helsingin hallinto-oikeus* šioje byloje yra kompetentingas administracinis teismas.
3. Remiantis byloje pateiktomis tyrimų išvadomis, įmonė *Y Oy* atliko įmonės *X Oyj* auditą. KHT A nuo 2014 m. iki 2018 m. liepos 12 d. veikė kaip įmonės *Y Oy* paskirtas pagrindinis audito partneris. 2018 m. liepos 12 d. jis sudarė su įmone *X Oyj* darbo sutartį. Remiantis 2018 m. liepos 17 d. įmonės *X Oyj* vertybinių popierių biržai pateiktu pranešimu, įmonė *X Oyj* paskyrė A finansų skyriaus vadovu ir įmonės *X Oyj* vadovų grupės nariu, o A šias pareigas pradėjo eiti 2019 m. vasario mėn. A darbo santykiai su įmone *Y Oy* baigėsi 2018 m. rugpjūčio 31 d. Remiantis 2018 m. rugpjūčio 31 d. įmonės *Y Oy* paaiškinimu Audito komitetui, įmonė *X Oyj* raštu patvirtino, kad iki 2018 m. audito ataskaitos paskelbimo A neužims nei vadovaujamų pareigų įmonėje *X Oyj*, nei pareigų, susijusių su įmonės finansais ar apskaita. Įmonių registro duomenimis (**orig. p. 2**), 2018 m. gruodžio 14 d. įmonės *X Oyj* auditore buvo nurodyta įmonė *Z Oy*.

Šalių esminių argumentų santrauka

4. Be kita ko, A nurodė, kad jis atvirai bendradarbiavo su tarnyba ir ji anksčiau nebuvo skyrusi jam piniginių baudų. Jo veiksmai nesukėlė jokių problemų kitiems asmenims.
5. A nuomone, sprendimas buvo priimtas remiantis neteisingu nuostatos pažeidimo sunkumo ir trukmės aiškinimu. Akivaizdu, kad apie pareigų užėmimą galima kalbėti tik tokiu atveju, kai asmuo faktiškai pradėjo eiti pareigas. Žinoma, dar prieš pradėdamas darbą asmuo jau gali „užmegzti psichologinį santykį“, tačiau prieš pradėdamas eiti pareigas jis nei faktiškai jas eina, nei turi įtakos įmonės veiklai. Be to, prieš užimant pareigas aplinkybės dar gali pasikeisti. Vertinant

nepriklausomumą turėtų būti pabrėžiamos asmens galimybės daryti poveikį būsimo darbdavio buhalterinei apskaitai arba metinei finansinei ataskaitai (šiuo atveju užimant finansų skyriaus vadovo pareigas). Jis šias pareigas užėmė tik tada, kai pradėjo faktiškai dirbti, t. y. 2019 m. vasario mėn. Jei atsižvelgiama į aplinkybių pasikeitimą, t. y., kad 2018 m. finansiniais metais įmonė Z Oy buvo įmonės X Oyj auditorė, faktinis veiklos pertraukos laikotarpis prasidėjo 2018 m. vasario 5 d., kai buvo baigtas 2017 metų įmonės X Oyj auditas. Jei veiklos pertraukos laikotarpis vertinamas tik atsižvelgiant į tikro nepriklausomumo aspektą, darytina išvada, kad veiklos pertraukos laikotarpis truko vienus metus (2018 finansinius metus). Jei šis klausimas vertinamas tik formaliai ir neatsižvelgiant į faktines aplinkybes, turėtų būti kalbama apie veiklos pertraukos laikotarpį, kuris prasidėjo 2018 m. liepos 12 d. ir baigėsi 2019 m. vasario mėn. pasirašius 2018 metų įmonės X Oyj metinę finansinę ataskaitą, taigi, kuris truko apie septynis mėnesius.

