



Oikeustapauskokoelma

UNIONIN TUOMIOISTUIMEN TUOMIO (viides jaosto)

24 päivänä maaliskuuta 2021 *

Ennakkoratkaisupyyntö – Yhtiöoikeus – Direktiivi 2006/43/EY – Tilinpäätösten ja konsolidoitujen tilinpäätösten lakisääteiset tarkastukset – 22 a artiklan 1 kohdan a alakohta –
Lakisääteisen tilintarkastajan ottaminen tarkastetun yhteisön palvelukseen – Jäähdyttelyaika –
Kielto ottaa vastaan johtoon kuuluvan avainhenkilön tehtäviä tarkastetussa yhteisössä – Rikkominen –
Rikkomisen vakavuus ja kesto – Ilmaisu ”ottaa vastaan” tehtävä – Vaikutus –
Työsopimuksen tekeminen tarkastetun yhteisön kanssa – Lakisääteisten tilintarkastajien riippumattomuus – Ulkoinen kuva

Asiassa C-950/19,

jossa on kyse SEUT 267 artiklaan perustuvasta ennakkoratkaisupyyntöstä, jonka Helsingin hallinto-oikeus (Suomi) on esittänyt 13.12.2019 tekemällään päätöksellä, joka on saapunut unionin tuomioistuimeen 17.12.2019, saadakseen ennakkoratkaisun asiassa, jonka on saattanut vireille

A,

Patentti- ja rekisterihallituksen tilintarkastuslautakunnan

osallistuessa asian käsittelyyn,

UNIONIN TUOMIOISTUIN (viides jaosto),

toimien kokoonpanossa: jaoston puheenjohtaja E. Regan (esittelevä tuomari) sekä tuomarit M. Ilešič, E. Juhász, C. Lycourgos ja I. Jarukaitis,

julkisasiamies: M. Campos Sánchez-Bordona,

kirjaaja: A. Calot Escobar,

ottaen huomioon kirjallisessa käsittelyssä esitetyn,

ottaen huomioon huomautukset, jotka sille ovat esittäneet

– Euroopan komissio, asiamiehinnään H. Støvlbæk, I. Koskinen ja L. Armati,

kuultuaan julkisasiamiehen 10.12.2020 pidetyssä istunnossa esittämän ratkaisuehdotuksen,

on antanut seuraavan

* Oikeudenkäyntikieli: suomi.

tuomion

- 1 Ennakkoratkaisupyyntö koskee tilinpäätösten ja konsolidoitujen tilinpäätösten lakisääteisestä tilintarkastuksesta, direktiivien 78/660/ETY ja 83/349/ETY muuttamisesta sekä neuvoston direktiivin 84/253/ETY kumoamisesta 17.5.2006 annetun Euroopan parlamentin ja neuvoston direktiivin 2006/43/EY (EUVL 2006, L 157, s. 87), sellaisena kuin se on muutettuna 16.4.2014 annetulla Euroopan parlamentin ja neuvoston direktiivillä 2014/56/EU (EUVL 2014, L 158, s. 196) (jäljempänä direktiivi 2006/43), 22 a artiklan 1 kohdan a alakohdan tulkintaa.
- 2 Tämä pyyntö on esitetty asiassa, jonka on saattanut vireille Suomen keskuskauppakamarin hyväksymä tilintarkastaja A ja joka koskee Patentti- ja rekisterihallituksen tilintarkastuslautakunnan (Suomi) (jäljempänä toimivaltainen kansallinen viranomainen) päätöstä määrätä A:lle seuraamusmaksu sillä perusteella, että hänet oli otettu yhtiön, jonka lakisääteisen tilintarkastuksen hän oli suorittanut, palvelukseen johtoon kuuluvan avainhenkilön tehtävään.

Asiaa koskevat oikeussäännöt***Unionin oikeus***

- 3 Direktiivin 2006/43 johdanto-osan 5, 8, 9, 11 ja 13 perustelukappaleessa todetaan seuraavaa:
”(5) Tällä direktiivillä on tarkoitus pitkälti, joskaan ei kokonaisuudessaan, yhdenmukaistaa lakisääteistä tilintarkastusta koskevat vaatimukset. Lakisääteistä tilintarkastusta edellyttävät jäsenvaltiot voivat asettaa tiukempia vaatimuksia, ellei tässä direktiivissä toisin säädetä.
--
(8) Kolmansien osapuolien suojaamiseksi tiedot kaikista hyväksytyistä tilintarkastajista ja tilintarkastusyhteisöistä olisi kirjattava rekisteriin, joka on julkisesti nähtävissä ja sisältää perustiedot lakisääteisistä tilintarkastajista ja tilintarkastusyhteisöistä.
(9) Lakisääteisten tilintarkastajien olisi noudatettava erittäin tiukkoja eettisiä normeja. Tämän vuoksi heidän pitäisi olla ammattietiikkaa koskevien vaatimusten alaisia, jotka koskevat ainakin heidän yleisen edun mukaista tehtäväänsä, rehellisyyttään ja objektiivisuuttaan sekä ammatillista pätevyyttään ja huolellisuuttaan. Lakisääteisten tilintarkastajien yleisen edun mukainen tehtävä tarkoittaa sitä, että henkilöiden ja laitosten on yleisemminkin voitava luottaa heidän työnsä laatuun. Korkeatasoinen tilintarkastus edistää markkinoiden sääntöjenmukaista toimintaa parantamalla tilinpäätösten oikeellisuutta ja tehokkuutta. --
--
(11) Tilintarkastajien ja tilintarkastusyhteisöjen pitäisi toimia riippumattomasti suorittaessaan lakisääteistä tilintarkastusta. Ne voivat ilmoittaa tarkastettavalle yhteisölle tilintarkastuksen yhteydessä esiin nousevista seikoista, mutta niiden tulisi pidättäytyä tarkastettavan yhteisön sisäisistä päätöksentekoprosesseista. Jos ne joutuvat tilanteeseen, jossa niiden riippumattomuuteen kohdistuvat uhat ovat kyseisten uhkien lieventämiseksi sovellettujen varotoimien jälkeenkin liian merkittäviä, niiden olisi luovuttava tai pidätyttävä tilintarkastustoimeksiannosta. --
--
(13) On tärkeää varmistaa [unionin] oikeuden edellyttämien tilintarkastusten yhdenmukainen korkea laatu. --”

- 4 Direktiivin 2006/43 I luvussa, jonka otsikko on ”Kohde ja määritelmät”, olevassa 1 artiklassa, jonka otsikko on ”Kohde”, säädetään seuraavaa:

”Tässä direktiivissä määritetään säännöt, jotka koskevat tilinpäätösten ja konsolidoitujen tilinpäätösten lakisääteistä tilintarkastusta.

