

Sag C-950/19**Anmodning om præjudiciel afgørelse****Dato for indlevering:**

17. december 2019

Forelæggende ret:

Helsingin hallinto-oikeus (Finland)

Afgørelse af:

13. december 2019

Appellant:

A

Den anden part i sagen:

Patentti- ja rekisterihallituksen tilintarkastuslautakunta

HELSINGIN HALLINTO – OIKEUS (FORVALTNINGS- DOMSTOLEN I HELSINKI)	FORELØBIG KENDELSE	[udelades]
	13. december 2019	[udelades]

Genstand	Præjudiciel forelæggelse for Den Europæiske Unions Domstol i henhold til artikel 267 i traktaten om Den Europæiske Unions funktionsmåde (TEUF)
-----------------	--

Appellant	KHT A (revisor A autoriseret af handelskammeret)
------------------	--

Procesdeltager i sagen, som har udtalt sig	A Patentti- ja rekisterihallituksen tilintarkastuslautakunta (patent- og registerkontorets revisionsudvalg)
---	--

Appelleret afgørelse

Patentti- ja rekisterihallituksen tilintarkastuslautakunta (herefter »revisionsudvalget«) pålagde ved afgørelse af 13. november 2018 [udelades] KHT A en bøde på 50 000 EUR, som tilfalder staten.

Revisionsudvalget konstaterede, at der den 12. juli 2018 påbegyndtes en toårig karensperiode som omhandlet i kapitel 4, § 11, i Tilintarkastuslaki (revisionsloven), og at A samme dag tiltrådte som leder af finansafdelingen i X Oyj og dermed påtog sig en ledende stilling. Efter udvalgets opfattelse overtrådte A forpligtelsen i henhold til revisionslovens kapitel 4, § 11.

Sagens genstand og de relevante faktiske omstændigheder

1. A har indbragt revisionsudvalgets afgørelse for forvaltningsdomstolen. A har nedlagt påstand om, at bøden nedsættes til mindst det halve.
2. Helsingin hallinto-oikeus (forvaltningsdomstolen i Helsinki) er den kompetente forvaltningsdomstol i den verserende sag.
3. Ifølge oplysningerne i sagen var Y Oy revisor for X Oyj. KHT A arbejdede som den af Y Oy udpegede ledende revisionspartner fra 2014 til den 12. juli 2018. Den 12. juli 2018 indgik A en ansættelsesaftale med X Oyj. Ifølge en børsmeddelelse, som X Oyj udsendte den 17. juli 2018, udnævnte X Oyj A til leder af finansafdelingen og medlem af ledelsesgruppen i X Oyj, og A tiltrådte denne stilling i februar 2019. A's ansættelse i Y Oj ophørte den 31. august 2018. I henhold til en erklæring, som blev afgivet til Y Oyj's revisionstilsyn den 31. august 2018, bekræftede X Oyj skriftligt, at A forud for offentliggørelsen af revisionsrapporten for 2018 hverken ville arbejde i en ledende stilling i X Oyj eller i en stilling med ansvar for selskabets finanser eller regnskabsaflæggelse. Ifølge handelsregistret [org. s. 2] blev Z Oy den 14. december 2018 registreret som revisor for X Oyj.

De væsentligste argumenter, der anføres af hovedsagens parter

4. A har bl.a. anført, at han har samarbejdet transparent med myndigheden, og at denne ikke tidligere har udstedt bøder til ham. Fremgangsmåden har ikke medført ulemper for udenforstående.
5. Efter A's opfattelse beror afgørelsen for så vidt angår overtrædelsens alvor og varighed på en fejlagtig fortolkning. Det er åbenbart, at det forhold, at man påtager sig en stilling, kun kan vedrøre en situation, hvor personen faktisk er tiltrådt sin stilling. Ganske vist kan der opstå en »åndelig binding« for personen, allerede før denne indtræder i tjenesten, men før stillingen tiltrædes har den

pågældende hverken en faktisk position eller indflydelse på selskabets anliggender. Desuden kan omstændighederne nå at ændre sig, før stillingen tiltrædes. Det centrale for bedømmelsen må med hensyn til uafhængigheden være personens mulighed for at øve indflydelse på den kommende arbejdsgivers bogholderi eller årsregnskab (i det foreliggende tilfælde med tiltrædelsen som leder af finansafdelingen). Han påtog sig først stillingen, da han faktisk tiltrådte den, dvs. i februar 2019. Hvis man tager de ændrede omstændigheder i betragtning, nemlig at Z Oy var revisor for X Oyj for regnskabsåret 2018, begyndte den faktiske karenperiode med afslutningen af regnskabsrevisionen for X Oyj for 2017 den 5. februar 2018. Såfremt man alene bestemmer karenperioden ud fra aspektet om virkelig uafhængighed, når man til en karenperiode på et år (regnskabsåret 2018). Såfremt man betragter sagen rent formelt og uden at tage hensyn til den faktiske situation, når man frem til en karenperiode, som begyndte den 12. juli 2018 og sluttede i februar 2019 efter underskrivelsen af X Oyj's årsregnskab for 2018, dvs. ca. syv måneder.