6. A nurodė, kad apie jo pareigų pokytį buvo tinkamai pranešta, todėl net nesuję asmenys būtų suprastę, jog aplinkybės buvo nuodugnai apsvaistytos ir buvo imtasi saugumo priemonių. Be to, pasikeitus auditoriui nesuklostė tokios aplinkybės, kad A dirbtų įmonės X Oyj finansų skyriaus vadovu, o įmonė Y Oy audituotų šią įmonę. Remiantis 2018 m. lapkričio 29 d. vertybinių popierių biržai pateiktu pranešimu, įmonė X Oyj auditorių pakeitė 2018 finansiniais metais, todėl jis faktiškai neperėjo į audito užsakovo įmonę, nes A tik 2019 m. vasario mėn. pradėjo dirbti įmonės X Oyj finansų skyriaus vadovu. A mano, kad Audito įstatymo 10 skyriaus 5 straipsnį galima taikyti tik su sąlyga, kad atitinkami audito įmonės ir užsakovo santykiai tęsiasi ir tada, kai auditorius pereina dirbti į užsakovo įmonę. Remiantis A, jam perėjus dirbti į įmonę X Oyj finansų skyriaus vadovu nekilo pavojus, kad auditas nebus nepriklausomas.
7. **Audito komitetas** administraciniam teismui pateiktose pastabose nurodė, kad jis savo sprendime atsižvelgė į Audito įstatymo 10 skyriaus 7 straipsnyje minimas aplinkybes.
8. Audito komitetas ginčijamame sprendime laikėsi požiūrio, kad veiklos pertraukos laikotarpio pradžia turi būti skaičiuojama nuo to momento, kai pagrindinis audito partneris nebedalyvauja vykdamas konkrečią audito užduotį. Todėl A veiklos pertraukos laikotarpis prasidėjo 2018 m. liepos 12 d. (**orig. p. 3**)
9. Audito komitetas pareiškė, kad Audito įstatymo 4 skyriaus 11 straipsnyje minima formuluotė „užima“ pareigas gali reikšti, kad pasirašoma su šiomis pareigomis susijusi sutartis arba faktiškai pradedamos eiti šios pareigos. Teisėkūros dokumentuose nėra jokių nuorodų į galimą aiškinimą, o dėl šios nuostatos taikymo nėra jokios jurisprudencijos. Aiškinimas, pagal kurį žodis „užima“ reiškia faktinį pareigų ėjimą, gali būti grindžiamas aplinkybe, kad laikotarpiu nuo sutarties sudarymo iki faktinės darbo pradžios situacija gali pasikeisti. Sankcijos už veiką, kuri dar nepadaryta, negali būti pateisinamos. Kitokį aiškinimą, pagal kurį žodis „užima“ reiškia momentą, kada buvo sudaryta su pareigomis susijusi privaloma sutartis, galima pagrįsti daugeliu kitų aplinkybių. Šiuo atveju kalbama

apie nuostatą, kuria įtvirtinamas nepriklausomumas. Vertinant nepriklausomumą yra svarbios išorės aplinkybės, išorinė nepriklausomumo išraiška. Sutarties sudarymas yra akivaizdi aplinkybė. Be to, sutarties sudarymas daro tiesioginį poveikį atitinkamo asmens, jo darbdavio ir suinteresuotųjų šalių elgesiui bei nuostatomis. Auditorius, kuris sudarė sutartį, pagal šią sutartį yra saistomas su naujuoju darbdaviu. Ši sąsaja pirmiausia reiškia lojalumą darbdaviui ir veiklą atsižvelgiant į naujojo darbdavio interesus dar prieš pradėdant tikrąjį darbą. Vadinasi, auditoriaus, kuris pereina dirbti į vadovaujamas pareigas audito užsakovo įmonėje, nepriklausomumas baigiasi jau sutarties sudarymo momentu. Atsižvelgiant į nuostatos tikslą, faktinė darbo pradžia neturi lemiamos reikšmės. Tokių nuostatos aiškinimą šiuo atveju dar galima pagrįsti aplinkybe, kad naujasis darbdavys, įmonė *X Oyj*, paskelbė apie A paskyrimą kapitalo rinkai ir suinteresuotiesiems asmenims skirtu pranešimu. Audito komiteto nuomone, A užėmė pareigas 2018 m. liepos 12 d. pasirašęs atitinkamą darbo sutartį.