--”

- 5 Samassa I luvussa olevassa kyseisen direktiivin 2 artiklassa, jonka otsikko on ”Määritelmät”, säädetään seuraavaa:

”Tässä direktiivissä sovelletaan seuraavia määritelmiä:

--

- 2) ’lakisääteisellä tilintarkastajalla’ tarkoitetaan luonnollista henkilöä, jolle jäsenvaltion toimivaltaiset viranomaiset ovat tämän direktiivin mukaisesti antaneet luvan suorittaa lakisääteisiä tilintarkastuksia;
- 3) ’tilintarkastusyhteisöllä’ tarkoitetaan sen oikeudellisesta muodosta riippumatta oikeushenkilöä tai muuta yhteisöä, jolle jäsenvaltion toimivaltaiset viranomaiset ovat tämän direktiivin mukaisesti antaneet luvan suorittaa lakisääteisiä tilintarkastuksia;

--

16) ’avainpartnerilla’ (’avainpartnereilla’) tarkoitetaan

- a) lakisääteisestä tilintarkastajaa, jonka (lakisääteisiä tilintarkastajia, jotka) tilintarkastusyhteisö on tiettyä tilintarkastustoimeksiantoa varten nimennyt ensisijaisesti vastuulliseksi suorittamaan lakisääteisen tilintarkastuksen tilintarkastusyhteisön puolesta; tai
- b) konsernitilintarkastuksen yhteydessä vähintään lakisääteisestä tilintarkastajaa, jonka (lakisääteisiä tilintarkastajia, jotka) tilintarkastusyhteisö on nimennyt ensisijaisesti vastuulliseksi suorittamaan lakisääteisen tilintarkastuksen konsernin tasolla, ja lakisääteisestä tilintarkastajaa, joka (lakisääteisiä tilintarkastajia, jotka) on nimetty ensisijaisesti vastuulliseksi merkittävien tytäryhtiöiden tasolla; tai
- c) lakisääteisestä tilintarkastajaa, joka allekirjoittaa (lakisääteisiä tilintarkastajia, jotka allekirjoittavat) tilintarkastuskertomuksen;

--”

- 6 Mainitun direktiivin IV lukuun, jonka otsikko on ”Ammattietiikka, riippumattomuus, objektiivisuus, luottamuksellisuus ja salassapitovelvollisuus”, sisältyvässä 22 artiklassa, jonka otsikko on ”Riippumattomuus ja puolueettomuus”, säädetään seuraavaa:

”1. Jäsenvaltioiden on varmistettava, että lakisääteinen tilintarkastaja tai tilintarkastusyhteisö ja mahdollinen luonnollinen henkilö, joka on sellaisessa asemassa, että pystyy suoraan tai välillisesti vaikuttamaan lakisääteisen tilintarkastuksen tulokseen, on lakisääteisestä tilintarkastusta suorittaessaan riippumaton tarkastettavasta yhteisöstä eikä osallistu sen päätöksentekoon.

Riippumattomuutta edellytetään ainakin sekä ajalta, jonka tarkastuksen kohteena oleva tilinpäätös kattaa, että ajalta, jolloin lakisääteinen tilintarkastus suoritetaan.

Jäsenvaltioiden on varmistettava, että lakisääteinen tilintarkastaja tai tilintarkastusyhteisö toteuttaa kaikki kohtuudella vaadittavat toimenpiteet sen varmistamiseksi, että hänen tai sen riippumattomuuteen ei vaikuta lakisääteisestä tilintarkastusta suoritettaessa mikään olemassa oleva tai

mahdollinen eturistiriita, liikesuhde tai muu suora tai välillinen suhde, jossa on osallisena lakisääteisen tilintarkastuksen suorittava lakisääteinen tilintarkastaja tai tilintarkastusyhteisö ja soveltuviissa tapauksissa ketju, johon tämä kuuluu, tai tämän johtajia, tilintarkastajia, työntekijöitä tai muita luonnollisia henkilöitä, joiden palvelut ovat lakisääteisen tilintarkastajan tai tilintarkastusyhteisön käytettävissä tai määräysvallassa, taikka kukaan lakisääteiseen tilintarkastajaan tai tilintarkastusyhteisöön määräysvallan kautta suoraan tai välillisesti sidoksissa oleva henkilö.

Lakisääteinen tilintarkastaja tai tilintarkastusyhteisö ei saa suorittaa lakisääteistä tilintarkastusta, jos on olemassa uhkia, jotka liittyvät oman työn tarkastamiseen, omaan intressiin, asian ajamiseen, läheisyyteen tai painostukseen, ja jotka aiheutuvat siitä, että seuraavien osapuolten välillä on taloudellinen, henkilökohtainen, liike-, työ- tai muu suhde:

- lakisääteinen tilintarkastaja, tilintarkastusyhteisö, ketju, johon se kuuluu, tai mahdollinen luonnollinen henkilö, joka on sellaisessa asemassa, että pystyy vaikuttamaan lakisääteisen tilintarkastuksen tulokseen, sekä
- tarkastettava yhteisö,

ja joiden perusteella objektiivinen, harkitseva ja asioihin perehtynyt sekä sovelletut varotoimet huomioon ottava kolmas osapuoli päättelisi lakisääteisen tilintarkastajan tai tilintarkastusyhteisön riippumattomuuden vaarantuvan.

--

4. Jäsenvaltioiden on varmistettava, että 2 kohdassa tarkoitettut henkilöt tai tilintarkastusyhteisöt eivät osallistu minkään yksittäisen tarkastettavan yhteisön lakisääteiseen tilintarkastukseen tai muutoin vaikuta lakisääteisen tilintarkastuksen tulokseen, jos nämä

--

c) ovat 1 kohdassa tarkoitettujen ajanjakson aikana olleet sellaisessa työ- tai liikesuhteessa tai muussa sellaisessa suhteessa tarkastettavaan yhteisöön, joka saattaa aiheuttaa tai jonka saatetaan yleisesti katsoa aiheuttavan eturistiriidan.

5. Edellä 2 kohdassa tarkoitettut henkilöt tai tilintarkastusyhteisöt eivät saa tavoitella eivätkä hyväksyä raha- tai muita lahjoja tai vastaavia palveluksia tarkastettavalta yhteisöltä tai siihen yhteydessä olevalta yhteisöltä, jollei objektiivinen, harkitseva ja asioihin perehtynyt kolmas osapuoli pitäisi niitä arvoltaan vähäpätöisinä tai merkityksettöminä.

