



## Rättsfallssamlingen

DOMSTOLENS DOM (femte avdelningen)

den 24 mars 2021 \*

”Begäran om förhandsavgörande – Bolagsrätt – Direktiv 2006/43/EG – Lagstadgad revision av årsredovisning, årsbokslut och koncernredovisning – Artikel 22a.1 a – En lagstadgad revisor rekryteras av ett granskat företag – Karenstid – Förbud mot att tillträda en ledande befattning i det granskade företaget – Åsidosättande – Överträdelsens svårhetsgrad och varaktighet – Begreppet ’tillträder en befattning’ – Omfattning – Ett anställningsavtal ingås med det granskade företaget – Lagstadgade revisorers självständighet – Extern aspekt”

I mål C-950/19,

angående en begäran om förhandsavgörande enligt artikel 267 FEUF, framställd av Helsingfors förvaltningsdomstol (Finland) genom beslut av den 13 december 2019, som inkom till domstolen den 17 december 2019, i ett förfarande som anhängiggjorts av

A

ytterligare deltagare i rättegången:

**Patentti- ja rekisterihallituksen tilintarkastuslautakunta,**

meddelar

DOMSTOLEN (femte avdelningen)

sammansatt av avdelningsordföranden E. Regan (referent) samt domarna M. Ilešič, E. Juhász, C. Lycourgos och I. Jarukaitis,

generaladvokat: M. Campos Sánchez-Bordona,

justitiesekreterare: A. Calot Escobar,

efter det skriftliga förfarandet,

med beaktande av de yttranden som avgetts av:

– Europeiska kommissionen, genom H. Støvlbæk, I. Koskinen och L. Armati, samtliga i egenskap av ombud,

och efter att den 10 december 2020 ha hört generaladvokatens förslag till avgörande,

följande

\* Rättegångsspråk: finska.

## Dom

- 1 Begäran om förhandsavgörande avser tolkningen av artikel 22a.1 a i Europaparlamentets och rådets direktiv 2006/43/EG av den 17 maj 2006 om lagstadgad revision av årsredovisning, årsbokslut och koncernredovisning och om ändring av rådets direktiv 78/660/EEG och 83/349/EEG samt om upphävande av rådets direktiv 84/253/EEG (EUT L 157, 2006, s. 87, och rättelse i EUT L 358, 2014, s. 50), i dess lydelse enligt Europaparlamentets och rådets direktiv 2014/56/EU av den 16 april 2014 (EUT L 158, 2014, s. 196) (nedan kallat direktiv 2006/43).
- 2 Begäran har framställts i ett förfarande som anhängiggjorts av A, en lagstadgad revisor som auktoriserats av Centralhandelskammaren (Finland). Förfarandet rör Patentti- ja rekisterihallituksen tilintarkastuslautakuntas (Patent- och registerstyrelsen, Finland) (nedan kallad den behöriga nationella myndigheten) beslut att påföra A en påföljdsavgift på grund av att A rekryterats till en ledande befattning i ett bolag som han utfört lagstadgad revision av.

### Tillämpliga bestämmelser

#### *Unionsrätt*

- 3 Skälen 5, 8, 9, 11 och 13 i direktiv 2006/43 har följande lydelse:
  - ”(5) Detta direktiv syftar till en långtgående – om än inte fullständig – harmonisering av kraven på lagstadgad revision. En medlemsstat som föreskriver lagstadgad revision får införa strängare krav om inget annat anges i detta direktiv.  
  
...  
  
(8) För att skydda tredje man bör alla godkända revisorer och revisionsföretag upptas i ett offentligt register som ska innehålla grundläggande uppgifter om lagstadgade revisorer och revisionsföretag.  
  
(9) Lagstadgade revisorer bör iaktta striktast möjliga etiska normer. De bör därför omfattas av yrkesetiska regler som minst omfattar deras funktion när det gäller allmänintresset, deras integritet och objektivitet samt deras yrkeskompetens och vederbörliga omsorg. Lagstadgade revisorers funktion när det gäller allmänintresset innebär att en större grupp människor och institutioner är beroende av kvaliteten på de lagstadgade revisorernas arbete. God revisionskvalitet bidrar till god ordning på marknaderna, eftersom den förbättrar årsredovisningarnas integritet och effektivitet. ...  
  
...  
  
(11) Lagstadgade revisorer och revisionsföretag bör vara självständiga och opartiska när de utför lagstadgade revisioner. De får informera det granskade företaget om frågor som har sitt ursprung i revisionen men bör avstå från att delta i det granskade företags interna beslutsprocess. Om de befinner sig i en situation som innebär alltför stort hot mot deras självständighet och opartiskhet, trots att säkerhetsåtgärder för att minska hotet har vidtagits, bör de avsäga sig eller avstå från revisionsuppdraget. ...  
  
...  
  
(13) Det är viktigt att säkerställa konsekvent hög kvalitet i alla lagstadgade revisioner som krävs enligt [unions]lagstiftningen. ...”

- 4 Kapitel I direktiv 2006/43 har rubriken ”Syfte och definitioner”. I artikel 1 däri, med rubriken ”Syfte”, föreskrivs följande:

”I detta direktiv fastställs regler för lagstadgad revision av årsredovisning, årsbokslut och koncernredovisning.

...”

