Oikeustapauskokoelma

JULKISASIAMIEHEN RATKAISUEHDOTUS
MANUEL CAMPOS SÁNCHEZ-BORDONA
10 päivänä joulukuuta 2020 [1]

Asia C-950/19

A,
muuna osapuolena
Patentti- ja rekisterihallituksen tilintarkastuslautakunta

(Ennakkoratkaisupyyntö – Helsingin hallinto-oikeus (Suomi))

Ennakkoratkaisumenettely – Tilintarkastajat – Direktiivi 2006/43/EY – 22 a artikla – Jäähdyttelyaika, jonka on kuluttava ennen kuin tarkastettu yhtiö voi ottaa aiemman tilintarkastajansa palvelukseensa – Johtoon kuuluvan avainhenkilön tehtävien vastaanottamista tarkastetussa yhteisössä koskevan kiellon rikkominen – Tilintarkastajien riippumattomuus

1. Direktiivissä 2006/43/EY [2] säädetään, että tilintarkastajien on oltava tarkastettavasta yhteisöstä riippumattomia eivätkä he saa osallistua sen päätöksentekoon.

2. Yksi tätä riippumattomuutta suojaavista säännöksistä annettiin vuonna 2014 direktiivillä 2014/56/EU, [3] jolla lisättiin direktiiviin 2006/43 uusi säännös, 22 a artikla, jonka mukaan ”päävastuullisena tilintarkastajana kyseisessä tilintarkastustoimeksiannossa” toimineet henkilöt [4] eivät voi vastaanottaa johtoon kuuluvan avainhenkilön tehtäviä tarkastetussa yhteisössä, ennen kuin tietty ajanjakso on kulunut loppuun. [5]

3. Tämä kielto, joka aikaisemmin oli ymmärrettävästikin voimassa sen ajan, jona päävastuullinen tilintarkastaja oli vastuussa tilinpäätösten lakisääteisestä tilintarkastuksesta tarkastettavassa yrityksessä, ulotettiin vuodesta 2014 lähtien koskemaan myös tiettyä ajanjaksoa (yksi vuosi tai, jos kyseessä on yleisen edun kannalta merkittävä yhteisö, kaksi vuotta), joka kuluu siitä, kun hän lakkaa toimimasta päävastuullisena tilintarkastajana kyseisessä tilintarkastustoimeksiannossa. [6]

1 Alkuperäinen kieli: espanja.

2 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 annettu Euroopan parlamentin ja neuvoston direktiivi (EUVL 2006, L 157, s. 87).

3 Tilinpäätösten ja konsolidoitujen tilinpäätösten lakisääteisestä tilintarkastuksesta annetun direktiivin 2006/43/EY muuttamisesta 16.4.2014 annettu Euroopan parlamentin ja neuvoston direktiivi (EUVL 2014, L 158, s. 196).

4 Direktiivin 2006/43 22 a artiklassa määritellään kaksi henkilöryhmää: a) lakisääteiset tilintarkastajat ja tilintarkastusyhteisön päävastuulliset tilintarkastajat ja b) tilintarkastusyhteisön muut osakkaat ja työntekijät. Henkilö, jolle käsiteltävässä asiassa määrättiin seuraamus, kuuluu ensin mainittuun ryhmään.

5 Säännös sisältyi jo alkuperäiseen direktiiviin 2006/43 (42 artiklan 3 kohta), mutta koski ainoastaan yleisen edun kannalta merkittäviä yhteisöjä. Vuodesta 2014 lähtien sitä alettiin soveltaa muihinkin yhteisöihin, joiden tilinpäätökset tarkastetaan.

6 Ennakkoratkaisupyynnön mukaan ajanjakso oli käsiteltävässä asiassa kaksi vuotta, mikä viittaa siihen, että tarkastuksen kohteena oli yleisen edun kannalta merkittävä yhteisö.

4. Käsiteltävässä asiassa sopimus tilintarkastusyhteisön päävastuullisen tilintarkastajan siirtymisestä tarkastetun yhteisön palvelukseen hoitamaan johtoon kuuluvan avainhenkilön tehtäviä tehtiin ennen kuin hän oli lakannut toimimasta päävastuullisena tilintarkastajana kyseisessä tilintarkastustoimeksiannossa.