--”

- 7 Direktiivin 2006/43 22 a artiklaan, jonka otsikko on ”Aiempien lakisääteisten tilintarkastajien taikka lakisääteisten tilintarkastajien tai tilintarkastusyhteisöjen työntekijöiden ottaminen tarkastettujen yhteisöjen palvelukseen” ja joka myös sisältyy kyseisen direktiivin IV lukuun, sisältyy 1 kohta, jossa säädetään seuraavaa:

”Jäsenvaltioiden on varmistettava, että lakisääteinen tilintarkastaja tai tilintarkastusyhteisön puolesta lakisääteisen tilintarkastuksen suorittava päävastuullinen tilintarkastaja ei ota vastaan seuraavia tehtäviä ennen kuin vähintään vuosi tai, jos kyseessä on yleisen edun kannalta merkittävän yhteisön lakisääteinen tilintarkastus, vähintään kaksi vuotta on kulunut siitä, kun hän tai se lakkasi toimimasta lakisääteisenä tilintarkastajana tai päävastuullisena tilintarkastajana kyseisessä tilintarkastustoimeksiannossa:

- a) johtoon kuuluvan avainhenkilön tehtävät tarkastetussa yhteisössä;

- b) tarvittaessa jäsenyys tarkastetun yhteisön tarkastusvaliokunnassa tai, jos tällaista valiokuntaa ei ole, elimessä, joka suorittaa tarkastusvaliokunnan tehtäviä vastaavia tehtäviä;
- c) jäsenyys tarkastetun yhteisön hallintoelimessä toimivaan johtoon kuulumattomana tai jäsenyys tarkastetun yhteisön valvontaelimessä.”
- 8 Mainitun direktiivin V luvussa, jonka otsikko on ”Tilintarkastusstandardit ja raportointi”, olevassa 28 artiklassa, jonka otsikko on ”Raportointi tilintarkastuksesta”, säädetään seuraavaa:
- ”1. Lakisääteisen tilintarkastajan tai tilintarkastusyhteisön on esitettävä lakisääteisen tilintarkastuksen tulokset tilintarkastuskertomuksessa. – –
2. Tilintarkastuskertomuksen on oltava kirjallinen ja siinä
-
- c) on oltava tilintarkastuslausunto, jonka on oltava vakiomuotoinen, varauman sisältävä tai kielteinen lausunto ja jossa on selvästi esitettävä lakisääteisen tilintarkastajan tai tilintarkastusyhteisön näkemys
- i) siitä, annetaanko tilinpäätöksessä oikea ja riittävä kuva noudatetun tilinpäätössäännösten mukaisesti – –
- ”
- 9 Direktiivin 2014/56, jolla muutettiin direktiiviä 2006/43, johdanto-osan ensimmäisessä, kuudennessa, seitsemännessä, kahdeksannessa ja kymmenennessä perustelukappaleessa todetaan seuraavaa:
- ”(1) [Direktiivissä 2006/43] vahvistetaan edellytykset, joita sovelletaan lakisääteisiä tilintarkastuksia suorittavien henkilöiden hyväksymiseen ja rekisteröintiin, kyseisiin henkilöihin sovellettavat riippumattomuutta, objektiivisuutta ja ammattietiikkaa koskevat säännöt sekä puitteet niiden julkista valvontaa varten. Mainittujen sääntöjen yhdenmukaistamista on kuitenkin vietävä pitemmälle unionin tasolla, jotta kyseisiin henkilöihin sovellettavat vaatimukset olisivat avoimempia ja ennakoitavampia ja jotta he voisivat hoitaa tehtäviään riippumattomammin ja objektiivisemmin. – –
-
- (6) On erityisen tärkeää lujittaa riippumattomuutta olennaisena tekijänä lakisääteisiä tilintarkastuksia tehtäessä. Jotta voitaisiin lisätä lakisääteisten tilintarkastajien ja tilintarkastusyhteisöjen riippumattomuutta tarkastettavasta yhteisöstä, kun tehdään lakisääteisiä tilintarkastuksia, lakisääteisen tilintarkastajan tai tilintarkastusyhteisön ja jokaisen luonnollisen henkilön, joka suoraan tai epäsuorasti voi vaikuttaa lakisääteisen tilintarkastuksen tulokseen, olisi oltava riippumaton tarkastettavasta yhteisöstä, eivätkä ne saisi osallistua tarkastettavan yhteisön päätöksentekoprosessiin. – –
- (7) Lakisääteisten tilintarkastajien ja tilintarkastusyhteisöjen olisi oltava riippumattomia tarkastettavien yhteisöjen lakisääteisiä tilintarkastuksia tehdessään, ja eturistiriitoja olisi vältettävä. Lakisääteisten tilintarkastajien ja tilintarkastusyhteisöjen riippumattomuuden määrittäminen edellyttää, että otetaan huomioon käsite ketjusta, jossa lakisääteiset tilintarkastajat ja tilintarkastusyhteisöt toimivat. Riippumattomuutta koskevan vaatimuksen olisi täytyttävä ainakin tilintarkastuskertomuksen kattamana ajanjaksona, niin aikana, jonka tilintarkastuksen kohteena oleva tilinpäätös kattaa, kuin aikana, jolloin lakisääteinen tilintarkastus tehdään.

(8) Lakisääteisten tilintarkastajien, tilintarkastusyhteisöjen ja niiden työntekijöiden olisi erityisesti pidätyttävä suorittamasta jonkin yhteisön lakisääteistä tilintarkastusta, jos niillä on siinä liiketoiminnallinen tai taloudellinen intressi, ja pidätyttävä ryhtymästä kaupankäyntiin tarkastettavan yhteisön liikkeeseen laskemilla, takaamalla tai muutoin tukemilla rahoitusvälineillä, lukuun ottamatta hajauttamiseen perustuvien yhteissijoitusjärjestelmien osuuksia. Lakisääteisen tilintarkastajan tai tilintarkastusyhteisön olisi pidätyttävä osallistumasta tarkastettavan yhteisön sisäisiin päätöksentekoprosesseihin. Lakisääteisiä tilintarkastajia, tilintarkastusyhteisöjä ja niiden työntekijöitä, jotka suoraan osallistuvat lakisääteisen tilintarkastuksen toimeksiantoon, olisi estettävä ottamasta vastaan tehtäviä tarkastettavan yhteisön toimivassa johdossa tai hallinto- tai valvontaelimessä, kunnes tilintarkastustoimeksiannon päättymisestä on kulunut tarkoituksenmukainen ajanjakso.

--

(10) Lakisääteisten tilintarkastajien ja tilintarkastusyhteisöjen riittävällä sisäisellä organisoinnilla olisi autettava estämään riippumattomuuteen kohdistuvat uhat. Tilintarkastusyhteisön omistajat, osakkeenomistajat tai sen johtoon kuuluvat henkilöt eivät saisi näin ollen osallistua lakisääteisen tilintarkastuksen suorittamiseen tavalla, joka vaarantaa tilintarkastusyhteisön puolesta lakisääteisen tilintarkastuksen suorittavan lakisääteisen tilintarkastajan riippumattomuuden ja objektiivisuuden. Lakisääteisillä tilintarkastajilla ja tilintarkastusyhteisöillä olisi lisäksi oltava asianmukaiset sisäiset toimintaperiaatteet ja menettelytavat lakisääteistä tilintarkastusta koskeviin toimintoihin niiden organisaatiossa osallistuvien työntekijöiden ja muiden henkilöiden suhteen, jotta näille asetettujen lakisääteisten velvollisuuksien noudattaminen voidaan varmistaa. Näillä toimintaperiaatteilla ja menettelytavoilla olisi erityisesti pyrittävä estämään ja poistamaan riippumattomuuteen kohdistuvat uhat ja varmistamaan lakisääteisen tilintarkastuksen laatu, luotettavuus ja perusteellisuus. Toimintaperiaatteet ja menettelytavat olisi suhteutettava lakisääteisen tilintarkastajan tai tilintarkastusyhteisön liiketoiminnan laajuuteen ja monimutkaisuuteen.”

