

Cauza C-950/19**Cerere de decizie preliminară****Data depunerii:**

17 decembrie 2019

Instanța de trimitere:

Helsingin hallinto-oikeus (Finlanda)

Data deciziei de trimitere:

13 decembrie 2019

Recurent:

A

Cealaltă parte din procedură:

Patentti- ja rekisterihallituksen tilintarkastuslautakunta

HELSINGIN**DECIZIE**[...] *[omissis]***HALLINTO –****INTERLOCUTORIE****OIKEUS**

13 decembrie 2019

[...] *[omissis]*

(TRIBUNALUL

ADMINISTRATIV

DIN HELSINKI)

ObiectCerere de decizie preliminară adresată Curții de Justiție a
Uniunii Europene în temeiul articolului 267 din Tratatul

privind funcționarea Uniunii Europene (TFUE)

Recurent

KHT A (A, auditor statutar autorizat de Camera de Comerț)

Părțile interesate

A
Patentti- ja rekisterihallientakastuslautakunta (Comisia de audit statutar din cadrul Oficiului pentru brevete și proprietate intelectuală)

Decizia atacată

Prin decizia din 13 noiembrie 2018 [...] [*omissis*] , Patentti- ja rekisterihallituksen tilintarkastuslautakunta (denumită în continuare „Comisia de audit statutar”) l-a obligat pe KHT A la plata către stat a unei amenzi în cuantum de 50 000 de euro.

Comisia de audit statutar a constatat că, la 12 iulie 2018, a început să curgă o perioadă de abținere de doi ani în sensul articolului 11 din capitolul 4 din Tilintarkastuslaki (Legea privind auditul conturilor anuale) și, la aceeași dată, A a preluat, în cadrul X Oyj, funcția de director al serviciului financiar, așadar, o funcție-cheie de conducere. În opinia Comisiei, A a încălcat obligația prevăzută la articolul 11 din capitolul 4 din Legea privind auditul conturilor anuale.

Obiectul litigiului și situația de fapt relevantă

1. A a sesizat Tribunalul Administrativ cu o acțiune împotriva deciziei Comisiei de audit statutar. A a solicitat Tribunalului reducerea cu cel puțin jumătate a cuantumului amenzi.
2. Helsingin hallinto-oikeus (Tribunalul Administrativ din Helsinki) este instanța administrativă competentă în cauza pendinte.
3. Din elementele de la dosar reiese că Y Oy exercita funcția de auditor contabil pentru X Oyj. Din anul 2014 până la 12 iulie 2018, KHT A a exercitat funcția de asociat de audit principal desemnat de Y Oy. La 12 iulie 2018, A a încheiat cu X Oyj un contract de muncă. Conform unei comunicări a Bursei publicate la 17 iulie 2018, X Oyj l-a desemnat pe A în funcția de director al serviciului financiar și de membru al consiliului de conducere al X Oyj, funcție pe care A a exercitat-o din luna februarie a anului 2019. Funcția deținută de A în cadrul Y Oy a încetat la 31 august 2018. Potrivit unei declarații emise la 31 august 2018 de autoritatea de supraveghere în domeniul auditului statutar, X Oyj a confirmat în scris că, înainte

de publicarea raportului de audit pentru anul 2018, A nu ar exercita nici o funcție-cheie de conducere în cadrul X Oyj, nici una care să presupună responsabilități în domeniul finanțelor sau al contabilității societății. Potrivit Registrului Comerțului [OR 2], la 14 decembrie 2018, Z Oy a fost înregistrată ca auditor statutar al X Oyj.

