

Vec C-950/19

Návrh na začatie prejudiciálneho konania

Dátum podania:

17. december 2019

Vnútroštátny súd:

Helsingin hallinto-oikeus

Dátum rozhodnutia vnútroštátneho súdu:

13. december 2019

Odvolať:

A

Ďalší účastník konania:

Patentti- ja rekisterihallituksen tilintarkastuslautakunta

PRACOVNÝ DOKUMENT

**HELSINGIN
HALLINTO –
OIKEUS (SPRÁVNÝ
SÚD HELSINKI,
FÍNSKO)**

**MEDZITÝMNE
UZNESENIE**
13. decembra 2019

[*omissis*]

[*omissis*]

Predmet

Návrh na začatie prejudiciálneho konania na Súdnom dvore Európskej únie podľa článku 267 Zmluvy o fungovaní Európskej únie (ZFEÚ)

Odvolať

KHT A (štatutárny audítor A, schválený obchodnou komorou)

**Ďalší účastníci
konania vypočutí vo
veci**

A
Patentti- ja rekisterihallituksen tilintarkastuslautakunta
(Výbor Patentového a registračného úradu pre štatutárny audit)

Napadnuté rozhodnutie

Patentti- ja rekisterihallituksen tilintarkastuslautakunta (ďalej len „výbor pre štatutárny audit“) rozhodnutím z 13. novembra 2018 [omissis] uložil KHT A pokutu vo výške 50 000 eur, ktorá sa má uhradiť štátu.

Výbor pre štatutárny audit konštatoval, že 12. júla 2018 začala plynúť dvojročná čakacia lehota v zmysle § 11 kapitoly 4 Tilintarkastuslaki (zákon o štatutárnom audite) a A v ten istý deň prijal v spoločnosti X Oyj pozíciu vedúceho finančného oddelenia, teda kľúčovú manažérsku pozíciu. Podľa názoru tohto výboru A porušil povinnosť stanovenú v § 11 kapitoly 4 zákona o štatutárnom audite.

Predmet konania a relevantné skutkové okolnosti

1. A podal proti rozhodnutiu výboru pre štatutárny audit odvolanie na správnom súde. A navrhol znížiť sumu pokuty aspoň na polovicu.
2. Helsingin hallinto-oikeus (Správny súd Helsinki) je v prejednávanej veci príslušným správnom súdom.
3. Podľa zistení v prejednávanej veci Y Oy pôsobila ako štatutárna audítorka spoločnosti X Oyj. KHT A pôsobil od roku 2014 do 12. júla 2018 ako kľúčový auditorský partner vymenovaný spoločnosťou Y Oy. A uzavrel 12. júla 2018 so spoločnosťou X Oyj pracovnú zmluvu. Podľa burzového oznámenia, ktoré X Oyj zverejnila 17. júla 2018, X Oyj vymenovala A za vedúceho finančného oddelenia a člena manažmentu spoločnosti X Oyj a A nastúpil na túto pozíciu vo februári 2019. A prestal pôsobiť na pozícii v spoločnosti Y Oy 31. augusta 2018. Podľa vyhlásenia poskytnutému dozoru pre štatutárny audit spoločnosti Y Oy 31. augusta 2018 X Oyj písomne potvrdila, že A pred zverejnením správy audítora za rok 2018 nebude pôsobiť na kľúčovej manažérskej pozícii spoločnosti X Oyj ani na pozícii zodpovednej za financie alebo účtovníctvo tejto spoločnosti. Podľa obchodného registra bola 14. decembra 2018 ako štatutárna audítorka spoločnosti X Oyj zapísaná Z Oy.