Suomen oikeus

10 Tilintarkastuslain (1141/2015), joka annettiin 18.9.2015, 4 luvun, jonka otsikko on ”Tilintarkastajia koskevat muut säännökset”, 11 §:ssä, jonka otsikko puolestaan on ”Tilintarkastajan siirtyminen tarkastetun yhteisön palvelukseen”, säädetään seuraavaa:

”Tilintarkastaja tai tilintarkastusyhteisön puolesta tilintarkastuksen suorittava päävastuullinen tilintarkastaja ei saa ennen kuin vähintään vuosi on kulunut tilintarkastuksesta ottaa vastaan seuraavia tehtäviä:

- 1) johtoon kuuluvan avainhenkilön tehtävät tarkastetussa yhteisössä;
- 2) jäsenyys tarkastetun yhteisön tarkastusvaliokunnassa tai elimessä, joka suorittaa tarkastusvaliokunnan tehtäviä vastaavia tehtäviä;
- 3) jäsenyys tarkastetun yhteisön hallintoelimessä toimivaan johtoon kuulumattomana tai jäsenyys tarkastetun yhteisön valvontaelimessä.

Edellä 1 momentissa tarkoitettu määräaika on 2 vuotta, jos tarkastuksen kohteena on yleisen edun kannalta merkittävä yhteisö.

--”

- 11 Kyseisen lain 10 luvun, jonka otsikko on ”Seuraamukset”, 5 §:ssä, jonka otsikko puolestaan on ”Seuraamusmaksu ja sen määrääminen”, säädetään seuraavaa:

”Tilintarkastuslautakunta voi määrätä seuraamusmaksun, jos tilintarkastaja rikkoo 4 luvun 11 §:ssä tarkoitettuja määräaikoja tilintarkastajan siirtymisestä tarkastetun yhteisön palvelukseen.

Seuraamusmaksu 4 luvun 11 §:ssä tarkoitettuna määrääjän rikkomisesta on enintään 50 000 euroa.

Seuraamusmaksu määrätään maksettavaksi valtiolle.”

- 12 Kyseisen 10 luvun 7 §:ssä, jonka otsikko on ”Seuraamuksista päätettäessä huomioon otettavat seikat”, säädetään seuraavaa:

”Seuraamuksesta päätettäessä on otettava huomioon kaikki asiaankuuluvat seikat. Näitä ovat:

1) rikkomisen vakavuus ja ajallinen kesto;

--”

Pääasia ja ennakkoratkaisukysymykset

- 13 Pääasian valittaja suoritti X Oyj:n (jäljempänä tarkastettu yhtiö) tilintarkastuksen erään tilintarkastusyhteisön nimeämänä päävastuullisena tilintarkastajana vuodesta 2014 lähtien 12.7.2018 saakka.
- 14 Mainittu valittaja sai tässä ominaisuudessa kyseisen yhtiön tilikautta 2017 koskevan lakisääteisen tilintarkastuksen päätökseen 5.2.2018.
- 15 Pääasian valittaja teki 12.7.2018 työsopimuksen mainitun yhtiön kanssa.
- 16 Tarkastettu yhtiö ilmoitti 17.7.2018 julkaisemallaan pörssitiedotteella, että pääasian valittaja oli nimitetty talousjohtajaksi ja johtoryhmän jäseneksi ja että hän aloittaa kyseisessä tehtävässä helmikuussa 2019.
- 17 Mainitun valittajan tehtävät hänen työnantajanaan toimineessa tilintarkastusyhteisössä päättyivät 31.8.2018. Tarkastettu yhtiö vahvisti samana päivänä tilintarkastusvalvonnalle antamassaan selvityksessä kirjallisesti, ettei hän tule toimimaan kyseisen yhtiön johdon avaintehtävissä eikä sen taloudesta tai raportoinnista vastaavassa tehtävässä ennen kuin tilintarkastuskertomus vuodelta 2018 on julkaistu.
- 18 Toimivaltainen kansallinen viranomainen määräsi 13.11.2018 tekemällään päätöksellä (jäljempänä riidanalainen päätös) pääasian valittajalle 50 000 euron suuruisen seuraamusmaksun yleisen edun kannalta merkittävien yhteisöjen osalta tilintarkastuslain 4 luvun 11 §:ssä kahden vuoden mittaiseksi säädetyn niin sanotun ”jähdyttelyajan” noudattamatta jättämisen vuoksi. Kyseinen viranomainen katsoi, että jähdyttelyjakso on laskettava alkavaksi sinä päivänä, jolloin tämä oli lakannut toimimasta tilintarkastusyhteisön päävastuullisena tilintarkastajana tarkastettua yhtiötä koskevassa tilintarkastustoimeksiannossa eli 12.7.2018. Mainittu valittaja otti kuitenkin kyseisenä ajankohtana vastaan johtoon kuuluvan avainhenkilön, tässä tapauksessa talousjohtajan, tehtävän kyseisessä yhtiössä tekemällä sen kanssa työsopimuksen.
- 19 Eräs toinen tilintarkastusyhteisö kirjattiin 14.12.2018 kaupparekisteriin tarkastetun yhtiön tilintarkastuksesta vastaavaksi yhteisöksi.

