KONKLUŻJONIJIET TAL-AVUKAT ĠENERALI
CAMPOS SÁNCHEZ-BORDONA
ippreżentati fl-10 ta' Diċembru 2020 [1]

Kawża C-950/19

A
bl-intervent ta':
Patentti- ja rekisterihallituksen tilintarkastuslautakunta

(talba għal deċiżjoni preliminari mressqa mill-Helsingin hallinto-oikeus (il-Qorti Amministrattiva ta' Ħelsinki, il-Finlandja))

"Rinviju għal deċiżjoni preliminari — Awdituri — Direttiva 2006/43/KE — Artikolu 22a — Perijodu ta' stennija għall-ingaġġ ta' ex awdituri mill-kumpannija awditjata — Ksur tal-projbizzjoni ta' teħid ta' pożizzjoni ta' tmexxija importanti fl-entità awditjata — Indipendenza tal-awdituri"

1. Id-Direttiva 2006/43/KE [2] tipprovdi li l-awdituri għandhom ikunu indipendenti mill-entità awditjata u ma għandhomx jieħdu sehem fil-proċess ta' teħid ta' deċiżjonijiet ta' din tal-aħħar.

2. Wieħed mir-rekwiżiti legali stabbiliti sabiex tiġi ggarantita din l-indipendenza ġie approvat fis-sena 2014, mid-Direttiva 2014/56/UE [3], billi fid-Direttiva 2006/43 ġiet inkluża dispożizzjoni ġdida, l-Artikolu 22a, li skontha, dawk li għandhom l-istatus ta' "sieħeb ewlieni fl-awditjar b'rabta mal-inkarigu tal-awditjar" [4] ma jistgħux jieħdu pożizzjoni ta' tmexxija importanti fl-entità awditjata, matul ċertu perijodu [5].

3. Mis-sena 2014, din il-projbizzjoni, li preċedentement kienet loġikament tapplika matul iż-żmien li fih l-awditur ewlieni kien prinċipalment responsabbli għall-awditu statutorju tal-kontijiet tal-impriża awditjata, ġiet estiża għall-perijodu (għal sena jew sentejn, skont jekk humiex entitajiet ta' interess pubbliku jew le) [6] wara li jieqaf jaqdi rwol bħala tali awditur ewlieni b'rabta mal-inkarigu ta' awditu.

4. F'din il-kawża, "sieħeb ewlieni fl-awditjar" ta' kumpannija tal-awditu ġie ingaġġat, qabel ma waqaf jaqdi rwol bħala awditur ewlieni b'rabta mal-inkarigu ta' awditu, sabiex jokkupa pożizzjoni distinta ta' tmexxija fil-kumpannija awditjata.

1 Lingwa oriġinali: l-Ispanjol.

2 Direttiva tal-Parlament Ewropew u tal-Kunsill tas-17 ta' Mejju 2006 dwar il-verifiki statutorji tal-kontijiet annwali u tal-kontijiet konsolidati, li temenda d-Direttivi tal-Kunsill 78/660/KEE u 83/349/KEE u li tħassar id-Direttiva tal-Kunsill 84/253/KEE (ĠU 2006, L 157, p. 87).

3 Direttiva tal-Parlament Ewropew u tal-Kunsill tas-16 ta' April 2014 li temenda d-Direttiva 2006/43/KE dwar il-verifiki statutorji tal-kontijiet annwali u tal-kontijiet konsolidati (ĠU 2014, L 158, p. 196).

4 L-Artikolu 22a jieħu inkunsiderazzjoni żewġ kategoriji ta' suġġetti: a) l-awdituri u s-sħab ewlenin fl-awditjar ta' kumpannija ta' awditu; u b) il-bqija tas-sħab tal-kumpanniji ta' awditu u l-impjegati. Il-persuna ssanzjonata inkwistjoni kienet tappartjeni għall-ewwel waħda minn dawn il-kategoriji.

5 Ir-regola diġà kienet inkluża fil-formulazzjoni inizjali tad-Direttiva 2006/43 (l-Artikolu 42(3)), iżda biss għall-entitajiet ta' interess pubbliku. L-applikazzjoni tagħha għall-bqija tal-entitajiet li l-kontijiet tagħhom huma suġġetti għal awditu bdiet mis-sena 2014.

6 Skont id-digriet tar-rinviju, f'din il-kawża, il-perijodu kien ta' sentejn, li jwassal sabiex wieħed jifhem li l-impriża awditjata kienet ta' interess pubbliku.

5. Ladarba ġiet issanzjonata din l-imġiba mill-korp kompetenti (il-Kumitat ta' Awditu)[7], l-awditur ikkontesta l-multa li ġiet imposta fuqu quddiem il-qorti tar-rinviju. Hija tadixxi lill-Qorti tal-Ġustizzja b'domanda preliminari sabiex tikseb l-interpretazzjoni tal-Artikolu 22a(1)(a) tad-Direttiva 2006/43.

6. Ir-risposta tal-Qorti tal-Ġustizzja tippermetti r-riżoluzzjoni tal-kwistjoni dwar jekk it-teħid tal-pożizzjoni fl-impriża awditjata jseħħx meta l-awditur ewlieni jiffirma kuntratt ta' xogħol magħha jew biss meta jibda jwettaq, effettivament, il-funzjonijiet ta' tmexxija.

I. Il-kuntest ġuridiku

A. Id-dritt tal-Unjoni Ewropea. Id-Direttiva 2006/43

7. L-Artikolu 2 ("Definizzjonijiet") jipprovdi li:

"Għall-finijiet ta' din id-Direttiva, għandhom japplikaw id-definizzjonijiet li ġejjin:

2) 'awditur statutorju' tfisser persuna fiżika approvata skond din id-Direttiva mill-awtoritajiet kompetenti ta' Stat Membru sabiex twettaq verifiki statutorji;

3) 'kumpannija tal-verifika' tfisser persuna ġuridika jew kwalunkwe entità oħra, irrispettivament mill-forma ġuridika tagħha, li tkun approvata skond din id-Direttiva mill-awtoritajiet kompetenti ta' Stat Membru sabiex twettaq verifiki statutorji

[…]

16) 'soċju jew soċji essenzjali fil-verifika' tfisser:

(a) l-awditur jew awdituri statutorji maħtura minn kumpannija tal-verifika għal kompitu partikolari ta' verifika bħala l-persuna jew persuni primarjament responsabbli sabiex iwettqu l-verifika statutorja f'isem il-kumpannija tal-verifika; jew

(b) fil-każ ta' verifika ta' grupp, almenu l-awditur jew awdituri statutorji maħtura minn kumpannija tal-verifika bħala l-persuna jew persuni primarjament responsabbli sabiex iwettqu l-verifika statutorja fil-livell ta' grupp u l-awditur jew awdituri statutorji maħtura bħala l-persuna jew persuni primarjament responsabbli fil-livell ta' sussidjarji materjali; jew

(ċ) l-awditur jew awdituri statutorji li ffirmaw ir-rapport tal-verifika".

8. L-Artikolu 22 ("Indipendenza u oġġettività") jipprevedi li:

"1. L-Istati Membri għandhom jiżguraw li meta titwettaq awditu statutorju, awditur statutorju jew ditta tal-awditjar, u kwalunkwe persuna fiżika f'pożizzjoni li tista' tinfluwenza b'mod dirett jew indirett l-eżitu tal-awditu statutorju, tkun indipendenti mill-entità awditjata u ma tkunx involuta fit-teħid ta' deċiżjonijiet tal-entità awditjata.