Zhrnutie podstatných tvrdení účastníkov konania

4. A okrem iného uviedol, že transparentne spolupracoval s úradom a úrad mu neuložil nijaké skoršie pokuty. Toto konanie nespôsobilo nijaké nevýhody tretím osobám.
5. Podľa názoru A vychádza rozhodnutie, pokiaľ ide o závažnosť a dĺžku trvania porušenia predpisu, z nesprávneho výkladu. Je zrejmé, že prijatie pozície sa môže týkať len situácie, v ktorej osoba skutočne nastúpila na svoju pozíciu. Osobe síce môže vzniknúť „duševná spriaznenosť“ už pred tým, ako nastúpi do práce, ale

pred nástupom na pozíciu nemá skutočnú pozíciu ani vplyv na záležitosti spoločnosti. Okrem toho pred nástupom na pozíciu sa okolnosti ešte môžu zmeniť. Ťažisko posudzovania so zreteľom na nezávislosť musí tvoriť schopnosť osoby ovplyvniť účtovníctvo alebo ročnú účtovnú závierku budúceho zamestnávateľa (v prejednávanej príhode nástupom do funkcie vedúceho finančného oddelenia). Pozíciu prijal až vtedy, keď na ňu skutočne nastúpil, teda vo februári 2019. Ak sa vezme do úvahy zmena okolností, konkrétne že Z Oy je štatutárnou audítorkou spoločnosti X Oyj za účtovný rok 2018, skutočná čakacia lehota začala plynúť ukončením štatutárneho auditu spoločnosti X Oyj za rok 2017 5. februára 2018. Pokiaľ sa čakacia lehota určí výlučne na základe aspektu skutočnej nezávislosti, dospeje sa k ročnej čakacej lehote (účtovný rok 2018). Pokiaľ sa vec posúdi čisto formálne a bez ohľadu na skutočnú situáciu, musí sa dospieť k čakacej lehote, ktorá začala plynúť 12. júla 2018 a skončila sa vo februári 2019 po podpísaní ročnej účtovnej závierky spoločnosti X Oyj za rok 2018, čo je asi sedem mesiacov.

6. A uviedol, že o jeho prechode sa poskytli transparentné informácie, aby aj tretie osoby pochopili, že situácia bola starostlivo zvážená a boli prijaté bezpečnostné opatrenia. V dôsledku prechodu štatutárneho audítora tiež nevznikla situácia, v ktorej by A pracoval v spoločnosti X Oyj ako vedúci finančného oddelenia, kým Y Oy pôsobila ako štatutárna audítorka tejto spoločnosti. X Oyj podľa burzového oznámenia z 29. novembra 2018 vymenila štatutárneho audítora na účtovný rok 2018, takže nedošlo k skutočnému prechodu ku klientovi, pre ktorého sa vykonával štatutárny audit, keďže A začal pracovať ako vedúci finančného oddelenia spoločnosti X Oyj až vo februári 2019. A sa domnieva, že podmienkou uplatnenia § 5 kapitoly 10 zákona o štatutárnom audite musí byť, aby predmetný vzťah týkajúci sa štatutárneho auditu naďalej trval aj po prechode štatutárneho audítora k subjektu, ktorý je klientom. Podľa názoru A nezávislosť štatutárneho auditu spoločnosti X Oyj nebola ohrozená tým, že prešiel do tejto spoločnosti ako vedúci finančného oddelenia.
7. **Výbor pre štatutárny audit** vo svojom vyjadrení predloženom správne mu súdu uviedol, že vo svojom rozhodnutí zohľadnil okolnosti uvedené v § 7 kapitoly 10 zákona o štatutárnom audite.
8. Výbor pre štatutárny audit v napadnutom rozhodnutí vyjadril názor, že začiatok čakacej lehoty sa má počítvať od okamihu, keď kľúčový audítorský partner ako taký prestal pôsobiť v rámci predmetnej zákazky na audit. Čakacia lehota A teda začala plynúť 12. júla 2018.
9. Výbor pre štatutárny audit uviedol, že výraz „*prijme*“ *pozíciu*, ktorý je použitý v § 11 kapitoly 4 zákona o štatutárnom audite, môže znamenať podpísanie zmluvy týkajúcej sa tejto pozície alebo skutočný nástup na túto pozíciu. Z legislatívnych podkladov nevyplývajú nijaké výkladové pokyny a neexistuje ani judikatúra týkajúca sa uplatňovania tohto ustanovenia. V prospech výkladu, podľa ktorého výraz „*prijme*“ označuje skutočný nástup na pozíciu, svedčí skutočnosť, že okolnosti sa v čase medzi uzavretím zmluvy a skutočným nástupom môžu zmeniť.

