



Határozatok Tára

A BÍRÓSÁG ÍTÉLETE (ötödik tanács)

2021. március 24.*

„Előzetes döntéshozatal – Társasági jog – 2006/43/EK irányelv – Az éves és összevont (konszolidált) éves beszámolók jogszabályban előírt könyvvizsgálata – A 22a. cikk (1) bekezdésének a) pontja – A jogszabály szerint engedélyezett könyvvizsgálónak a vizsgált szervezet általi foglalkoztatása – Várakozási idő – Kulcsfontosságú vezető tisztségnek a vizsgált szervezetenél történő betöltésére vonatkozó tilalom – Megsértés – A jogsértés súlya és időtartama – A »tisztség betöltése« kifejezés – Terjedelem – Munkaszerződésnek a vizsgált szervezettel történő megkötése – A jogszabály szerint engedélyezett könyvvizsgálók függetlensége – Külső vonatkozás”

A C-950/19. sz. ügyben,

az EUMSZ 267. cikk alapján benyújtott előzetes döntéshozatal iránti kérelem tárgyában, amelyet a Helsingin hallinto-oikeus (helsinki közigazgatási bíróság, Finnország) a Bírósághoz 2019. december 17-én érkezett, 2019. december 13-i határozatával terjesztett elő az

A

által indított,

a **Patentti- ja rekisterihallituksen tilintarkastuslautakunta**

részvételével folyamatban lévő eljárásban,

A BÍRÓSÁG (ötödik tanács),

tagjai: E. Regan tanácselnök (előadó), M. Ilešič, Juhász E., C. Lycourgos és I. Jarukaitis bírák,

főtanácsnok: M. Campos Sánchez-Bordona,

hivatalvezető: A. Calot Escobar,

tekintettel az írásbeli szakaszra,

figyelembe véve a következők által előterjesztett észrevételeket:

– az Európai Bizottság képviseletében H. Støvlbæk, I. Koskinen és L. Armati, meghatalmazotti minőségben,

a főtanácsnok indítványának a 2020. december 10-i tárgyaláson történt meghallgatását követően,

meghozta a következő

* Az eljárás nyelve: finn.

Ítéletet

- 1 Az előzetes döntéshozatal iránti kérelem a 2014. április 16-i 2014/56/EU európai parlamenti és tanácsi irányelvvel (HL 2014. L 158., 196. o.) módosított, az éves és összevont (konszolidált) éves beszámoló jog szerinti könyvvizsgálatáról, a 78/660/EGK és a 83/349/EGK tanácsi irányelv módosításáról, valamint a 84/253/EGK tanácsi irányelv hatályon kívül helyezéséről szóló, 2006. május 17-i 2006/43/EK európai parlamenti és tanácsi irányelv (HL 2006. L 157., 87. o.; a továbbiakban: 2006/43 irányelv) 22a. cikke (1) bekezdése a) pontjának értelmezésére vonatkozik.
- 2 E kérelmet az A, a finn kereskedelmi kamara által jóváhagyott, jogszabály szerint engedélyezett könyvvizsgáló által a Patentti- ja rekisterihallituksen tilintarkastuslautakunta (a szellemi tulajdoni hivatal mellett működő, jogszabályban előírt könyvvizsgálattal foglalkozó bizottság, Finnország; a továbbiakban: illetékes nemzeti hatóság) határozata ellen indított, annak tárgyában folyamatban lévő eljárás keretében terjesztették elő, hogy ez utóbbi hatóság bírságot szabott ki az előbbivel szemben egy olyan társaság kulcsfontosságú vezető tisztségének betöltése céljából való foglalkoztatása következtében, amelynek korábban ő végezte a jogszabályban előírt könyvvizsgálatát.

Jogi háttér

Az uniós jog

- 3 A 2006/43 irányelv (5), (8), (9), (11) és (13) preambulumbekzdése értelmében:

„(5) Ezen irányelv célja a jog szerinti könyvvizsgálatra vonatkozó követelmények magas szintű – jóllehet nem teljes – harmonizációja. Amennyiben ezen irányelv eltérően nem rendelkezik, a jog szerinti könyvvizsgálatot előíró tagállam szigorúbb követelményeket is megállapíthat.

[...]

(8) A harmadik személyek védelme érdekében valamennyi jóváhagyott könyvvizsgálót és könyvvizsgáló céget a nyilvánosság számára hozzáférhető nyilvántartásba kell venni, amely alapvető információkat tartalmaz a jog szerinti könyvvizsgálókról, illetve a könyvvizsgáló cégekről.

(9) A jog szerinti könyvvizsgálók meg kell, hogy feleljenek a legszigorúbb etikai követelményeknek. Ezért rájuk szakmai etikai szabályok kell, hogy vonatkozzanak, amelyek kiterjednek legalább közérdekű hivatásukra, feddhetetlenségükre, pártatlanságukra, valamint szakmai kompetenciájukra és kellő gondosságukra. A jog szerinti könyvvizsgálók közérdekű hivatása azt jelzi, hogy emberek és intézmények széles köre bízik meg a jog szerinti könyvvizsgálók munkájának minőségében. A jó minőségű könyvvizsgálat javítja a pénzügyi beszámolók feddhetetlenségét és hatékonyságát, és ezzel hozzájárul a piacok rendezett működéséhez. [...]

[...]

(11) A jog szerinti könyvvizsgálóknak és a könyvvizsgáló cégeknek a jog szerinti könyvvizsgálat elvégzése során függetlennek kell lenniük. A könyvvizsgálat alá eső jogalanyt tájékoztatathatják a könyvvizsgálatból eredő kérdésekről, de távol kell maradniuk annak belső döntéshozatali folyamataitól. Ha olyan helyzetbe kerülnek, amelyben a függetlenségüket sértő veszély még az ennek csökkentése érdekében alkalmazott óvintézkedések ellenére is túl nagy, vissza kell lépniük vagy tartózkodniuk kell a könyvvizsgálat elvállalásától. [...]

[...]

(13) Fontos valamennyi, [uniós] jog által előírt, jog szerinti könyvvizsgálat egységesen magas minőségét biztosítani. [...]"

- 4 A 2006/43 irányelvnek a „Tárgy és fogalommeghatározások” című I. fejezetében található, „Tárgy” címet viselő 1. cikke kimondja:

„Ezen irányelv az éves és az összevont (konszolidált) éves beszámolók jog szerinti könyvvizsgálatára vonatkozó szabályokat állapítja meg.

[...]"

- 5 Ezen irányelvnek a fenti I. fejezetben található „Fogalommeghatározások” című 2. cikke a következőképpen rendelkezik:

„Ezen irányelv alkalmazásában:

[...]