Għandha tintalab indipendenza tal-inqas kemm matul il-perijodu kopert mid-dikjarazzjonijiet finanzjarji li jkunu ser jiġu awditjati kif ukoll il-perjodu li matulu ssir l-awditu statutorju.

7 Dan il-kumitat huwa korp uffiċjali tal-Patentti- ja rekisterihallituksen tilintarkastuslautakunta (l-Uffiċċju tal-Proprjetà Intellettwali, il-Finlandja).

L-Istati Membri għandhom jiżguraw li awditur statutorju jew ditta tal-awditjar tieħu l-passi raġonevoli kollha sabiex tiżgura li, meta twettaq awditu statutorju, l-indipendenza tagħha ma tkun affettwata minn ebda konflitt ta' interess eżistenti jew potenzjali jew relazzjoni ta' negozju jew ta' xorta oħra diretta jew indiretta li tinvolvi lill-awditur statutorju jew ditta tal-awditjar li tkun qed twettaq l-awditu statutorju u, fejn xieraq, in-netwerk, il-managers, l-awdituri, l-impjegati, kwalunkwe persuna fiżika oħra li s-servizzi tagħha jitpoġġew għad-dispożizzjoni jew taħt il-kontroll tal-awditur statutorju jew tad-ditta tal-awditjar, jew kwalunkwe persuna b'konnessjoni diretta jew indiretta mal-awditur statutorju jew id-ditta tal-awditjar b'kontroll.

L-awditur statutorju jew id-ditta tal-awditjar m'għandhomx iwettqu awditu statutorju jekk ikun hemm kwalunkwe theddida ta' awto rieżami, awtointeress, appoġġ, familjarità jew intimidazzjoni maħluqa minn relazzjonijiet finanzjarji, personali, kummerċjali, tal-impjieg jew relazzjonijiet oħra bejn:

– l-awditur statutorju, id-ditta tal-awditjar, in-netwerk tagħha, u kwalunkwe persuna fiżika f'pożizzjoni li tinfluwenza l-eżitu tal-awditu statutorju, u

– l-entità awditjata,

li abbażi tagħhom parti terza oġġettiva, raġonevoli u informata, meta tqis is-salvagwardji applikati, tikkonkludi li l-indipendenza tal-awditur statutorju jew tad-ditta tal-awditjar tkun kompromessa.

2. L-Istati Membri għandhom jiżguraw li awditur statutorju, ditta tal-awditjar, is-sħab ewlenin tal-awditjar tagħhom, l-impjegati tagħhom, u kwalunkwe persuna fiżika oħra li s-servizzi tagħha jitpoġġew għad-dispożizzjoni jew taħt il-kontroll ta' tali awditur statutorju jew ditta tal-awditjar u li tkun involuta direttament f'attivitajiet ta' awditu statutorju, u persuni assoċjati mill-qrib magħhom fi ħdan it-tifsira tal-Artikolu 1(2) tad-Direttiva tal-Kummissjoni 2004/72/KE (*****) ma jżommux u ma jkunux sidien ta' interess ta' benefiċċju materjali u dirett u ma jinvolvu ruħhom fl-ebda transazzjoni fi kwalunkwe strument finanzjarju maħruġ, iggarantit jew appoġġat b'xi mod ieħor minn entità li tkun ġiet awditjata fil-qasam tal-attivitajiet tagħhom ta' awditu statutorju, minbarra interessi li indirettament ikunu sidien tagħhom permezz ta' skemi diversifikati ta' investiment kollettiv, inklużi fondi ġestiti bħal fondi ta' pensjoni jew assigurazzjoni tal-ħajja.

3. L-Istati Membri għandhom jiżguraw li awditur statutorju jew kumpannija tal-verifika jirreġistraw fid-dokumenti tal-verifika l-perikli kollha sinifikattivi għall-indipendenza tagħhom, kif ukoll is-salvagwardji applikati sabiex inaqqsu dawk il-perikli.

4. L-Istati Membri għandhom jiżguraw li l-persuni jew il-kumpanniji msemmijin fil-paragrafu 2 ma jiħdux sehem f'awditu statutorju ta' kwalunkwe entità awditjata partikolari jew b'xi mod ieħor jinfluwenzaw l-eżitu tagħha jekk huma:

(a) ikunu sidien ta' strumenti finanzjarji tal-entità awditjata, minbarra interessi li indirettament huma jkunu sidien tagħhom permezz ta' skemi diversifikati ta' investiment kollettiv;

(b) ikunu sidien ta' strumenti finanzjarji ta' kwalunkwe entità relatata ma' entità awditjata, li s-sjieda tagħhom tkun tista' tikkawża, jew hija ġeneralment perċepita bħala li tikkawża, konflitt ta' interess, minbarra interessi li huma jkunu indirettament sidien tagħhom permezz ta' skemi diversifikati ta' investiment kollettiv;

(c) kellhom impjieg, relazzjoni ta' negozju jew relazzjoni oħra ma' dik l-entità li tkun ġiet awditjata matul il-perijodu msemmi fil-paragrafu 1 li tista' tikkawża, ġew ġeneralment tiġi pperċepita bħala li tikkawża, konflitt ta' interess.

5. Il-persuni jew il-kumpanniji msemmijin fil-paragrafu 2 m'għandhomx jitolbu jew jaċċettaw rigali jew favuri ta' flus u mhux ta' flus mingħand l-entità awditjata jew kwalunkwe entità marbuta ma' entità awditjata ħlief f'każ li parti terza oġġettiva, raġonevoli u infurmata tqis il-valur tagħhom bħala trivjali jew irrilevanti.

6. Jekk, matul il-perijodu kopert mid-dikjarazzjonijiet finanzjarji, entità awditjata tiġi akkwistata minn, amalgamata ma', jew takkwista entità oħra, l-awditur statutorju jew id-ditta tal-awditjar għandha tidentifika u tevalwa kwalunkwe interess jew relazzjoni attwali jew reċenti, inkluż kwalunkwe servizz mhux tal-awditjar ipprovdut lil dik l-entità, li, meta jitqiesu s-salvagwardji disponibbli, jistgħu jikkompromettu l-indipendenza u l-ħila tal-awditur li jissokta bl-awditu statutorju wara d-data effettiva tal-amalgamazzjoni jew akkwist.

Kemm jista' jkun malajr, u fi kwalunkwe każ fi żmien tliet xhur, l-awditur statutorju jew id-ditta tal-awditjar għandha tieħu dawk il-passi kollha li jistgħu jkunu meħtieġa sabiex jintemm kwalunkwe interess jew relazzjoni attwali li tista' tikkomprometti l-indipendenza tagħha u għandha, fejn possibbli, tadotta salvagwardji sabiex iddgħajjef kemm tista' kwalunkwe theddida għall-indipendenza tagħha li tista' tirriżulta minn interessi u relazzjonijiet preċedenti u attwali".

9. L-Artikolu 22a ("Impjieg minn entitajiet awditjati ta' persuni li kienu awdituri statutorji jew ta' impjegati ta' awdituri statutorji jew ditta tal-awditjar") jipprovdi li:

"1. L-Istati Membri għandhom jiżguraw li awditur statutorju jew sieħeb ewlieni fl-awditjar li jwettaq awditu statutorju f'isem ditta tal-awditjar, qabel ma jkun għadda perijodu ta' mill-inqas sena, jew, fil-każ ta' awditu statutorju ta' entitajiet ta' interess pubbliku, perijodu ta' sentejn minn meta huwa jkun waqaf jaqdi rwol ta' awditur statutorju jew sieħeb ewlieni fl-awditjar b'rabta mal-inkarigu tal-awditjar:

(a) ma jiħux pożizzjoni ewlenija ta' tmexxija fi ħdan l-entità awditjata;

(b) fejn applikabbli, ma jsirx membru tal-kumitat tal-awditjar tal-entità awditjata jew, fejn dan il-kumitat ma jkunx jeżisti, tal-korp li jwettaq funzjonijiet ekwivalenti għal kumitat tal-awditjar;

(c) isir membru mhux eżekuttiv tal-korp amministrattiv jew membru tal-korp superviżorju tal-entità awditjata.