Rezumat al principalelor argumente ale părților

4. A arătat, printre altele, că a cooperat în mod transparent cu autoritatea publică și că aceasta nu stabilise sancțiuni pecuniare anterioare împotriva sa. Demersul nu ar fi determinat niciun inconvenient pentru persoanele exterioare.
5. Potrivit lui A, decizia se bazează pe o interpretare eronată în ceea ce privește gravitatea și durata încălcării dispoziției. În opinia sa, este evident că preluarea unei funcții nu poate privi decât o situație în care persoana a deținut în mod efectiv funcția. Este adevărat că poate apărea o „legătură mentală” pentru persoană chiar înainte de intrarea acesteia în serviciu, dar înainte de ocuparea funcției, aceasta nu ar dispune nici de post în mod efectiv, nici de o influență asupra problemelor societății. În plus, împrejurările pot fi susceptibile de schimbare încă înainte de ocuparea funcției. În ceea ce privește independența, în centrul aprecierii ar trebui să se afle capacitatea persoanei de a exercita o influență asupra contabilității sau asupra închiderii anuale a conturilor viitorului angajator (în speță, prin ocuparea postului de director al serviciului financiar). Acesta nu ar fi preluat funcția decât în momentul în care a ocupat-o efectiv, și anume în luna februarie a anului 2019. Dacă se ia în considerare schimbarea circumstanțelor, și anume faptul că Z Oy ar fi auditorul statutar al X Oyj pentru exercițiul financiar 2018, perioada de abținere efectivă ar fi început să curgă la 5 februarie 2018, odată cu finalizarea auditului statutar efectuat de X Oyj pentru anul 2017. Dacă perioada de abținere ar fi determinată doar pe baza aspectului independenței efective, s-ar ajunge la o perioadă de abținere de un an (exercițiul financiar 2018). În consecință, dacă chestiunea ar fi privită pur formal, neglijând situația de fapt, ar trebui să se ajungă la o perioadă de abținere care ar fi început la 12 iulie 2018 și ar

fi încetat în luna februarie a anului 2019, după semnarea închiderii conturilor anuale ale X Oyj pentru anul 2018, așadar după aproximativ șapte luni.

6. A a susținut că informarea cu privire la recrutarea sa ar fi fost efectuată în mod transparent, astfel încât și persoanele exterioare ar fi înțeles că situația a fost apreciată cu atenție și că au fost adoptate măsuri de siguranță. În plus, ca urmare a schimbării auditorului statutar, nu ar fi intervenit nicio situație în care A să fi exercitat funcția de director al serviciului financiar la X Oyj în timp ce Y Oy exercita activitatea de audit statutar pentru această societate. X Oyj ar fi schimbat auditorul statutar pentru exercițiul financiar 2018, astfel cum reiese dintr-o comunicare a Bursei din 29 noiembrie 2018, astfel încât nu a existat o schimbare de fapt prin preluarea unui post în cadrul unui client de audit statutar, întrucât A ar fi început să exercite funcția de director al serviciului financiar al X Oyj abia în luna februarie a anului 2019. A consideră că o condiție a aplicării articolului 5 din capitolul 10 din Legea privind auditul conturilor anuale ar trebui să fie aceea ca relația de audit statutar în discuție să continue să existe și după recrutarea auditorului statutar în cadrul întreprinderii clientului. În opinia sa, independența auditului statutar al X Oyj nu ar fi fost compromisă ca urmare a ocupării de către el a postului de director al serviciului financiar în cadrul acestei societăți.
7. În observațiile prezentate Tribunalului Administrativ, **Comisia de audit statutar** a arătat că, în decizia adoptată, a luat în considerare împrejurările menționate la articolul 7 din capitolul 10 din Legea privind auditul conturilor anuale.
8. În decizia atacată, Comisia de audit statutar a susținut că începutul perioadei de abținere trebuia calculat de la data la care partenerul-cheie de audit a încetat să exercite acest rol în cadrul misiunii de audit în cauză. Astfel, perioada de abținere a lui A ar fi început să curgă la 12 iulie 2018. [OR 3]
9. Comisia de audit statutar a susținut că sintagma „*preia*” o funcție, utilizată în cuprinsul articolului 11 din capitolul 4 din Legea privind auditul statutar, ar putea fi interpretată ca făcând trimitere la semnarea unui contract privind funcția în cauză sau ocuparea efectivă a funcției respective. Din lucrările pregătitoare nu ar