Nie je opodstatnené sankcionovať skutok, ku ktorému ešte nedošlo. V prospech opačného výkladu, podľa ktorého výraz „*prijme*“ označuje okamih uzatvorenia záväznej zmluvy týkajúcej sa tejto pozície, svedčia mnohé ďalšie okolnosti. Ide o ustanovenie, ktoré má zabezpečiť nezávislosť. Pri posudzovaní nezávislosti sú dôležité vonkajšie okolnosti, spôsob, akým sa nezávislosť prejavuje navonok. Uzavretie zmluvy je viditeľnou vonkajšou okolnosťou. Uzavretie zmluvy tiež priamo ovplyvňuje správanie a postoje dotknutej osoby, jej zamestnávateľa a zainteresovaných osôb. Štatutárnemu audítorovi, ktorý uzavrel zmluvu, vzniká na základe zmluvy vzťah s novým zamestnávateľom. Tento vzťah znamená predovšetkým lojalitu voči zamestnávateľovi a činnosť v súlade so záujmami nového zamestnávateľa už pred nástupom do samotnej práce. Nezávislosť štatutárneho audítora, ktorý prejde na manažérsku pozíciu u klienta, pre ktorého sa vykonával štatutárny audit, preto zaniká už v okamihu uzavretia zmluvy. Čo sa týka účelu ustanovenia, okamih skutočného nástupu nemá rozhodujúci význam. V prospech tohto druhého výkladu ustanovenia svedčí v tomto prípade aj okolnosť, že nový zamestnávateľ, X Oyj, zverejnil vymenovanie A oznámením na kapitálovom trhu a medzi zainteresovanými osobami. Podľa názoru výboru pre štatutárny audit A prijal pozíciu podpísaním príslušnej pracovnej zmluvy 12. júla 2018.

Vnútroštátne právne predpisy a legislatívne materiály

10. Podľa § 11 ods. 1 kapitoly 4 zákona o štatutárnom audite štatutárny audítor alebo kľúčový audítorský partner, ktorý vykonáva pre audítorskú spoločnosť štatutárny audit, nesmie prijať pred uplynutím aspoň jedného roka od štatutárneho auditu nasledujúce pozície:
 1. kľúčovú manažérsku pozíciu v auditovanom subjekte,
 2. členstvo vo výbore pre audit auditovaného subjektu alebo v orgáne vykonávajúcom funkcie výboru pre audit,
 3. členstvo v správnom orgáne, ktoré nie je spojené s výkonnou funkciou, alebo členstvo v dozornom orgáne auditovaného subjektu.
11. Podľa § 11 ods. 2 je lehota uvedená v odseku 1 dvojročná, ak je predmetom auditu subjekt verejného záujmu.
12. Podľa § 5 ods. 1 kapitoly 10 zákona o štatutárnom audite môže výbor pre štatutárny audit uložiť pokutu, ak štatutárny audítor nedodrží lehoty uvedené v § 11 kapitoly 4 týkajúce sa prechodu štatutárneho audítora k auditovanému subjektu. Podľa § 5 ods. 2 je výška pokuty za nedodržanie lehoty uvedenej v § 11 kapitoly 4 až 50 000 eur. Podľa § 5 ods. 3 sa uložená pokuta má uhradiť štátu.
13. Podľa § 7 ods. 1 kapitoly 10 zákona o štatutárnom audite sa pri rozhodovaní o pokute majú zohľadniť všetky relevantné okolnosti. Tými sú:

