

Sprawa C-950/19**Wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym****Data wpływu:**

17 grudnia 2019 r.

Oznaczenie sądu odsyłającego:

Helsingin hallinto-oikeus (Finlandia)

Data wydania postanowienia o wystąpieniu z wnioskiem o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym:

13 grudnia 2019 r.

Wnoszący odwołanie:

A

Druga strona postępowania:

Patentti- ja rekisterihallituksen tilintarkastuslautakunta

HELSINGIN HALLINTO – OIKEUS (SĄD ADMINISTRACYJNY W HELSINKACH)	POSTANOWIENIE	[...]
	13 grudnia 2019 r.	[...]

Przedmiot Wniosek do Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym na podstawie art. 267 Traktatu o funkcjonowaniu Unii Europejskiej (TFUE)

Wnoszący odwołanie KHT A (biegły rewident zatwierdzony przez izbę handlową)

Uczestnicy postępowania A
Patentti- ja rekisterihallituksen tilintarkastuslautakunta (komisja ds. audytu przy urzędzie patentowym i rejestrowym)

Zaskarżona decyzja

Patentti- ja rekisterihallituksen tilintarkastuslautakunta (zwana dalej „komisją ds. audytu”) nałożyła na KHT A decyzją z dnia 13 listopada 2018 r. [...] grzywnę w wysokości 50 000 EUR, płatną na rzecz skarbu państwa.

Komisja ds. audytu ustaliła, że w dniu 12 lipca 2018 r. rozpoczął się dwuletni okres karencji w rozumieniu § 11 rozdziału 4 Tilintarkastuslaki (fińskiej ustawy o badaniu sprawozdań finansowych), a A zajął w tym samym dniu w spółce X Oyj stanowisko kierownika działu finansowego, a tym samym kluczowe stanowisko kierownicze. Zdaniem komisji ds. audytu A naruszył obowiązek zawarty w § 11 rozdziału 4 ustawy o badaniu sprawozdań finansowych.

Przedmiot postępowania i istotne okoliczności faktyczne

1. A wniósł odwołanie do sądu administracyjnego od decyzji komisji ds. audytu. Wniósł on o obniżenie kwoty grzywny o co najmniej połowę.
2. Helsingin hallinto-oikeus (sąd administracyjny w Helsinkach) jest w zawisłej sprawie właściwym sądem administracyjnym.
3. Jak wykazało przeprowadzone w tej sprawie dochodzenie, spółka Y Oy była audytorem spółki X Oyj. KHT A działał w okresie od 2014 r. do dnia 12 lipca 2018 r. jako kluczowy partner wyznaczony przez spółkę Y Oy. W dniu 12 lipca 2018 r. A zawarł umowę o pracę ze spółką X Oyj. Zgodnie z komunikatem giełdowym opublikowanym przez spółkę X Oyj w dniu 17 lipca 2018 r. spółka X Oyj powołała A na kierownika działu finansowego i członka grupy zarządzającej spółki X Oyj, a A objął to stanowisko w lutym 2019 r. A przestał sprawować swoje stanowisko w spółce Y Oy z dniem 31 sierpnia 2018 r. Zgodnie z oświadczeniem przekazanym w dniu 31 sierpnia 2018 r. organowi nadzoru nad audytorami przez spółkę Y Oy spółka X Oyj potwierdziła na piśmie, że A nie będzie działał na kluczowym stanowisku kierowniczym w spółce X Oy ani na stanowisku osoby odpowiedzialnej za finanse czy rachunkowość spółki przed opublikowaniem raportu z badania sprawozdania finansowego za rok 2018. Zgodnie z rejestrem handlowym [Or. 2] jako audytor spółki X Oyj została zarejestrowana w dniu 14 grudnia 2018 r. spółka Z Oyj.

Streszczenie istotnych argumentów stron

4. A oświadczył między innymi, że współpracował z urzędem w sposób przejrzysty i że urząd nie nałożył na niego wcześniej żadnych grzywien. Sposób postępowania rozpatrywany w niniejszej sprawie nie spowodował żadnych niekorzystnych skutków dla osób z zewnątrz.