- 2) »jog szerinti könyvvizsgáló«: az a természetes személy, akit valamely tagállam illetékes hatóságai jóváhagyának ezen irányelvvel összhangban jog szerinti könyvvizsgálat elvégzése céljából;
- 3) »könyvvizsgáló cég«: olyan jogi személy vagy egyéb jogalany – függetlenül annak társasági formájától –, amely jóváhagyást kap valamely tagállam illetékes hatóságaitól ezen irányelvvel összhangban jog szerinti könyvvizsgálat elvégzésére;

[...]

16) »fő könyvvizsgáló partner«:

- a) az a jog szerinti könyvvizsgáló, akit a könyvvizsgáló cég meghatározott könyvvizsgálói megbízátság tekintetében a könyvvizsgáló cég nevében elvégzendő jog szerinti könyvvizsgálat elsőrendű felelőseként jelölt ki; vagy
- b) csoportkönyvvizsgálat esetében legalább az a jog szerinti könyvvizsgáló, akit a könyvvizsgáló cég a csoport szintjén a jog szerinti könyvvizsgálat elvégzésének elsőrendű felelőseként jelölt ki, és az a jog szerinti könyvvizsgáló, akit a jelentős leányvállalatok szintjén elsőrendű felelősként jelöltek ki; vagy
- c) az a jog szerinti könyvvizsgáló, aki aláírja a könyvvizsgálói jelentést;

[...]"

- 6 Az említett irányelvnek a „Szakmai etika, függetlenség, pártatlanság, bizalmasság és szakmai titoktartás” című IV. fejezetében szereplő, „Függetlenség és pártatlanság” című 22. cikke a következőképpen rendelkezik:

„(1) A tagállamok biztosítják, hogy a jogszabályban előírt könyvvizsgálat végzésekor a jogszabály szerint engedélyezett könyvvizsgáló vagy a könyvvizsgáló cég és a jogszabályban előírt könyvvizsgálat eredményét közvetlenül vagy közvetve befolyásolni képes bármely természetes személy független legyen a vizsgált szervezettől, és a vizsgált szervezet döntéshozatalában ne vegyen részt.

A függetlenséget legalább a vizsgálandó pénzügyi kimutatások [helyesen: beszámolók] tárgyidőszakában és a jogszabályban előírt könyvvizsgálat elvégzésének időtartamára meg kell követelni.

A tagállamok gondoskodnak arról, hogy a jogszabály szerint engedélyezett könyvvizsgáló vagy a könyvvizsgáló cég az észszerűség határain belül mindent megtegyen annak érdekében, hogy a jogszabályban előírt könyvvizsgálat végzése során függetlenségét ne befolyásolja olyan fennálló vagy

lehetséges összeférhetetlenség, illetve üzleti vagy egyéb közvetlen vagy közvetett kapcsolat, amelyben a jogszabályban előírt könyvvizsgálatot végző jogszabály szerint engedélyezett könyvvizsgáló vagy könyvvizsgáló cég, és adott esetben annak hálózata, vezető tisztségviselői, könyvvizsgálói, alkalmazottai, valamely olyan egyéb természetes személy, akinek a szolgáltatásai a jogszabály szerint engedélyezett könyvvizsgáló vagy a könyvvizsgáló cég rendelkezésére vagy ellenőrzése alatt állnak, vagy valamely olyan egyéb személy érintett, aki a jogszabály szerint engedélyezett könyvvizsgálóhoz vagy a könyvvizsgáló céghez ellenőrzés folytán közvetlenül vagy közvetetten kapcsolódik.

A jogszabály szerint engedélyezett könyvvizsgáló vagy a könyvvizsgáló cég nem végezheti el a jogszabályban előírt könyvvizsgálatot, ha a következők közötti pénzügyi, személyes, üzleti, munka- vagy egyéb viszony miatt fennáll az önellenőrzés, érdekelttség, érdekképviselés, bizalmi viszony vagy megfélemlítés veszélye:

- a jogszabály szerint engedélyezett könyvvizsgáló, a könyvvizsgáló cég, annak hálózata, valamint a jogszabályban előírt könyvvizsgálat eredményét befolyásolni képes bármely természetes személy, és
- a vizsgált szervezet,

és ennek eredményeképpen egy pártatlan, észszerűen gondolkodó és tájékozott harmadik személy – az alkalmazott óvintézkedéseket is figyelembe véve – arra a következtetésre jutna, hogy a jogszabály szerint engedélyezett könyvvizsgáló vagy a könyvvizsgáló cég függetlensége csorbát szenved.

[...]

(4) A tagállamok gondoskodnak arról, hogy a (2) bekezdésben említett személyek vagy cégek egy adott vizsgált szervezet jogszabályban előírt könyvvizsgálatában ne vegyenek részt, és annak eredményét egyéb módon se befolyásolják, ha e személyek vagy cégek:

[...]

c) az (1) bekezdésben említett időszak során a szóban forgó vizsgált szervezettel munkaviszonyban, üzleti vagy egyéb olyan kapcsolatban álltak, amely összeférhetetlenséget okozhat vagy általában összeférhetetlenséget okozónak tekinthető.

(5) A (2) bekezdésben említett személyek vagy cégek nem kérhetnek és nem fogadhatnak el sem anyagi értéket képviselő, sem anyagi értéket nem képviselő ajándékot vagy szívességet a vizsgált szervezettől vagy valamely hozzá kapcsolódó szervezettől, kivéve, ha azokat egy pártatlan, észszerűen gondolkodó és tájékozott harmadik személy is csekély vagy jelentéktelen értékűnek tartaná.

[...]”

- 7 A 2006/43 irányelvnek szintén az ezen irányelv IV. fejezetében szereplő 22a. cikke, amelynek címe „Korábbi, jogszabály szerint engedélyezett könyvvizsgálók, illetve korábbi, jogszabály szerint engedélyezett könyvvizsgálóknál vagy korábbi könyvvizsgáló cégeknél foglalkoztatott alkalmazottak foglalkoztatása a vizsgált szervezeteknél”, tartalmazza annak (1) bekezdését, amelynek szövege a következő:

„A tagállamok gondoskodnak arról, hogy a jogszabály szerint engedélyezett könyvvizsgáló, illetve a jogszabályban előírt könyvvizsgálatot egy könyvvizsgáló cég nevében elvégző fő könyvvizsgáló partner azt követően, hogy megszűnt a könyvvizsgálati megbízás kapcsán jogszabály szerint engedélyezett

könyvvizsgálóként vagy fő könyvvizsgáló partnerként betöltött szerepe, legalább egy éven át, illetve közérdeklődésre számot tartó gazdálkodó egységek jogszabályban előírt könyvvizsgálata esetében legalább két éven át:

- a) ne töltsön be kulcsfontosságú vezető tisztséget a vizsgált szervezetnél;
 - b) adott esetben ne legyen a vizsgált szervezet auditbizottságának tagja, vagy ilyen bizottság hiányában az auditbizottságnak megfelelő feladatokat ellátó testület tagja;
 - c) ne legyen a vizsgált szervezet irányító testületének nem ügyvezető tagja, vagy a vizsgált szervezet felügyelő testületének tagja.”
- 8 Az említett irányelv „Könyvvizsgálati standardok és könyvvizsgálói jelentés” című V. fejezetében szereplő, „Könyvvizsgálói jelentés” című 28. cikke a következőket írja elő:

„(1) A jogszabály szerint engedélyezett könyvvizsgáló(k) vagy a könyvvizsgáló cég(ek) köteles(ek) a jogszabályban előírt könyvvizsgálat eredményeit könyvvizsgálói jelentésben bemutatni. [...]