5. Tilintarkastaja, jolle toimivaltainen elin (tilintarkastuslautakunta)[7] määräsi tästä menettelystä seuraamuksen, valitti seuraamusmaksusta ennakkoratkaisua pyytäneeseen tuomioistuimeen. Kyseinen tuomioistuin on pyytänyt unionin tuomioistuimelta ennakkoratkaisua direktiivin 2006/43 22 a artiklan 1 kohdan a alakohdan tulkinnasta.

6. Unionin tuomioistuimen antaman vastauksen perusteella voidaan ratkaista, tapahtuuko tehtävien vastaanottaminen tarkastettavassa yrityksessä silloin, kun päävastuullinen tilintarkastaja tekee sen kanssa työsopimuksen, vai vasta silloin, kun hän tosiasiallisesti aloittaa työskentelyn johtoon kuuluvan henkilön tehtävissä.

I Asiaa koskevat oikeussäännöt

A Unionin oikeus: direktiivi 2006/43

7. Direktiivin 2006/43 2 artiklassa (”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) lakisääteistä tilintarkastajaa, jonka (lakisääteisiä tilintarkastajia, jotka) tilintarkastusyhteisö on tiettyä tilintarkastustoimeksiantoa varten nimennyt ensisijaisesti vastuulliseksi suorittamaan lakisääteisen tilintarkastuksen tilintarkastusyhteisön puolesta; tai

b) konsernitilintarkastuksen yhteydessä vähintään lakisääteistä tilintarkastajaa, jonka (lakisääteisiä tilintarkastajia, jotka) tilintarkastusyhteisö on nimennyt ensisijaisesti vastuulliseksi suorittamaan lakisääteisen tilintarkastuksen konsernin tasolla, ja lakisääteistä tilintarkastajaa, joka (lakisääteisiä tilintarkastajia, jotka) on nimetty ensisijaisesti vastuulliseksi merkittävien tytäryhtiöiden tasolla; tai

c) lakisääteistä tilintarkastajaa, joka allekirjoittaa (lakisääteisiä tilintarkastajia, jotka allekirjoittavat) tilintarkastuskertomuksen.”

[7] Tilintarkastuslautakunta on Patentti- ja rekisterihallitukseen (Suomi) kuuluva virallinen elin.

8. Direktiivin 2006/43 22 artiklassa (”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 lakisääteistä 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 lakisääteistä 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 soveltuvissa 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.

2. Jäsenvaltioiden on varmistettava, että lakisääteinen tilintarkastaja, tilintarkastusyhteisö, niiden päävastuulliset tilintarkastajat ja työntekijät sekä muut luonnolliset henkilöt, joiden palvelut ovat tällaisen lakisääteisen tilintarkastajan tai tilintarkastusyhteisön käytettävissä tai määräysvallassa ja jotka suoraan osallistuvat lakisääteistä tilintarkastusta koskeviin toimiin, ja komission direktiivin 2004/72/EY – – 1 artiklan 2 kohdassa tarkoitetut näiden lähipiiriin kuuluvat henkilöt eivät saa pitää hallussaan eikä heille saa koitua olennaista välitöntä taloudellista etua sellaisesta rahoitusvälineestä eivätkä he tai ne saa osallistua mihinkään liiketoimeen, joka koskee sellaista rahoitusvälinettä, jonka on laskenut liikkeeseen tai taannut tai jota on muutoin tukenut tarkastettava yhteisö niiden lakisääteistä tilintarkastusta koskevien toimien kattamalla alueella, lukuun ottamatta osuuksia hajauttamiseen perustuvissa yhteissijoitusjärjestelmissä, mukaan luettuina hoidetut rahastot, kuten eläkerahastot ja henkivakuutukset.

3. Jäsenvaltioiden on varmistettava, että lakisääteinen tilintarkastaja tai tilintarkastusyhteisö kirjaa tilintarkastukseen liittyviin työpapereihin kaikki riippumattomuuteensa kohdistuvat merkittävät uhkat sekä toimenpiteet kyseisten uhkien lieventämiseksi.