- 20 Pääasian valittaja aloitti talousjohtajan ja johtoryhmän jäsenen tehtävässään tarkastetussa yhtiössä sen jälkeen, kun kyseinen toinen tilintarkastusyhteisö oli 5.2.2019 saanut kyseisen yhtiön vuoden 2018 tilikautta koskevan tilintarkastuksen päätökseen.
- 21 Pääasian valittaja on valittanut Helsingin hallinto-oikeuteen ja vaatinut hänelle riidanalaisella päätöksellä määrätyn seuraamusmaksun määrän alentamista vähintään puoleen.
- 22 Valituksensa tueksi pääasian valittaja väittää, että riidanalainen päätös perustuu rikkomisen vakavuuden ja keston osalta virheelliseen tulkintaan, koska direktiivin 2006/43 22 a artiklan 1 kohdan a alakohdassa käytetyllä ilmaisulla ”ottaa vastaan tehtävä” voidaan tarkoittaa vain tilannetta, jossa asianomainen henkilö on tosiasiallisesti aloittanut tehtävässään. Vaikka henkilölle saattaa syntyä ”henkinen side” hänet palvelukseen ottavaan yhtiöön ennen sen palvelukseen siirtymistä, henkilöllä ei nimittäin ole tosiasiallista positiota tai vaikutusvaltaa yhtiön asioihin ennen tehtävässä aloittamista. Arvioinnin keskiössä pitäisi olla riippumattomuuden kannalta henkilön kyky vaikuttaa tulevan työnantajan tilinpäätökseen. Tästä seuraa, että mainitun valittajan on nyt käsiteltävässä asiassa katsottava ottaneen kyseisen tehtävän vastaan silloin, kun hän aloitti työskentelyn tarkastetun yhtiön talousjohtajana helmikuussa 2019.
- 23 Lisäksi pääasian valittaja korostaa, että olosuhteet saattavat muuttua ennen tosiasiallista tehtävässä aloittamista. Niinpä nyt käsiteltävässä asiassa olisi pääasian valittajan mukaan katsottava, että kun otetaan huomioon se, että tarkastetun yhtiön vuoden 2018 tilintarkastuksesta vastasi toinen tilintarkastusyhteisö, jäädyttelyaika oli alkanut kulua kyseisen yhtiön vuoden 2017 tilintarkastuksen, josta hän oli vastannut, saattamisesta päätökseen 5.2.2018. Mikäli jäädyttelyaika määritettäisiin puhtaasti todellisen riippumattomuusnäkökulman perusteella, päädyttäisiin nyt käsiteltävässä tapauksessa yhden vuoden pituiseen jäädyttelyjaksoon, kun taas tiukasti muutoseikkoihin kiinnittyvän tarkastelun perusteella pitäisi päätyä noin seitsemän kuukauden mittaiseen jäädyttelyjaksoon, joka alkoi 12.7.2018, jolloin työsopimus tarkastetun yhtiön kanssa allekirjoitettiin, ja päättyi 5.2.2019, jolloin kyseisen yhtiön vuoden 2018 tilintarkastus saatiin päätökseen.
- 24 Pääasian valittaja huomauttaa lisäksi, että hänen siirtymisestään tiedotettiin avoimesti, jotta ulkopuolinenkin ymmärtää, että tilannetta on arvioitu huolellisesti ja on tehty turvaavia toimenpiteitä. Koska tarkastetun yhtiön vuoden 2018 tilintarkastuksesta vastannut tilintarkastusyhteisö oli vaihtunut, ei ollut syntynyt tilannetta, jossa hän olisi työskennellyt kyseisessä yhtiössä samaan aikaan kuin tilintarkastusyhteisö, jonka palveluksessa hän työskenteli aikaisemmin, vielä vastasi sen tilintarkastuksesta. Tilintarkastuslain 10 luvun 5 §:n soveltamisen edellytyksenä pitäisi pääasian valittajan mukaan olla se, että kyseinen tilintarkastussuhde jatkuu myös tilintarkastajan tarkastetun yhtiön palvelukseen ottamisen jälkeen.
- 25 Toimivaltainen kansallinen viranomainen on todennut ottaneensa riidanalaisessa päätöksessä huomioon tilintarkastuslain 10 luvun 7 §:ssä seuraamusten määräämisen osalta mainitut seikat.
- 26 Se katsoo, että tilintarkastuslain 4 luvun 11 §:ssä käytetyn ilmaisun ”ottaa vastaan tehtävä” voidaan tulkita tarkoittavan yhtä hyvin tehtävää koskevan työsopimuksen allekirjoittamista kuin tosiasiallista aloittamista tehtävässä. Senkin mukaan on totta, että olosuhteet voivat muuttua näiden kahden tapahtuman välisenä aikana. Ei olisi perusteltua sanktioida tekoa, joka ei ole vielä tapahtunut.
- 27 Toimivaltaisen kansallisen viranomaisen mukaan useat seikat kuitenkin puoltavat ensimmäistä näistä tulkinnoista. Se katsoo erityisesti, että koska jäädyttelyajan tarkoituksena on taata tilintarkastajan riippumattomuus, ulkoiset seikat ja ulkoinen kuva on otettava asianmukaisesti huomioon. Työsopimuksen tekeminen, etenkin kun siitä tiedotetaan markkinoilla, on näkyvä ulkoinen seikka, joka vaikuttaa välittömästi asianosaisen henkilön, hänen työnantajansa ja sidosryhmien käyttäytymiseen ja asenteisiin. Työsopimuksen tehneelle tilintarkastajalle syntyy sopimuksen vuoksi side uuteen työnantajaan, mikä tarkoittaa tiettyä lojaalisuutta tätä kohtaan ja tämän intressien mukaan toimimista

jo ennen varsinaisen työskentelyn aloittamista. Tarkastetun yhtiön avainhenkilöksi siirtyvän tilintarkastajan riippumattomuus lakkaa näin ollen jo sopimuksenteon hetkellä. Tehtävän tosiasiallisella aloittamisajankohdalla ei sen sijaan ole kyseisen viranomaisen mukaan ratkaisevaa merkitystä.

- 28 Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin katsoo, että pääasian, joka koskee sitä, saattoiko toimivaltainen kansallinen viranomainen määrätä pääasian valittajalle 50 000 euron suuruisen seuraamusmaksun tilintarkastuslain 4 luvun 11 §:ssä tarkoitettua jäädyttelyajan noudattamatta jättämisen vuoksi, ratkaisu riippuu jäädyttelyajan keston laskemistavasta. Jotta rikkomisen, josta pääasian vastaajaa moititaan, vakavuudesta ja ajallisesta kestosta voitaisiin kyseisen lain 10 luvun 7 §:n mukaisesti lausua, on nimittäin tarpeen määrittää ajankohta, jolloin hänen on katsottava mainitun lain 4 luvun 11 §:ssä, jolla pannaan kansallisessa oikeudessa täytäntöön direktiivin 2006/43 22 a artiklan 1 kohta, tarkoitettulla tavalla ottaneen vastaan johtoon kuuluvan avainhenkilön tehtävän tarkastetussa yhtiössä.
- 29 Tässä tilanteessa Helsingin hallinto-oikeus on päättänyt lykätä asian käsittelyä ja esittää unionin tuomioistuimelle seuraavat ennakkoratkaisukysymykset:
- ”1) Onko direktiivin [2006/43] 22 a artiklan – – 1 kohtaa tulkittava siten, että päävastuullinen tilintarkastaja ottaa mainitussa kohdassa tarkoitettulla tavalla tehtävän vastaan tehdessään työsopimuksen?
- 2) Jos vastaus [ensimmäiseen kysymykseen] on kielteinen, onko 22 a artiklan 1 kohtaa tulkittava siten, että päävastuullinen tilintarkastaja ottaa mainitussa kohdassa tarkoitettulla tavalla tehtävän vastaan aloittaessaan työskentelyn kyseisessä tehtävässä?”