(2) A könyvvizsgálói jelentést írásos formában kell elkészíteni és annak:

[...]

- c) hitelesítő, korlátozott vagy elutasító könyvvizsgálói záradékot kell tartalmaznia, továbbá egyértelműen fel kell tüntetnie a jogszabály szerint engedélyezett könyvvizsgáló(k) vagy a könyvvizsgáló cég(ek) véleményét:
 - i. arról, hogy az éves pénzügyi kimutatások megbízható és valós összképet adnak-e a vonatkozó pénzügyi beszámolási keretnek megfelelően; valamint

[...]”

- 9 A 2006/43 irányelvet módosító 2014/56 irányelv (1), (6)–(8) és (10) preambulumbekzdésének szövege a következő:

„(1) A 2006/43/EK európai parlamenti és tanácsi irányelv megállapítja a jogszabályban előírt könyvvizsgálatot végző személyek jóváhagyásának és nyilvántartásba vételének feltételeit, a függetlenség, a pártatlanság és a szakmai etika e személyekre vonatkozó szabályait, valamint közfelügyeletük kereteit. Szükséges azonban a szabályok további uniós szintű harmonizációja annak érdekében, hogy az e személyekre vonatkozó követelmények átláthatóbbá és kiszámíthatóbbá válhassanak, továbbá megerősödjön függetlenségük és pártatlanságuk feladataik ellátása során. [...]

[...]

- (6) A jogszabályban előírt könyvvizsgálat során, annak lényegi elemeként különösen fontos megerősíteni a függetlenséget. Annak érdekében, hogy a jogszabály szerint engedélyezett könyvvizsgálók és a könyvvizsgáló cégek a jogszabályban előírt könyvvizsgálatokat a vizsgált szervezetektől való nagyobb függetlenség mellett végezhesék, a jogszabály szerint engedélyezett könyvvizsgálat eredményét közvetlenül vagy közvetve befolyásolni képes, bármely jogszabály szerint engedélyezett könyvvizsgálónak vagy könyvvizsgáló cégnek és bármely természetes személynek függetlennek kell lennie a vizsgált szervezettől, és nem vehet részt a vizsgált szervezet döntéshozatali folyamatában. [...]

- (7) A jogszabály szerint engedélyezett könyvvizsgálóknak és a könyvvizsgáló cégeknek az vizsgált szervezetek jogszabályban előírt könyvvizsgálata során függetlennek kell lenniük, és el kell kerülni az összeférhetetlenséget. A jogszabály szerint engedélyezett könyvvizsgálók és a könyvvizsgáló cégek függetlenségének megállapítása érdekében számításba kell venni a jogszabály szerint engedélyezett könyvvizsgálókat és a könyvvizsgáló cégeket magában foglaló hálózat jelenségét. A függetlenség követelményének a könyvvizsgálói jelentés tárgyidőszakában mindvégig, vagyis a vizsgálandó pénzügyi kimutatások tárgyidőszakában és a jogszabályban előírt könyvvizsgálat elvégzésének időtartama alatt egyaránt eleget kell tenni.
- (8) A jogszabály szerint engedélyezett könyvvizsgálóknak, a könyvvizsgáló cégeknek és alkalmazottaiknak tartózkodniuk kell különösen az olyan szervezet jogszabályban előírt könyvvizsgálatának elvégzésétől, amelyhez üzleti vagy pénzügyi érdekük fűződik, továbbá tartózkodniuk kell a vizsgált szervezet által kibocsátott, garantált vagy egyéb módon támogatott pénzügyi eszközökkel való kereskedéstől, a diverzifikált kollektív befektetési formák keretében fennálló részesedések kivételével. A jogszabály szerint engedélyezett könyvvizsgálónak vagy a könyvvizsgáló cégnek tartózkodnia kell a vizsgált szervezet belső döntéshozatali folyamataiban való részvételtől. Ki kell zárni annak lehetőségét, hogy a jogszabály szerint engedélyezett könyvvizsgálók, a könyvvizsgáló cégek és a jogszabályban előírt könyvvizsgálatra vonatkozó megbízásban közvetlenül részt vevő alkalmazottaik a vizsgált szervezetnél vezetői vagy igazgatósági tisztséget töltsenek be a könyvvizsgálói megbízás befejezését követő megfelelő idő letelte előtt.

[...]

- (10) A jogszabály szerint engedélyezett könyvvizsgálók és a könyvvizsgáló cégek megfelelő belső szervezeti felépítésének is hozzá kell járulnia a függetlenségüket fenyegető veszélyek megelőzéséhez. Így a könyvvizsgáló cég tulajdonosai vagy részvényesei, valamint az ilyen cég vezetői nem avatkozhatnak bele a jogszabályban előírt könyvvizsgálat elvégzésébe olyan módon, hogy az veszélyeztesse annak a jogszabály szerint engedélyezett könyvvizsgálónak a függetlenségét és pártatlanságát, aki a jogszabályban előírt könyvvizsgálatot a könyvvizsgáló cég nevében végzi. Emellett a jogszabály szerint engedélyezett könyvvizsgálóknak és a könyvvizsgáló cégeknek a szervezetükön belül a jogszabályban előírt könyvvizsgálati tevékenységben részt vevő alkalmazottakra és egyéb személyekre vonatkozóan megfelelő belső szabályokat és eljárásokat kell kialakítaniuk, annak érdekében, hogy biztosítsák jogszabályi kötelezettségeik teljesítését. Ezeknek a szabályoknak és eljárásoknak különösen arra kell irányulniuk, hogy a függetlenséget fenyegető veszélyeket kiküszöböljék, illetve kezeljék, továbbá biztosítaniuk kell a jogszabályban előírt könyvvizsgálat minőségét, integritását és alaposságát. Ezeknek a szabályoknak és eljárásoknak arányosaknak kell lenniük a jogszabály szerint engedélyezett könyvvizsgáló vagy a könyvvizsgáló cég tevékenysége terjedelmével és összetettségével.”