- 5 I kapitel I återfinns artikel 2 i detta direktiv, med rubriken ”Definitioner”. I den artikeln föreskrivs följande:

”I detta direktiv gäller följande definitioner:

...

2) *lagstadgad revisor*: en fysisk person som en medlemsstats behöriga myndigheter har godkänt enligt bestämmelserna i detta direktiv för att utföra lagstadgad revision.

3) *revisionsföretag*: en juridisk person eller annan enhet, oberoende av rättslig form, som enligt bestämmelserna i detta direktiv har godkänts av en medlemsstats behöriga myndigheter för att utföra lagstadgad revision.

...

16) *nyckelrevisor*:

- a) den eller de lagstadgade revisorer som för ett särskilt revisionsuppdrag har utsetts av ett revisionsföretag till att ha huvudansvaret för att utföra den lagstadgade revisionen för revisionsföretagets räkning, eller
- b) när det gäller koncernrevision, åtminstone den eller de lagstadgade revisorer som har utsetts av ett revisionsföretag till att ha huvudansvaret för att utföra den lagstadgade revisionen inom koncernen och den eller de lagstadgade revisorer som har utsetts till att ha huvudansvaret för väsentliga dotterbolag, eller
- c) den eller de lagstadgade revisorer som undertecknar revisionsberättelsen.

...”

- 6 I kapitel IV i direktivet, med rubriken ”Yrkesetik, självständighet, opartiskhet, objektivitet, konfidentialitet och tystnadsplikt”, återfinns artikel 22, som har rubriken ”Självständighet, opartiskhet och objektivitet”. I den artikeln föreskrivs följande:

”1. Medlemsstaterna ska se till att en lagstadgad revisor eller ett revisionsföretag som utför lagstadgad revision, och varje fysisk person som direkt eller indirekt kan påverka resultatet av den lagstadgade revisionen, är opartisk(t) och självständig(t) i förhållande till det granskade företaget och inte medverkar i det granskade företagens beslutsprocess.

Opartiskhet och självständighet ska åtminstone krävas under dels perioden för de finansiella rapporter som ska revideras, dels den period under vilken den lagstadgade revisionen utförs.

Medlemsstaterna ska se till att en lagstadgad revisor eller ett revisionsföretag, när de utför en lagstadgad revision, vidtar alla rimliga åtgärder för att se till att deras opartiskhet och självständighet inte påverkas av några befintliga eller potentiella intressekonflikter eller andra direkta eller indirekta förhållanden som berör den lagstadgade revisor eller det revisionsföretag som utför den lagstadgade revisionen och, i tillämpliga fall, deras nätverk, ledning, revisorer, personal samt varje annan fysisk

person vars tjänster står till förfogande för den lagstadgade revisorn eller revisionsföretaget eller under deras kontroll och alla personer som genom kontroll direkt eller indirekt är knutna till den lagstadgade revisorn eller revisionsföretaget.

Den lagstadgade revisorn eller revisionsföretaget ska inte utföra någon lagstadgad revision om det finns någon som helst risk för självgranskning, egenintresse, partiskhet, förtrolighet eller skrämsel som orsakats av ekonomiska, personliga, affärsmässiga, anställningsrelaterade eller andra förhållanden mellan

- den lagstadgade revisorn, revisionsföretaget, dess nätverk och varje fysisk person som kan påverka resultatet av den lagstadgade revisionen och
- det granskade företaget,

som ett resultat av en objektiv, förnuftig och informerad tredje part med, beaktande av de tillämpade skyddsåtgärderna, skulle dra slutsatsen att den lagstadgade revisorns eller revisionsföretagets opartiskhet och självständighet är hotad.

...

4. Medlemsstaterna ska se till att de personer och företag som avses i punkt 2 inte deltar i eller på annat sätt påverkar resultatet av lagstadgad revision för ett visst granskat företag om denna person eller detta företag

...

c) har varit anställd av eller haft någon relation, affärsmässig eller ej, med det granskade företaget under den tid som avses i punkt 1 som kan orsaka, eller allmänt kan uppfattas som att den orsakar, en intressekonflikt.

5. De personer eller företag som avses i punkt 2 får inte begära eller ta emot ekonomisk ersättning eller annan ersättning eller förmåner från det granskade företaget eller något företag med anknytning till ett granskat företag såvida inte en objektiv, omdömesgill och initierad tredje part anser att värdet av dessa är ringa eller obetydligt.

...”

7 Artikel 22a i direktiv 2006/43, med rubriken ”Granskade företags anställning av före detta lagstadgade revisorer eller anställda hos lagstadgade revisorer eller revisionsföretag”, som också återfinns i kapitel IV i direktivet, innehåller en punkt 1, i vilken följande föreskrivs:

”Medlemsstaterna ska se till att en lagstadgad revisor eller nyckelrevisor som utför lagstadgad revision för ett revisionsföretags räkning innan minst ett år eller, om det gäller lagstadgad revision av företag av allmänt intresse, minst två år har förflutit sedan han eller hon upphörde att fungera som lagstadgad revisor eller nyckelrevisor inom ramen för revisionsuppdraget inte tillträder

- a) en ledande befattning i det granskade företaget,
- b) i tillämpliga fall, en befattning som ledamot av det granskade företagets revisionskommitté, eller om en sådan revisionskommitté inte finns, som ledamot av det organ som utför funktioner motsvarande dem som en revisionskommitté utför,
- c) en befattning som icke arbetande ledamot av det granskade företagets förvaltnings- eller kontrollorgan.”

