

Mål C-950/19**Begäran om förhandsavgörande****Datum för ingivande:**

17 december 2019

Domstol som begär förhandsavgörande:

Helsingfors förvaltningsdomstol (Finland)

Datum för beslutet att begära förhandsavgörande:

13 december 2019

Klagande:

A

Andra parter i förfarandet:

Patent- och registerstyrelsens revisionsnämnd

**HELSINGFORS
FÖRVALTNINGS-
DOMSTOL****INTERIMISTISKT
BESLUT**

[utelämnas]

13 december 2019

[utelämnas]

Saken

Begäran om förhandsavgörande till Europeiska unionens domstol enligt artikel 267 i fördraget om Europeiska unionens funktionssätt (FEUF)

Klagande

CGR A (av Centralhandelskammaren godkänd revisor A)

**Parter som blivit
hörda i målet**A
Patent- och registerstyrelsens revisionsnämnd

Överklagat beslut

Patent- och registerstyrelsens revisionsnämnd (nedan kallad revisionsnämnden) har genom beslut av den 13 november 2018 [utelämnas] påfört CGR A en påföljdsavgift till ett belopp om 50 000 euro som ska betalas till staten.

Revisionsnämnden har konstaterat att en tvåårig karenstid i den mening som avses i 11 § kapitel 4 revisionslagen började löpa den 12 juli 2018 och att A samma dag tog emot uppdraget som ekonomidirektör på X Oyj, vilket är ett uppdrag som hör till en nyckelperson i ledningen. Enligt revisionsnämndens uppfattning har A åsidosatt sin skyldighet enligt 11 § kapitel 4 revisionslagen.

Saken i det nationella målet och faktiska omständigheter

1. A överklagade revisionsnämndens beslut till förvaltningsdomstolen. A har yrkat att påföljdsavgiften ska nedsättas till minst hälften.
2. Helsingfors förvaltningsdomstol är behörig förvaltningsdomstol i det anhängiga målet.
3. Följande faktiska omständigheter har framkommit vid utredningen i målet. Y Oy var revisor för X Oyj. CGR A hade utsetts till huvudansvarig revisor av Y Oy och var verksam som sådan från 2014 fram till den 12 juli 2018. A ingick den 12 juli 2018 ett anställningsavtal med X Oyj. Enligt ett börsmeddelande som X Oyj offentliggjorde den 17 juli 2018 utsåg X Oyj nämnda A till ekonomidirektör och medlem i ledningsgruppen för X Oyj. A tillträdde denna tjänst i februari 2019. A:s anställning hos Y Oy upphörde den 31 augusti 2018. I ett meddelande som Y Oy skickade till revisionstillsynen den 31 augusti 2018 bekräftade X Oyj skriftligen att A varken skulle ha ett uppdrag som hör till en nyckelperson i ledningen för X Oyj eller en tjänst med ansvar för bolagets ekonomi eller räkenskaper innan bolagets revisionsrapport för år 2018 upprättats. I handelsregistret [Orig. s. 2] registrerades Z Oy som revisor för X Oy den 14 december 2018.

Sammanfattning av parternas huvudargument

4. A har bland annat gjort gällande att han har samarbetat öppet med myndigheten och att han inte har påförts någon påföljdsavgift av revisionsnämnden tidigare. Gärningen har inte orsakat någon skada för tredje man.
5. A anser att beslutet bygger på en felaktig tolkning både med avseende på hur allvarlig den aktuella överträdelsen är och dess varaktighet i tiden. Det är uppenbart att rekvisitet ta emot ett uppdrag endast kan avse en situation i vilken personen faktiskt har tillträtt den berörda tjänsten. Visserligen kan det uppstå ett ”andligt band” för personen redan innan denne tillträder tjänsten, men före tidpunkten då det faktiska tillträdet sker har personen varken en faktisk ställning i

bolaget eller inflytande över dess angelägenheter. Dessutom kan omständigheterna fortfarande ändras före tillträdet av tjänsten. Kärnan i bedömningen av oberoende måste vara huruvida personen har någon möjlighet att påverka den framtida arbetsgivarens bokföring eller årsredovisning (i förevarande fall anställning som ekonomidirektör). A tog emot uppdraget först vid tidpunkten då han faktiskt tillträdde tjänsten, det vill säga i februari 2019. Om man beaktar de förändrade omständigheterna, närmare bestämt att Z Oy var revisor för X Oyj under räkenskapsåret 2018, började karenstiden faktiskt löpa vid tidpunkten då X Oyj avslutade revisionen av X Oyj avseende räkenskapsåret 2017 den 5 februari 2018. Om man fastställer karenstiden enbart på grundval av faktiskt oberoende, skulle denna vara ett år (räkenskapsåret 2018). Om man i stället gör en rent formell bedömning av omständigheterna och inte beaktar den faktiska situationen, skulle slutsatsen bli att karenstiden började löpa den 12 juli 2018 och avslutades i februari 2019 efter att X Oyj:s redovisning för år 2018 undertecknats – det vill säga ungefär sju månader.