A finn jog

- 10 A 2015. szeptember 18-i tilintarkastuslaki (1141/2015) (a jogszabályban előírt könyvvizsgálatról szóló törvény [1141/2015]) „a jogszabály szerint engedélyezett könyvvizsgálóra vonatkozó egyéb rendelkezések” című 4. fejezetének a „Jogszabály szerint engedélyezett könyvvizsgálónak a vizsgált szervezet általi foglalkoztatása” címet viselő 11. §-a a következőképpen rendelkezik:

„A jogszabály szerint engedélyezett könyvvizsgáló, illetve a jogszabályban előírt könyvvizsgálatot egy könyvvizsgáló cég nevében elvégző fő könyvvizsgáló partner a jogszabályban előírt könyvvizsgálattól számított legalább egy éven át nem töltheti be az alábbiakban felsorolt tisztségeket:

- 1) kulcsfontosságú vezető tisztség a vizsgált szervezetnél;

- 2) tagság a vizsgált szervezet auditbizottságában vagy az auditbizottságnak megfelelő feladatokat ellátó testületben;
- 3) nem ügyvezető jellegű tagság a vizsgált szervezet irányító testületében vagy tagság a vizsgált szervezet felügyelő testületében.

Az első bekezdésben említett időtartam két év, ha a könyvvizsgálat tárgyát közérdeklődésre számot tartó gazdálkodó egység képezi.

[...]

- 11 E törvény „Szankciók” című 10. fejezetének „Bírság és a bírság meghatározása” című 5. §-a előírja:

„A könyvvizsgálattal foglalkozó bizottság bírságot szabhat ki, ha a jogszabály szerint engedélyezett könyvvizsgáló nem tartja be az e törvény 4. fejezetének 11. §-ában a jogszabály szerint engedélyezett könyvvizsgálónak a vizsgált szervezet általi foglalkoztatása tekintetében meghatározott időtartamot.

A 4. fejezet 11. §-ában meghatározott időtartam be nem tartása esetén kiszabható bírság összege legfeljebb 50 000 euró.

A bírságot az állam részére kell megfizetni.”

- 12 E 10. fejezetnek „A szankció meghatározása során figyelembe veendő tényezők” című 7. §-a kimondja:

„A bírság meghatározása során az összes releváns körülményt figyelembe kell venni. Ezek a következők:

- 1) a jogsértés súlyossága és időtartama;

[...]

Az alapeljárás és az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdések

- 13 Az alapeljárás felperese 2014-től 2018. július 12-ig egy könyvvizsgáló cég nevében fő könyvvizsgáló partnerként végezte az X Oyj (a továbbiakban: vizsgált társaság) jogszabályban előírt könyvvizsgálatát.
- 14 2018. február 5-én az említett felperes e minőségében befejezte e társaságnak a 2017. pénzügyi évre vonatkozó jogszabályban előírt könyvvizsgálatát.
- 15 2018. július 12-én az alapeljárás felperese munkaszerződést kötött a fenti társasággal.
- 16 A vizsgált társaság 2018. július 17-én tőzsdei közleményben bejelentette, hogy az alapeljárás felperesét pénzügyi részlege vezetőjének és vezetői testülete tagjának nevezte ki, aki 2019 februárjában kezdi meg e tisztségek ellátását.
- 17 2018. augusztus 31-én megszűnt az említett felperesnek az öt alkalmazó könyvvizsgáló cégnél betöltött tisztsége. Az utóbbi könyvvizsgáló cég révén ugyanezen a napon a könyvvizsgálók felügyeleti testületének megküldött nyilatkozatban a vizsgált társaság írásban megerősítette, hogy a felperes a 2018. pénzügyi évre vonatkozó könyvvizsgálati jelentés közzétételét megelőzően e társaságnál sem kulcsfontosságú vezető tisztséget nem fog betölteni, sem a társaság pénzügyeivel vagy adatainak közlésével kapcsolatos kulcsfontosságú tisztséget nem fog ellátni.