2. L-Istati Membri għandhom jiżguraw li l-impjegati u sħab, għajr sħab ewlenin ta' awditjar ta' awditur statutorju jew ditta tal-awditjar, li jwettqu awditu statutorju, kif ukoll kwalunkwe persuna fiżika oħra li s-servizzi tagħha jitpoġġew għad-dispożizzjoni jew taħt il-kontroll ta' tali awditur statutorju jew ditta tal-awditjar ma jiħdux, meta dawn l-impjegati, sħab jew persuni fiżiċi oħra jiġu approvati bħala awdituri statutorji, kwalunkwe rwol imsemmi fil-punti (a), b) u (c) tal-paragrafu 1 qabel ma jkun għadda perijodu ta' mill-inqas sena minn meta kienu direttament involuti fl-inkarigu tal-awditu statutorju".

10. L-Artikolu 22b ("Tħejjija għall-awditu statutorju u valutazzjoni tat-theddid għall-indipendenza") jipprovdi li:

"L-Istati Membri għandhom jiżguraw li, qabel ma jaċċettaw jew ikomplu inkarigu għal awditu statutorju, awditur statutorju jew ditta tal-awditjar għandha tivvaluta u tiddokumenta dan li ġej:

– jekk jikkonformawx mar-rekwiżiti tal-Artikolu 22 ta' din id-Direttiva;

[…]"

B. Id-dritt Finlandiż. It-Tilintarkastuslaki 1141/2015, tat-18 ta' Settembru 2015[8]

11. F'konformità mal-Artikolu 11(1) tal-Kapitolu 4, awditur statutorju jew awditur ewlieni responsabbli li jwettaq awditu f'isem kumpannija tal-awditu ma jistax jieħu l-pożizzjonijiet elenkati sussegwentement, qabel ma tgħaddi mill-inqas sena mill-awditu statutorju msemmi:

1) pożizzjoni ta' tmexxija importanti fl-entità awditjata;

2) membru tal-kumitat ta' awditu tal-entità awditjata jew tal-korp li jeżerċita funzjonijiet ta' kumitat ta' awditu;

3) membru mhux eżekuttiv tal-korp amministrattiv jew ta' superviżjoni tal-entità awditjata.

12. L-Artikolu 11(2) tal-Kapitolu 4 jestendi t-terminu għal sentejn, meta l-entità awditjata tkun impriża ta' interess pubbliku.

13. F'konformità mal-Artikolu 5(1) tal-Kapitolu 10, il-Kumitat ta' Awditu jista' jimponi multa jekk awditur ma josservax it-terminu msemmi fl-Artikolu 11, fir-rigward tal-ingaġġ tiegħu minn impriża awditjata. F'konformità mal-Artikolu 5(2), l-ammont tal-multa jista' jkun sa EUR 50 000.

14. L-Artikolu 7(1) tal-Kapitolu 10 jipprovdi li, meta tiġi adottata d-deċiżjoni ta' sanzjoni, għandhom jittieħdu inkunsiderazzjoni ċ-ċirkustanzi rilevanti kollha, bħal:

1) il-gravità u t-tul tal-ksur;

2) il-livell ta' responsabbiltà tal-awditur;

3) ir-rieda tal-awditur li jikkoopera mal-awtoritajiet kompetenti;

4) il-multi preċedenti imposti fuq l-awditur;

5) il-portata tad-danni jew tal-effetti kkawżati mill-imġiba jew min-negliġenza osservati.

15. L-Artikolu 7(2) tal-Kapitolu 10 jipprevedi li meta tiġi adottata d-deċiżjoni ta' sanzjoni, minbarra ċ-ċirkustanzi msemmija fl-Artikolu 7(1), għandhom jittieħdu inkunsiderazzjoni dawn li ġejjin:

1) ir-riżorsi ekonomiċi tal-awditur;

2) il-vantaġġi li kiseb l-awditur.

II. Il-fatti u d-domanda preliminari

16. KHT A (iktar 'il quddiem, l-"awditur ewlieni"), mis-sena 2014 ħadem bħala sieħeb ewlieni fl-awditjar tal-kumpannija tal-awditu Y Oy (iktar 'il quddiem, il-"kumpannija tal-awditu").

17. Fil-5 ta' Frar 2018, fil-kuntest tal-provvista ta' servizzi tal-kumpannija tal-awditu lill-kumpannija X Oyj (iktar 'il quddiem, il-"kumpannija awditjata") għas-sena finanzjarja 2017, l-awditur ewlieni ffirma r-rapport ta' awditu tal-kontijiet annwali ta' din l-entità tal-aħħar.

18. Fit-12 ta' Lulju 2018, l-awditur ewlieni ffirma kuntratt ta' xogħol mal-kumpannija awditjata sabiex isir Direttur Finanzjarju u membru tat-tim ta' tmexxija.

8 Il-Liġi dwar l-Awditu tal-Kontijiet 1141/2015, tat-18 ta' Settembru 2015; iktar 'il quddiem, il-"Liġi dwar l-Awditu tal-Kontijiet".

19. Waħda mill-klawżoli ta' dan il-kuntratt kienet tipprovdi li l-awditur ewlieni effettivament ma kienx ser jokkupa dawn il-pożizzjonijiet ta' tmexxija qabel Frar 2019. L-iffirmar tal-kuntratt sar pubbliku permezz ta' komunikazzjoni tal-Borża.

20. Fil-31 ta' Awwissu 2018, l-awditur ewlieni temm il-funzjonijiet tiegħu fir-rigward tal-kumpannija tal-awditu, u dan ġie kkomunikat f'nota mibgħuta fl-istess jum lill-Kumitat ta'Awditu.

21. Il-kumpannija awditjata kkonfermat bil-miktub li l-awditur ewlieni ma kien ser iwettaq fi ħdanha l-ebda funzjoni fl-ebda pożizzjoni ta' tmexxija importanti u lanqas fl-ebda pożizzjoni bħala persuna responsabbli għall-finanzi jew għall-kontabbiltà, qabel il-pubblikazzjoni tar-rapport ta' awditu tas-sena finanzjarja 2018.

22. Permezz ta' deċiżjoni tat-13 ta' Novembru 2018, il-Kumitat ta' Awditu impona multa ta' EUR 50 000 fuq l-awditur ewlieni minħabba li ma osservax il-perijodu ta' projbizzjoni stabbilit fl-Artikolu 11 tal-Kapitolu 4 tal-Liġi dwar l-Awditu tal-Kontijiet.

23. Fi Frar 2019, ladarba ġew iffirmati l-kontijiet annwali tal-kumpannija awditjata korrispondenti għas-sena finanzjarja 2018, l-awditur ewlieni beda jwettaq il-funzjonijiet ta' tmexxija tiegħu f'din il-kumpannija, skont it-termini tal-kuntratt.

24. L-awditur ewlieni kkontesta d-deċiżjoni ta' sanzjoni quddiem il-Helsingin hallinto-oikeus (il-Qorti Amministrattiva ta' Ħelsinki, il-Finlandja).