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

a) omistavat tarkastettavan yhteisön rahoitusvälineitä, lukuun ottamatta hajauttamiseen perustuvien yhteissijoitusjärjestelmien osuuksia;

b) omistavat sellaisia tarkastettavaan yhteisöön yhteydessä olevan yhteisön rahoitusvälineitä, joiden omistaminen saattaa aiheuttaa tai joiden omistamisen saatetaan yleisesti katsoa aiheuttavan eturistiriidan, lukuun ottamatta hajauttamiseen perustuvien yhteissijoitusjärjestelmien osuuksia;

c) ovat 1 kohdassa tarkoitetun 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 tarkoitetut 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.

6. Jos tarkastettava yhteisö tulee tilinpäätöksen kattamalla ajanjaksolla muun yhteisön hankkimaksi tai sulautuu muun yhteisön kanssa tai hankkii itse jonkin toisen yhteisön, lakisääteisen tilintarkastajan tai tilintarkastusyhteisön on tunnistettava ja arvioitava mahdolliset senhetkiset tai viimeaikaiset intressit tai suhteet – kyseiselle yhteisölle suoritetut muut kuin tilintarkastuspalvelut mukaan luettuina – jotka voisivat käytettävissä olevat varotoimet huomioon ottaen vaarantaa tilintarkastajan riippumattomuuden ja kyvyn jatkaa lakisääteistä tilintarkastusta sulautumisen tai hankinnan toteutumispäivän jälkeen.

Lakisääteisen tilintarkastajan tai tilintarkastusyhteisön on mahdollisimman pian ja joka tapauksessa kolmen kuukauden kuluessa toteutettava tarvittavat toimenpiteet sellaisten nykyisten intressien tai suhteiden päättämiseksi, jotka voisivat vaarantaa sen riippumattomuuden, ja sen on mahdollisuuksien mukaan otettava käyttöön varotoimia, joilla pyritään minimoimaan sen riippumattomuuden vaarantuminen aiempien tai nykyisten intressien ja suhteiden vuoksi.”

9. Direktiivin 2006/43 22 a artiklassa (”Aiempien lakisääteisten tilintarkastajien taikka lakisääteisten tilintarkastajien tai tilintarkastusyhteisöjen työntekijöiden ottaminen tarkastettujen yhteisöjen palvelukseen”) säädetään seuraavaa:

”1. 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.

2. Jäsenvaltioiden on varmistettava, että lakisääteistä tilintarkastusta suorittavan lakisääteisen tilintarkastajan tai tilintarkastusyhteisön työntekijät ja muut tilintarkastusyhteisön osakkaat kuin päävastuulliset tilintarkastajat sekä muut luonnolliset henkilöt, joiden tarjoamat palvelut ovat tällaisen lakisääteisen tilintarkastajan tai tilintarkastusyhteisön käytettävissä tai määräysvallassa ja jotka ovat henkilökohtaisesti hyväksyttyjä lakisääteisiä tilintarkastajia, eivät ota vastaan 1 kohdan a, b ja c alakohdassa tarkoitettuja tehtäviä ennen kuin vähintään yksi vuosi on kulunut siitä, kun he suoraan osallistuivat lakisääteistä tilintarkastusta koskevaan toimeksiantoon.”

10. Direktiivin 2006/43 22 b artiklassa (”Valmistautuminen lakisääteiseen tilintarkastukseen ja riippumattomuuteen kohdistuvien uhkien arvioiminen”) säädetään seuraavaa:

”Jäsenvaltioiden on varmistettava, että ennen kuin lakisääteinen tilintarkastaja tai tilintarkastusyhteisö ottaa vastaan lakisääteistä tilintarkastusta koskevan toimeksiannon tai jatkaa sitä, sen on arvioitava ja dokumentoitava seuraavat seikat:

– täyttääkö hän tai se tämän direktiivin 22 artiklassa säädetyt vaatimukset,

_ _”

B Suomen oikeus: 18.9.2015 annettu tilintarkastuslaki (1141/2015)[8]

11. Tilintarkastuslain 4 luvun 11 §:n 1 momentin mukaan 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.

12. Tilintarkastuslain 4 luvun 11 §:n 2 momentin mukaan määräaika on kaksi vuotta, jos tarkastuksen kohteena on yleisen edun kannalta merkittävä yhteisö.