- 8 I kapitel V i nämnda direktiv, med rubriken ”Revisionsstandarder och revisionsrapportering”, återfinns artikel 28 som har rubriken ”Revisionsberättelse”. I den artikeln föreskrivs följande:

”1. Den lagstadgade revisorn eller revisionsföretaget ska redovisa resultaten av den lagstadgade revisionen i en revisionsberättelse. ...

2. Revisionsberättelsen ska vara i skriftlig form och innehålla följande:

...

- c) Ett revisionsuttalande, som ska lämnas utan reservation, med reservation eller med avvikande mening, i vilket klart ska anges de lagstadgade revisorernas eller revisionsföretagens uppfattning om
- i) huruvida årsredovisningen eller årsbokslutet ger en sann och rättvisande bild i enlighet med den relevanta föreställningsramen för den finansiella rapporteringen som följts, ...

...”

- 9 Skälen 1, 6–8 och 10 i direktiv 2014/56, genom vilket direktiv 2006/43 ändrades, har följande lydelse:

”(1) I [direktiv 2006/43] fastställs villkoren för godkännande och registrering av personer som utför lagstadgade revisioner, de regler för opartiskhet och självständighet, objektivitet och yrkesetik som ska tillämpas på dessa personer samt regler för offentlig tillsyn över dem. Dessa regler behöver emellertid harmoniseras ytterligare på unionsnivå för att skapa större öppenhet och förutsägbarhet i de krav som ska tillämpas på dessa personer och för att stärka deras opartiskhet och självständighet och objektivitet när de fullgör sina uppgifter. ...

...

(6) Det är särskilt relevant att förstärka opartiskheten och självständigheten som ett väsentligt element vid utförandet av lagstadgade revisioner. För att förbättra de lagstadgade revisorernas och revisionsföretagens opartiskhet och självständighet i förhållande till det granskade företaget när de utför lagstadgad revision, bör en lagstadgad revisor eller ett revisionsföretag samt varje person som direkt eller indirekt kan påverka resultatet av den lagstadgade revisionen vara opartisk och självständig i förhållande till det granskade företaget och bör inte delta i det granskade företags beslutsprocess. ...

(7) Lagstadgade revisorer och revisionsföretag bör vara opartiska och självständiga när de utför lagstadgad revision av granskade företag, och intressekonflikter bör undvikas. För att fastställa de lagstadgade revisorernas och revisionsföretagens opartiskhet och självständighet är det även nödvändigt att ta hänsyn till begreppet ’nätverk’ inom vilka lagstadgade revisorer och revisionsföretag är verksamma. Kravet på opartiskhet och självständighet bör åtminstone vara uppfyllt under den period som omfattas av revisionsberättelsen, vilket inbegriper både den period som omfattas av den årsredovisning eller det årsbokslut som ska revideras och den period under vilken den lagstadgade revisionen utförs.

(8) Lagstadgade revisorer, revisionsföretag och deras anställda bör särskilt avstå från att utföra en revision av ett företag om de har en andel eller ett affärsintresse i företaget, och från att handla med finansiella instrument som emitteras, garanteras eller på annat sätt stöds av ett granskat företag, med undantag för innehav genom diversifierade fondprogram. Den lagstadgade revisorn eller revisionsföretaget bör inte heller medverka i det granskade företags beslutsprocesser. Det bör dessutom vara förbjudet för lagstadgade revisorer, revisionsföretag och deras anställda som direkt medverkar i det lagstadgade revisionsuppdraget att tillträda befattningar i det granskade företags företagsledning eller styrelse till dess att en lämplig tidsperiod har förflutit sedan revisionsuppdraget avslutats.

...

- (10) En lämplig intern organisation av lagstadgade revisorer och revisionsföretag bör bidra till att förhindra eventuella hot mot deras opartiskhet och självständighet. Ägare eller aktieägare samt ledningen i ett revisionsföretag bör således inte ingripa i en lagstadgad revision på ett sätt som äventyrar opartiskheten och självständigheten och objektiviteten för en lagstadgad revisor som granskar ett företag av allmänt intresse för revisionsföretagets räkning. Dessutom bör lagstadgade revisorer och revisionsföretag inrätta lämpliga interna strategier och förfaranden inom sina organisationer för anställda och andra personer som deltar i lagstadgade revisioner för att säkerställa efterlevnad av de lagstadgade krav som gäller för deras verksamhet. Syftet med sådana strategier och förfaranden bör särskilt vara att förhindra och hantera eventuella hot mot revisorernas opartiskhet och självständighet och bör säkerställa de lagstadgade revisionernas kvalitet, integritet och grundlighet. Strategierna och förfarandena bör vara proportionella mot omfattningen av och komplexiteten hos den lagstadgade revisorns eller revisionsföretagets verksamhet.”

### *Finländsk rätt*

- 10 I 11 § med rubriken ”Revisors övergång till anställning hos en granskad sammanslutning”, i kapitel 4 i revisionslagen (1141/2015) av den 18 september 2015, med rubriken ”Övriga bestämmelser om revisorer”, föreskrivs följande:

”En revisor eller en huvudansvarig revisor som utför revision för en revisionssammanslutnings räkning får inte förrän minst ett år har förflutit sedan revisionen ta emot

- 1) uppdrag som hör till en nyckelperson i ledningen för den granskade sammanslutningen,
- 2) medlemskap i den granskade sammanslutningens revisionskommitté eller i ett organ som utför uppgifter som motsvarar uppgifterna för revisionskommittén,
- 3) medlemskap i den granskade sammanslutningens förvaltningsorgan utan att höra till den verkställande ledningen eller medlemskap i den granskade sammanslutningens tillsynsorgan.