1. závažnosť a dĺžka trvania porušenia,
 2. miera zodpovednosti štatutárneho audítora,
 3. ochota štatutárneho audítora spolupracovať s príslušným úradom,
 4. skoršie pokuty uložené štatutárnemu audítorovi a
 5. rozsah škody alebo nevýhod, ktoré boli spôsobené konaním alebo opomenutím.
14. Podľa § 7 ods. 2 sa pri rozhodovaní o pokute má popri okolnostiach uvedených v odseku 1 zohľadniť:
1. finančná situácia štatutárneho audítora,
 2. rozsah výhod, ktoré štatutárny audítor získal.
15. Vo vládnom návrhu zákona, ktorým sa mení zákon o štatutárnom audite a ďalšie súvisiace zákony (vládný návrh HE 70/2016 vp), predloženom parlamentu sa konštatuje, že týmito zmenami sa preberajú zmeny vykonané v smernici o štatutárnom audite, ako aj súvisiace nariadenie. Navrhuje sa vložiť do zákona o štatutárnom audite predpisy týkajúce sa okrem iného prechodu štatutárneho audítora k auditovanému subjektu. V odôvodnení vládneho návrhu sa so zreteľom na § 11 kapitoly 4 uvádza, že § 11, ktorý je založený na článku 22a zmenenej smernice, je nový a upravuje prechod štatutárneho audítora k auditovanému subjektu. Prechod k subjektu znamená, že štatutárny audítor prijme kľúčovú manažérsku pozíciu v auditovanom subjekte, stane sa členom výboru pre audit auditovaného subjektu alebo porovnateľného orgánu alebo nevykonným členom správneho orgánu alebo členom dozorného orgánu auditovaného subjektu. V § 11 ods. 1 je vymedzená základná situácia, ktorá sa týka všetkých štatutárnych audítorov alebo kľúčových audítorských partnerov, ktorí vykonávajú štatutárny audit v zmysle kapitoly 3 tohto zákona. Tieto osoby nemôžu prejsť k svojmu auditovanému subjektu alebo sa stať členom jeho orgánov, kým neuplynul aspoň jeden rok od ukončenia zákazky na audit, pričom sa zároveň skončilo ich funkčné obdobie. Toto obdobie sa označuje ako tzv. *cooling-off period*, resp. čakacia lehota. *Kľúčová manažérska pozícia* označuje členov manažmentu, ktorí pomáhajú konateľovi, alebo osoby, ktorých manažérsku pozíciu určí konateľ alebo predstavenstvo. Pozícia vedúceho finančného oddelenia alebo porovnateľnej osoby sa aj bez osobitného vymedzenia považuje za manažérsku pozíciu v podniku.
16. V správe hospodárskeho výboru TaVM 16/2016 vp sa v súvislosti s prechodom štatutárneho audítora k auditovanému subjektu konštatuje, že lehoty, ktoré vyžaduje smernica, sú pri uplatnení na fínske pomery veľmi dlhé. S prihliadnutím na vnútroštátny trh práce v odvetví štatutárnych audítorov môžu pravidlá týkajúce sa čakacej lehoty vytvoriť značné prekážky pre profesijný rast a optimálne využívanie súčasných profesijných schopností štatutárnych audítorov, najmä

mimo oblasti hlavného mesta. Hospodársky výbor konštatoval, že tento predpis vytvára neuspokojivý právny stav pre pomery vo Fínsku. Ide však o minimálnu požiadavku stanovenú záväznými predpismi EÚ, a preto nemožno prijať nijaké odchylné vnútroštátne predpisy. Hospodársky výbor sa domnieva, že na minimalizáciu účinkov tohto neuspokojivého stavu je potrebné a opodstatnené uplatniť vnútroštátnu voľnú úvahu pri sankcionovaní nedodržaní čakacej lehoty.

Relevantné právo Únie

17. Podľa článku 22a ods. 1 (vloženého smernicou 2014/56/EÚ) smernice Európskeho parlamentu a Rady 2006/43/ES zo 17. mája 2006 o štatutárnom audite ročných účtovných závierok a konsolidovaných účtovných závierok, ktorou sa menia a dopĺňajú smernice Rady 78/660/EHS a 83/349/EHS a ktorou sa zrušuje smernica Rady 84/253/EHS, členské štáty zabezpečia, aby štatutárny audítor alebo kľúčový audítorský partner, ktorý v mene audítorskej spoločnosti vykonáva štatutárny audit, pred uplynutím minimálne jednoročnej lehoty alebo v prípade štatutárneho auditu subjektov verejného záujmu pred uplynutím minimálne dvojročnej lehoty odvtedy, ako prestal konať ako štatutárny audítor alebo kľúčový audítorský partner v zákazke na audit, nesmel:
- a) prijať kľúčovú manažérsku pozíciu v auditovanom subjekte;
 - b) v prípade, že je to uplatniteľné, sa stať členom výboru pre audit auditovaného subjektu, alebo ak taký výbor pre audit neexistuje, orgánu vykonávajúceho rovnocenné funkcie ako výbor pre audit;
 - c) stať sa nevýkonným členom správneho orgánu alebo členom dozorného orgánu auditovaného subjektu.