6. A har gjort gældende, at der er blevet informeret transparent om hans skifte, således at også udenforstående forstod, at situationen var nøje gennemtænkt, og at der var truffet sikkerhedsforanstaltninger. Som følge af skiftet af revisor opstod der heller slet ikke en situation, hvor A arbejdede som leder af finansafdelingen i X Oyj, mens Y Oy fungerede som revisor for dette selskab. X Oyj skiftede i henhold til en børsmeddelelse af 29. november 2018 revisor for regnskabsåret 2018, således at A reelt ikke overgik til at arbejde for en revisionskunde, idet han først begyndte som leder for X Oyj's finansafdeling i februar 2019. A er af den opfattelse, at det må være en forudsætning for at anvende revisionslovens kapitel 10, § 5, at det pågældende revisionsforhold fortsat vedvarer også efter revisorens skift til kundevirksomheden. Ifølge A medførte hans skift til leder af finansafdelingen i X Oyj ikke nogen risiko for uafhængigheden i revisionen af dette selskabs regnskaber.
7. **Revisionsudvalget** har i sin udtalelse til forvaltningsdomstolen gjort gældende, at udvalget i sin afgørelse tog hensyn til de omstændigheder, som er nævnt i revisionslovens kapitel 10, § 7.
8. Revisionsudvalget har i den anfægtede afgørelse gjort den opfattelse gældende, at karenperiodens begyndelse skal regnes fra det tidspunkt, hvor den ledende revisionspartner ophørte med at virke som sådan i forbindelse med den pågældende revisionsordre. Karenperioden for A begyndte således den 12. juli 2018. **[Org. s. 3]**
9. Revisionsudvalget gør gældende, at udtrykket »påtage sig« en stilling, som anvendes i revisionslovens kapitel 4, § 11, kan betyde underskrivelsen af en kontrakt vedrørende stillingen eller den faktiske tiltrædelse af denne stilling. Lovforarbejderne giver ingen fingerpeg om fortolkningen, og der findes heller ikke retspraksis vedrørende bestemmelsens anvendelse. Til fordel for en fortolkning, hvorefter »påtage sig« henviser til den faktiske tiltrædelse af stillingen, taler den omstændighed, at omstændighederne kan ændre sig i perioden

mellem indgåelse af kontrakten og den faktiske tiltrædelse. Det er ikke begrundet at sanktionere en handling, som endnu ikke har fundet sted. Der er talrige andre omstændigheder, der taler til fordel for den modsatte opfattelse, hvorefter »påtage sig« betyder tidspunktet for indgåelsen af en bindende kontrakt vedrørende stillingen. Det drejer sig om en bestemmelse, som skal sikre uafhængigheden. Ved bedømmelsen af uafhængigheden er ydre omstændigheder, det ydre billede af uafhængigheden, vigtige. Indgåelse af en kontrakt er en synlig, ydre omstændighed. Indgåelsen af kontrakten har også direkte indvirkning på adfærd og indstilling hos den pågældende person, hans arbejdsgiver og stakeholders. For en revisor, der har indgået en kontrakt, opstår der på grund af kontrakten en binding til den nye arbejdsgiver. Bindingen betyder frem for alt loyalitet over for arbejdsgiveren og handlen i henhold til den nye arbejdsgivers interesser allerede inden det egentlige arbejde tiltrædes. Uafhængigheden for en revisor, der skifter til en ledende stilling hos en revisionskunde, ophører således allerede på det tidspunkt, hvor kontrakten indgås. For så vidt angår bestemmelsens formål har det faktiske tiltrædelsestidspunkt ingen afgørende betydning. Til fordel for sidstnævnte fortolkning af bestemmelsen taler i dette tilfælde også den omstændighed, at den nye arbejdsgiver, X Oyj, ved hjælp af meddelelsen har gjort udnævnelsen af A synlig på kapitalmarkedet og over for stakeholders. Efter revisionsudvalgets opfattelse påtog A sig stillingen ved underskrivelsen af ansættelseskontrakten den 12. juli 2018.