5. Zdaniem A przedmiotowa decyzja opiera się na błędnej interpretacji w odniesieniu do wagi i czasu trwania naruszenia przepisu. Jest oczywiste, że zajęcie stanowiska może dotyczyć jedynie sytuacji, w której dana osoba faktycznie je objęła. Wprawdzie „mentalne powiązanie” może powstać dla takiej osoby jeszcze przed rozpoczęciem sprawowania obowiązków, ale przed objęciem stanowiska nie posiada ona jeszcze ani faktycznej pozycji, ani wpływu na sprawy spółki. Ponadto okoliczności mogą jeszcze ulec zmianie przed objęciem stanowiska. Głównym elementem oceny niezależności danej osoby musi być jej zdolność do wpływania na rachunkowość lub sprawozdanie finansowe przyszłego pracodawcy (w tym przypadku związanej z objęciem stanowiska kierownika działu finansowego). A zajął stanowisko dopiero, gdy je faktycznie objął, tzn. w lutym 2019 r. Biorąc pod uwagę zmianę okoliczności, a mianowicie to, że spółka Z Oyj była audytorem spółki X Oyj za rok obrotowy 2018, rzeczywisty okres karencji rozpoczął się w dniu 5 lutego 2018 r., kiedy zakończono badanie sprawozdania finansowego spółki X Oyj za rok 2017. Jeżeli okres karencji jest określany wyłącznie na podstawie aspektu rzeczywistej niezależności, ten okres karencji wynosi jeden rok (rok obrotowy 2018). Jeżeli podejź się do sprawy czysto formalnie i bez uwzględnienia rzeczywistej sytuacji, otrzymuje się okres karencji rozpoczynający się w dniu 12 lipca 2018 r. i kończący się w lutym 2019 r. po podpisaniu rocznego sprawozdania finansowego spółki X Oyj za rok 2018, a zatem wynoszący około siedmiu miesięcy.
6. A podniósł, że informacje o jego przejściu zostały przekazane w sposób przejrzysty, tak aby osoby z zewnątrz mogły zrozumieć, że sytuacja została dokładnie zbadana i że podjęto odpowiednie środki ostrożności. W wyniku zmiany audytora w ogóle nie powstała taka sytuacja, w której A pracowałby dla spółki X Oyj jako kierownik działu finansowego, zaś spółka Y Oy byłaby jednocześnie zaangażowana jako audytor tej spółki. Spółka X Oyj zmieniła audytora na rok obrotowy 2018 zgodnie z komunikatem giełdowym z dnia 29 listopada 2018 r., tak że faktycznie nie nastąpiło przejście do firmy będącej klientem audytora, ponieważ A rozpoczął pracę jako kierownik działu finansowego spółki X Oyj dopiero w lutym 2019 r. A uważa, że warunkiem zastosowania § 5 rozdziału 10 ustawy o badaniu sprawozdań finansowych jest kontynuacja danego stosunku prawnego w zakresie świadczenia usług audytu również po przejściu biegłego rewidenta do jednostki będącej klientem. Według A niezależność audytu przeprowadzonego w spółce X Oyj nie została naruszona przez jego przejście do tej spółki na stanowisko kierownika działu finansowego.
7. W swojej opinii przedłożonej sądowi administracyjnemu **komisja ds. audytu** stwierdziła, że w decyzji uwzględniła okoliczności określone w § 7 rozdziału 10 ustawy o badaniu sprawozdań finansowych.
8. W zaskarżonej decyzji komisja ds. audytu uznała, że początek okresu karencji powinien być liczony od dnia, w którym kluczowy partner firmy audytorskiej przestał być aktywny jako taki w zakresie danego zlecenia audytu. Tak więc okres karencji A rozpoczął się w dniu 12 lipca 2018 r. **[Or. 3]**