- 18 2018. november 13-i határozatával (a továbbiakban: vitatott határozat) az illetékes nemzeti hatóság 50 000 euró összegű bírságot szabott ki az alapeljárás felperesével szemben azzal az indokkal, hogy ez utóbbi nem tartotta tiszteletben a jogszabályban előírt könyvvizsgálatról szóló törvény 4. fejezetének 11. §-ában előírt, kétéves úgynevezett „várakozási” időszakot a közérdeklődésre számot tartó gazdálkodó egységek tekintetében. E hatóság úgy ítélte meg, hogy ezt az időszakot attól az időponttól kell számítani, amikor a felperesnek megszűnt a vizsgált társaság jogszabályban előírt könyvvizsgálata keretében a könyvvizsgáló cégnél fő könyvvizsgálói partnerként betöltött szerepe, azaz 2018. július 12-től. Márpedig e felperes ugyanezen naptól kezdve kulcsfontosságú vezető tisztséget, a jelen esetben a pénzügyi részleg vezetőjének munkakörét töltötte be e társaságon belül, annak következtében, hogy e társasággal munkaszerződést kötött.
- 19 2018. december 14-én egy másik könyvvizsgáló céget jegyeztek be a cégjegyzékbe a vizsgált társaság jogszabályban előírt könyvvizsgálataival megbízott szervezetként.
- 20 Miután e másik könyvvizsgáló cég 2019. február 5-én elvégezte a fenti társaságnak a 2018. pénzügyi évet érintő könyvvizsgálatát, az alapeljárás felperese e társaságnál kezdte el feladatait a pénzügyi részleg vezetőjeként és a vezetői testület tagjaként ellátni.
- 21 Az alapeljárás felperese keresetet indított a Helsingin hallinto-oikeus (helsinki közigazgatási bíróság, Finnország) előtt a vitatott határozatban vele szemben kiszabott bírság legalább felére történő csökkentése iránt.
- 22 E kereset alátámasztása érdekében az alapeljárás felperese arra hivatkozik, hogy a vitatott határozat a jogsértés súlyának és időtartamának téves értelmezésén alapul, mivel a 2006/43 irányelv 22a. cikke (1) bekezdésének a) pontjában szereplő „tiszttség betöltése” kifejezés szükségszerűen olyan helyzetre utal, amelyben az érintett személy ténylegesen munkába lépett. Amíg ugyanis nem ez a helyzet, e személy, még ha érezhet is erkölcsi kötődést az őt alkalmazó társaság iránt, nem rendelkezik tényleges tisztséggel, és nincs befolyással e társaság üzletmenetére. Márpedig a függetlenségre vonatkozó értékelés egyik központi eleme az a képesség, hogy az érintett személy befolyásolhatja új munkaadójának éves beszámolóját. Ebből az következik, hogy a jelen esetben az érintett tisztséget úgy kell tekinteni, mint amelyet az említett felperes az ellenőrzött társaságban a pénzügyi részleg vezetőjeként való 2019. februári munkába lépésétől kezdve töltött be.
- 23 Ezenkívül az alapeljárás felperese hangsúlyozza, hogy a tényleges munkába lépés előtt a körülmények megváltozhatnak. Ily módon a jelen ügyben, figyelemmel arra, hogy egy másik könyvvizsgáló céget bízták meg a vizsgált társaság 2018-as pénzügyi évre vonatkozó jogszabályban előírt könyvvizsgálataival, meg kell állapítani, hogy a várakozási idő e társaság jogszabályban előírt könyvvizsgálata 2018. február 5-i befejezésének időpontjában kezdődött, amely könyvvizsgálat elvégzésével a felperest a 2017-es pénzügyi évre vonatkozóan bízták meg. Ha a várakozási időt a tényleges függetlenség szempontja alapján határozták volna meg, annak időtartama a jelen ügyben ennek folytán egy teljes évet ért volna el, jöllehet szigorúan formális szempontból ez az időszak hozzávetőleg hét hónap volt, amely a 2018. július 12-től – a vizsgált társasággal kötött munkaszerződés aláírásának időpontjától – 2019. február 5-ig, az e társaság 2018-as pénzügyi évre vonatkozó jogszabályban előírt könyvvizsgálata befejezésének időpontjáig tartó időszakot öleli fel.
- 24 Az alapeljárás felperese egyébiránt megjegyezte, hogy a felvételéről szóló tájékoztatást átlátható módon nyújtották annak érdekében, hogy a kívülállók számára egyértelmű legyen, hogy a helyzet gondos mérlegelés tárgyát képezte, és óvintézkedésekre került sor. Ily módon a vizsgált társaság 2018. pénzügyi évre vonatkozó jogszabályban előírt könyvvizsgálataival megbízott könyvvizsgáló cég változása miatt a felperes nem állt e társaság alkalmazásában, jöllehet az őt korábban alkalmazó könyvvizsgáló cég még vizsgálta e társaság beszámolóit. A jogszabályban előírt könyvvizsgálatról szóló törvény 10. fejezete 5. §-a alkalmazásának tehát álláspontja szerint az a feltétele, hogy a könyvvizsgálaton alapuló jogviszony azt követően is fennmarad, hogy a fő könyvvizsgálói partnert a vizsgált társaság felvette.

- 25 Az illetékes nemzeti hatóság azt állítja, hogy a vitatott határozatban figyelembe vette a jogszabályban előírt könyvvizsgálatról szóló törvény 10. fejezetének 7. §-ában említett, a szankciók kiszabását érintő körülményeket.
- 26 Kétségtelen, hogy az e törvény 4. fejezetének 11. §-a értelmében vett „tiszttség betöltése” kifejezés úgy értelmezhető, hogy az mind a szóban forgó állásra vonatkozó munkaszerződés aláírására, mind pedig a tényleges munkába lépésre utal. Az is helytálló, hogy a körülmények e két esemény között megváltozhatnak. Márpedig nem indokolt olyan cselekményt szankcionálni, amely még nem következett be.
- 27 Mindazonáltal számos körülmény szól ezen értelmezések közül az első mellett. Különösen, mivel a várakozási idő a jogszabály szerint engedélyezett könyvvizsgáló függetlenségének biztosítására irányul, a külsődleges körülményeket és a látszatot megfelelően figyelembe kell venni. Márpedig a munkaszerződés megkötése – különösen akkor, ha azt a piacok számára hozzáférhetővé tették – harmadik személyek által észlelhető olyan körülménynek minősül, amely közvetlenül befolyásolja a felvett személy, a munkáltatója és az érintett szereplők magatartását. Az ilyen munkaszerződést kötő, jogszabály szerint engedélyezett könyvvizsgáló ebből következően kötődik az új munkáltatójához, abban az értelemben, hogy bizonyos mértékű lojalitást kell tanúsítania vele szemben, és ez utóbbi érdekeinek megfelelően kell eljárnia, akár a tényleges munkába lépését megelőzően is. A vizsgált szervezet vezető tiszttségének betöltésére felvett jogszabály szerint engedélyezett könyvvizsgáló tehát már a munkaszerződés megkötésétől kezdve nem tekinthető függetlennek. Ezzel szemben a tényleges munkába lépés időpontja nem meghatározó.
- 28 A kérdést előterjesztő bíróság úgy véli, hogy az alapeljárás kimenetele, amely arra a kérdésre vonatkozik, hogy az illetékes nemzeti hatóság kiszabhatta-e az alapeljárás felperesével szemben 50 000 euró összegű bírságot a jogszabályban előírt könyvvizsgálatról szóló törvény 4. fejezetének 11. §-ában előírt várakozási idő be nem tartása miatt, e várakozási idő időtartamának számítási módjától függ. Ahhoz ugyanis, hogy az érdekeltnek felrótt jogsértés súlyáról és időtartamáról e törvény 10. fejezetének 7. §-a alapján határozni lehessen, meg kell határozni azt az időpontot, amelytől kezdve őt úgy kell tekinteni, hogy az említett törvény 4. fejezetének 11. §-a értelmében – amely a 2006/43 irányelv 22a. cikkének (1) bekezdését hajtja végre a nemzeti jogban – a vizsgált társaságban kulcsfontosságú vezető tiszttséget töltött be.
- 29 E körülmények között a Helsingin hallinto-oikeus (helsinki közigazgatási bíróság, Finnország) úgy határozott, hogy az eljárást felfüggeszti, és előzetes döntéshozatal céljából a következő kérdéseket terjeszti a Bíróság elé:
- „1) Úgy kell-e értelmezni a [2006/43] irányelv 22a. cikkének (1) bekezdését, hogy a fő könyvvizsgáló partner a munkaszerződés megkötésével tölti be az e bekezdésben meghatározott típusú állást?
- 2) Az [első] kérdésre adandó nemleges válasz esetén: Úgy kell-e értelmezni [a fenti irányelv] 22a. cikkének (1) bekezdését, hogy a fő könyvvizsgáló partner az érintett állásban történő munkába állással tölti be az e bekezdésben meghatározott típusú állást?”