[8] Jäljempänä tilintarkastuslaki.

13. Tilintarkastuslain 10 luvun 5 §:n 1 momentin mukaan tilintarkastuslautakunta voi määrätä seuraamusmaksun, jos tilintarkastaja rikkoo 4 luvun 11 §:ssä tarkoitettuja määräaikoja tilintarkastajan siirtymisestä tarkastetun yhteisön palvelukseen. Sen 5 §:n 2 momentin mukaan seuraamusmaksu on enintään 50 000 euroa.

14. Tilintarkastuslain 10 luvun 7 §:n 1 momentissa säädetään, että seuraamuksesta päätettäessä on otettava huomioon kaikki asiaankuuluvat seikat. Näitä ovat:

1) rikkomisen vakavuus ja ajallinen kesto;

2) tilintarkastajan vastuun aste;

3) tilintarkastajan halukkuus tehdä yhteistyötä toimivaltaisen viranomaisen kanssa;

4) tilintarkastajalle määrätyt aiemmat seuraamukset; ja

5) teosta tai laiminlyönnistä aiheutuneen vahingon tai haitan määrä.

15. Tilintarkastuslain 10 luvun 7 §:n 2 momentin mukaan seuraamusmaksun määrästä päätettäessä on 1 momentissa mainittujen seikkojen ohella otettava huomioon:

1) tilintarkastajan taloudellinen asema;

2) tilintarkastajan saamien etujen määrä.

II Tosiseikat ja ennakkoratkaisukysymykset

16. KHT A (jäljempänä päävastuullinen tilintarkastaja) toimi vuodesta 2014 lähtien tilintarkastusyhteisö Y Oy:n (jäljempänä tilintarkastusyhteisö) päävastuullisena tilintarkastajana.

17. Päävastuullinen tilintarkastaja, joka oli toiminut tilintarkastusyhteisönsä puolesta X Oyj:n (jäljempänä tarkastettu yhtiö) tilintarkastajana tilikaudella 2017, allekirjoitti 5.2.2018 kyseisen yhtiön tilinpäätöksestä laatimansa tilintarkastuskertomuksen.

18. Päävastuullinen tilintarkastaja teki 12.7.2018 tarkastetun yhtiön kanssa talousjohtajan ja johtoryhmän jäsenen tehtäviä koskevan työsopimuksen.

19. Työsopimuksen ehtojen mukaan päävastuullisen tilintarkastajan oli tosiasiallisesti määrä aloittaa tehtävissään vasta helmikuussa 2019. Työsopimuksen tekemisestä ilmoitettiin pörssitiedotteella.

20. Päävastuullisen tilintarkastajan tehtävät tilintarkastusyhteisössä päättyivät 31.8.2018, mistä ilmoitettiin tilintarkastuslautakunnalle samana päivänä annetussa selvityksessä.

21. Tarkastettu yhtiö vahvisti kirjallisesti, että päävastuullinen tilintarkastaja ei tulisi toimimaan johtoon kuuluvan avainhenkilön tehtävissä eikä yhtiön taloudesta tai raportoinnista vastaavassa tehtävässä ennen kuin tilintarkastuskertomus vuodelta 2018 olisi julkaistu.

22. Tilintarkastuslautakunta määräsi 13.11.2018 tekemällään päätöksellä päävastuulliselle tilintarkastajalle 50 000 euron suuruisen seuraamusmaksun sillä perusteella, että hän oli jättänyt noudattamatta tilintarkastuslain 4 luvun 11 §:ssä vahvistettua jäähdyttelyaikaa.

23. Päävastuullinen tilintarkastaja aloitti johtoon kuuluvan henkilön tehtävissä kyseisessä yhtiössä sopimuksen mukaisesti helmikuussa 2019 sen jälkeen, kun tarkastetun yhtiön tilitarkastuskertomus vuodelta 2018 oli allekirjoitettu.