9. Komisja ds. audytu stwierdziła, że zawarte w § 11 rozdziału 4 ustawy o badaniu sprawozdań finansowych wyrażenie „zajmuje” *stanowisko* może oznaczać podpisanie umowy dotyczącej tego stanowiska lub faktyczne objęcie stanowiska. Dokumenty dotyczące procesu legislacyjnego nie zawierają żadnych wskazówek dotyczących interpretacji, nie istnieje też orzecznictwo dotyczące stosowania tego przepisu. To, że okoliczności mogą ulec zmianie w okresie między zawarciem umowy a faktycznym objęciem stanowiska, przemawia za interpretacją, zgodnie z którą wyrażenie „zajmuje” oznacza, że stanowisko zostało faktycznie objęte. Sankcjonowanie czynu, który jeszcze nie miał miejsca, nie jest uzasadnione. Za przeciwną interpretacją, zgodnie z którą wyrażenie „zajmuje” odnosi się do momentu zawarcia wiążącej umowy dotyczącej stanowiska, przemawia wiele innych okoliczności. Chodzi tu o przepis służący zachowaniu niezależności. Przy ocenie niezależności ważne są zewnętrzne okoliczności, zewnętrzne oznaki niezależności. Zawarcie umowy jest widoczną okolicznością zewnętrzną. Zawarcie umowy ma również bezpośredni wpływ na zachowanie i nastawienie danej osoby, jej pracodawcy i zainteresowanych osób. Biegły rewident, który zawarł umowę, staje się na podstawie tej umowy związany z nowym pracodawcą. To związanie oznacza przede wszystkim lojalność wobec pracodawcy i działanie zgodne z interesami nowego pracodawcy już przed rozpoczęciem właściwej pracy. Niezależność biegłego rewidenta, który przechodzi na kluczowe stanowisko kierownicze do klienta, u którego przeprowadza się audyt, kończy się zatem już z momentem zawarcia umowy. Jeśli chodzi o cel przepisu, to czas faktycznego objęcia stanowiska nie ma decydującego znaczenia. Okoliczność, że nowy pracodawca, spółka X Oyj, poprzez swój komunikat uczyniła powołanie A widocznym na rynku kapitałowym i wśród zainteresowanych stron, przemawia w tym przypadku również za tą ostatnią interpretacją przepisu. W opinii komisji ds. audytu A zajął stanowisko wraz z podpisaniem w dniu 12 lipca 2018 r. odpowiedniej umowy o pracę.

Krajowe przepisy prawne i materiały dotyczące procesu legislacyjnego

10. Zgodnie z § 11 ust. 1 rozdziału 4 ustawy o badaniu sprawozdań finansowych biegły rewident lub kluczowy partner firmy audytorskiej prowadzący badanie ustawowe w imieniu firmy audytorskiej nie może przed upływem przynajmniej jednego roku od daty badania sprawozdania finansowego zajmować następujących stanowisk:
- 1) kluczowego stanowiska kierowniczego w badanej jednostce;
 - 2) stanowiska członka komitetu ds. audytu badanej jednostki lub organu pełniącego funkcje równoważne funkcjom komitetu ds. audytu;
 - 3) stanowiska członka organu administracyjnego bez przynależności do zarządu lub członka organu nadzorczego badanej jednostki.
11. Zgodnie z § 11 ust. 2 okres, o którym mowa w ust. 1, wynosi dwa lata, jeżeli przedmiotem badania jest jednostka interesu publicznego.

12. Zgodnie z § 5 ust. 1 rozdziału 10 ustawy o badaniu sprawozdań finansowych komisja ds. audytu może nałożyć grzywnę, jeżeli biegły rewident naruszy terminy określone w § 11 rozdziału 4 dotyczące zmiany stanowiska biegłego rewidenta poprzez przejście do badanej jednostki. Zgodnie z § 5 ust. 2 grzywna za naruszenie terminu określonego w § 11 rozdziału 4 wynosi do 50 000 EUR. Zgodnie z § 5 ust. 3 grzywna jest płatna na rzecz skarbu państwa.
13. Zgodnie z § 7 ust. 1 rozdziału 10 ustawy o badaniu sprawozdań finansowych przy podejmowaniu decyzji o nałożeniu grzywny należy uwzględnić wszystkie istotne okoliczności. Są to: **[Or. 4]**
- 1) waga i czas trwania naruszenia;
 - 2) stopień odpowiedzialności biegłego rewidenta;
 - 3) gotowość biegłego rewidenta do współpracy z właściwym organem;
 - 4) wcześniejsze grzywny nałożone na biegłego rewidenta; oraz
 - 5) zakres szkody lub niedogodności spowodowanych działaniem lub zaniechaniem.
14. Zgodnie z § 7 ust. 2 przy podejmowaniu decyzji o nałożeniu grzywny należy, oprócz okoliczności określonych w ust. 1, uwzględnić, co następuje:
- 1) sytuację finansową biegłego rewidenta;
 - 2) zakres korzyści uzyskanych przez biegłego rewidenta.
15. W przedłożonym przez rząd wniosku do parlamentu o uchwalenie ustawy zmieniającej ustawę o badaniu sprawozdań finansowych i innych powiązanych ustaw (rządowy projekt ustawy HE 70/2016 vp) stwierdza się, że zmiany te wdrażają zmiany wprowadzone do dyrektywy o badaniu sprawozdań finansowych i powiązanego rozporządzenia. Proponuje się włączenie do ustawy o badaniu sprawozdań finansowych przepisów dotyczących m.in. przejścia biegłego rewidenta do badanej jednostki. W uzasadnieniu rządowego projektu ustawy stwierdza się w odniesieniu do § 11 rozdziału 4, że § 11, który opiera się na art. 22a dyrektywy zmieniającej, jest nowy i dotyczy przejścia biegłego rewidenta do badanej jednostki. Przejście do badanej jednostki oznacza, że biegły rewident obejmuje kluczowe stanowisko kierownicze w badanej jednostce, funkcję członka komitetu ds. audytu badanej jednostki lub organu pełniącego równoważne funkcje, lub funkcję niewykonawczego członka organu administracyjnego lub członka organu nadzorczego badanej jednostki. W § 11 ust. 1 określono ogólne przesłanki dotyczące wszystkich biegłych rewidentów lub kluczowych partnerów firmy audytorskiej, którzy przeprowadzają ustawowe badanie sprawozdań finansowych w rozumieniu rozdziału 3 ustawy. Osoby te nie mogą przejść do badanej przez nich jednostki lub stać się członkami jej organów przed upływem przynajmniej roku od zakończenia wykonywania zleconego badania