Tidsfristen enligt 1 mom. är 2 år, om revisionsobjektet är ett företag av allmänt intresse.

...”

- 11 5 § med rubriken ”Påföljdsavgift och påförande av den” återfinns i kapitel 10, som har rubriken ”Påföljder”, i denna lag. I den § föreskrivs följande:

”Revisionsnämnden får påföra en påföljdsavgift om revisorn bryter mot tidsfristerna enligt 4 kap. 11 § som gäller revisors övergång till anställning hos en granskad sammanslutning.

Påföljdsavgiften för brott mot en tidsfrist enligt 4 kap. 11 § är högst 50 000 euro.

Påföljdsavgiften ska betalas till staten.”

- 12 7 § med rubriken ”Omständigheter som ska beaktas vid beslut om påföljder” återfinns i kapitel 10. I den § föreskrivs följande:

”När ett beslut om en påföljd fattas ska alla relevanta omständigheter beaktas. Sådana är

1. hur allvarlig överträdelsen är och dess varaktighet,

...”

### **Målet vid den nationella domstolen och tolkningsfrågorna**

- 13 Klaganden i det nationella målet har från år 2014 till den 12 juli 2018, såsom nyckelrevisor, utfört lagstadgad revision av X Oyj (nedan kallat det granskade bolaget) för ett revisionsföretags räkning.
- 14 Den 5 februari 2018 avslutade klaganden i det nationella målet, såsom nyckelrevisor, den lagstadgade revisionen av det bolaget för räkenskapsåret 2017.
- 15 Den 12 juli 2018 ingick klaganden i det nationella målet ett anställningsavtal med nämnda bolag.
- 16 Den 17 juli 2018 offentliggjorde det granskade bolaget i ett börsmeddelande att klaganden i det nationella målet hade utsetts till finansdirektör och styrelseledamot och att vederbörande skulle tillträda denna befattning i februari 2019.
- 17 Den 31 augusti 2018 upphörde klagandens anställning hos det revisionsföretag där han var anställd. Det granskade bolaget bekräftade skriftligen i en förklaring som lämnades till revisionstillsynen samma dag att klaganden i det nationella målet inte skulle utföra några viktiga ledningsuppdrag, finansuppdrag eller uppdrag avseende överlämnandet av uppgifter från detta bolag förrän revisionsberättelsen för räkenskapsåret 2018 hade offentliggjorts.
- 18 Den behöriga nationella myndigheten påförde genom beslut av den 13 november 2018 (nedan kallat det omtvistade beslutet) klaganden i det nationella målet en påföljdsavgift till ett belopp på 50 000 euro på grund av att vederbörande hade åsidosatt den karenstid på två år som föreskrivs i 4 kapitlet 11 § revisionslagen avseende ett företag av allmänt intresse. Nämnda myndighet ansåg att karenstiden skulle beräknas från och med den dag då klaganden upphörde att för revisionsföretagets räkning fungera som nyckelrevisor inom ramen för revisionsuppdraget av det granskade bolaget, det vill säga den 12 juli 2018. Klaganden har emellertid sedan samma dag innehått en betydelsefull chefsbefattning, i förevarande fall finansdirektör, inom detta bolag, eftersom klaganden ingått ett anställningsavtal med nämnda bolag.
- 19 Den 14 december 2018 registrerades ett annat revisionsföretag i handelsregistret som den enhet som ansvarar för den lagstadgade revisionen av det granskade bolaget.
- 20 Efter det att det andra revisionsföretaget, den 5 februari 2019, hade avslutat den lagstadgade revisionen av det granskade bolaget för räkenskapsåret 2018, började klaganden i det nationella målet att utföra sina arbetsuppgifter som finansdirektör och styrelseledamot i det bolaget.
- 21 Klaganden i det nationella målet överklagade det omtvistade beslutet till Helsingfors förvaltningsdomstol och yrkade att den påföljdsavgift som han hade påförts genom nämnda beslut skulle sättas ned till minst hälften.
- 22 Till stöd för sitt överklagande gjorde klaganden i det nationella målet gällande att det omtvistade beslutet grundar sig på en felaktig tolkning av överträdelsens svårhetsgrad och varaktighet, eftersom uttrycket ”tillträder en befattning” i artikel 22a.1 a i direktiv 2006/43 med nödvändighet avser en situation där den berörda personen faktiskt har trätt i tjänst. Så länge som så inte är fallet har den berörda personen nämligen, även om denne kan känna sig moraliskt bunden till det bolag som denne har anställts av, inte en verklig ställning och påverkar inte hur bolagets verksamhet sköts. En central del i den bedömning som ska göras i fråga om självständighet är således huruvida den berörda personen har möjlighet att påverka den nya arbetsgivarens årsbokslut. Härav följer att den aktuella befattningen i förevarande fall ska anses ha tillträts av klaganden från och med det att han började arbeta som finansdirektör i det granskade bolaget i februari 2019.