Az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdésekről

- 30 Két kérdésével, amelyeket együtt kell vizsgálni, a kérdést előterjesztő bíróság lényegében arra vár választ, hogy a 2006/43 irányelv 22a. cikke (1) bekezdésének a) pontját úgy kell-e értelmezni, hogy az olyan jogszabály szerint engedélyezett könyvvizsgálót, mint a könyvvizsgáló cég által jogszabályban előírt könyvvizsgálati feladat ellátása keretében kijelölt fő könyvvizsgálói partner, attól kezdve kell úgy kell tekinteni, mint aki a vizsgált szervezetben e rendelkezés értelmében vett kulcsfontosságú vezető tiszttséget tölt be, hogy e szervezettel e tiszttségre vonatkozóan munkaszerződést köt, vagy attól az időponttól kezdve, hogy e tiszttségben ténylegesen munkába lép.

- 31 Előzetesen emlékeztetni kell arra, hogy amennyiben a jogszabály szerint engedélyezett könyvvizsgálót, illetve a jogszabályban előírt könyvvizsgálatot egy könyvvizsgáló cég nevében elvégző fő könyvvizsgáló partnert a vizsgált szervezet felveszi, a 2006/43 irányelv 22a. cikkének (1) bekezdése az adott esettől függően legalább egy évig, illetve közérdeklődésre számot tartó gazdálkodó egység általi felvétel esetén legalább két évig terjedő várakozási időt ír elő attól kezdve, hogy megszűnt a könyvvizsgálati megbízás alapján jogszabály szerint engedélyezett könyvvizsgálóként vagy fő könyvvizsgáló partnerként betöltött szerepe, amely időszak során az ilyen könyvvizsgáló vagy partner számára nem megengedett, hogy a vizsgált szervezetnél kulcsfontosságú vezető tisztséget „töltsön be”.
- 32 A kérdést előterjesztő bíróság által szolgáltatott információkból kitűnik, hogy a Bíróság elé terjesztett kérdések egy olyan jogvitával összefüggésben merültek fel, amelynek keretében az alapeljárás felperese, noha nem vitatja, hogy megsértette a jelen ügyben alkalmazandó kétéves várakozási időszakot, az illetékes nemzeti hatóság által e jogsértés miatt azzal az indokkal kiszabott bírsági csökkentését kívánja elérni, hogy ugyanazon a napon, amikor megszűnt az adott társaságot érintő jogszabályban előírt könyvvizsgálati megbízás kapcsán fő könyvvizsgáló partnerként betöltött szerepe, e társasággal munkaszerződést kötött, amelynek alapján a pénzügyi részlegének vezetője és vezetői testületének tagja lett. E hatóság szerint e tekintetben nem releváns az a körülmény, hogy az alapeljárás felperese csak egy későbbi időpontban, több mint hat hónappal e munkaszerződés megkötését követően, és hozzávetőleg egy évvel azután lépett ténylegesen munkába, hogy befejezte az említett társaság utolsó jogszabályban előírt könyvvizsgálatát, amelyet a fenti könyvvizsgáló cég számára végzett.
- 33 Ebből következik, hogy kérdései útján e bíróság, amint azt az előzetes döntéshozatalra utaló határozatban kifejezetten hangsúlyozza, azt kívánja meghatározni, hogy – mivel a releváns várakozási idő megsértését nem vitatják – e jogsértés mennyire súlyosnak és milyen időtartamúnak tekinthető, azzal, hogy pontosítani kívánja a 2006/43 irányelv 22a. cikke (1) bekezdésének a) pontjában használt „tisztség betöltése” kifejezés tartalmát azon időpont meghatározása érdekében, amelyet e jogsértés elkövetése időpontjának kell tekinteni.
- 34 E tekintetben emlékeztetni kell arra, hogy a Bíróság állandó ítélkezési gyakorlata értelmében valamely uniós jogi rendelkezés értelmezéséhez nemcsak annak kifejezéseit, hanem szöveggörnyezetét, és annak a szabályozásnak a célkitűzéseit is figyelembe kell venni, amelynek az részét képezi (lásd különösen: 2020. október 6-i Jobcenter Krefeld ítélet, C-181/19, EU:C:2020:794, 61. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).
- 35 A 2006/43 irányelv 22a. cikke (1) bekezdése a) pontjának szövegét illetően meg kell állapítani, hogy az e rendelkezés egyes nyelvi változataiban használt igék, mint például „nastoupit” a cseh nyelvi változatban, „übernimmt”, a német nyelvi változatban, „occuper” a francia nyelvi változatban és „privzeti” a szlovén nyelv változatban, azt sugallhatják, hogy az említett rendelkezés azt követeli meg, hogy az érintett a vizsgált szervezetnél kész legyen e tisztségben munkába lépni vagy ténylegesen munkába lépjen.
- 36 Ugyanezen rendelkezés más nyelvi változataiból azonban inkább az tűnik ki, hogy e rendelkezés alkalmazásához elegendő lehet, ha az érintett a tisztség betöltésére vonatkozó kötelezettségvállalással elfogadja az említett tisztséget, és így a munkaszerződés megkötésének időpontja minősül az e tekintetben figyelembe veendő releváns időpontnak. Ilyen értelmezés következik többek között a spanyol („asuma”), az olasz („accettare”), a holland („anvaardt”) és a lengyel („zajęli”) nyelvi változatokban használt igékből.
- 37 E körülmények között a 2006/43 irányelv 22a. cikke (1) bekezdése a) pontjának egy vagy több nyelvi változat szövegén alapuló – a többi nyelvi változat kizárásával történő – tisztán szó szerinti értelmezése nem élvezhet elsőbbséget. A Bíróság állandó ítélkezési gyakorlatának megfelelően ugyanis egy uniós jogi rendelkezés valamely nyelvi változatának megfogalmazása nem szolgálhat e rendelkezés értelmezésének kizárólagos alapjául, illetve nem élvezhet elsőbbséget más nyelvi változatokkal.

szemben, mivel az uniós jog rendelkezéseit egységesen kell értelmezni és alkalmazni az Unió valamennyi nyelvén készült változatok figyelembevételével (lásd különösen: 2020. október 8-i *Combinova* ítélet, C-476/19, EU:C:2020:802, 31. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