25. Mid-digriet tar-rinviju jirriżulta li fir-rikors ma ġiex diskuss in-nuqqas ta' osservanza tal-projbizzjoni, iżda l-gravità tal-ksur u l-ammont tas-sanzjoni imposta. Fil-fehma tal-awditur ewlieni, din is-sanzjoni kellha titnaqqas, mill-inqas, għan-nofs l-ammont tagħha.

26. L-argumenti mressqa mir-rikorrent insostenn tat-talba tiegħu kienu [9]:

– Il-kooperazzjoni tiegħu mal-awtoritajiet amministrattivi u l-imġiba trasparenti tiegħu fir-rigward taċ-ċirkustanzi determinanti tas-sanzjoni.

– It-teħid tal-pożizzjoni seħħ meta beda jwettaq il-funzjonijiet tiegħu fil-kumpannija awditjata (Frar 2019) u mhux fil-mument tal-iffirmar tal-kuntratt. Għaldaqstant, huwa biss minn Frar 2019 li naqas milli josserva l-perijodu ta' projbizzjoni.

– Mill-iffirmar tar-rapport ta' awditu tas-sena finanzjarja 2017 (Frar 2018), ir-rikorrent tilef il-kapaċità tiegħu li jinfluwenza l-verifika tal-kontijiet annwali tal-kumpannija awditjata. Għaldaqstant, għandu jinftiehem li dan huwa l-mument li fih beda l-perijodu ta' projbizzjoni.

– Il-bidla ta' awditur għas-sena finanzjarja 2018, hekk kif tirriżulta mir-reġistrazzjoni fir-Reġistru Kummerċjali, flimkien mal-fatt li l-awditur ewlieni ma eżerċitax il-pożizzjoni ta' Direttur Finanzjarju fil-kumpannija awditjata sakemm ġew iffirmati l-kontijiet annwali tagħha li jikkorrispondu għas-sena 2018, jenfasizzaw li l-nomina bħala Direttur Finanzjarju ta' din il-kumpannija ma implikat l-ebda perikolu għall-indipendenza tal-awditu.

27. Il-Kumitat ta' Awditu oppona r-rikors billi argumenta li [10]:

– Il-perijodu ta' projbizzjoni ma bediex jiddekorri fil-mument tal-iffirmar tal-kontijiet annwali li jikkorrispondu għas-sena 2017, iżda fit-12 ta' Lulju 2018, mal-iffirmar tal-kuntratt.

9 Punti 4, 5 u 6 tad-digriet tar-rinviju.

10 Punti 7, 8 u 9 tad-digriet tar-rinviju.

– L-awditur ewlieni ħa l-pożizzjoni meta ffirma l-kuntratt mal-impriża awditjata. L-għan tal-projbizzjoni inkwistjoni huwa, b'mod partikolari, li tiġi ggarantita l-indipendenza tal-awditur, li għandha tiġi evalwata wkoll minn perspettiva esterna.

– L-iffirmar tal-kuntratt jikkostitwixxi fattur viżibbli, li jaffettwa b'mod dirett l-imġiba u l-perspettivi ta' min jiffirmah, tal-persuna li timpjegah u tal-azzjonisti.

– Fl-impożizzjoni tas-sanzjoni ġew ikkunsidrati ċ-ċirkustanzi kollha previsti fil-Liġi dwar l-Awditu tal-Kontijiet.

28. F'dan il-kuntest, il-Helsingin hallinto-oikeus (il-Qorti Amministrattiva ta' Ħelsinki) għamlet id-domandi preliminari li ġejjin lill-Qorti tal-Ġustizzja.

"1) L-Artikolu 22a(1) tad-Direttiva [2006/43] (miżjud bid-Direttiva [2014/56], għandu jiġi interpretat fis-sens li sieħeb ewlieni fl-awditjar jokkupa [jieħu] pożizzjoni bil-mod imsemmi f'din id-dispożizzjoni meta dan jikkonkludi l-kuntratt ta' xogħol relatat ma' din il-pożizzjoni?

2) Jekk ir-risposta għall-ewwel domanda tkun fin-negattiv, l-Artikolu 22a(1) għandu jiġi interpretat fis-sens li sieħeb ewlieni fl-awditjar jokkupa pożizzjoni bil-mod imsemmi f'din id-dispożizzjoni meta dan jibda jeżerċita l-funzjonijiet tiegħu fi ħdan il-pożizzjoni inkwistjoni?"

III. Il-proċedura quddiem il-Qorti tal-Ġustizzja

29. It-talba għal deċiżjoni preliminari ġiet irreġistrata fil-Qorti tal-Ġustizzja fis-17 ta' Diċembru 2019.

30. Osservazzjonijiet bil-miktub ġew ippreżentati biss mill-Kummissjoni. Ma tqiesx neċessarju li tinżamm seduta.

IV. Evalwazzjoni

A. Dettalji preliminari

31. Il-qorti tar-rinviju għandha dubji dwar kif għandha tiġi interpretata l-espressjoni użata mill-Artikolu 22a(1)(a) tad-Direttiva 2006/43 sabiex tiġi ddefinita waħda mill-projbizzjonijiet imposti fuq l-awdituri.

32. Skont dak li diġà ġie espost, din id-dispożizzjoni tipprojbixxi li, wara li jieqaf jaqdi rwol, l-awditur ewlieni b'rabta mal-inkarigu ta' awditu "[jieħu] pożizzjoni ewlenija ta' tmexxija" fl-impriża awditjata, matul perijodu ddeterminat [11].

33. Id-domanda preliminari (għalkemm hija maqsuma fi tnejn, fil-verità tirrifletti dubju wieħed biss) hija preċiża ferm u hija limitata sabiex jiġi spjegat liema data hija dik rilevanti sabiex il-pożizzjoni tiġi meqjusa bħala li ttieħdet: meta ġie ffirmat il-kuntratt tal-awditur ewlieni mal-kumpannija awditjata (Lulju 2018) jew meta dan beda jeżerċita l-funzjonijiet tiegħu f'din il-kumpannija (Frar 2019).

11 Il-partijiet fit-tilwima ddibattew dwar il-mument meta wieħed ikun "waqaf jaqdi rwol ta' awditur statutorju jew sieħeb ewlieni fl-awditjar", inkwantu *dies a quo* għall-kalkolu tal-perijodu ta' projbizzjoni, iżda l-qorti tar-rinviju ma turix tħassib dwar dan l-aspett, li għalih ma tagħmilx riferiment it-talba għal deċiżjoni preliminari.

34. Skont l-indikazzjonijiet tad-digriet tar-rinviju, l-għażla ta' data waħda jew oħra ma għandhiex rilevanza fuq ir-rikonoxximent li kien hemm ksur sanzjonabbli. L-awditur ewlieni ma huwiex qiegħed jitlob li tiġi annullata l-multa imposta, iżda li titnaqqas, u b'dan, huwa qiegħed jammetti b'mod impliċitu li l-ksur kien seħħ fi kwalunkwe każ.

35. Għaldaqstant, jidher li l-evalwazzjoni tad-data rilevanti hija ta' interess biss bħala fattur sabiex jiġi ggradwat l-ammont tal-multa, f'konformità mal-Artikolu 7(1) tal-Kapitolu 10 tal-Liġi dwar l-Awditu tal-Kontijiet.

B. Il-kuntest ġenerali tad-Direttiva 2006/43

36. Ir-regoli armonizzati dwar l-awditu tal-kontijiet joriġinaw mit-Trattat tal-Komunità Ekonomika Ewropea, fejn ġie miftiehem li l-Kunsill u l-Kummissjoni jeżerċitaw il-funzjonijiet tagħhom sabiex jikkoordinaw, kif meħtieġ, il-garanziji meħtieġa mill-kumpanniji fl-Istati Membri sabiex jiġu protetti l-interessi tal-azzjonisti u tat-terzi [12].