- 23 Klaganden i det nationella målet betonade att omständigheterna kan komma att förändras innan den berörda personen faktiskt har trätt i tjänst. Med hänsyn till att ett annat revisionsföretag hade fått i uppdrag att utföra den lagstadgade revisionen av det granskade bolaget för räkenskapsåret 2018, ska det i förevarande fall följaktligen anses att karenstiden började löpa från och med den dag då den lagstadgade revisionen av nämnda bolag – som klaganden var ansvarig för vad gäller räkenskapsåret 2017 – avslutades, det vill säga den 5 februari 2018. Om karenstiden hade fastställts utifrån den tid som klaganden faktiskt var självständig skulle dess varaktighet i förevarande fall ha uppgått till ett helt år, medan karenstiden, ur ett rent formellt perspektiv, har varat ungefär sju månader, det vill säga under perioden från det att anställningsavtalet med det granskade bolaget undertecknades den 12 juli 2018 till det att den lagstadgade revisionen av det bolaget för räkenskapsåret 2018 avslutades den 5 februari 2019.
- 24 Klaganden i det nationella målet gjorde dessutom gällande att informationen om hans rekrytering hade spritts på ett öppet sätt, så att det skulle stå klart för utomstående att situationen hade övervägts noggrant och att försiktighetsåtgärder hade vidtagits. Eftersom ett annat revisionsföretag hade fått i uppdrag att utföra den lagstadgade revisionen av det granskade bolaget för räkenskapsåret 2018, befann han sig således inte i den situationen att han var anställd av det bolaget, trots att det revisionsföretag som hade anställt honom fortfarande var ansvarigt för revisionen. Tillämpningen av 10 kapitlet 5 § revisionslagen ska därför underställas villkoret att revisionsförhållandet fortgår även efter det att nyckelrevisorn har rekryterats av det granskade bolaget.
- 25 Den behöriga nationella myndigheten hävdade att den i det omtvistade beslutet hade beaktat de omständigheter som anges i 10 kapitlet 7 § revisionslagen avseende påföljder.
- 26 Uttrycket ”ta emot uppdrag” i den mening som avses i 4 kapitlet 11 § i denna lag skulle visserligen kunna tolkas så, att det avser både undertecknandet av anställningsavtalet avseende uppdraget i fråga och det faktiska tillträdet till tjänsten. Det är även riktigt att omständigheterna kan förändras mellan dessa två händelser. Det är inte motiverat att bestraffa en gärning som ännu inte har utförts.
- 27 Det finns emellertid flera omständigheter som talar för den förstnämnda tolkningen. Eftersom karenstiden syftar till att garantera en lagstadgad revisors självständighet ska yttre omständigheter och det intryck som ges utåt sett vederbörligen beaktas. Ingåendet av ett anställningsavtal utgör när det har offentliggjorts på marknaderna, i ännu högre grad, en omständighet som kan uppfattas av tredje part och som direkt påverkar den rekryterade personens, dennes arbetsgivares och de berörda aktörernas beteende och attityd. En lagstadgad revisor som ingått ett sådant anställningsavtal är därför knuten till sin nya arbetsgivare, på så vis att vederbörande är skyldig att vara lojal mot den nya arbetsgivaren i viss mån och bör handla i enlighet med nämnda arbetsgivares intressen, även innan vederbörande faktiskt har trätt i tjänst. En lagstadgad revisor som rekryteras till en ledande befattning i ett granskat företag upphör således att vara självständig från det att anställningsavtalet ingås. Det datum då befattningen faktiskt tillträds är däremot inte avgörande.
- 28 Den hänskjutande domstolen anser att utgången i det nationella målet, som rör frågan huruvida den behöriga nationella myndigheten kunde påföra klaganden i det nationella målet en påföljdsavgift till ett belopp på 50 000 euro på grund av åsidosättande av den karenstid som avses i 4 kapitlet 11 § revisionslagen, beror på hur längden på karenstiden ska beräknas. För att i enlighet med 10 kapitlet 7 § i denna lag kunna avgöra svårhetsgraden och varaktigheten av den överträdelse som den berörda personen anklagas för är det nämligen nödvändigt att fastställa från och med vilken tidpunkt den personen ska anses ha tillträtt – i den mening som avses i 4 kapitlet 11 § i den lagen, genom vilken artikel 22a.1 i direktiv 2006/43 har införlivats med nationell rätt – en ledande befattning i det granskade bolaget.



29 Mot denna bakgrund beslutade Helsingfors förvaltningsdomstol att vilandeförklara målet och ställa följande frågor till EU-domstolen:

- ”1) Ska artikel 22a.1 i direktiv [2006/43] tolkas så, att en nyckelrevisor har tillträtt en sådan befattning som avses i denna bestämmelse genom att ha ingått ett anställningsavtal?
- 2) Om den första frågan besvaras nekande: Ska artikel 22a.1 [i detta direktiv] tolkas så, att en nyckelrevisor har tillträtt en sådan befattning som avses i denna bestämmelse genom att börja arbeta i den berörda befattningen?”