- 38 Tekintettel a 2006/43 irányelv 22a. cikke (1) bekezdése a) pontjának különböző nyelvi változatai közötti eltérésekre, meg kell vizsgálni azt a szövegkörnyezetet, amelybe e rendelkezés illeszkedik, valamint az általa követett célokat, és azon szabályozást, amelynek a részét képezi.
- 39 E tekintetben meg kell állapítani, hogy ezen irányelv célja – amint az az (5), (8), (9), (11) és (13) preambulumbekzdésével összefüggésben értelmezett 1. cikkéből kitűnik –, hogy megvalósítsa a jogszabályban előírt könyvvizsgálatra vonatkozó követelmények magas szintű harmonizációját, többek között oly módon, hogy szigorú etikai normákat ír elő a jogszabály szerint engedélyezett könyvvizsgálók számára, különösen feddhetetlenségük, függetlenségük és pártatlanságuk vonatkozásában, a könyvvizsgálatok minőségének mind a vizsgált szervezetek, mind pedig a harmadik személyek érdekében történő garntálása, és ily módon a piacok rendezett működéséhez való hozzájárulás érdekében, biztosítva, hogy a pénzügyi kimutatások e szervezetekről megbízható és valós képet adnak.
- 40 A 2006/43 irányelvnek a 2014/56 irányelv által az irányelvbe beillesztett 22a. cikke e célkitűzés keretébe illeszkedik, mivel e rendelkezés, amint az különösen ez utóbbi irányelv (1) preambulumbekzdéséből kitűnik, az uniós jogalkotó által a 2006/43 irányelv „Szakmai etika, függetlenség, pártatlanság, bizalmasság és szakmai titoktartás” című, az utóbbi irányelv 22–24. cikkét magában foglaló IV. fejezetébe abból a célból beillesztett szabályok részét képezi, hogy mélyrehatóbb harmonizáció révén megerősítse többek között a jogszabály szerint engedélyezett könyvvizsgálók függetlenségét feladatuk ellátása során.
- 41 Amint az a 2014/56 irányelv (6)–(8) és (10) preambulumbekzdéséből kitűnik, e szabályok lényegében egyrészt annak biztosítására irányulnak, hogy a jogszabály szerint engedélyezett könyvvizsgálók tartózkodjanak a vizsgált szervezet belső döntéshozatali folyamataiban való részvételtől, és ne merüljön fel összeférhetetlenség, különösen oly módon, hogy kizárják az olyan szervezetek könyvvizsgálatát, amelyekhez e könyvvizsgálóknak üzleti vagy pénzügyi érdekük fűződik, másrészt pedig arra, hogy megvédjék őket azon könyvvizsgáló cég tulajdonosainak, részvényeseinek vagy vezetőinek beavatkozásától, amely alkalmazza őket, aminek célja a könyvvizsgálat minőségének és feddhetetlenségének, és ebből következően megbízhatóságának a vizsgált szervezet és harmadik személyek irányában történő garntálása a fenti irányelvnek a jelen ítélet 39. pontjában felidézett célkitűzésével összhangban, minden olyan beavatkozás megakadályozása révén, amely közvetlenül vagy közvetve befolyásolhatja a könyvvizsgálatoknak például a 2006/43 irányelv 28. cikkében szabályozott könyvvizsgálói jelentésben szereplő eredményét.
- 42 Ebből kitűnik, hogy a függetlenség követelményének nemcsak belső vonatkozása van, amennyiben az arra irányul, hogy biztosítsa az vizsgált szervezet számára a könyvvizsgálattal megbízott jogszabály szerint engedélyezett könyvvizsgáló által végzett könyvvizsgálat megbízhatóságát, hanem külső vonatkozása is, amennyiben a harmadik személyek, például a hitelezők és a befektetők által az említett könyvvizsgálat megbízhatóságába vetett bizalom megőrzésére irányul. E külső szempont annál is inkább jelentőséggel bír, mivel e bizalom kulcsfontosságú a tagok és a részvényesek részesedései értékének védelme, és ennél fogva annak biztosítása érdekében, hogy a piacok a befektetők számára összességükben megfelelően működjenek. A jogszabályban előírt könyvvizsgálatoknak tehát nemcsak megbízhatónak kell lenniük, hanem azokat harmadik személyeknek ilyennek is kell tekinteniük.
- 43 Az uniós jogalkotó – amint az különösen a 2014/56 irányelv (8) preambulumbekzdéséből kitűnik – e kettős, belső és külső szempont alapján tiltotta meg, hogy valamely jogszabály szerint engedélyezett könyvvizsgáló ne csupán a könyvvizsgálói jelentés tárgyidőszakában, hanem – amint azt a 2006/43 irányelv 22a. cikkének (1) bekezdésében foglalt rendelkezések tükrözik – a könyvvizsgálati megbízás

kapcsán jogszabály szerint engedélyezett könyvvizsgálóként vagy fő könyvvizsgáló partnerként betöltött szerepének megszűnését követő megfelelő időszakban is, a vizsgált szervezetnél vezetői vagy igazgatósági tisztséget töltsön be.