Nacionalinės teisės aktai ir teisėkūros dokumentai

10. Pagal Audito įstatymo 4 skyriaus 11 straipsnio 1 dalį auditorius arba pagrindinis audito partneris, atliekantis auditą audito įmonės vardu, nepasibaigus bent vienu metų laikotarpiui nuo to laiko, kai baigia auditą, negali užimti šių pareigų:
 - 1) vadovujamų pareigų audituotoje įmonėje;
 - 2) audituotos įmonės audito komiteto ar organo, kuris vykdo audito komiteto funkcijas, nario pareigų;
 - 3) audituotos įmonės administracijos organo, kuris nepriskiriamas prie vadovybės, arba priežiūros organo nario pareigų.
11. Pagal Audito įstatymo 11 straipsnio 2 dalį 1 dalyje minėtas laikotarpis trunka dvejus metus, jei atliekamas viešojo intereso įmonių auditas.
12. Pagal Audito įstatymo 10 skyriaus 5 straipsnio 1 dalį Audito komitetas gali skirti piniginę baudą, jei auditorius nesilaiko 4 skyriaus 11 straipsnyje nurodytų terminų, per kuriuos jis gali pereiti dirbti į audituojamą įmonę. Pagal 5 straipsnio 2 dalį piniginė bausmė už 4 skyriaus 11 straipsnyje nurodyto termino nesilaikymą sudaro iki 50 000 EUR. Pagal 5 straipsnio 3 dalį bausmė mokėtina į valstybės biudžetą.
13. Pagal Audito įstatymo 10 skyriaus 7 straipsnio 1 dalį priimant sprendimą dėl piniginės baudos skyrimo reikia atsižvelgti į visas reikšmingas aplinkybes. Šios aplinkybės yra tokios: **(orig. p. 4)**
 - 1) pažeidimo sunkumas ir trukmė;
 - 2) auditoriaus atsakomybės laipsnis;

- 3) auditoriaus pasirengimas bendradarbiauti su kompetentinga institucija;
 - 4) ankstesnės auditoriui skirtos piniginės baudos; ir
 - 5) žalos arba nuostolių, kuriuos sukėlė veiksmai arba neveikimas, dydis.
14. Pagal 7 straipsnio 2 dalį priimant sprendimą dėl piniginės baudos skyrimo, be 1 dalyje minėtų aplinkybių, reikia atsižvelgti į šias aplinkybes:
- 1) auditoriaus finansinė padėtis;
 - 2) auditoriaus gautos naudos dydis.
15. Parlamentui vyriausybės siūlomame Audito įstatymo ir kitų susijusių įstatymų pakeitimo įstatymo projekte (Vyriausybės įstatymo projektas HE 70/2016 vp) konstatuota, kad šiais pakeitimais įgyvendinami Direktyva 2006/43/EB padaryti pakeitimai ir atitinkamas reglamentas. Siūloma į Audito įstatymą įtraukti nuostatas dėl, be kita ko, auditoriaus perėjimo dirbti į audituojamą įmonę. Vyriausybės siūlomo įstatymo projekto aiškinamajame rašte, kalbant apie 4 skyriaus 11 straipsnį, nurodoma, kad iš dalies keičiančios direktyvos 22a straipsniu pagrįstas 11 straipsnis yra naujas ir jame kalbama apie auditoriaus perėjimą dirbti į audituojamą įmonę. Perėjimas dirbti į įmonę reiškia, kad auditorius užima vadovaujamas pareigas audituotoje įmonėje, tampa audituotos įmonės audito komiteto ar organo, kuris vykdo audito komiteto funkcijas, nariu, arba audituotos įmonės administracijos organo, kuris nepriskiriamas prie vadovybės, arba priežiūros organo nariu. 11 straipsnio 1 dalyje apibrėžiamas nusikalstamos veikos sudėties požymis, taikomas visiems auditoriams arba pagrindiniams audito partneriams, kurie atlieka auditą pagal įstatymo 3 skyrių. Šie asmenys negali pereiti dirbti į savo audituojamą įmonę arba tapti jos organų nariais, nepasibaigus bent vienu metų laikotarpiui nuo to laiko, kai buvo baigta audito užduotis ir sykiu baigėsi jų veikla. Šis laikotarpis vadinamas *Cooling Off* arba veiklos pertraukos laikotarpiu. *Vadovaujamos pareigos* sietinos su vadovų grupės nariais, kurie prisideda direktoriui vykdant veiklą, arba su asmenimis, kurių vadovaujamas pareigas nustatė direktorius arba valdyba. Finansų skyriaus vadovas arba panašias pareigas užimantis asmuo net be specialaus apibrėžimo laikomas užimančiu vadovaujamas pareigas.
16. Ekonomikos komiteto ataskaitoje TaVM 16/2016 vp dėl auditoriaus perėjimo dirbti į audituojamą įmonę konstatuota, kad direktyvoje nustatytas sąlygas dėl laikotarpių taikant Suomijai, šie laikotarpiai tampa labai ilgi. Atsižvelgiant į nacionalinę auditorių darbo rinką, nuostata dėl veiklos pertraukos laikotarpio gali tapti rimta kliūtimi auditoriams tobulėti profesinėje srityje ir optimaliai išnaudoti turimus profesinius įgūdžius, ypač už sostinės regiono ribų. Ekonomikos komitetas konstatavo, kad šia nuostata Suomijoje sukuriama nepatenkinama teisinė padėtis. Tačiau šiuo atveju kalbama apie privalomais ES teisės aktais nustatytą minimalų reikalavimą, todėl negalima priimti nukrypstančių nacionalinių teisės aktų. Ekonomikos komitetas, siekdamas sumažinti šios nepatenkinamos padėties poveikį, mano, kad baudžiant už veiklos pertraukos