24. Päävastuullinen tilintarkastaja valitti seuraamusmaksua koskevasta päätöksestä Helsingin hallinto-oikeuteen (Suomi).

25. Ennakkoratkaisupyynnöstä ilmenee, ettei valituksessa riitauteta kiellon rikkomista sinänsä, vaan rikkomisen vakavuus ja määrätyn seuraamusmaksun määrä. Päävastuullisen tilintarkastajan mukaan seuraamusmaksu on alennettava vähintään puoleen.

26. Valittaja esittää vaatimuksensa tueksi seuraavat perustelut:[9]

– Hän on tehnyt yhteistyötä hallintoviranomaisten kanssa ja menetellyt avoimesti seuraamuksesta päätettäessä huomioon otettavien seikkojen suhteen.

– Tehtävien vastaanottaminen tapahtui vasta hänen aloittaessaan työskentelyn tarkastetussa yhtiössä (helmikuu 2019) eikä hänen tehdessään työsopimuksen. Jäähdyttelyaikaa on siten rikottu vasta helmikuusta 2019 lähtien.

– Valittajalla ei ollut kykyä vaikuttaa tarkastetun yhtiön tilinpäätökseen enää sen jälkeen, kun tilintarkastuskertomus vuodelta 2017 oli allekirjoitettu (helmikuu 2018). Jäähdyttelyajan on siten katsottava alkaneen kyseisestä ajankohdasta.

– Se, että tilintarkastajaa vaihdettiin tilikaudelle 2018, kuten kaupparekisterin merkinnöistä ilmenee, ja se, että päävastuullinen tilintarkastaja ei aloittanut talousjohtajan tehtävissä tarkastetussa yhtiössä ennen kuin yhtiön tilinpäätös vuodelta 2018 oli allekirjoitettu, osoittaa, että hänen nimittämisensä kyseisen yhtiön talousjohtajaksi ei millään tavoin vaarantanut tilintarkastuksen riippumattomuutta.

27. Tilintarkastuslautakunta vastustaa valitusta ja väittää seuraavaa:[10]

– Jäähdyttelyaika ei alkanut siitä, kun tilintarkastuskertomus vuodelta 2017 allekirjoitettiin, vaan siitä, kun työsopimus tehtiin 12.7.2018.

– Päävastuullinen tilintarkastaja otti tehtävät vastaan, kun hän teki työsopimuksen tarkastetun yrityksen kanssa. Kyseisellä kiellolla pyritään takaamaan erityisesti tilintarkastajan riippumattomuus, jota on arvioitava myös ulkoisen kuvan kannalta.

– Sopimuksen tekeminen on näkyvä ulkoinen seikka, joka vaikuttaa välittömästi asianomaisen henkilön, hänen työnantajansa ja sidosryhmien käyttäytymiseen.

– Seuraamuksesta päätettäessä otettiin huomioon kaikki tilintarkastuslaissa mainitut seikat.

9 Ennakkoratkaisupyynnön 4, 5 ja 6 kohta.

10 Ennakkoratkaisupyynnön 7, 8 ja 9 kohta.

28. Tässä tilanteessa Helsingin hallinto-oikeus esittää unionin tuomioistuimelle seuraavat ennakkoratkaisukysymykset:

”1) Onko direktiivin 2006/43/EY 22 a artiklan (lisätty direktiivillä 2014/56/EU) 1 kohtaa tulkittava siten, että päävastuullinen tilintarkastaja ottaa mainitussa kohdassa tarkoitetulla tavalla tehtävän vastaan tehdessään työsopimuksen?

2) Jos vastaus kysymykseen 1 on kielteinen, onko 22 a artiklan 1 kohtaa (lisätty direktiivillä 2014/56/EU) tulkittava siten, että päävastuullinen tilintarkastaja ottaa mainitussa kohdassa tarkoitetulla tavalla tehtävän vastaan aloittaessaan työskentelyn kyseisessä tehtävässä?”