- 44 Amint azt a főtanácsnok az indítványának 52–55. pontjában lényegében megjegyezte, az ilyen tilalom célja tehát, hogy amennyire csak lehet, kiküszöbölje a jogszabály szerinti engedélyezett könyvvizsgáló arra való ösztönzését, hogy a vizsgált szervezettel a foglalkoztatására irányuló jogviszonyt tervezzen vagy létesítsen azon időszakban, amelynek során e szervezet jogszabályban előírt könyvvizsgálatát végezte, illetve egy meghatározott későbbi időszak során. Közelebbről, az uniós jogalkotó e tilalommal annak elkerülésére törekszik, hogy az ilyen könyvvizsgáló arra érezzen kísértést, hogy a saját, tényleges vagy potenciális érdekeit részesítse előnyben azáltal, hogy az ilyen szervezetről engedékeny jelentést ad ki, amit az utóbbi rövid vagy középtávon a szervezeten belüli kulcsfontosságú vezető tisztség feljárnásával jutalmaz.
- 45 Márpedig meg kell állapítani, hogy önmagában a jogszabály szerint engedélyezett könyvvizsgáló és a vizsgált szervezet közötti szerződéses viszony fennállása, sőt már akár az erre irányuló tárgyalások megkezdése is nem csupán összeférhetlenséget eredményezhet, hanem egyben annak látszatát is keltheti.
- 46 Ugyanis, amint arra az Európai Bizottság az írásbeli észrevételeiben helyesen hivatkozott, figyelemmel az ilyen szerződéses jogviszonyból eredő lojalitási és jóhiszeműségi kötelezettségekre, valamint azon közeli kapcsolatra, amelyet az abban részt vevő felek között látszólag létrehoz, e jogviszonyt harmadik személyek úgy észlelhetik, mint amely befolyásolhatja vagy befolyásolta az érintett jogszabály szerint engedélyezett könyvvizsgáló által vizsgált szervezet könyvvizsgálatát, és ennek következtében csorbíthatja e harmadik személyeknek az e könyvvizsgálat megbízhatóságába vetett bizalmát.
- 47 E tekintetben különösen hangsúlyozni kell, hogy még akkor is, ha a jogszabály szerint engedélyezett könyvvizsgálónak a – valamely meghatározott szervezet tekintetében végzett – jogszabályban előírt könyvvizsgálatra vonatkozó megbízás keretében megszűnt a könyvvizsgálóként vagy fő könyvvizsgáló partnerként betöltött szerepe, az ilyen könyvvizsgáló és az említett szervezet közötti szerződéses jogviszonyra irányuló tárgyalás vagy a szerződés megkötése elegendő lehet ahhoz, hogy harmadik személyekben az ilyen szerep megszűnése előtt végzett könyvvizsgálat minőségét és feddhetetlenségét illetően visszamenőlegesen kétséget ébresszen.
- 48 Ily módon úgy tűnik, hogy különös tekintettel arra, hogy a harmadik személyek észlelése milyen jelentőséggel bír a jogszabály szerint engedélyezett könyvvizsgáló függetlensége vonatkozásában, az utóbbit úgy kell tekinteni, mint aki attól kezdve – a 2006/43 irányelv 22a. cikke (1) bekezdésének a) pontja értelmében véve – tisztséget tölt be a vizsgált szervezetnél, hogy közöttük szerződéses jogviszony jött létre, még ha az ilyen könyvvizsgáló addig nem is lépett ténylegesen munkába e tisztségében az említett szervezetnél.
- 49 Ez az értelmezés a 2006/43 irányelv 22. cikkének rendelkezéseiből ered, amely rendelkezéseknek kifejezetten az a céljuk, hogy körülhatárolják a jogszabály szerint engedélyezett könyvvizsgálók függetlenségét, és amelyekkel összefüggésben az ezen irányelv 22a. cikke (1) bekezdésének hatályát meg kell határozni, mivel – amint az a jelen ítélet 40. pontjából kitűnik – az említett rendelkezések összességét az uniós jogalkotó e függetlenség megerősítése érdekében fogadta el.
- 50 E 22. cikk (1) bekezdése szerint ugyanis annak biztosítása érdekében, hogy a jogszabály szerint engedélyezett könyvvizsgáló ne vegyen részt valamely vizsgált szervezet döntéshozatalában, a tagállamok gondoskodnak arról, hogy az észszerűség határain belül minden intézkedést megtegyenek annak megakadályozása érdekében, hogy e könyvvizsgáló és az említett szervezet között olyan összeférhetlenség jöjjön létre, amely többek között közvetlen vagy közvetett, létező vagy potenciális,

pénzügyi, személyes, üzleti kapcsolatból vagy munkaviszonyból eredhet, amelynek „eredményeképpen egy pártatlan, észszerűen gondolkodó és tájékozott harmadik személy [...] arra a következtetésre jutna”, hogy e könyvvizsgáló függetlensége csorbát szenved.

- 51 Ugyanígy, az említett 22. cikk (4) bekezdésének c) pontja értelmében a tagállamok kötelesek biztosítani, hogy a jogszabály szerint engedélyezett könyvvizsgálók ne vehessenek részt egy adott vizsgált szervezet jogszabályban előírt könyvvizsgálatában, ha a könyvvizsgálat elvégzésének idején az utóbbi szervezettel munkaviszonyban, üzleti vagy egyéb olyan kapcsolatban álltak, amely „összeférhetetlenséget okozhat vagy általában összeférhetetlenséget okozónak tekinthető”.
- 52 Hasonlóképpen, ugyanezen 22. cikk (5) bekezdéséből az következik, hogy a jogszabály szerint engedélyezett könyvvizsgáló nem kérhet és nem fogadhat el ajándékot vagy szívességet a vizsgált szervezettől, ha azokat egy pártatlan, észszerűen gondolkodó és tájékozott harmadik személy is jelentősnek vagy el nem hanyagolhatónak „tartaná”.
- 53 Amint arra a főtanácsnok az indítványának 69. pontjában rámutatott, e rendelkezésekből egyértelműen kitűnik, hogy az uniós jogalkotó szerint egy olyan viszony, amely tényleges vagy potenciális összeférhetetlenséghez vezethet, legalább annyira veszélyezteti a jogszabályban előírt könyvvizsgálat eredményének megbízhatóságát, mint egy olyan viszony, amelyet harmadik személyek észszerűen ilyen összeférhetetlenség esetleges okaként észlelhetnek.
- 54 A fenti megfontolások összességére tekintettel az előterjesztett kérdésekre azt a választ kell adni, hogy a 2006/43 irányelv 22a. cikke (1) bekezdésének a) pontját úgy kell értelmezni, hogy az olyan jogszabály szerint engedélyezett könyvvizsgálót, mint a könyvvizsgáló cég által jogszabályban előírt könyvvizsgálati feladat ellátása keretében kijelölt fő könyvvizsgáló partner, attól kezdve kell úgy tekinteni, mint aki a vizsgált szervezetben e rendelkezés értelmében vett kulcsfontosságú vezető tisztséget tölt be, hogy e szervezettel e tisztségre vonatkozóan munkaszerződést köt, még ha e tisztség vonatkozásában egyelőre ténylegesen nem is lépett munkába.

A költségekről

- 55 Mivel ez az eljárás az alapeljárásban részt vevő felek számára a kérdést előterjesztő bíróság előtt folyamatban lévő eljárás egy szakaszát képezi, ez a bíróság dönt a költségekről. Az észrevételeknek a Bíróság elé terjesztésével kapcsolatban felmerült költségek, az említett felek költségeinek kivételével, nem téríthetők meg.

A fenti indokok alapján a Bíróság (ötödik tanács) a következőképpen határozott:

A 2014. április 16-i 2014/56/EU irányelvvel módosított, az éves és összevont (konszolidált) éves beszámolók jog szerinti könyvvizsgálatáról, a 78/660/EGK és a 83/349/EGK tanácsi irányelv módosításáról, valamint a 84/253/EGK tanácsi irányelv hatályon kívül helyezéséről szóló, 2006. május 17-i 2006/43/EK európai parlamenti és tanácsi irányelv 22a. cikke (1) bekezdésének a) pontját úgy kell értelmezni, hogy az olyan jogszabály szerint engedélyezett könyvvizsgálót, mint a könyvvizsgáló cég által jogszabályban előírt könyvvizsgálati feladat ellátása keretében kijelölt fő könyvvizsgáló partner, attól kezdve kell úgy tekinteni, mint aki a vizsgált szervezetben e rendelkezés értelmében vett kulcsfontosságú vezető tisztséget tölt be, hogy e szervezettel e tisztségre vonatkozóan munkaszerződést köt, még ha e tisztség vonatkozásában egyelőre ténylegesen nem is lépett munkába.

Aláírások