6. A har gjort gällande att informationen om hans övergång varit transparent och sådan att även utomstående har kunnat förstå att situationen har tagits i noggrant övervägande och att säkerhetsåtgärder vidtagits. Till följd av revisorns övergång har det inte heller uppkommit en situation där A arbetat som ekonomidirektör på X Oyj samtidigt som Y Oy var revisor för detta bolag. Det framgår av ett börsmeddelande av den 29 november 2018 att X Oyj hade bytt revisor för räkenskapsåret 2018, vilket innebär att det inte skett en faktisk övergång till anställning hos en granskad sammanslutning, eftersom A tillträdde sin tjänst som ekonomidirektör på X Oyj i februari 2019. A anser att en förutsättning för tillämpningen av 5 § i kapitel 10 revisionslagen är att det berörda förhållandet mellan revisor och klient fortgår även efter revisorns övergång till kundföretaget. Enligt A har oberoendet i fråga om revisionen av X Oyj inte påverkats av hans övergång till sistnämnda bolag som ekonomidirektör.
7. **Revisionsnämnden** har i sitt yttrande till förvaltningsdomstolen anfört att omständigheterna som anges i 7 § kapitel 10 revisionslagen hade tagits i beaktande när beslutet fattades.
8. Revisionsnämnden fann i det angripna beslutet att karenstiden ska beräknas från tidpunkten när den huvudansvariga revisorn inte längre är verksam som sådan inom ramen för det aktuella revisionsuppdraget. Följaktligen började A:s karenstid löpa den 12 juli 2018. **[Orig. s. 3]**
9. Revisionsnämnden har anfört att uttrycket ”ta emot” uppdrag som används i 4 kapitlet 11 § revisionslagen kan avse antingen ingåendet av ett avtal om det berörda uppdraget eller det faktiska tillträdet av tjänsten som detta avtal avser. Förarbetena till lagstiftningen innehåller inga uppgifter om tolkningen av nämnda uttryck och det finns inte heller någon rättspraxis rörande bestämmelsens tillämpning. En omständighet som talar för tolkningen att ”ta emot” avser det faktiska tillträdet av tjänsten är att omständigheterna kan förändras under tiden mellan avtalets ingående och det faktiska tillträdet av tjänsten. Det är inte

motiverat att påföra en påföljd för en gärning som ännu inte utförts. Det finns även en rad omständigheter som talar för den motsatta tolkningen, enligt vilken ”ta emot” avser tidpunkten när ett bindande avtal som avser den aktuella tjänsten ingås. Den aktuella bestämmelsen syftar till att garantera revisorns oberoende ställning. Vid bedömningen av den oberoende ställningen är de yttre omständigheterna viktiga, det vill säga att revisorn utåt framstår som oberoende. Ingåendet av ett avtal är en omständighet som är synlig utåt. Avtalets ingående påverkar direkt den berörda personens agerande och inställning i förhållande till sin arbetsgivare och ”stakeholders”. För en revisor som har ingått ett avtal uppstår en bindning till den nya arbetsgivaren på grund av avtalet. Denna bindning medför framför allt lojalitet gentemot den nya arbetsgivaren och agerande som är i linje med den nya arbetsgivarens intressen redan innan det egentliga arbetets början. Oberoendet hos en revisor som övergår till en nyckelposition i ledningen för en granskad sammanslutning upphör således redan vid tidpunkten då avtalet ingås. Med avseende på bestämmelsens ändamål har tidpunkten för det faktiska tillträdet inte någon avgörande betydelse. För sistnämnda tolkning av bestämmelsen talar i förevarande mål även omständigheten att den nya arbetsgivaren X Oyj har offentliggjort utnämmandet av A genom att publicera ett meddelande på kapitalmarknaden och bland företagets ”stakeholders”. Enligt revisionsnämndens uppfattning har A tagit emot uppdraget genom att underteckna anställningsavtalet därom den 12 juli 2018.