rezulta indicații de interpretare și, de asemenea, nu ar exista o jurisprudență referitoare la aplicarea acestei dispoziții. În favoarea unei interpretări potrivit căreia „*preia*” indică ocuparea efectivă a funcției, ar pleda și faptul că circumstanțele s-ar putea schimba între încheierea contractului și ocuparea efectivă a funcției. Nu ar fi justificată sancționarea unei fapte care nu a avut încă loc. În favoarea interpretării opuse, potrivit căreia „*preia*” ar însemna data încheierii unui contract cu forță juridică obligatorie cu privire la funcție, ar pleda numeroase alte împrejurări. Dispoziția în cauză ar avea ca scop asigurarea independenței. Atunci când este apreciată independența, ar fi importante împrejurări exterioare, modul în care se manifestă în exterior independența. Încheierea unui contract ar fi o împrejurare exterioară vizibilă. Încheierea contractului ar avea, de asemenea, un impact direct asupra comportamentului și a opiniilor persoanei în cauză, ale angajatorului acesteia și ale părților interesate. Pentru un auditor statutar care a încheiat un contract, ia naștere, în temeiul contractului, o legătură cu noul angajator. Legătura ar însemna în primul rând loialitate față de angajator și desfășurarea unei activități în conformitate cu interesele noului angajator încă din perioada anterioară începerii activității propriu-zise. Astfel, independența unui auditor statutar, care schimbă acest rol cu o funcție de conducere la un client al auditului statutar încetează încă de la data încheierii contractului. În ceea ce privește finalitatea acestei dispoziții, Comisia apreciază că momentul ocupării efective nu are o importanță decisivă. În favoarea acestei din urmă interpretări a dispoziției ar pleda, în acest caz, și împrejurarea că noul angajator, și anume X Oyj, a făcut vizibilă desemnarea lui A prin intermediul comunicării pe piața de capital și în raport cu părțile interesate. Potrivit Comisiei de audit statutar, A a preluat funcția odată cu semnarea contractului de muncă cu privire la aceasta, la 12 iulie 2018.

Dispoziții de drept național și lucrările pregătitoare legislative

10. În conformitate cu articolul 11 alineatul 1 din capitolul 4 din Legea privind auditul conturilor anuale, un auditor statutar sau un partener-cheie de audit, care

efectuează un audit statutar în numele unei societăți de audit, nu poate exercita următoarele funcții înainte de expirarea unei perioade de cel puțin un an de la data auditului statutar:

- 1) o funcție-cheie de conducere în cadrul entității auditate;
 - 2) membru al comitetului de audit din cadrul entității auditate sau membru al unui organ care exercită atribuții echivalente comitetului de audit;
 - 3) membru neexecutiv al organismului administrativ sau membru al organismului de supraveghere al entității auditate.
11. În conformitate cu articolul 11 al doilea paragraf, termenul menționat în primul paragraf este de doi ani, în cazul în care auditul vizează o entitate de interes public.
12. În conformitate cu articolul 5 primul paragraf din capitolul 10 din Legea privind auditul conturilor anuale, Comisia de audit statutar poate aplica o amendă în cazul în care un auditor statutar încalcă termenele prevăzute în capitolul 4 în legătură cu schimbarea rolului de auditor statutar cu o funcție în cadrul entității auditate. Potrivit celui de al doilea paragraf al aceluiași articol 5, amenda pentru încălcarea termenului menționat la articolul 11 din capitolul 4 este de până la 50 000 de euro. Potrivit celui de al treilea paragraf al articolului 5, amenda este datorată statului.
13. Potrivit articolului 7 primul paragraf din capitolul 10 din Legea privind auditul conturilor anuale, în luarea deciziei cu privire la amendă trebuie să se țină seama de toate împrejurările relevante. Acestea sunt: **[OR 4]**
- 1) gravitatea și durata încălcării;
 - 2) gradul de răspundere al auditorului contabil;
 - 3) disponibilitatea auditorului statutar de a coopera cu autoritatea competentă;
 - 4) amenzile aplicate anterior auditorului statutar; și