37. Fuq din il-bażi legali ġew adottati r-Raba' [13], is-Seba' [14] u t-Tmien [15] Direttivi tal-Kunsill, li fihom huwa stabbilit, rispettivament, il-kontenut minimu armonizzat li għandu jkollhom il-kontijiet annwali, il-kontijiet ikkonsolidati u l-kundizzjonijiet għall-awtorizzazzjoni fis-suq intern tal-professjonisti ddedikati għall-awditu tal-kontijiet.

38. It-Tmien Direttiva kienet introdotta l-ewwel regoli dwar l-indipendenza tal-awdituri: il-persuni awtorizzati sabiex iwettqu l-verifika statutorja tad-dokumenti ta' kontabbiltà kellhom ikunu "indipendenti u ta' reputazzjoni tajba" [16].

39. Matul is-snin sussegwenti, permezz ta' komunikazzjonijiet, inizjattivi u strumenti mhux vinkolanti differenti [17], il-Kummissjoni ppromwoviet l-indipendenza tal-awdituri, u b'hekk ħolqot l-ambjent adegwat għall-adozzjoni tad-Direttiva 2006/43 [18].

40. Fil-verżjoni inizjali tagħha, id-Direttiva 2006/43 kienet toffri diġà regoli ddettaljati dwar l-indipendenza tal-awditur, li għalihom kienet iddedikat parti mill-Kapitolu IV tagħha ("Etika professjonali, indipendenza, oġġettività, konfidenzjalità u segretezza professjonali") [19].

12 Artikolu 54(3)(g).

13 Direttiva 78/660/KEE tal-Kunsill tal-25 ta' Lulju 1978, ir-Raba' Direttiva ibbażata fuq l-Artikolu 54(3)(g) tat-Trattat dwar il-kontijiet annwali ta' ċerti tipi ta' kumpanniji (ĠU Edizzjoni Speċjali bil-Malti, Kapitolu 17, Vol. 1, p. 21).

14 Direttiva 83/349/KEE tal-Kunsill tat-13 ta' Ġunju 1983, is-Seba' Direttiva ibbażata fuq l-Artikolu 54(3)(g) tat-Trattat dwar il-kontijiet konsolidati (ĠU Edizzjoni Speċjali bil-Malti, Kapitolu 17, Vol. 1, p. 58).

15 Direttiva 84/253/KEE tal-Kunsill tal-10 ta' April 1984, it-Tmien Direttiva bażata fuq l-Artikolu 54(3)(g) tat-Trattat dwar l-approvazzjoni ta' persuni responsabbli biex iwettqu l-verifiki statutorji ta' dokumenti dwar kontijiet (ĠU Edizzjoni Speċjali bil-Malti, Kapitolu 17, Vol. 1, p. 75).

16 Dan ir-riferiment tat-tielet premessa huwa rifless fl-Artikolu 3 (fir-rigward tar-reputazzjoni tajba) u fl-Artikoli 24 u 27 (fir-rigward tal-indipendenza) tat-Tmien Direttiva.

17 Ara l-Green Paper tal-Kummissjoni tal-24 ta' Lulju 1996, Funzjoni, pożizzjoni u responsabbiltà tal-awditur statutorju fl-Unjoni Ewropea (ĠU 1996, C 321, p. 1); il-Komunikazzjoni tal-Kummissjoni dwar l-awditu statutorju fl-Unjoni Ewropea: it-triq 'il quddiem (ĠU 1998, C 143, p. 12); ir-Rakkomandazzjoni tal-Kummissjoni tas-16 ta' Mejju 2002 - Indipendenza tal-awdituri statutorji fl-UE: Prinċipji Fundamentali (ĠU 2002, L 191, p. 22; iktar 'il quddiem, ir-"Rakkomandazzjoni tal-Kummissjoni"); jew il-Komunikazzjoni tal-21 ta' Mejju 2003, dwar ir-rinfurzar tal-awditu statutorju fl-UE (ĠU 2003, C 236, p. 2).

18 Din kienet il-ġustifikazzjoni tal-Kummissjoni fil-proposta għal Direttiva 2006/43 [Proposta għal Direttiva tal-Parlament Ewropew u tal-Kunsill dwar l-awditu statutorju tal-kontijiet annwali u tal-kontijiet konsolidati, li temenda d-Direttivi tal-Kunsill 78/660/KEE u 83/349/KEE (COM/2004/0177)].

19 Il-leġiżlazzjoni l-ġdida orjentat mill-ġdid il-politika ta' awditu fid-dawl taż-"żieda reċenti ta' skandli fl-Istati Uniti u fl-UE, [li] enfasizzaw li l-awditu statutorju huwa element importanti sabiex jiġu ggarantiti l-kredibbiltà u l-affidabbiltà tad-dikjarazzjonijiet finanzjarji tal-impriżi" [traduzzjoni mhux uffiċjali]. Dawn l-iskandli pprovokaw, fl-Istati Uniti tal-Amerika, l-approvazzjoni tas-"Sarbanes-Oxley Act of 2002", li jipprovdi kontenut regolatorju u superviżorju ikbar għall-provvista ta' servizzi ta' awditu tal-kontijiet. Fost il-miżuri tiegħu jinsab l-istabbiliment ta' perijodu ta' projbizzjoni ("cooling-off period") simili għal dak inkwistjoni hawnhekk.

41. F'din l-istess verżjoni inizjali, id-Direttiva 2006/43 kkunsidrat il-perijodu ta' projbizzjoni li huwa s-suġġett ta' din it-tilwima, għalkemm fil-Kapitolu X ("Dispożizzjonijiet speċjali għall-verifika statutorja ta' entitajiet ta' interess pubbliku") [20].

42. Il-verżjoni kurrenti tad-Direttiva 2006/43 tirriżulta mir-riforma mwettqa mid-Direttiva 2014/56, li temenda l-Artikolu 22 u żżid l-Artikolu 22a l-ġdid, li l-interpretazzjoni tiegħu hija mitluba mill-qorti tar-rinviju [21]. Barra r-regoli li huma intiżi li jiggarantixxu r-reputazzjoni tal-awdituri, hija tinkludi wkoll oħrajn li huma intiżi speċifikament għas-salvagwardja tal-indipendenza tagħhom.

C. L-Artikolu 22a tad-Direttiva 2006/43/KE

43. L-Artikolu 22a jimmaterjalizza l-previżjoni tal-premessa 8 tad-Direttiva 2014/56, li skontha, "[l]-awdituri statutorji […] m'għandhomx jitħallew jassumu dmirijiet fl-entità awditjata fuq livell maniġerjali jew ta' bord, qabel ma jkun għadda perijodu ta' żmien xieraq minn tmiem l-inkarigu ta' awditjar".

44. Il-lista ta' projbizzjonijiet tal-Artikolu 22a(1) tinkludi dik li l-awditur "[jieħu] pożizzjoni ewlenija ta' tmexxija fi ħdan l-entità awditjata" (punt (a)). Id-domanda preliminari hija intiża li telimina d-dubji dwar il-mument li fih iseħħ dan it-*teħid* tal-pożizzjoni ta' tmexxija.

1. Interpretazzjoni letterali

45. Mill-perspettiva letterali, l-interpretazzjoni tal-preċett, li l-verżjonijiet lingwistiċi varji tiegħu pjuttost ivarjaw fit-termini użati, ma turix riżultati konklużivi.