Nationale retsfor skrifter og lovforberedende arbejde

10. I henhold til revisionslovens kapitel 4, § 11, stk. 1, må en revisor eller ledende revisionspartner, som gennemfører en regnskabsrevision for et revisionselskab, ikke påtage sig følgende stillinger før mindst et år efter regnskabsrevisionen:
 - 1) en ledende stilling i den reviderede virksomhed
 - 2) medlemskab af den reviderede virksomheds revisionsudvalg eller af et organ, som udøver et revisionsudvalgs funktioner
 - 3) medlemskab af bestyrelsen uden tilknytning til direktionen eller medlemskab af den reviderede virksomheds tilsynsorgan.
11. I henhold til § 11, stk. 2, udgør den i stk. 1 nævnte frist to år, hvis genstanden for revisionen er en virksomhed af offentlig interesse.
12. I henhold til revisionslovens kapitel 10, § 5, stk. 1, kan revisionsudvalget udstede en bøde, hvis en revisor overtræder de i kapitel 4, § 11, nævnte frister for en revisors skift til ansættelse hos en revideret virksomhed. I henhold til § 5, stk. 2, udgør bøden for overtrædelsen af den i kapitel 4, § 11, nævnte frist op til 50 000 EUR. I henhold til § 5, stk. 3, tilfalder bøden staten.

13. I henhold til revisionslovens kapitel 10, § 7, stk. 1, skal der ved afgørelsen om at udstede bøden tages hensyn til alle relevante omstændigheder. Der er tale om: **[Org. s. 4]**
- 1) overtrædelsens grovhed og varighed
 - 2) graden af revisorens ansvar
 - 3) revisorens vilje til at samarbejde med den kompetente myndighed
 - 4) tidligere bøder, som er pålagt revisoren, og
 - 5) omfanget af den skade eller de ulemper, der er forårsaget ved handlingen eller undladelsen.
14. I henhold til § 7, stk. 2, skal der ved beslutningen om bøden foruden de i stk. 1 nævnte omstændigheder tages hensyn til:
- 1) revisorens økonomiske forhold
 - 2) omfanget af de fordele, som revisoren har opnået.
15. I regeringens forslag til parlamentet om udstedelse af en lov om ændring af revisionsloven og andre tilknyttede love (lovforslag HE 70/2016 vp) konstateres det, at disse ændringer tjener til at gennemføre ændringerne af direktivet om revision af årsregnskaber samt den tilhørende forordning. Det foreslås at indføre bestemmelser i revisionsloven om bl.a. en revisors skift til en revideret virksomheds tjeneste. I begrundelsen til lovforslaget anføres det med hensyn til kapitel 4, § 11, at § 11, som er baseret på ændringsdirektivets artikel 22a, er ny og behandler en revisors skift til ansættelse i en revideret virksomhed. Med overgangen til ansættelse hos en virksomhed menes, at revisoren påtager sig en ledende stilling i den reviderede virksomhed, bliver medlem af revisionsudvalget i den reviderede virksomhed eller et tilsvarende organ eller bliver bestyrelsesmedlem, der ikke indgår i direktionen, eller medlem af tilsynsorganet i den reviderede virksomhed. I § 11, stk. 1, defineres den grundlæggende betingelse, som vedrører alle revisorer eller ledende revisionspartnere, som gennemfører en regnskabsrevision som omhandlet i lovens kapitel 3. Disse personer kan ikke blive ansat hos deres revisionsobjekt eller blive medlem af dets organer, før der er gået mindst ét år efter afslutningen af revisionsopgaven og den samtidige fratrædelse. Denne periode betegnes som såkaldt *cooling off*-periode henholdsvis karenperiode. Med *ledende stilling* menes medlemmer af ledelsesgruppen, som understøtter direktøren, eller personer, hvis ledende stilling fastlægges af direktører eller direktion. Stillingen som leder af finansafdelingen eller en tilsvarende person anses også uden særskilt definition for en ledende stilling i virksomheden.
16. I økonomiudvalgets betænkning 16/2016 vp anføres det vedrørende revisorens overgang til ansættelse i den reviderede virksomhed, at direktivets frister efter

finske forhold er af betragtelig længde. I betragtning af det nationale arbejdsmarked for revisorer kan reglerne om karenperioden medføre betragtelige hindringer for revisorers faglige udvikling og den optimale udnyttelse af deres aktuelle faglige kompetencer, navnlig uden for hovedstadsregionen. Økonomiudvalget konstaterede, at bestemmelsen skaber en utilfredsstillende retsstilling for forholdene i Finland. Det drejer sig imidlertid om et minimum, som er foreskrevet ved obligatoriske EU-regler, og der kan derfor ikke vedtages afvigende bestemmelser nationalt. For at minimere virkningerne af denne utilfredsstillende tilstand anser økonomiudvalget det for nødvendigt og relevant at udøve et nationalt skøn ved sanktioneringen af overtrædelser af karenperioden.