- 5) întinderea prejudiciului sau a inconvenientelor cauzate de acțiune sau de omisiune.
14. Conform articolului 7 al doilea paragraf, în luarea deciziei cu privire la amendă, trebuie să se țină seama, pe lângă circumstanțele menționate în primul paragraf, de:
- 1) situația economică a auditorului statutar;
 - 2) întinderea avantajelor obținute de auditorul statutar.
15. În proiectul de lege transmis de Guvern Parlamentului cu privire la adoptarea unei legi de modificare a Legii privind auditul conturilor anuale și a altor legi conexe acesteia (proiectul de lege al Guvernului HE 70/2016 vp), se constată că, prin aceste modificări, sunt transpuse modificările aduse Directivei privind auditul legal al conturilor anuale, precum și regulamentului în materie. Se propune includerea în Legea privind auditul conturilor anuale a unor dispoziții privind în special recrutarea auditorului statutar de către entitatea auditată. În expunerea de motive a proiectului de lege se precizează, în ceea ce privește articolul 11 din capitolul 4, că articolul 11, întemeiat pe articolul 22a din directiva de modificare este unul nou și tratează recrutarea auditorului statutar pe un post în cadrul entității auditate. Prin recrutarea de către o entitate se înțelege faptul că auditorul statutar preia o funcție-cheie de conducere în cadrul întreprinderii auditate, devine membru al comitetului de audit al întreprinderii auditate sau al unui organ similar sau membru neexecutiv al organului administrativ sau membru al organului de supraveghere al întreprinderii auditate. Articolul 11 primul paragraf definește elementele constitutive care caracterizează orice auditor statutar sau partener-cheie de audit care efectuează un audit statutar în sensul capitolului 3 din lege. Aceste persoane nu pot fi recrutate pe o funcție în cadrul întreprinderilor care fac obiectul auditului lor sau nu pot deveni membri ai organelor acestora înainte de expirarea a cel puțin un an de la finalizarea misiunii de audit și de la încetarea simultană a duratei rolului exercitat de ele. Această perioadă este cunoscută sub numele de „cooling off” sau de perioadă de abținere. Prin *funcție-cheie de*

conducere se înțelege funcția ocupată de un membru al consiliului de conducere care își desfășoară activitatea în sprijinul administratorului societății sau al persoanelor ale căror funcții de conducere au fost stabilite de administratorul societății sau de membrii consiliului de administrație. Se consideră că postul de director al serviciului financiar sau un post echivalent constituie – chiar și în absența unei definiții speciale – o funcție de conducere în cadrul întreprinderii.

16. În raportul comitetului economic TaVM 16/2016 vp, se constată, în ceea ce privește recrutarea auditorului statutar pe o funcție în cadrul entității auditate, că termenele stabilite prin directivă au o durată considerabilă în raport cu situația existentă în Finlanda. Luând în considerare piața internă a forței de muncă pentru auditorii statutari, norma privind perioada de abținere poate crea obstacole semnificative în calea dezvoltării profesionale și a utilizării optime a capacității profesionale actuale a auditorilor statutari, în special în afara regiunii capitalei. Comitetul economic a constatat că această dispoziție creează o situație juridică nesatisfăcătoare în raport cu situația existentă în Finlanda. Cu toate acestea, este în discuție o perioadă minimă impusă de norme imperative ale Uniunii, motiv pentru care, pe plan intern, nu pot fi adoptate dispoziții derogatorii. Pentru a minimiza efectele acestei stări nesatisfăcătoare, comitetul economic consideră necesară și utilă exercitarea puterii de apreciere naționale în ceea ce privește sancționarea încălcărilor normei privind perioada de abținere.

Normele de drept al Uniunii relevante [OR 5]

17. În conformitate cu articolul 22a alineatul (1) (introdus prin Directiva 2014/56/UE) din Directiva 2006/43/CE a Parlamentului European și a Consiliului din 17 mai 2006 privind auditul legal al conturilor anuale și al conturilor consolidate, de modificare a Directivelor 78/660/CEE și 83/349/CEE ale Consiliului și de abrogare a Directivei 84/253/CEE a Consiliului (JO 2006, L 157, p.87, Ediție specială, 17/vol. 2, p. 122), statele membre se asigură că, înainte de expirarea unei perioade de cel puțin un an sau, în cazul auditului statutar al unor entități de interes public, a unei perioade de cel puțin doi ani de la încetarea activității sale în

calitate de auditor statutar sau de partener-cheie de audit în cadrul misiunii de audit, auditorul statutar sau partenerul-cheie de audit care efectuează un audit statutar în numele unei firme de audit:

- (a) nu preia o funcție-cheie de conducere în cadrul entității auditate;
- (b) nu devine, după caz, membru al comitetului de audit din cadrul entității auditate sau, dacă nu există un astfel de comitet, calitatea de membru al organismului cu funcție echivalentă cu cea a unui comitet de audit;
- (c) nu devine membru neexecutiv al organismului administrativ sau de membru al organismului de supraveghere al entității auditate.