III Asian käsittely unionin tuomioistuimessa

29. Ennakkoratkaisupyyntö saapui unionin tuomioistuimeen 17.12.2019.

30. Kirjallisia huomautuksia on esittänyt ainoastaan komissio. Suullista käsittelyä ei pidetty tarpeellisena.

IV Asian tarkastelu

A Alustava täsmennys

31. Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin haluaa selvittää, miten tiettyä direktiivin 2006/43 22 a artiklan 1 kohdan a alakohdassa käytettyä ilmausta on tulkittava määriteltäessä yhtä tilintarkastajille asetetuista kielloista.

32. Kuten jo edellä totesin, kyseisen säännöksen mukaan päävastuullinen tilintarkastaja ei voi vastaanottaa johtoon kuuluvan avainhenkilön tehtäviä tarkastetussa yrityksessä ennen kuin tietty ajanjakso on kulunut siitä, kun hän on lakannut toimimasta päävastuullisena tilintarkastajana kyseisessä tilintarkastustoimeksiannossa. [11]

33. Ennakkoratkaisukysymys (joka on jaettu kahteen osaan, vaikka siinä todellisuudessa kysytään vain yhtä asiaa) on hyvin täsmällinen, ja sillä halutaan ainoastaan selvittää, kumpi ajankohta on merkityksellinen määritettäessä, milloin tehtävät on *otettu vastaan*: ajankohta, jona päävastuullinen tilintarkastaja teki työsopimuksen tarkastetun yhtiön kanssa (heinäkuu 2018), vai ajankohta, jona hän aloitti työskentelyn kyseisessä yhtiössä (helmikuu 2019).

34. Ennakkoratkaisupyynnöstä ilmenee, ettei kummankaan ajankohdan valitseminen vaikuta mitenkään sen toteamiseen, että käsiteltävässä asiassa tapahtui rikkominen, josta voidaan määrätä seuraamus. Päävastuullinen tilintarkastaja ei vaadi maksettavakseen määrätyn seuraamusmaksun kumoamista vaan sen alentamista, joten hän myöntää implisiittisesti, että rikkominen on joka tapauksessa tapahtunut.

[11] Pääasian asianosaiset keskustelivat siitä, voidaanko jäähdyttelyajan laskea alkavan ajankohdasta, jona kyseinen henkilö ”lakkasi toimimasta lakisääteisenä tilintarkastajana tai päävastuullisena tilintarkastajana”, mutta ennakkoratkaisua pyytänyttä tuomioistuinta ei näytä huolettavan tämä kysymys, johon ennakkoratkaisupyynnössä ei edes viitata.

35. Vaikuttaa näin ollen siltä, että merkityksellisen ajankohdan määrittämisellä on merkitystä ainoastaan seuraamusmaksun määrän porrastamisessa tilintarkastuslain 10 luvun 7 §:n 1 momentin mukaisesti.

B Direktiivin 2006/43 taustaa

36. Tilintarkastuksen yhdenmukaistettu sääntely perustuu alun perin Euroopan talousyhteisöstä tehtyyn sopimukseen, jossa määrättiin, että neuvosto ja komissio suorittavat niille määrätyt tehtävät erityisesti sovittamalla tarpeen mukaan yhteen ne takeet, joita jäsenvaltioissa edellytetään yhtiöiltä niin yhtiön jäsenten kuin ulkopuolisten etujen turvaamiseksi. [12]

37. Tämän oikeusperustan nojalla annettiin neljäs, [13] seitsemäs [14] ja kahdeksas neuvoston direktiivi, [15] joilla yhdenmukaistettiin tilinpäätösten, konsolidoitujen tilinpäätösten sekä ammattimaisten tilintarkastajien hyväksymiselle sisämarkkinoilla asetettavien edellytysten vähimmäissisältö.

38. Kahdeksannella direktiivillä otettiin käyttöön ensimmäiset tilintarkastajien riippumattomuutta koskevat säännöt, joiden mukaan niiden henkilöiden, joilla on oikeus suorittaa tilinpäätösasiakirjojen lakisääteistä tarkastusta, on oltava ”riippumattomia ja hyvämaineisia”. [16]

39. Myöhempinä vuosina komissio edisti tilintarkastajien riippumattomuutta antamalla erilaisia tiedonantoja, aloitteita ja ei-sitovia toimenpiteitä [17] ja valmisti näin tietä direktiivin 2006/43 antamiselle. [18]

40. Alkuperäisessä direktiivissä 2006/43 säädettiin jo yksityiskohtaisesti tilintarkastajien riippumattomuudesta, jota sen IV luku (”Ammattietiikka, riippumattomuus, objektiivisuus, luottamuksellisuus ja salassapitovelvollisuus”) osittain käsitteli. [19]

[12] 54 artiklan 3 kohdan g alakohta.