Judikatúra Súdneho dvora

18. Správne mu súdu nie je známe nijaké rozhodnutie Súdneho dvora, ktoré by sa dalo uplatniť na prejednávanú vec.

Potreba podania návrhu na začatie prejudiciálneho konania

19. Predmetom konania na správnom súde je otázka, či bol výbor pre štatutárny audit oprávnený uložiť A za nedodržanie čakacej lehoty v zmysle § 11 kapitoly 4 zákona o štatutárnom audite pokutu vo výške 50 000 eur. Pre rozhodnutie vo veci má kľúčový význam spôsob výpočtu dĺžky čakacej lehoty, ktorá uplynula.
20. Podľa § 7 ods. 1 kapitoly 10 zákona o štatutárnom audite sa pri rozhodovaní o pokute má zohľadniť okrem iného závažnosť a dĺžka trvania porušenia, takže správny súd musí určiť, kedy A spôsobom uvedeným v zákone prijal kľúčovú manažérsku pozíciu v spoločnosti X Oyj. Keďže prostredníctvom § 11 kapitoly 4 zákona o štatutárnom audite bol prebratý článok 22a ods. 1 (vložený smernicou

2014/56/EÚ) smernice Európskeho parlamentu a Rady 2006/43/ES zo 17. mája 2006 o štatutárnom audite ročných účtovných zvierok a konsolidovaných účtovných zvierok, ktorou sa menia a dopĺňajú smernice Rady 78/660/EHS a 83/349/EHS a ktorou sa zrušuje smernica Rady 84/253/EHS, v prejednávanej veci je na účely zabezpečenia výkladu práva Únie opodstatnené podať návrh na začatie prejudiciálneho konania na Súdnom dvore.

21. A a výbor pre štatutárny audit mali možnosť vyjadriť sa k podaniu návrhu na začatie prejudiciálneho konania na Súdnom dvore.

Medzitýmne uznesenie Helsingin hallinto-oikeus (Správny súd Helsinky) o podaní návrhu na začatie prejudiciálneho konania na Súdnom dvore Európskej únie

22. Helsingin hallinto-oikeus (Správny súd Helsinky) rozhodol, že preruší ďalšie konanie a požiada Súdny dvor Európskej únie na základe článku 267 Zmluvy o fungovaní Európskej únie (ZFEÚ) o prejudiciálne rozhodnutie týkajúce sa výkladu článku 22a ods. 1 (vloženého smernicou 2014/56/EÚ) smernice Európskeho parlamentu a Rady 2006/43/ES zo 17. mája 2006 o štatutárnom audite ročných účtovných zvierok a konsolidovaných účtovných zvierok, ktorou sa menia a dopĺňajú smernice Rady 78/660/EHS a 83/349/EHS a ktorou sa zrušuje smernica Rady 84/253/EHS. Získanie prejudiciálneho rozhodnutia je potrebné pre rozhodnutie veci, ktorú prejednáva Helsingin hallinto-oikeus (Správny súd Helsinky).

Prejudiciálne otázky

1. Má sa článok 22a ods. 1 (vložený smernicou 2014/56/EÚ) smernice 2006/43/ES vykladať v tom zmysle, že kľúčový audítorský partner prijme pozíciu, aká je opísaná v tomto odseku, uzavretím pracovnej zmluvy?
2. V prípade, ak bude odpoveď na prvú otázku záporná, má sa článok 22a ods. 1 vykladať v tom zmysle, že kľúčový audítorský partner prijme pozíciu, aká je opísaná v tomto odseku, začatím výkonu práce na predmetnej pozícii?

[omissis]