46. Il-lingwaġġ użat fi wħud minn dawn il-verżjonijiet tħeġġeġ interpretazzjoni li tqiegħed l-enfasi fuq it-*twettiq effettiv* tal-pożizzjoni ta' tmexxija, u mhux fuq il-mument li fih l-awditur jaċċetta li jaħdem għall-kumpannija awditjata billi jiffirma l-kuntratt tiegħu magħha [22].

47. Għall-kuntrarju ta' dan, verżjonijiet oħra jimmilitaw favur it-teżi opposta, peress li ma jidhirx li jitolbu t-twettiq effettiv tal-pożizzjoni ta' tmexxija għas-servizz tal-impriża awditjata, fejn hija suffiċjenti s-sempliċi aċċettazzjoni tal-pożizzjoni permezz ta' kuntratt [23].

48. Id-disparità bejn il-verżjonijiet lingwistiċi, għaldaqstant ma tippermettix li jintużaw it-termini letterali ta' wħud minnhom biss sabiex tiġi kkonstatata t-tifsira veritiera tal-preċett [24].

20 Skont l-Artikolu 42(3), "[l]-awditur statutorju jew is-soċju essenzjali fil-verifika li jwettaq il-verifika statutorja f'isem il-kumpannija tal-verifika ma għandux ikun permess jassumi pożizzjoni prinċipali ta' ġestjoni fl-entità suġġetta għall-verifika qabel ma jkun skada perjodu ta' mill-inqas sentejn mir-riżenja tiegħu bħala awditur statutorju jew bħala soċju essenzjali fil-verifika mix-xogħol tal-verifika".

21 Il-verżjoni rriformata tal-Artikolu 22 teżiġi l-indipendenza tal-awditur "matul il-perijodu kopert mid-dikjarazzjonijiet finanzjarji li jkunu ser jiġu awditjati kif ukoll il-perjodu li matulu ssir l-awditu statutorju" u tipprovdi livell ogħla ta' dettall dwar id-dmirijiet tal-awdituri quddiem theddid possibbli għall-indipendenza tagħhom.

22 Għaldaqstant, il-verżjoni Franċiża ("occuper un poste").

23 B'mod partikolari, il-verżjoni Taljana ("accettare una funzione dirigenziale di rilievo nell'ente sottoposto a revisione") tenfasizza li tkun suffiċjenti l-*aċċettazzjoni* tal-pożizzjoni, mhux neċessarjament l-eżerċizzju effettiv tagħha. It-terminu "asuma" tal-verżjoni Spanjola u ta' dik Portugiża ("assume posições de gestão fundamentais na entidade auditada") jista' jiġi interpretat ukoll bħala s-sempliċi aċċettazzjoni tal-pożizzjoni. Il-verb użat fil-verżjoni Finlandiża "vastaanottaa" ukoll huwa miftuħ għat-tifsira ta' aċċettar, f'sens iktar viċin għall-verżjoni Ġermaniża ("übernehmen") u għal dik Ingliża ("take up a key management position").

24 Hija ġurisprudenza stabbilita tal-Qorti tal-Ġustizzja li interpretazzjoni purament letterali ta' verżjoni lingwistika waħda jew iktar ta' test plurilingwi tad-dritt tal-Unjoni ma tistax tipprevali, mingħajr iktar kunsiderazzjoni, fuq l-oħrajn, peress li l-applikazzjoni uniformi tad-dispożizzjonijiet tad-dritt tal-Unjoni teħtieġ li dawn jiġu interpretati fid-dawl tal-verżjonijiet tal-lingwi kollha. Ara, fost bosta sentenzi, is-sentenza tas-26 ta' Settembru 2013, Il-Kummissjoni vs Spanja (C-189/11, EU:C:2013:587), punt 56.

49. Għaldaqstant, għandna nduru għall-bqija tal-kriterji ermenewtiċi komuni fil-ħidma interpretattiva tal-Qorti tal-Ġustizzja [25], jiġifieri, għall-għan tar-regola u għall-kuntest li fih tinsab.

2. Interpretazzjoni teleoloġika

50. Kemm il-Kummissjoni [26] kif ukoll il-Kumitat ta' Awditu [27] jaqblu dwar l-importanza tal-perspettiva esterna tal-indipendenza tal-awdituri u jipproponu interpretazzjoni —essenzjalment— teleoloġika tal-Artikolu 22a tad-Direttiva 2006/43.

51. Huma jenfasizzaw li l-perijodu ta' projbizzjoni huwa intiż li tiġi ggarantita din l-indipendenza, li hija rilevanti fid-dimensjoni interna tagħha (relazzjonijiet bejn l-awditur u l-kumpannija awditjata), u f'dik esterna: il-pubbliku jafda fl-indipendenza tal-awditur; fatt li ma jkunx minnu jekk dan tal-aħħar, matul l-inkarigu ta' awditu jew wara li jieqaf jaqdi rwol bħala awditur ewlieni, ikun jista', immedjatament (jew f'perijodu qasir ta' żmien) jieħu pożizzjoni ta' tmexxija fil-kumpannija awditjata.

52. Fil-fehma tiegħi, il-projbizzjoni inkwistjoni hija intiża li tevita li l-awditur (jew il-kumpannija tal-awditu li huwa sieħeb ewlieni fiha) jaqa' fit-tentazzjoni li joħroġ rapport favorevoli lill-kumpannija awditjata, li din tal-aħħar *tippremja* fil-futur viċin, billi tikkumpensah b'pożizzjoni ta' tmexxija.

53. Meta tinftiehem b'dan il-mod, ir-regola tantiċipa l-perikolu li l-awditur ikollu interessi personali, kemm jekk kurrenti jew fil-futur qrib, fil-kumpanniji suġġetti għall-iskrutinju kontabbli tiegħu, li jistgħu jinfluwenzaw il-ħidma professjonali tiegħu.

54. Il-kunflitt ta' interess bejn l-obbligu tal-awditur u l-perspettivi (futuri) tiegħu għas-servizz tal-impriża awditjata jista' jseħħ meta r-relazzjoni kuntrattwali tat-tnejn li huma tiġi ġġestita, jew ippreparata, matul it-twettiq tax-xogħol ta' awditu. F'dak il-każ, huwa prevedibbli li l-ħidma tal-persuna ewlenija responsabbli għall-awditu tkun ikkundizzjonata mid-dmirijiet ta' lealtà tagħha lejn il-persuna futura li timpjegaha.

55. Ir-regola għaldaqstant tfittex li telimina, sa fejn huwa possibbli, l-inċentiv li jista' jkollu l-awditur sabiex jippjana, jew jikkonkludi, relazzjoni kuntrattwali mal-entità awditjata filwaqt li jżomm il-pożizzjoni bħala sieħeb ewlieni responsabbli b'rabta mal-inkarigu ta' awditu tagħha [28].

56. Il-projbizzjoni li l-awditur ewlieni jieħu, waqt li jaġixxi bħala tali u matul ċertu perijodu sussegwenti, pożizzjonijiet ta' tmexxija fil-kumpannija awditjata tipproteġi, ukoll, hekk kif ġie ddikjarat mill-Kummissjoni u mill-Kumitat ta' Awditu, il-fiduċja ta' terzi li l-funzjoni ta' awditu ser isir b'mod affidabbli. Bl-istess mod, hija tikkontribwixxi għall-funzjonament korrett tas-swieq, skont kif tipprovdi l-premessa 9 tad-Direttiva 2006/43 [29].

57. Il-fiduċja pubblika li l-kontijiet annwali jirriflettu l-immaġni fidila ta' kumpannija hija element ewlieni għal dawk kollha li jistgħu jinteraġixxu ma' din il-kumpannija, kemm jekk ikunu investituri, krediturі, impjegati jew terzi.