laikotarpio reikalavimo nesilaikymą būtų reikalinga ir tinkama pasinaudoti nacionaline diskrecija.

Reikšmingos Sąjungos teisės nuostatos (orig. p. 5)

17. Pagal 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, 22a straipsnio 1 dalį (įterptą Direktyva 2014/56/ES) valstybės narės užtikrina, kad teisės aktų nustatyta auditą atliekantis auditorius arba pagrindinis audito partneris, kuris atlieka teisės aktų nustatyta 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 vadovaujамų 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.

Teisingumo Teismo jurisprudencija

18. Administracinis teismas neturi duomenų apie Teisingumo Teismo sprendimą, kurį būtų galima taikyti šiai bylai.

Prašymo priimti prejudicinį sprendimą būtinybė

19. Administraciniame teisme nagrinėjamoje byloje kalbama apie tai, ar Audito komitetas galėjo A skirti 50 000 EUR piniginę baudą už veiklos pertraukos laikotarpio nesilaikymą pagal Audito įstatymo 4 skyriaus 11 straipsnį. Priimant sprendimą byloje svarbiausia nustatyti būdą, kaip apskaičiuojamas veiklos pertraukos laikotarpis.
20. Pagal Audito įstatymo 10 skyriaus 7 straipsnio 1 dalį priimant sprendimą dėl piniginės baudos skyrimo, be kita ko, reikia atsižvelgti į pažeidimo sunkumą ir trukmę, todėl administracinis teismas turi nuspręsti, kada A įstatyme nurodytu būdu užėmė vadovaujamas pareigas įmonėje X Oyj. Kadangi Audito įstatymo 4 skyriaus 11 straipsniu buvo į nacionalinę teisę perkelta 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, 22a straipsnio 1 dalis (įterpta Direktyva 2014/56/ES), siekiant užtikrinti Sąjungos teisės išaiškinimą šioje byloje pateisinamas sprendimas pateikti Teisingumo Teismui prašymą priimti prejudicinį sprendimą.

21. A ir Audito komitetui buvo suteikta teisė pareikšti nuomonę dėl prašymo priimti prejudicinį sprendimą pateikimo Teisingumo Teismui.

***Helsingin hallinto-oikeus* tarpinė nutartis dėl prašymo priimti prejudicinį sprendimą pateikimo Europos Sąjungos Teisingumo Teismui**

22. *Helsingin hallinto-oikeus* nutarė sustabdyti tolesnį bylos nagrinėjimą ir pagal Sutarties dėl Europos Sąjungos veikimo (SESV) 267 straipsnį pateikti Europos Sąjungos Teisingumo Teismui prašymą priimti prejudicinį sprendimą dėl 2006 m. gegužės 17 d. Europos Parlamento ir Tarybos direktyvos 2006/43/EB dėl teisės aktų nustatyto metinės finansinės atskaitomybės ir konsoliduotos finansinės atskaitomybės (**orig. p. 6**) audito, iš dalies keičiančios Tarybos direktyvas 78/660/EEB ir 83/349/EEB bei panaikinančios Tarybos direktyvą 84/253/EEB, 22a straipsnio 1 dalies (įterptos Direktyva 2014/56/ES) išaiškinimo. Prejudicinis sprendimas reikalingas tam, kad būtų galima priimti sprendimą *Helsingin hallinto-oikeus* nagrinėjamoje byloje.

Prejudiciniai klausimai

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

<...> (praleista) (**orig. p. 7**) <...> (praleista)