Nationella bestämmelser och förarbeten

10. Enligt 4 kapitlet 11 § första stycket i redovisningslagen får en revisor eller en huvudansvarig revisor som utför revision för en revisionsammanslutnings räkning inte förrän minst ett år har förflutit sedan revisionen ta emot
 - 1) uppdrag som hör till en nyckelperson i ledningen för den granskade sammanslutningen,
 - 2) medlemskap i den granskade sammanslutningens revisionskommitté eller i ett organ som utför uppgifter som motsvarar uppgifterna för revisionskommittén,
 - 3) medlemskap i den granskade sammanslutningens förvaltningsorgan utan att höra till den verkställande ledningen eller medlemskap i den granskade sammanslutningens tillsynsorgan.
11. Enligt 11 § andra stycket är tidsfristen enligt första stycket 2 år, om revisionsobjektet är ett företag av allmänt intresse.
12. Enligt 10 kapitlet 5 § första stycket revisionslagen får revisionsnämnden påföra en påföljdsavgift om revisorn bryter mot tidsfristerna enligt 4 kapitlet 11 § som gäller revisors övergång till anställning hos en granskad sammanslutning. Enligt 5 § andra stycket är påföljdsavgiften för brott mot en tidsfrist enligt 4 kap. 11 § högst 50 000 euro. Enligt 5 § tredje stycket ska påföljdsavgiften betalas till staten.

13. Enligt 10 kapitlet 7 § första stycket revisionslagen ska alla relevanta omständigheter beaktas när ett beslut om en påföljd fattas. Sådana är: **[Orig. s. 4]**
- 1) hur allvarlig överträdelsen är och dess varaktighet,
 - 2) graden av ansvar hos revisorn,
 - 3) revisorns vilja att samarbeta med den behöriga myndigheten,
 - 4) påföljder som revisorn påförts tidigare, och
 - 5) omfattningen av den skada eller olägenhet som gärningen eller försummelsen orsakat.
14. Enligt 7 § andra stycket ska då beloppet av påföljdsavgiften bestäms utöver omständigheterna enligt första stycket följande omständigheter beaktas:
- 1) revisorns ekonomiska ställning,
 - 2) beloppet av den vinning som revisorn fått.
15. I regeringens proposition till riksdagen med förslag till lag om ändring av revisionslagen och till vissa lagar som har samband med den (regeringsproposition RP 70/2016 rd) förklaras att ändringarna i revisionsdirektivet samt förordningen på området verkställs genom ändringarna. Det föreslås att i revisionslagen fogas till bestämmelser om bland annat en revisors övergång till anställning hos en granskad sammanslutning. I propositionens detaljmotivering av 4 kapitlet 11 § anges bland annat att den på artikel 22a i det ändrade direktivet baserade 11 § är ny och behandlar revisorers övergång till anställning hos en granskad sammanslutning. Med övergång till anställning hos en granskad sammanslutning avses att en revisor tillträder en ledande befattning i det granskade företaget, en befattning som ledamot i revisionskommittén eller motsvarande organ eller en befattning som icke arbetande ledamot av det granskade företagens förvaltnings- eller kontrollorgan. I paragrafens 1 mom. fastställs bassituationen, som gäller alla revisorer och huvudansvariga revisorer som utför revision enligt 3 kapitlet i denna lag. Sådana personer får inte ta emot en anställning hos den granskade sammanslutningen eller ett medlemskap i dess organ förrän minst ett år har förflutit från revisionsuppdragets slut och personens mandattid samtidigt löpt ut. Denna tidsperiod kallas för så kallad *cooling off*, det vill säga karenstid. Med nyckelpersoner i ledningen avses medlemmar i en ledningsgrupp som bistår verkställande direktören eller personer som verkställande direktören eller styrelsen har fastställt som nyckelpersoner. Ekonomidirektörer och motsvarande personer betraktas som nyckelpersoner i en sammanslutning utan separat fastställelse.
16. I ekonomiutskottets betänkande EkUB 16/2016 rd konstaterade utskottet med avseende på en revisors övergång till anställning hos en granskad sammanslutning att de karenstider direktivet förutsätter är tämligen långa med hänsyn till de finska förhållandena. Med tanke på den nationella arbetsmarknaden för revisorer kan

karensbestämmelserna, särskilt utanför huvudstadsregionen, medföra avsevärda hinder för revisorernas professionella utveckling och för en optimal användning av deras yrkesfärdigheter. Utskottet konstaterar att bestämmelsen leder till ett otillfredsställande rättsläge i de finländska förhållandena. Det är likväl fråga om en miniminivå som fastställts i tvingande EU-regler och det går därför inte att nationellt föreskriva om något annat. För att minimera konsekvenserna av detta otillfredsställande läge ser ekonomiutskottet det som nödvändigt och ändamålsenligt att tillämpa nationell prövning i fråga om påföljderna för brott mot karenstiden.