Ennakkoratkaisukysymysten tarkastelu

- 30 Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin tiedustelee kahdella kysymyksellään, jotka on syytä tutkia yhdessä, pääasiallisesti sitä, onko direktiivin 2006/43 22 a artiklan 1 kohdan a alakohtaa tulkittava siten, että tilintarkastusyhteisön tiettyä tilintarkastustoimeksiantoa varten päävastuulliseksi tilintarkastajaksi nimeämisen kaltaisen lakisääteisen tilintarkastajan on katsottava ottavan vastaan johtoon kuuluvan avainhenkilön tehtävän tarkastetussa yhteisössä kyseisessä säännöksessä tarkoitettulla tavalla silloin, kun hän tekee viimeksi mainitun kanssa kyseistä tehtävää koskevan työsopimuksen, vai onko kyseisenä ajankohtana se, kun hän tosiasiallisesti aloittaa työskentelyn mainitussa tehtävässä.
- 31 Aluksi on muistutettava, että direktiivin 2006/43 22 a artiklan 1 kohdassa otetaan käyttöön sen tilanteen varalta, että lakisääteinen tilintarkastaja tai tilintarkastusyhteisön puolesta lakisääteisen tilintarkastuksen suorittava päävastuullinen tilintarkastaja otetaan tarkastetun yhteisön palvelukseen, tapauksen mukaan joko vuoden tai – jos hänet ottaa palvelukseensa yleisen edun kannalta merkittävä yhteisö – kahden vuoden mittainen jäädyttelyaika, jonka lasketaan alkavan siitä, kun hän lakkaa toimimasta lakisääteisenä tilintarkastajana tai päävastuullisena tilintarkastajana kyseisessä tilintarkastustoimeksiannossa, ja jonka aikana tällainen tilintarkastaja ei kyseisen direktiivin 22 a artiklan 1 kohdan a alakohdan mukaan saa ”ottaa vastaan” johtoon kuuluvan avainhenkilön tehtävää tarkastetussa yhteisössä.
- 32 Ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen mainitsemista seikoista ilmenee, että unionin tuomioistuimelle esitetyt kysymykset liittyvät oikeusriitaan, jossa pääasian valittaja, joka ei kiistä jättäneensä noudattamatta käsiteltävässä tapauksessa sovellettavaa kahden vuoden jäädyttelyaikaa, vaatii kuitenkin alentamaan sen seuraamusmaksun määrää, jonka toimivaltainen kansallinen viranomainen oli määrännyt hänelle kyseisestä rikkomisesta, joka perustuu siihen, että hän oli samana päivänä, jolloin hänen tehtävänsä kyseistä yhtiötä koskevan tilintarkastustoimeksiannon päävastuullisena tilintarkastajana oli päättynyt, tehnyt kyseisen yhtiön kanssa työsopimuksen hänen nimeämisestään yhtiön talousjohtajaksi ja johtoryhmän jäseneksi. Kyseisen viranomaisen mukaan tältä

- osin ei ole merkitystä sillä, että pääasian valittaja oli tosiasiallisesti aloittanut työskentelyn tehtävässä vasta myöhempänä ajankohtana eli hieman yli kuusi kuukautta kyseisen työ sopimuksen tekemisen jälkeen ja noin vuosi sen jälkeen, kun hän oli saanut kyseisen tilintarkastusyhteisön puolesta suorittamansa mainitun yhtiön viimeisen lakisääteisen tilintarkastuksen päätökseen.
- 33 Tästä seuraa, että ennakkoratkaisupyyntönsään nimenomaisesti mainitsemallaan tavalla ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin pyrkii kysymyksillään yksinomaan selvittämään jäädyttelyajan noudattamatta jättämisen vakavuuden ja keston, koska itse jäädyttelyajan noudattamatta jättämistä ei ole kiistetty, pyytämällä täsmennystä direktiivin 2006/43 22 a artiklan 1 kohdan a alakohdassa käytetyn ilmaisun ”ottaa vastaan tehtävä” sisältöön määrittääkseen sen ajankohdan, jolloin rikkomisen on katsottava tapahtuneen.
- 34 Tässä yhteydessä on muistutettava, että unionin tuomioistuimen vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan unionin oikeuden säännöksen tulkittamiseksi on otettava huomioon paitsi sen sanamuoto myös asiayhteys ja sillä lainsäädännöllä tavoitellut päämäärät, jonka osa säännös on (ks. mm. tuomio 6.10.2020, Jobcenter Krefeld, C-181/19, EU:C:2020:794, 61 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).
- 35 Direktiivin 2006/43 22 a artiklan 1 kohdan a alakohdan sanamuodon osalta on todettava, että kyseisen säännöksen tietyissä kieliversioissa käytetyt verbit, kuten tšekinkielisen version ”nastoupit”, saksankielisen version ”übernimmt”, ranskan kielisen version ”occuper” ja sloveeninkielisen version ”prevzeti”, voisivat viitata siihen, että kyseisessä säännöksessä edellytetään, että asianomainen henkilö tosiasiallisesti aloittaa työskentelyn tai työskentelee kyseisessä tehtävässä tarkastetussa yhteisössä.
- 36 Saman säännöksen muista kieliversioista ilmenee kuitenkin pikemminkin, että sen soveltamiseksi saattaisi riittää, että asianomainen henkilö hyväksyy mainitun tehtävän sitoutumalla työskentelemään siinä, joten työ sopimuksen tekeminen olisi tältä osin huomioon otettava merkityksellinen ajankohta. Tällainen tulkinta ilmenee muun muassa verbeistä, joita käytetään espanjankielisessä versiossa (”asuma”), italiankielisessä versiossa (”accettare”), hollanninkielisessä versiossa (”aanvaardt”) ja puolankielisessä versiossa (”zajęli”).
- 37 Tässä tilanteessa direktiivin 2006/43 22 a artiklan 1 kohdan a alakohdan puhtaasti sanamuodon mukaista tulkintaa, joka perustuu yhden tai useamman kieliversioon tekstiin muut kieliversiot syrjäyttäen, ei voida pitää ratkaisevana. Unionin tuomioistuimen vakiintuneessa oikeuskäytännössä nimittäin todetaan, että jossakin kieliversiossa käytettyä unionin oikeuden säännöksen sanamuotoa ei voida käyttää tämän säännöksen ainoana tulkintaperusteena eikä sille voida antaa etusijaa muihin kieliversioihin nähden, koska unionin oikeuden säännöksiä on tulkittava ja sovellettava yhtenäisesti ottaen huomioon kaikilla unionin kielillä laaditut versiot (ks. mm. tuomio 8.10.2020, Combinova, C-476/19, EU:C:2020:802, 31 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).
- 38 Direktiivin 2006/43 22 a artiklan 1 kohdan a alakohdan eri kieliversioiden välisten erojen vuoksi on tutkittava sitä asiayhteyttä, johon kyseinen säännös kuuluu, sekä sillä lainsäädännöllä tavoiteltuja päämääriä, jonka osa kyseinen säännös on.
- 39 Tältä osin on todettava, että kyseisellä direktiivillä on sen 1 artiklan, luettuna yhdessä sen johdanto-osan 5, 8, 9, 11 ja 13 perustelukappaleen kanssa, mukaan tarkoitus pitkälti yhdenmukaistaa lakisääteistä tilintarkastusta koskevat vaatimukset asettamalla muun muassa lakisääteisille tilintarkastajille erityisesti heidän rehellisyyttään, riippumattomuuttaan ja objektiivisuuttaan koskevat tiukat eettiset normit tilintarkastusten laadun varmistamiseksi sekä tarkastettavien yhteisöjen että kolmansien edun nimissä ja markkinoiden sääntöjen mukaisen toiminnan edistämiseksi varmistamalla, että tilinpäätökset antavat oikean ja riittävän kuvan kyseisistä yhteisöistä.
- 40 Direktiivin 2006/43 22 a artiklalla, joka lisättiin kyseiseen direktiiviin direktiivillä 2014/56, pyritään kyseiseen tavoitteeseen, koska – kuten erityisesti viimeksi mainitun direktiivin johdanto-osan ensimmäisestä perustelukappaleesta ilmenee – kyseinen säännös on osa sellaisten sääntöjen