Jurisprudența Curții de Justiție

18. Tribunalul Administrativ nu are cunoștință de nicio decizie a Curții aplicabilă.

Necesitatea cererii de decizie preliminară

19. În cauza aflată pe rolul Tribunalului Administrativ este în discuție aspectul dacă, din cauza unei încălcări a perioadei de abținere în sensul articolului 11 din capitolul 4 din Legea privind auditul conturilor anuale, Comisia de audit statutar putea să aplice o amendă în cuantum de 50 000 de euro. Pentru soluționarea litigiului este decisiv modul în care se calculează durata unei perioade de abținere.
20. Conform articolului 7 primul paragraf din capitolul 10 din Legea privind auditul conturilor anuale, în luarea deciziei privind amenda trebuie să fie luată în considerare în special gravitatea și durata încălcării, astfel încât revine instanței administrative sarcina de a stabili data la care A a preluat o funcție-cheie de conducere în cadrul X Oyj, în sensul prevăzut de lege. Întrucât dispoziția prevăzută la articolul 11 din capitolul 4 din Legea privind auditul conturilor anuale a transpus articolul 22a alineatul (1) (introdus prin Directiva 2014/56/UE) din Directiva 2006/43/CE a Parlamentului European și a Consiliului din 17 mai

2006 privind auditul legal al conturilor anuale și al conturilor consolidate, de modificare a Directivelor 78/660/CEE și 83/349/CEE ale Consiliului și de abrogare a Directivei 84/253/CEE a Consiliului, în cauză este justificat, pentru a asigura interpretarea dreptului Uniunii, să se formuleze o cerere de decizie preliminară la Curtea de Justiție.

21. A și Comisia de audit statutar au fost ascultate cu privire la sesizarea Curții de Justiție cu o cerere de decizie preliminară.

Decizia interlocutorie a Helsingin hallinto-oikeus (Tribunalul Administrativ din Helsinki) privind sesizarea Curții de Justiție a Uniunii Europene cu o cerere de decizie preliminară

22. Helsingin hallinto-oikeus (Tribunalul Administrativ din Helsinki) a hotărât să suspende judecarea cauzei și să adreseze Curții de Justiție a Uniunii Europene, în temeiul articolului 267 din Tratatul privind funcționarea Uniunii Europene (TFUE), o cerere de decizie preliminară privind interpretarea articolului 22a alineatul (1) (introdus prin Directiva 2014/56/UE) din Directiva 2006/43/CE a Parlamentului European și a Consiliului din 17 mai 2006 privind auditul legal al conturilor anuale și al conturilor consolidate, de modificare a Directivelor 78/660/CEE și [OR 6] 83/349/CEE ale Consiliului și de abrogare a Directivei 84/253/CEE a Consiliului. Această cerere de decizie preliminară este necesară pentru soluționarea cauzei pendinte la Helsingin hallinto-oikeus (Tribunalul Administrativ din Helsinki).

Întrebările preliminare

1. Articolul 22a alineatul (1) (introdus prin Directiva 2014/56/UE) din Directiva 2006/43/CE trebuie interpretat în sensul că un partener-cheie de audit preia o funcție în modul prevăzut la această dispoziție odată cu încheierea contractului de muncă?

2. În cazul unui răspuns negativ la prima întrebare, articolul 22a alineatul (1) trebuie interpretat în sensul că un partener-cheie de audit preia o funcție în modul prevăzut la această dispoziție odată cu începerea activității în cadrul funcției respective?

[...] [*omissis*] **[OR 7]** [...] [*omissis*]

DOCUMENT DE LUCRU