### **Prövning av tolkningsfrågorna**

- 30 Den hänskjutande domstolen har ställt de två frågorna, vilka ska prövas tillsammans, för att få klarhet i huruvida artikel 22a.1 a i direktiv 2006/43 ska tolkas så, att en lagstadgad revisor, såsom en nyckelrevisor som utsetts av ett revisionsföretag inom ramen för ett revisionsuppdrag, ska anses ha tillträtt en ledande befattning i ett granskat företag, i den mening som avses i denna bestämmelse, från och med det att vederbörande ingår ett anställningsavtal avseende denna befattning med nämnda företag eller endast från och med den tidpunkt då vederbörande faktiskt börjar utföra sina arbetsuppgifter i den befattningen.
- 31 Domstolen erinrar inledningsvis om att det i artikel 22a.1 i direktiv 2006/43 föreskrivs att när en lagstadgad revisor eller en nyckelrevisor som utför lagstadgad revision för ett revisionsföretags räkning, rekryteras av ett granskat företag, ska en minimikarenstid på ett år – beroende på omständigheterna – respektive två år, om vederbörande rekryteras av ett företag av allmänt intresse, iakttas från det att han eller hon upphörde att fungera som lagstadgad revisor eller nyckelrevisor inom ramen för revisionsuppdraget. Under karenstiden är det enligt artikel 22a.1 a i direktivet förbjudet för en sådan revisor att ”tillträda” en ledande befattning i det granskade företaget.
- 32 Det framgår av de uppgifter som den hänskjutande domstolen har lämnat att de frågor som ställts till domstolen har uppkommit i samband med en tvist, i vilken klaganden i det nationella målet, även om han inte har bestritt att han har åsidosatt den karenstid på två år som är tillämplig i förevarande fall, emellertid vill få till stånd en nedsättning av den påföljdsavgift som han påförts av den behöriga nationella myndigheten på grund av nämnda åsidosättande, eftersom han hade ingått ett anställningsavtal med ett bolag samma dag som han upphörde att fungera som nyckelrevisor inom ramen för revisionsuppdraget avseende det bolaget. Han utsågs enligt det avtalet till finansdirektör och styrelseledamot i nämnda bolag. Enligt nämnda myndighet saknar det i detta hänseende betydelse att klaganden i det nationella målet faktiskt först började arbeta vid en senare tidpunkt, det vill säga lite mer än sex månader efter det att anställningsavtalet ingicks och ungefär ett år efter det att den senaste lagstadgade revisionen av det bolaget som han hade utfört för revisionsföretagets räkning, hade avslutats.
- 33 Härav följer att den hänskjutande domstolen genom sina frågor, såsom den uttryckligen har betonat i beslutet om hänskjutande – för att kunna avgöra vid vilken tidpunkt detta åsidosättande ska anses ha skett – endast avser att, då åsidosättandet av den relevanta karenstiden inte har bestritts, fastställa överträdelsens svårhetsgrad och varaktighet, genom att försöka precisera omfattningen av uttrycket ”tillträder en befattning” som används i artikel 22a.1 a i direktiv 2006/43.
- 34 Enligt fast rättspraxis ska vid tolkningen av en unionsbestämmelse inte bara lydelsen beaktas, utan också sammanhanget och de mål som eftersträvas med de föreskrifter som bestämmelsen ingår i (se, bland annat, dom av den 6 oktober 2020, Jobcenter Krefeld, C-181/19, EU:C:2020:794, punkt 61 och där angiven rättspraxis).