kokonaisuutta, jotka unionin lainsäätäjät otti käyttöön direktiivin 2006/43 IV luvussa, jonka otsikko on ”Ammattietiikka, riippumattomuus, objektiivisuus, luottamuksellisuus ja salassapitovelvollisuus” ja joka sisältää kyseisen direktiivin 22–24 artiklan, edistääkseen pidemmälle viedyllä yhdenmukaistamisella muun muassa sitä, että lakisääteiset tilintarkastajat voivat hoitaa tehtäviään riippumattomasti.

- 41 Kuten direktiivin 2014/56 johdanto-osan kuudennesta, seitsemännestä kahdeksannesta ja kymmenennestä perustelukappaleesta ilmenee, kyseisillä säännöksillä pyritään lähinnä yhtäältä varmistamaan, että lakisääteiset tilintarkastajat eivät osallistu tarkastettavien yhteisöjen sisäisiin päätöksentekoprosesseihin, ja välttämään eturistiriitoja muun muassa estämällä se, että tilintarkastajat tarkastavat sellaisia yhteisöjä, joissa heillä on liiketoiminnallinen tai taloudellinen intressi; toisaalta kyseisillä säännöksillä pyritään suojaamaan tilintarkastajia sen tilintarkastusyhteisön, jonka palveluksessa he ovat, omistajien, osakkeenomistajien tai johtohenkilöiden heihin kohdistamalta vaikuttamiselta, jotta heidän tarkastuksensa laatu, rehellisyys ja siten luotettavuus voidaan taata edellä 39 kohdassa mainitun kyseisen direktiivin tavoitteen mukaisesti sekä tarkastettavien yhteisöjen ja kolmansien etujen nimissä, estämällä kaikenlainen suora tai epäsuora vaikuttaminen heidän suorittamansa tarkastuksen tulokseen, sellaisena kuin se esitetään direktiivin 2006/43 28 artiklassa tarkoitettussa tilintarkastuskertomuksessa.
- 42 Tästä seuraa, että riippumattomuusvaatimuksella on sisäisen ulottuvuuden, jolla pyritään takaamaan tarkastettavalle yhteisölle tilintarkastajan suorittaman tarkastuksen luotettavuus, lisäksi myös ulkoinen ulottuvuus, jolla pyritään säilyttämään velkojien ja sijoittajien kaltaisten kolmansien luottamus tilintarkastuksen luotettavuuteen. Tämä ulkoinen ulottuvuus on sitäkin tärkeämpi, koska tällainen luottamus on ratkaisevan tärkeä osakkaiden ja osakkeenomistajien osuuksien arvon suojaamiseksi ja näin ollen koko markkinoiden moitteettoman toiminnan varmistamiseksi sijoittajien kannalta. Ei siis riitä, että lakisääteiset tilintarkastukset ovat luotettavia, vaan kolmansien on myös voitava mieltää ne sellaisiksi.
- 43 Kuten erityisesti direktiivin 2014/56 johdanto-osan kahdeksannesta perustelukappaleesta ilmenee, unionin lainsäätäjät on tässä kahtalaisessa – sisäisessä ja ulkoisessa – tarkoituksessa kieltänyt lakisääteistä tilintarkastajaa ottamasta vastaan tehtävää tarkastettavan yhteisön johtotasolla tai hallintoelimestä paitsi sinä aikana, jonka tilintarkastuskertomus kattaa, myös direktiivin 2006/43 22 a artiklan 1 kohdan säännösten ilmentämällä tavalla tarkoituksenmukaisena pidettävänä aikana sen jälkeen, kun kyseinen henkilö lakkaa toimimasta lakisääteisenä tilintarkastajana tai päävastuullisena tilintarkastajana tilintarkastustoimeksiannossa.
- 44 Kuten julkisasiamies on pääasiallisesti todennut ratkaisuehdotuksensa 52–55 kohdassa, tällaisella kiellolla pyritään siten poistamaan siinä määrin kuin mahdollista lakisääteisen tilintarkastajan kannustimet harkita tarkastettavan yhteisön palvelukseen siirtymistä tai siirtyä sen palvelukseen sinä aikana, jona hän suorittaa sen lakisääteisen tilintarkastuksen, ja tietynä aikana sen jälkeen. Kyseisellä kiellolla unionin lainsäätäjät pyrkii erityisesti välttämään sen, että tilintarkastajalla olisi houkutus edistää omia – nykyisiä tai mahdollisia – intressejään esittämällä tällaiselle yhteisölle suotuisan tilintarkastuskertomuksen, josta viimeksi mainittu palkitsisi hänet lyhyellä tai keskipitkällä aikavälillä tarjoamalla hänelle johtoon kuuluvan avainhenkilön tehtävää.
- 45 On todettava, että jo pelkkä lakisääteisen tilintarkastajan ja tarkastettavan yhteisön välisen sopimussuhteen olemassaolo tai jopa vain sellaista koskevien neuvottelujen aloittaminen voi paitsi synnyttää eturistiriidan myös antaa vaikutelman eturistiriidasta.
- 46 Kuten Euroopan komissio on kirjallisissa huomautuksissaan aivan oikein esittänyt, kun otetaan huomioon tällaisesta sopimussuhteesta johtuvat lojaalisuutta ja vilpittömyyttä mieltä koskevat velvollisuudet sekä se läheisyys, jonka se vaikuttaa luovan sopimuspuolten välille, kolmannet voivat mieltää, että sopimussuhde saattaa vaikuttaa tai on vaikuttanut asianomaisen tilintarkastajan suorittamaan tarkastettavan yhteisön tilintarkastukseen, ja se saattaa siten heikentää kyseisten kolmansien luottamusta tilintarkastuksen luotettavuuteen.