25 "Konformement ma' ġurisprudenza stabbilita tal-Qorti tal-Ġustizzja, sabiex tingħata interpretazzjoni ta' dispożizzjoni tad-dritt tal-Unjoni, għandhom jittieħdu inkunsiderazzjoni mhux biss it-termini tagħha, iżda wkoll il-kuntest tagħha u l-għanijiet imfittxija mil-leġiżlazzjoni li tifforma parti minnha" (sentenza tat-3 ta' Settembru 2020, Niki Luftfahrt (C-530/19, EU:C:2020:635), punt 23).

26 Punt 13 tal-osservazzjonijiet bil-miktub tal-Kummissjoni.

27 Punt 9 tad-digriet tar-rinviju.

28 Fir-rigward tal-bqija tal-awdituri involuti, ir-regola tirreferi għall-mument li fih dawn jintervjenu direttament fir-redazzjoni tar-rapport ta' awditu.

29 "Il-funzjoni ta' l-awdituri statutorji fl-interess pubbliku tfisser li hemm komunità usa' ta' persuni u ta' istituzzjonijiet li jserrħu fuq il-kwalità tax-xogħol ta' l-awditur statutorju. Il-kwalità tajba tal-verifika tal-kontijiet tikkontribwixxi sabiex is-swieq jiffunzjonaw b'mod organizzat billi ssaħħaħ l-integrità u l-effiċjenza tar-rapporti finanzjarji".

58. Il-fiduċja fl-affidabbiltà tal-awditi tad-dikjarazzjonijiet finanzjarji hija, minn perspettiva oħra, mekkaniżmu ta' protezzjoni tal-valur tal-parteċipazzjoni tas-sħab jew tal-azzjonisti u strument effikaċi għall-ġestjoni korporattiva xierqa. L-assenza tagħha tikkontribwixxi għat-telf tal-valur tal-parteċipazzjoni, kemm minħabba n-nuqqas ta' fiduċja fis-suq fir-rigward tas-sitwazzjoni tal-kumpannija kif ukoll minħabba n-nuqqas ta' abbiltà tal-amministraturi sabiex jiġġestixxuha mingħajr informazzjoni affidabbli.

59. Il-paragrafu 1(1) tar-Rakkomandazzjoni tal-Kummissjoni jenfasizza kif "il-mezz ewlieni li bih l-awditur jista' juri lill-pubbliku li l-awditu statutorju jsir f'konformità ma' dawn il-prinċipji huwa billi jaġixxi, u jidher li jaġixxi, b'mod indipendenti" [30].

60. Dawn il-kunsiderazzjonijiet huma validi, anki jekk ikun aċċettat li s-sieħeb ewlieni responsabbli tal-kumpannija tal-awditu jista', f'każ partikolari, ma jkollux is-setgħa *reali* li jinfluwenza r-riżultat tal-analiżi tad-dikjarazzjonijiet finanzjarji tal-kumpannija awditjata.

61. Fil-fatt, is-salvagwardja tal-indipendenza u tal-imparzjalità tal-ħidma professjonali tiegħu teżiġi, fi kwalunkwe ċirkustanza, li s-sieħeb ewlieni fl-awditjar ma għandux ikun jista' jieħu, la qabel u lanqas matul il-perijodu ta' projbizzjoni, pożizzjoni ta' tmexxija fil-kumpannija awditjata.

3. Interpretazzjoni sistematika

62. Ir-reputazzjoni tajba tal-awdituri [31] u l-fiduċja tal-pubbliku fl-integrità (u fil-kwalità) tax-xogħlijiet tagħhom [32] huma elementi li r-regoli suċċessivi tal-Unjoni f'dan il-qasam ippruvaw jipproteġu.

63. L-Artikolu 22(2) tad-Direttiva 2006/43 jipprevjeni kontra r-riskji ta' kunflitti ta' interessi bejn l-awditur (jew il-kumpannija tal-awditu) u l-kumpannija awditjata. Dawn ir-riskji jistgħu jirriżultaw minħabba "[…] relazzjonijiet finanzjarji, personali, kummerċjali, tal-impjieg jew relazzjonijiet oħra" bejn it-tnejn li huma, li b'riżultat tagħhom "parti terza oġġettiva, raġonevoli u informata, meta tqis is-salvagwardji applikati, tikkonkludi li l-indipendenza tal-awditur statutorju jew tad-ditta tal-awditjar tkun kompromessa".

64. Dan l-istess artikolu, fil-paragrafu (4) tiegħu jeskludi li awditur jew kumpannija tal-awditu jkunu jistgħu jwettqu d-dmirijiet professjonali tagħhom għas-servizz ta' kumpannija awditjata li magħha "kellhom impjieg, relazzjoni ta' negozju jew relazzjoni oħra […] matul il-perijodu msemmi fil-paragrafu 1 li tista' tikkawża, ġew ġeneralment tiġi pperċepita bħala li tikkawża, konflitt ta' interess".

65. Dawn il-prekawzjonijiet jenfasizzaw li, mill-perspettiva sistematika, l-interpretazzjoni tad-Direttiva 2006/43 għandha tippreżerva wieħed mill-komponenti essenzjali tar-reputazzjoni tajba jew tar-reputazzjoni tal-awdituri, li mingħajru tgħib il-fiduċja tal-pubbliku: l-assenza ta' kunflitti ta' interessi, reali jew raġonevolment prevedibbli, li jaffettwaw jew li jistgħu jaffettwaw il-kompitu professjonali tagħhom.

30 Fil-premessi 1 u 2 ta' din ir-rakkomandazzjoni hemm ipprovdut li: "[l]-indipendenza tal-awdituri hija fundamentali għall-fiduċja pubblika fl-affidabbiltà tar-rapporti li huma joħorġu. Hija żżid kredibbiltà lill-informazzjoni finanzjarja ppubblikata u żżid valur lill-investituri, lill-kredituri, lill-impjegati u lill-partijiet ikkonċernati l-oħra tal-kumpanniji tal-Unjoni. Dan huwa partikolarment il-każ fil-kumpanniji li huma entitajiet ta' interess pubbliku (pereżempju, kumpanniji iskritti fil-lista tal-Borża, istituzzjonijiet ta' kreditu, impriżi tal-assigurazzjoni, UCITS u kumpanniji tal-investiment). […] L-indipendenza hija wkoll il-mezz ewlieni tal-professjoni sabiex jintwera lill-pubbliku u lir-regolaturi li l-awdituri u l-kumpanniji ta' awditu qegħdin iwettqu l-funzjonijiet tagħhom f'livell li jissodisfa l-prinċipji etiċi stabbiliti, b'mod partikolari dawk ta' integrità u ta' oġġettività".

31 Skont l-Artikolu 4 tad-Direttiva 2006/43, "[l]-awtoritajiet kompetenti ta' Stat Membru jistgħu jagħtu l-approvazzjoni biss lil persuni fiżiċi jew lil kumpanniji ta' reputazzjoni tajba". L-Artikolu 3 tat-Tmien Direttiva għamel riferiment f'termini simili għall-"persuni ta' reputazzjoni tajba".

32 Il-premessa 9 tad-Direttiva 2006/43: "[i]l-funzjoni ta' l-awdituri statutorji fl-interess pubbliku tfisser li hemm komunità usa' ta' persuni u ta' istituzzjonijiet li jserrħu fuq il-kwalità tax-xogħol ta' l-awditur statutorju. Il-kwalità tajba tal-verifika tal-kontijiet tikkontribwixxi sabiex is-swieq jiffunzjonaw b'mod organizzat billi ssaħħaħ l-integrità u l-effiċjenza tar-rapporti finanzjarji".