i jednocześnie od zakończenia ich kadencji. Okres ten jest znany jako tzw. *Cooling Off* względnie okres karencji. *Kluczowe stanowisko kierownicze* odnosi się do członków grupy zarządzającej, którzy wspierają członków zarządu lub do takich osób, w stosunku do których członek zarządu lub zarząd określili, że osoby te sprawują kluczowe stanowisko kierownicze. Dyrektor finansowy lub porównywalna osoba jest uważana za sprawującą kluczowe stanowisko kierownicze w przedsiębiorstwie, nawet jeśli nie zostało to wyraźnie zdefiniowane.

16. W sprawozdaniu komitetu ekonomicznego TaVM 16/2016 vp stwierdza się w odniesieniu do przejścia biegłego rewidenta do badanej jednostki, że podyktowane przez dyrektywę terminy są jak na warunki fińskie bardzo długie. Biorąc pod uwagę krajowy rynek pracy dla biegłych rewidentów, regulacja w zakresie okresów karencji może stwarzać istotne bariery dla rozwoju zawodowego i optymalnego wykorzystania aktualnych umiejętności zawodowych biegłych rewidentów, zwłaszcza poza regionem stołecznym. Komitet ekonomiczny stwierdził, że przepis ten stwarza niezadowalającą sytuację prawną w świetle panujących w Finlandii warunków. Jest to jednak minimum przewidziane w bezwzględnie obowiązujących regulacjach Unii Europejskiej, co oznacza, że na szczeblu krajowym nie można przyjąć żadnych odmiennych przepisów. W celu zminimalizowania skutków tej niezadowalającej sytuacji komitet ekonomiczny uważa za konieczne i właściwe korzystanie na szczeblu krajowym z uznania w zakresie karania za naruszenia dotyczące okresu kadencji.

Właściwe prawo Unii [Or. 5]

17. Zgodnie z art. 22a ust. 1 (wprowadzonym dyrektywą 2014/56/UE) dyrektywy 2006/43/WE Parlamentu Europejskiego i Rady z dnia 17 maja 2006 r. w sprawie ustawowych badań rocznych sprawozdań finansowych i skonsolidowanych sprawozdań finansowych, zmieniającej dyrektywę Rady 78/660/EWG i 83/349/EWG oraz uchylającej dyrektywę Rady 84/253/EWG państwa członkowskie zapewniają, aby biegły rewident lub kluczowy partner firmy audytorskiej prowadzący badanie ustawowe w imieniu firmy audytorskiej, przed upływem przynajmniej jednego roku lub, w przypadku badania ustawowego jednostek interesu publicznego, przed upływem co najmniej dwóch lat od zaprzestania działalności w charakterze biegłego rewidenta lub kluczowego partnera firmy audytorskiej w związku z danym zleceniem badania:
- a) nie zajęli kluczowego stanowiska kierowniczego w badanej jednostce,
 - b) w stosownych przypadkach, nie objęli funkcji członka komitetu ds. audytu badanej jednostki lub, w przypadku braku takiego komitetu, organu pełniącego funkcje równoważne funkcjom komitetu ds. audytu,
 - c) nie objęli funkcji niewykonawczego członka organu administracyjnego lub członka organu nadzorczego badanej jednostki.