- 47 Tältä osin on erityisesti korostettava, että vaikka tilintarkastaja on lakannut toimimasta lakisääteisenä tilintarkastajana tai päävastuullisena tilintarkastajana tiettyä yhteisöä koskevassa tilintarkastustoimeksiannossa, tällaisen tilintarkastajan ja kyseisen yhteisön välisestä sopimussuhteesta neuvottelemineen tai sen syntyminen voivat riittää herättämään kolmansissa jälkikäteen epäilyn ennen tällaisten tehtävien päättymistä suoritettuna tilintarkastuksen laadusta ja rehellisyydestä.
- 48 Kun otetaan siten huomioon erityisesti kolmansien tilintarkastajan riippumattomuudesta saaman vaikutelman merkitys, tämän on katsottava ottavan direktiivin 2006/43 22 a artiklan 1 kohdan a alakohdassa tarkoitettulla tavalla vastaan johtoon kuuluvan avainhenkilön tehtävän tarkastetussa yhteisössä silloin, kun sopimussuhde niiden välillä syntyy, vaikka tällainen tilintarkastaja ei vielä tosiasiallisesti aloittaisi työskentelyä kyseisessä tehtävässä tällaisessa yhteisössä.
- 49 Tämä tulkinta on jatkoa direktiivin 2006/43 22 artiklan säännöksille, joiden nimenomaisena tarkoituksena on määrittää tilintarkastajien riippumattomuuden rajat ja jotka muodostavat kyseisen direktiivin 22 a artiklan 1 kohdan sisällön määrittämisessä käytettävän asiayhteyden, koska – kuten jo edellä 40 kohdasta ilmenee – unionin lainsäätäjät antoi kyseisten säännösten kokonaisuuden juuri tämän riippumattomuuden vahvistamiseksi.
- 50 Kyseisen 22 artiklan 1 kohdan mukaan jäsenvaltioiden on nimittäin sen varmistamiseksi, ettei lakisääteinen tilintarkastaja osallistu tarkastettavan yhteisön päätöksentekoon, toteutettava kaikki kohtuudella vaadittavat toimenpiteet sen estämiseksi, että tilintarkastajan ja tällaisen yhteisön välillä syntyy muun muassa olemassa olevasta tai mahdollisesta, suorasta tai välillisestä taloudellisesta tai henkilökohtaisesta suhteesta taikka liike- tai työsuhteesta aiheutuvia eturistiriitoja, ”joiden perusteella objektiivinen, harkitseva ja asioihin perehtynyt kolmas osapuoli päättelisi” mainitun tilintarkastajan riippumattomuuden vaarantuvan.
- 51 Samalla tavoin kyseisen 22 artiklan 4 kohdan c alakohdan mukaan jäsenvaltioiden on varmistettava, etteivät lakisääteiset tilintarkastajat osallistu tarkastettavan yhteisön lakisääteiseen tilintarkastukseen, jos he ovat aikana, jolloin lakisääteinen tilintarkastus suoritetaan, olleet sellaisessa työ- tai liikesuhteessa tai muussa sellaisessa suhteessa tarkastettavaan yhteisöön, joka ”saattaa aiheuttaa tai jonka saatetaan yleisesti katsoa aiheuttavan eturistiriidan”.
- 52 Samoin saman 22 artiklan 5 kohdasta ilmenee, että lakisääteinen tilintarkastaja ei saa tavoitella eikä hyväksyä raha- tai muita lahjoja tai vastaavia palveluksia tarkastettavalta yhteisöltä, jollei objektiivinen, harkitseva ja asioihin perehtynyt kolmas osapuoli ”pitäisi niitä” arvoltaan vähäpätöisinä tai merkityksettöminä.
- 53 Kuten julkisasiamies on maininnut ratkaisuehdotuksensa 69 kohdassa, kyseisistä säännöksistä ilmenee selvästi, että unionin lainsäätäjän mukaan suhde, joka voi aiheuttaa olemassa olevan tai mahdollisen eturistiriidan, heikentää tilintarkastuksen tuloksen luotettavuutta samassa määrin kuin suhde, jonka kolmannet voivat kohtuudella mieltää mahdolliseksi tällaisen eturistiriidan aiheuttajaksi.
- 54 Esitettyihin kysymyksiin on kaiken edellä esitetyn perusteella vastattava, että direktiivin 2006/43 22 a artiklan 1 kohdan a alakohtaa on tulkittava siten, että tilintarkastusyhteisön tiettyä tilintarkastustoimeksiannosta varten päävastuulliseksi tilintarkastajaksi nimeämisen kaltainen lakisääteisen tilintarkastajan on katsottava ottavan vastaan johtoon kuuluvan avainhenkilön tehtävän tarkastetussa yhteisössä kyseisessä säännöksessä tarkoitettulla tavalla silloin, kun hän tekee viimeksi mainitun kanssa kyseistä tehtävää koskevan työsuhteen, vaikka hän ei vielä tosiasiallisesti aloittaisi työskentelyä mainitussa tehtävässä.

Oikeudenkäyntikulut

- 55 Pääasian asianosaisten osalta asian käsittely unionin tuomioistuimessa on välivaihe kansallisessa tuomioistuimessa vireillä olevan asian käsittelyssä, minkä vuoksi kansallisen tuomioistuimen asiana on päättää oikeudenkäyntikulujen korvaamisesta. Oikeudenkäyntikuluja, jotka ovat aiheutuneet muille kuin näille asianosaisille huomautusten esittämisestä unionin tuomioistuimelle, ei voida määrätä korvattaviksi.

Näillä perusteilla unionin tuomioistuin (viides jaosto) on ratkaissut asian seuraavasti:

Tilinpäätösten ja konsolidoitujen tilinpäätösten lakisääteisestä tilintarkastuksesta, direktiivien 78/660/ETY ja 83/349/ETY muuttamisesta sekä neuvoston direktiivin 84/253/ETY kumoamisesta 17.5.2006 annetun Euroopan parlamentin ja neuvoston direktiivin 2006/43/EY, sellaisena kuin se on muutettuna 16.4.2014 annetulla Euroopan parlamentin ja neuvoston direktiivillä 2014/56/EU, 22 a artiklan 1 kohdan a alakohtaa on tulkittava siten, että tilintarkastusyhteisön tiettyä tilintarkastustoimeksiantoa varten päävastuulliseksi tilintarkastajaksi nimeämän kaltaisen lakisääteisen tilintarkastajan on katsottava ottavan vastaan johtoon kuuluvan avainhenkilön tehtävän tarkastetussa yhteisössä kyseisessä säännöksessä tarkoitetulla tavalla silloin, kun hän tekee viimeksi mainitun kanssa kyseistä tehtävää koskevan työsopimuksen, vaikka hän ei vielä tosiasiallisesti aloittaisi työskentelyä mainitussa tehtävässä.

Regan

Ilešič

Juhász

Lycourgos

Jarukaitis

Julistettiin Luxemburgissa 24 päivänä maaliskuuta 2021.

A. Calot Escobar
Kirjaaja

E. Regan
jaoston puheenjohtaja