[13] Perustamissopimuksen 54 artiklan 3 kohdan g alakohdan nojalla yhtiömuodoltaan tietynlaisten yhtiöiden tilinpäätöksistä 25.7.1978 annettu neljäs neuvoston direktiivi 78/660/ETY (EYVL 1978, L 222, s. 11).

[14] Perustamissopimuksen 54 artiklan 3 kohdan g alakohdan nojalla konsolidoiduista tilinpäätöksistä 13.6.1983 annettu seitsemäs neuvoston direktiivi 83/349/ETY (EYVL 1983, L 193, s. 1).

[15] Perustamissopimuksen 54 artiklan 3 kohdan g alakohdan nojalla lakisääteisten tilintarkastusten suorittamisesta vastuussa olevien henkilöiden hyväksymisestä 10.4.1984 annettu neuvoston direktiivi 84/253/ETY (EYVL 1984, L 126, s. 20).

[16] Tämä kahdeksannen direktiivin johdanto-osan kolmannessa perustelukappaleessa oleva maininta kuvastaa sen 3 artiklaa (hyvämaineisuus) ja 24 ja 27 artiklaa (riippumattomuus).

[17] Ks. 24.7.1996 päivätty komission vihreä kirja ”Lakisääteisen tilintarkastajan tehtävä, asema ja vastuu Euroopan unionissa” (EYVL 1996, C 321, s. 1); komission tiedonanto ”Lakisääteinen tilintarkastus Euroopan unionissa: tie eteenpäin” (EYVL 1998, C 143, s. 12); 16.5.2002 annettu komission suositus tilintarkastajan riippumattomuuden perusperiaatteista EU:ssa (EYVL 2002, L 191, s. 22; jäljempänä komission suositus) ja 21.5.2003 annettu komission tiedonanto ”Lakisääteisen tilintarkastuksen kehittäminen EU:ssa” (EUVL 2003, C 236, s. 2).

[18] Kuten komissio asiaa perusteli ehdotuksessaan direktiiviksi 2006/43 (ehdotus Euroopan parlamentin ja neuvoston direktiiviksi tilinpäätösten ja konsolidoitujen tilinpäätösten lakisääteisestä tilintarkastuksesta sekä direktiivien 78/660/ETY ja 83/349/ETY muuttamisesta (KOM(2004) 177)).

[19] Uudella lainsäädännöllä uudistettiin tilintarkastusta koskevaa politiikkaa, mihin vaikuttivat ”lukuisat Yhdysvalloissa ja EU:ssa paljastuneet kirjanpitoskandaalit, [jotka] ovat muistutus siitä, että lakisääteinen tilintarkastus on keskeisessä asemassa pyrittäessä varmistamaan yritysten tilinpäätösten uskottavuus ja luotettavuus”. Nämä skandaalit johtivat siihen, että Yhdysvalloissa annettiin Sarbanes-Oxley Act of 2002 -niminen laki, jolla tiukennettiin tilintarkastuspalvelujen tarjoamisen sääntelyä ja valvontaa. Kyseisessä laissa vahvistettujen toimenpiteiden joukossa oli tässä asiassa kyseessä olevan kaltainen jäähdyttelyaika (cooling-off period).

41. Tällä samalla alkuperäisellä direktiivillä 2006/43 otettiin käyttöön käsiteltävässä asiassa kyseessä oleva jäähdyttelyaika, josta säädetään sen X luvussa (”Yleisen edun kannalta merkittävien yhteisöjen lakisääteistä tilintarkastusta koskevia erityissäännöksiä”). [20]

42. Nykyisen muotonsa direktiivi 2006/43 sai, kun sitä uudistettiin direktiivillä 2014/56, jolla muutettiin 22 artiklaa ja lisättiin uusi 22 a artikla, jota ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin nyt pyytää tulkitsemaan. [21] Siihen sisältyy tilintarkastajien maineen takaamista koskevien säännösten ohella säännöksiä, joilla pyritään nimenomaisesti suojaamaan heidän riippumattomuuttaan.