Orzecznictwo Trybunału

18. Sądowi administracyjnemu nie jest znane żadne orzeczenie Trybunału Sprawiedliwości mające zastosowanie w niniejszej sprawie.

Konieczność złożenia wniosku o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym

19. Sprawa rozpatrywana przez sąd administracyjny dotyczy tego, czy komitet ds. audytu był uprawniony do nałożenia na A grzywny w wysokości 50 000 EUR za naruszenie okresu karencji w rozumieniu § 11 rozdziału 4 ustawy o badaniu sprawozdań finansowych. Kluczowe znaczenie dla rozstrzygnięcia sporu w tej sprawie ma sposób obliczania czasu trwania danego okresu karencji.
20. Zgodnie z § 7 ust. 1 rozdziału 10 ustawy o badaniu sprawozdań finansowych przy podejmowaniu decyzji w sprawie grzywny należy wziąć pod uwagę między innymi wagę i czas trwania naruszenia, w związku z czym sąd administracyjny musi ustalić, kiedy A zajął kluczowe stanowisko kierownicze w spółce X Oyj w sposób określony w ustawie. Ze względu na to, że za pomocą § 11 rozdziału 4 ustawy o badaniu sprawozdań finansowych został przetransponowany art. 22a ust. 1 (wprowadzony dyrektywą 2014/56/UE) dyrektywy 2006/43/WE Parlamentu Europejskiego i Rady z dnia 17 maja 2006 r. w sprawie ustawowych badań rocznych sprawozdań finansowych i skonsolidowanych sprawozdań finansowych, zmieniającej dyrektywę Rady 78/660/EWG i 83/349/EWG oraz uchylającej dyrektywę 84/253/EWG, uzasadnione jest w tej sprawie, w celu zapewnienia [jednolitej] wykładni prawa Unii, wystąpienie do Trybunału Sprawiedliwości o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym.
21. A i komitet ds. audytu zostali wysłuchani w kwestii wystąpienia do Trybunału Sprawiedliwości z wnioskiem o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym.

Postanowienie Helsingin hallinto-oikeus (sądu administracyjnego w Helsinkach) w sprawie wystąpienia do Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej z wnioskiem o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym

22. Helsingin hallinto-oikeus (sąd administracyjny w Helsinkach) postanowił zawiesić dalsze postępowanie i zwrócić się do Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej na podstawie art. 267 Traktatu o funkcjonowaniu Unii Europejskiej (TFUE) o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym w przedmiocie wykładni art. 22a ust. 1 (wprowadzonego dyrektywą 2014/56/UE) dyrektywy 2006/43/WE Parlamentu Europejskiego i Rady z dnia 17 maja 2006 r. w sprawie ustawowych badań rocznych sprawozdań finansowych i skonsolidowanych sprawozdań finansowych, zmieniającej dyrektywę Rady 78/660/EWG i [Or. 6] 83/349/EWG oraz uchylającej dyrektywę 84/253/EWG. Wystąpienie z wnioskiem o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym jest niezbędne w celu rozstrzygnięcia sporu w sprawie zawisłej przed Helsingin hallinto-oikeus (sądem administracyjnym w Helsinkach).

Pytania prejudycjalne

1. Czy art. 22a ust. 1 (wprowadzony dyrektywą 2014/56/UE) dyrektywy 2006/43/WE należy interpretować w ten sposób, że kluczowy partner firmy audytorskiej zajmuje stanowisko, o którym mowa w tym ustępie, wraz z zawarciem umowy o pracę?

2. Na wypadek udzielenia odpowiedzi przeczącej na pytanie pierwsze: Czy art. 22a ust. 1 należy interpretować w ten sposób, że kluczowy partner firmy audytorskiej zajmuje stanowisko, o którym mowa w tym ustępie, gdy rozpoczyna pracę na tym stanowisku?

[...] **[Or. 7]** [...]

DOKUMENT ROBOCZY