Tillämpliga unionsbestämmelser [Orig. s. 5]

17. Enligt artikel 22a punkt 1 (införd genom direktiv 2014/56/EU) i Europaparlamentets och rådets direktiv 2006/43/EG av den 17 maj 2006 om lagstadgad revision av årsbokslut och sammanställd redovisning och om ändring av rådets direktiv 78/660/EEG och 83/349/EEG samt om upphävande av rådets direktiv 84/253/EEG ska medlemsstaterna ska se till att en lagstadgad revisor eller nyckelrevisor som utför lagstadgad revision för ett revisionsföretags räkning innan minst ett år eller, om det gäller lagstadgad revision av företag av allmänt intresse, minst två år har förflutit sedan han eller hon upphörde att fungera som lagstadgad revisor eller nyckelrevisor inom ramen för revisionsuppdraget inte tillträder
 - a) en ledande befattning i det granskade företaget,
 - b) i tillämpliga fall, en befattning som ledamot av det granskade företags revisionskommitté, eller om en sådan revisionskommitté inte finns, som ledamot av det organ som utför funktioner motsvarande dem som en revisionskommitté utför,
 - c) en befattning som icke arbetande ledamot av det granskade företags förvaltnings- eller kontrollorgan.

EU-domstolens praxis

18. Förvaltningsdomstolen känner inte till något avgörande från EU-domstolen som är tillämpligt i förevarande mål.

Skälen till att förhandsavgörande begärs

19. Frågan i målet som förvaltningsdomstolen ska avgöra är huruvida revisionsnämnden fick påföra en påföljdsavgift till ett belopp om 50 000 euro på A för brott mot karenstiden. Det är av central betydelse för avgörandet i målet hur en period av påbörjad karenstid ska beräknas.
20. Enligt 10 kapitlet 7 § första stycket revisionslagen ska blanda annat hur allvarlig överträdelsen är och dess varaktighet beaktas när ett beslut om en påföljd fattas,

vilket medför att förvaltningsdomstolen ska fastställa när A har tagit emot ett uppdrag som hör till en nyckelperson i ledningen för X Oyj. Eftersom bestämmelsen i 4 kapitlet 11 § revisionslagen införlivade artikel 22a punkt 1 (införd genom direktiv 2014/56/EU) i Europaparlamentets och rådets direktiv 2006/43/EG av den 17 maj 2006 om lagstadgad revision av årsbokslut och sammanställd redovisning och om ändring av rådets direktiv 78/660/EEG och 83/349/EEG samt om upphävande av rådets direktiv 84/253/EEG, är det i målet nödvändigt att inhämta förhandsavgörande från EU-domstolen för att säkerställa en korrekt tolkning av unionsrätten.

21. A och revisionsnämnden har getts tillfälle att yttra sig med avseende på beslutet att begära förhandsavgörande från EU-domstolen.

Helsingfors förvaltningsdomstols beslut om att inhämta förhandsavgörande från Europeiska unionens domstol

22. Helsingfors förvaltningsdomstol har beslutat att förklara förfarandet vilande och att med stöd av artikel 267 i fördraget om Europeiska unionens funktionssätt (FEUF) hänskjuta en begäran om förhandsavgörande avseende tolkningen av artikel 22a punkt 1 (införd genom direktiv 2014/56/EU) i Europaparlamentets och rådets direktiv 2006/43/EG av den 17 maj 2006 om lagstadgad revision av årsbokslut och sammanställd redovisning och om ändring av rådets direktiv 78/660/EEG och [Orig. s. 6] 83/349/EEG samt om upphävande av rådets direktiv 84/253/EEG. Det är nödvändigt att inhämta förhandsavgörande för att avgöra det pågående målet vid Helsingfors förvaltningsdomstol.

Frågor som har hänskjutits för förhandsavgörande

1. Ska artikel 22a punkt 1 (införd genom direktiv 2014/56/EU) i direktiv 2006/43/EG tolkas så att en nyckelrevisor har tillträtt en sådan befattning som avses i denna punkt genom att ha ingått ett anställningsavtal?
2. Om den första frågan besvaras nekande: Ska artikel 22a punkt 1 tolkas så att en nyckelrevisor har tillträtt en sådan befattning som avses i denna punkt genom att börja arbeta i den berörda befattningen?

[utelämnas] [Orig. s. 7] [utelämnas]