- 35 Vad gäller lydelsen av artikel 22a.1 a i direktiv 2006/43 kan det konstateras att de verb som används i vissa språkversioner av denna bestämmelse, såsom "nastoupit" i den tjeckiska språkversionen, "übernimmt" i den tyska språkversionen, "occuper" i den franska språkversionen och "prevzeti" i den slovenska språkversionen kan antyda att det enligt denna bestämmelse krävs att den berörda personen har för avsikt att utföra eller faktiskt utför sina arbetsuppgifter som hör till befattningen i det granskade företaget.
- 36 Det framgår emellertid av andra språkversioner av samma bestämmelse snarare att det, för tillämpningen av nämnda bestämmelse, skulle kunna räcka att den berörda personen accepterar nämnda befattning genom att acceptera att utföra den, vilket innebär att ingåendet av ett anställningsavtal utgör den relevanta tidpunkt som ska beaktas i detta avseende. En sådan tolkning framgår bland annat av de verb som används i den spanska språkversionen ("asuma"), den italienska språkversionen ("accettare"), den nederländska språkversionen ("aanvaardt") och den polska språkversionen ("zajęli").
- 37 Under dessa omständigheter kan en ren bokstavstolkning av artikel 22a.1 a i direktiv 2006/43, som grundar sig på lydelsen i en eller flera språkversioner, samtidigt som andra språkversioner utesluts, inte godtas. Det följer nämligen av domstolens fasta praxis att den formulering som använts i en av språkversionerna av en unionsbestämmelse inte ensam kan ligga till grund för tolkningen av denna bestämmelse eller ges företräde framför övriga språkversioner, eftersom unionsbestämmelserna ska tolkas och tillämpas på ett enhetligt sätt mot bakgrund av de olika versionerna på samtliga unionsspråk (se, bland annat, dom av den 8 oktober 2020, *Combinova*, C-476/19, EU:C:2020:802, punkt 31 och där angiven rättspraxis).
- 38 Med hänsyn till skillnaderna mellan de olika språkversionerna av artikel 22a.1 a i direktiv 2006/43, ska det sammanhang i vilket bestämmelsen ingår, de mål som eftersträvas med bestämmelsen och de föreskrifter som den ingår i undersökas.
- 39 Det ska i detta hänseende påpekas att direktivet, såsom framgår av dess artikel 1, jämförd med skälen 5, 8, 9, 11 och 13 i direktivet, syftar till att genomföra en långtgående harmonisering av kraven på lagstadgad revision genom att bland annat ålägga de lagstaddade revisorerna stränga etiska normer, i synnerhet vad gäller deras integritet, självständighet och objektivitet, för att – både i de granskade företagens och tredje parts intresse – säkerställa kvalitén på revisionen och således bidra till god ordning på marknaderna genom att säkerställa att årsredovisningarna ger en rättvisande bild av dessa företag.
- 40 Artikel 22a i direktiv 2006/43, som införts i direktivet genom direktiv 2014/56, utgör ett led i det syftet, eftersom denna bestämmelse, såsom särskilt framgår av skäl 1 i sistnämnda direktiv, ingår i en uppsättning regler som unionslagstiftaren har infört i kapitel IV i direktiv 2006/43 – som har rubriken "Yrkesetik, självständighet, opartiskhet, objektivitet, konfidentialitet och tystnadsplikt", och som omfattar artiklarna 22–24 i direktivet – för att genom ytterligare harmonisering bland annat stärka de lagstaddade revisorernas självständighet när de utför sina uppdrag.
- 41 Såsom framgår av skälen 6–8 och 10 i direktiv 2014/56 syftar dessa regler dels till att säkerställa att de lagstaddade revisorerna inte deltar i de granskade företagens interna beslutsprocess och till att undvika intressekonflikter, bland annat genom att undanta revision av företag om revisorerna har en andel eller ett affärsintresse i företaget, dels till att skydda dem från att ägare, aktieägare eller ledningen i det revisionsföretag som de är anställda av ingriper. Detta syftar till att – genom att förhindra ingripanden som direkt eller indirekt kan påverka resultatet av revisionen, såsom detta redovisas i revisionsberättelsen i enlighet med artikel 28 i direktiv 2006/43 – säkerställa resultatets kvalitet och integritet och följaktligen att det granskade företaget och tredje part, i enlighet med det mål som eftersträvas med direktivet, vilket det erinrats om i punkt 39 ovan, kan förlita sig på det.

- 42 Härav följer att kravet på självständighet inte bara har en intern aspekt, eftersom det syftar till att säkerställa att det kontrollerade företaget kan förlita sig på den revision som utförts av den lagstadgade revisor som har i uppdrag att utföra den, utan även en extern aspekt, eftersom det syftar till att bevara tredje parts, såsom borgenärers och investerares, förtroende avseende att revisionen är tillförlitlig. Denna externa aspekt är av ännu större betydelse, eftersom detta förtroende är avgörande för att säkerställa att värdet på delägarnas och aktieägarnas andelar skyddas och följaktligen för att säkerställa god ordning på marknaderna i deras helhet för investerarna. Lagstadgad revision ska således inte bara vara tillförlitlig utan den ska även uppfattas som sådan av tredje part.
- 43 Det är ur detta dubbla, interna och externa, perspektiv som unionslagstiftaren, såsom särskilt framgår av skäl 8 i direktiv 2014/56, har förbjudit en lagstadgad revisor från att tillträda befattningar i ett granskat företags företagsledning eller styrelse, inte bara under den period som omfattas av revisionsberättelsen, utan även, såsom framgår av artikel 22a.1 i direktiv 2006/43, under en lämplig period efter det att han eller hon upphörde att fungera som lagstadgad revisor eller nyckelrevisor inom ramen för ett revisionsuppdrag.
- 44 Såsom generaladvokaten har påpekat i punkterna 52–55 i sitt förslag till avgörande syftar ett sådant förbud således till att i möjligaste mån undanröja det incitament som en lagstadgad revisor kan ha för att planera eller konkretisera sin rekrytering av ett granskat företag under den period då han eller hon utförde den lagstadgade revisionen och under en senare fastställd period. Unionslagstiftaren har genom detta förbud särskilt velat undvika att en sådan revisor lockas att prioritera sina egna, aktuella eller potentiella, intressen genom att upprätta en revisionsberättelse som tillfredsställer ett sådant företag, vilket därefter premieras av nämnda företag på kort eller medellång sikt genom att revisorn erbjuds en ledande befattning i företaget.
- 45 Det kan således konstateras att själva förekomsten av ett avtalsförhållande mellan en lagstadgad revisor och ett granskat företag, eller till och med inledandet av förhandlingar i detta syfte, inte bara kan ge upphov till en intressekonflikt, utan även ge intryck av att så är fallet.
- 46 Såsom Europeiska kommissionen riktigt har gjort gällande i sitt skriftliga yttrande är nämligen ett avtalsförhållande mellan en lagstadgad revisor och ett kontrollerat företag – med hänsyn till lojalitetsplikten och skyldigheten att handla i god tro som följer av ett sådant avtalsförhållande och den närhet som avtalet tycks skapa mellan avtalsparterna – av sådan art att tredje part kan uppfatta det som att det kan påverka eller har påverkat den revision av det granskade företaget som har utförts av den berörda lagstadgade revisorn. Nämnda avtalsförhållande kan följaktligen även påverka det förtroende som tredje part har för att resultatet av revisionen är tillförlitligt.
- 47 Det ska i detta hänseende i synnerhet betonas att även om en revisor har upphört att fungera som lagstadgad revisor eller nyckelrevisor inom ramen för ett revisionsuppdrag avseende ett visst företag, kan det vara tillräckligt att en sådan revisor och detta företag förhandlar om eller ingår ett avtalsförhållande för att retroaktivt skapa tvivel hos tredje part om kvaliteten på och integriteten i den revision som utförts före det att den berörda personen upphörde att fungera som lagstadgad revisor eller nyckelrevisor.
- 48 Det framgår således, särskilt med hänsyn till den betydelse som tredje parts uppfattning har när det gäller en lagstadgad revisors självständighet, att en sådan revisor ska anses ha tillträtt en befattning i ett granskat företag, i den mening som avses i artikel 22a.1 a i direktiv 2006/43, från det att ett avtalsförhållande ingås mellan dessa, även om en sådan revisor faktiskt ännu inte har börjat utföra sina arbetsuppgifter i den befattningen hos det företaget.
- 49 Denna tolkning utgör en förlängning av bestämmelserna i artikel 22 i direktiv 2006/43, vilka särskilt syftar till att definiera gränserna för de lagstadgade revisorernas självständighet, och vilka ska beaktas vid fastställandet av omfattningen av artikel 22a.1 i direktivet, eftersom samtliga dessa bestämmelser, såsom framgår av punkt 40 ovan, antogs av unionslagstiftaren i syfte att stärka denna självständighet.