Relevante EU-retlige bestemmelser [org. s. 5]

17. I henhold til artikel 22a, stk. 1 (indføjet ved direktiv 2014/56/EU) i Europa-Parlamentets og Rådets direktiv 2006/43/EF af 17. maj 2006 om lovpligtig revision af årsregnskaber og konsoliderede regnskaber, om ændring af Rådets direktiv 78/660/EØF og 83/349/EØF og om ophævelse af Rådets direktiv 84/253/EØF sikrer medlemsstaterne, at en revisor eller ledende revisionspartner, der udfører en lovpligtig revision på et revisionsfirmas vegne, ikke før udløbet af en periode på mindst et år, eller, hvis der er tale om lovpligtig revision af virksomheder af interesse for offentligheden, udløbet af en periode på to år efter fratredelsen som revisor eller ledende revisionspartner i forbindelse med revisionsopgaven:
- a) påtager sig en ledende stilling i den reviderede virksomhed
 - b) bliver medlem af et eventuelt revisionsudvalg i den reviderede virksomhed eller, hvis der ikke findes et sådant udvalg, det organ, der varetager de samme funktioner som et revisionsudvalg
 - c) bliver bestyrelsesmedlem, der ikke indgår i direktionen, eller medlem af tilsynsorganet i den reviderede virksomhed.

Domstolens praksis

18. Forvaltningsdomstolen har ikke kendskab til afgørelser fra Domstolen, som finder anvendelse på den foreliggende sag.

Kort fremstilling af begrundelsen for forelæggelsen

19. I sagen for forvaltningsdomstolen er spørgsmålet, om det var retmæssigt, da revisionsudvalget pålagde A en bøde på 50 000 EUR på grund af overtrædelse af karenperioden som omhandlet i revisionslovens kapitel 4, § 11. For afgørelsen i sagen er det af central betydning, hvordan varigheden af en indtrådt karenperiode skal beregnes.

20. I henhold til revisionslovens kapitel 10, § 7, stk. 1, skal der ved afgørelsen om bøden bl.a. tages hensyn til overtrædelsens grovhed og varighed, således at forvaltningsdomstolen skal bestemme, hvornår A påtog sig en ledende stilling i X Oyj på den måde, der er nævnt i loven. Da bestemmelsen i revisionslovens kapitel 4, § 11, tjener til gennemførelse af artikel 22a, stk. 1, i Europa-Parlamentets og Rådets direktiv 2006/43/EF af 17. maj 2006 om lovpligtig revision af årsregnskaber og konsoliderede regnskaber, om ændring af Rådets direktiv 78/660/EØF og 83/349/EØF og om ophævelse af Rådets direktiv 84/253/EØF, er det begrundet af indhente en præjudiciel afgørelse fra Domstolen i sagen med henblik på at sikre, at EU-retten fortolkes korrekt.
21. A og revisionsudvalget har haft lejlighed til at udtale sig om indhentningen af en præjudiciel afgørelse fra Domstolen.

Helsingin hallinto-oikeus' (forvaltningsdomstolen i Helsinki) kendelse om anmodning om præjudiciel afgørelse fra Den Europæiske Unions Domstol

22. Helsingin hallinto-oikeus' (forvaltningsdomstolen i Helsinki) har besluttet at udsætte sagen og på grundlag af artikel 267 i traktaten om Den Europæiske Unions funktionsmåde (TEUF) at anmode om en præjudiciel afgørelse vedrørende fortolkningen af artikel 22 a, stk. 1 (indføjet ved direktiv 2014/56/EU) i Europa-Parlamentets og Rådets direktiv 2006/43/EF af 17. maj 2006 om lovpligtig revision af årsregnskaber og konsoliderede regnskaber, om ændring af Rådets direktiv 78/660/EØF og [org. s. 6] 83/349/EØF og om ophævelse af Rådets direktiv 84/253/EØF. Det er nødvendigt for afgørelsen af den for Helsingin hallinto-oikeus (forvaltningsdomstolen i Helsinki) verserende sag at indhente den præjudicielle afgørelse.

Præjudicielle spørgsmål

1. Skal artikel 22a, stk. 1 (indføjet ved direktiv 2014/56/EU), i direktiv 2006/43/EF fortolkes således, at en ledende revisionspartner påtager sig en stilling af den i dette stykke nævnte art, når ansættelseskontrakten indgås?
2. Såfremt det første spørgsmål besvares benægtende: Skal artikel 22a, stk. 1, fortolkes således, at en ledende revisionspartner påtager sig en stilling af den i dette stykke nævnte art, når arbejdet i den pågældende stilling indledes?

[Udelades] [org. s. 7] [udelades]