66. Għal-leġiżlatur tal-Unjoni, l-indipendenza tal-awditur fid-dimensjoni esterna tiegħu hija importanti daqs dik f'dik interna, u għandu jitneħħa, f'għajnejn il-pubbliku, kull suspett ta' wisq prossimità bejn il-persuna li qiegħda twettaq l-awditu u dik li qiegħda tiġi awditjata [33].

67. Dawn il-prekawzjonijiet huma loġiċi jekk jittieħdu inkunsiderazzjoni s-sens u l-ġustifikazzjoni tal-awditu tal-kontijiet, kif ukoll il-funzjoni nnifisha li, f'ekonomija tas-suq, għandha l-pubbliċità tad-dikjarazzjonijiet finanzjarji tal-kumpanniji.

68. Il-perċezzjoni tat-terzi f'dan il-kuntest hija msemmija wkoll fl-Artikolu 22(1) *in fine*, tad-Direttiva 2006/43: ir-relazzjonijiet bejn l-awditur (jew il-kumpannija tal-awditu) u l-impriża awditjata ma jistgħux iwasslu sabiex "parti terza oġġettiva, raġonevoli u informata, meta tqis is-salvagwardji applikati, tikkonkludi li l-indipendenza tal-awditur statutorju jew tad-ditta tal-awditjar tkun kompromessa".

69. Fil-qosor, relazzjoni li tista' toħloq kunflitt ta' interessi hija daqstant mhux mixtieqa bħal dik li hija pperċepita, raġonevolment, bħala kawża possibbli ta' kunflitt ta' interessi.

4. L-applikazzjoni ta' dawn il-kriterji għal dan il-każ

70. Il-premessa li minnha għandna nitilqu hija li, f'din il-kawża, l-awditur ewlieni ma setax jieħu pożizzjoni ta' tmexxija importanti fl-impriża awditjata waqt li kien qiegħed iwettaq il-funzjonijiet tiegħu b'rabta mal-inkarigu ta' awditu, u lanqas matul perijodu sussegwenti ta' sentejn, ladarba jkun waqaf jaqdi dawn il-funzjonijiet.

71. Hekk kif diġà ġie espost, din il-projbizzjoni nkisret, u dan huwa rrikonoxxut, mill-inqas b'mod impliċitu, mill-persuna kkonċernata nnifisha, li qiegħda titlob biss it-tnaqqis (u mhux l-annullament) tal-multa imposta fuqha.

72. Il-fatt li s-sieħeb ewlieni fl-awditjar ta' kumpannija tal-awditu jiffirma kuntratt ta' xogħol (sabiex iwettaq funzjonijiet ta' tmexxija importanti) mal-kumpannija awditjata, waqt li jkun qiegħed iwettaq il-funzjonijiet tiegħu fl-ewwel waħda, juri kunflitt potenzjali ta' interessi li huwa suffiċjenti sabiex jaffettwa l-indipendenza tiegħu.

73. Din l-evalwazzjoni ma hijiex prekluża mill-fatt li l-effettività tar-relazzjoni kuntrattwali, miftiehma meta l-persuna kkonċernata ma kinitx għadha telqet mill-pożizzjoni tagħha bħala sieħeb ewlieni fl-awditjar (fatt li seħħ fil-31 ta' Awwissu 2018), ġiet posposta b'diversi xhur, sakemm jiġi ppubblikat ir-rapport ta' awditu tas-sena finanzjarja 2018.

74. Dak li huwa rilevanti (u li tista' tiddeduċi parti terza "oġġettiva, raġonevoli u informata") huwa li, għalkemm il-kuntratt kien ġie ffirmat fit-12 ta' Lulju 2018, wara li kien ġie ffirmat ir-rapport ta' awditu, f'dan il-mument kienet għadha teżisti r-relazzjoni professjonali bejn l-awditur ewlieni (jew il-kumpannija tal-awditu) responsabbli għall-inkarigu u l-kumpannija awditjata.

33 L-approssimazzjoni tal-Amerika ta' Fuq hija simili. Skont il-Qorti Suprema tal-Istati Uniti "the SEC requires the filing of audited financial statements to obviate the fear of loss from reliance on inaccurate information, thereby encouraging public investment in the Nation's industries. It is therefore not enough that financial statements *be* accurate; the public must also *perceive* them as being accurate. Public faith in the reliability of a corporation's financial statements depends on the public perception of the outside auditor as an independent professional [...]. If investors were to view the auditor as an advocate for the corporate client, the value of the audit function itself might well be lost" (enfasi fl-oriġinali). United States v. Arthur Young and Co., 465 US 805, 819 n. 15 (1984).

75. Huwa loġiku li jiġi dedott, ukoll, li l-proċess ta' negozjar tal-kundizzjonijiet tax-xogħol mal-impriża awditjata seħħ mhux biss mill-pożizzjoni ta' min kien sieħeb ewlieni fl-awditjar tal-impriża tal-awditu, iżda meta dan kien responsabbli għall-funzjonijiet ta' awditu b'rabta mal-kumpannija suġġetta għall-iskrutinju tiegħu. Dan jista' jiġi dedott, mill-ġdid, minn parti terza "oġġettiva, raġonevoli u informata".

76. Il-fattur determinanti f'din l-evalwazzjoni ma huwiex, għaldaqstant, il-mument li fih l-awditur ewlieni jibda jaqdi, *de facto*, il-pożizzjoni ta' tmexxija tiegħu fil-kumpannija awditjata, iżda d-data li fiha jilħaq ftehim magħha sabiex jassumi tali funzjonijiet.

77. Minn dan il-kuntratt diġà jfeġġu obbligi reċiproċi, li ma humiex kompatibbli mal-permanenza tal-awditur ewlieni bħala awditur responsabbli fil-kumpannija tal-awditu li ngħatat l-inkarigu li tirrevedi l-kontijiet tal-kumpannija awditjata.

78. Barra minn hekk, dan il-ftehim jitfa' d-dell tiegħu lura, b'mod li jiġi pperċepit, loġikament, esternament bħala li jesprimi kunflitt reali jew potenzjali, li jmur kontra l-indipendenza u l-imparzjalità tal-awditur ewlieni nnifsu u tal-kumpannija tal-awditur, li seta' affettwa l-affidabbiltà tar-reviżjoni tal-kontijiet tal-kumpannija awditjata.

V. Konklużjoni

79. Fid-dawl tal-kunsiderazzjonijiet preċedenti, nipproponi li l-Qorti tal-Ġustizzja tirrispondi lill-Helsingin hallinto-oikeus (il-Qorti Amministrattiva ta' Ħelsinki, il-Finlandja) kif ġej:

"L-Artikolu 22a(1)(a) tad-Direttiva 2006/43/KE tal-Parlament Ewropew u tal-Kunsill tas-17 ta' Mejju 2006 dwar il-verifiki statutorji tal-kontijiet annwali u tal-kontijiet konsolidati, li temenda d-Direttivi tal-Kunsill 78/660/KEE u 83/349/KEE u li tħassar id-Direttiva tal-Kunsill 84/253/KEE, kif emendata bid-Direttiva 2014/56/UE, għandu jiġi interpretat fis-sens li s-sieħeb ewlieni fl-awditjar ta' kumpannija tal-awditu jieħu pożizzjoni ta' tmexxija importanti fil-kumpannija awditjata meta huwa jiffirma magħha l-kuntratt ta' xogħol korrispondenti, anki jekk l-inkorporazzjoni effettiva tiegħu fil-kumpannija awditjata sseħħ xi xhur wara l-iffirmar ta' dan il-kuntratt."