- 50 Enligt artikel 22.1 ska medlemsstaterna, för att säkerställa att en lagstadgad revisor inte medverkar i ett granskat företags beslutsprocess, se till att alla rimliga åtgärder vidtas för att förhindra att det mellan nämnda revisor och ett sådant företag uppstår en sådan intressekonflikt som bland annat kan uppstå till följd av ekonomiska, personliga, affärsmässiga eller anställningsrelaterade förhållanden – oavsett om de är direkta eller indirekta, befintliga eller potentiella – av vilka ”en objektiv, förnuftig och informerad tredje part ... skulle dra slutsatsen” att den lagstadgade revisorns självständighet är hotad.
- 51 Medlemsstaterna ska enligt artikel 22.4 c på samma sätt se till att säkerställa att lagstadgade revisorer inte deltar i en lagstadgad revision för ett visst granskat företag om de har varit anställd av eller haft någon relation, affärsmässig eller ej, med det granskade företaget under den tid under vilken revisionen utfördes ”som kan orsaka, eller allmänt kan uppfattas som att den orsakar, en intressekonflikt”.
- 52 Det framgår på samma sätt av artikel 22.5 att en lagstadgad revisor inte får begära eller ta emot ersättning eller förmåner från det granskade företaget om en objektiv, omdömesgill och initierad tredje part ”anser att” värdet av dessa är betydande eller icke obetydligt.
- 53 Det framgår tydligt av dessa bestämmelser, såsom generaladvokaten har påpekat i punkt 69 i sitt förslag till avgörande, att ett förhållande som kan ge upphov till en aktuell eller potentiell intressekonflikt, enligt unionslagstiftaren, kan skada uppfattningen att resultatet av en lagstadgad revision är tillförlitligt lika mycket som ett förhållande som av tredje part rimligen kan uppfattas som en eventuell orsak till en sådan intressekonflikt.
- 54 Mot denna bakgrund ska frågorna besvaras enligt följande. Artikel 22a.1 a i direktiv 2006/43 ska tolkas så, att en lagstadgad revisor, såsom en nyckelrevisor som utsetts av ett revisionsföretag inom ramen för ett revisionsuppdrag, ska anses ha tillträtt en ledande befattning i ett granskat företag, i den mening som avses i denna bestämmelse, från och med det att vederbörande ingår ett anställningsavtal avseende denna befattning med nämnda företag, även om vederbörande faktiskt ännu inte har börjat utföra sina arbetsuppgifter i den befattningen.

### **Rättegångskostnader**

- 55 Eftersom förfarandet i förhållande till parterna i det nationella målet utgör ett led i beredningen av samma mål, ankommer det på den hänskjutande domstolen att besluta om rättegångskostnaderna. De kostnader för att avge yttrande till domstolen som andra än nämnda parter har haft är inte ersättningsgilla.

Mot denna bakgrund beslutar domstolen (femte avdelningen) följande:

**Artikel 22a.1 a i Europaparlamentets och rådets direktiv 2006/43/EG av den 17 maj 2006 om lagstadgad revision av årsredovisning, årsbokslut och koncernredovisning och om ändring av rådets direktiv 78/660/EEG och 83/349/EEG samt om upphävande av rådets direktiv 84/253/EEG, i dess lydelse enligt Europaparlamentets och rådets direktiv 2014/56/EU av den 16 april 2014 ska tolkas så, att en lagstadgad revisor, såsom en nyckelrevisor som utsetts av ett revisionsföretag inom ramen för ett revisionsuppdrag, ska anses ha tillträtt en ledande befattning i ett granskat företag, i den mening som avses i denna bestämmelse, från och med det att vederbörande ingår ett anställningsavtal avseende denna befattning med nämnda företag, även om vederbörande faktiskt ännu inte har börjat utföra sina arbetsuppgifter i den befattningen.**

Underskrifter