C Direktiivin 2006/43 22 a artikla

43. Direktiivin 2006/43 22 a artiklalla konkretisoidaan direktiivin 2014/56 johdanto-osan kahdeksas perustelukappale, jonka mukaan ”lakisääteisiä tilintarkastajia – – olisi estettävä ottamasta vastaan tehtäviä tarkastettavan yhteisön toimivassa johdossa tai hallinto- tai valvontaelimessä, kunnes tilintarkastustoimeksiannon päättymisestä on kulunut tarkoituksenmukainen ajanjakso”.

44. Yksi 22 a artiklan 1 kohtaan sisältyvistä kielloista on, että tilintarkastaja ei saa ottaa vastaan ”johtoon kuuluvan avainhenkilön tehtäviä tarkastetussa yhteisössä” (a alakohta). Ennakkoratkaisukysymyksillä halutaan selvittää, milloin tämän tehtävien *vastaanottamisen* katsotaan tapahtuvan.

1. Sanamuodon mukainen tulkinta

45. Sanamuodon mukaisella tulkinnalla ei päästä vakuuttavaan lopputulokseen, sillä säännöksen eri kieliversioissa käytetyt ilmaukset poikkeavat toisistaan melkoisesti.

46. Joissakin kieliversioissa käytetty sanamuoto puoltaa tulkintaa, jossa korostetaan *tosiasiallista työskentelyä* kyseisessä johtoon kuuluvan henkilön tehtävässä eikä niinkään ajankohtaa, jona tilintarkastaja sopii työskentelystä tarkastetussa yhtiössä tekemällä sen kanssa työsopimuksen. [22]

47. Toiset kieliversiot sitä vastoin tukevat päinvastaista näkemystä, koska vaikuttaa siltä, että niissä ei edellytetä tosiasiallista työskentelyä johtoon kuuluvan henkilön tehtävässä tarkastetun yhtiön palveluksessa, vaan pelkkä sopiminen tehtävän vastaanottamisesta riittää. [23]

[20] Siihen sisältyvän 42 artiklan 3 kohdan mukaan ”tilintarkastusyhteisön puolesta lakisääteisen tilintarkastuksen suorittava lakisääteinen tilintarkastaja tai avainpartneri ei saa ottaa vastaan ylimmän johdon tehtäviä tarkastettavassa yhteisössä ennen kuin vähintään kaksi vuotta on kulunut siitä, kun hän luopui lakisääteisenä tilintarkastajana tai avainpartnerina suorittamastaan tilintarkastustoimeksiannosta”.

[21] Direktiivin 2006/43 22 artiklassa, sellaisena kuin se on muutettuna, edellytetään tilintarkastajalta riippumattomuutta ”sekä ajalta, jonka tarkastuksen kohteena oleva tilinpäätös kattaa, että ajalta, jolloin lakisääteinen tilintarkastus suoritetaan” ja säädetään aiempaa yksityiskohtaisemmin tilintarkastajien velvollisuuksista, jotka liittyvät heidän riippumattomuuteensa kohdistuviin uhkiin.

[22] Näihin kuuluu ranskankielinen versio (”occuper un poste”).

[23] Erityisesti italiankielisessä versiossa (”accettare una funzione dirigenziale di rilievo nell’ente sottoposto a revisione”) korostuu, että tehtävästä *sopiminen* riittää, eikä tehtävässä välttämättä tarvitse tosiasiallisesti työskennellä. Myös espanjan- ja portugalinkielisissä versioissa (”asuma un cargo directivo importante en la entidad auditada” ja ”assume posições de gestão fundamentais na entidade auditada”) käytettyjen ilmausten ”asuma” ja ”assume” voitaisiin tulkita tarkoittavan pelkkää tehtävästä sopimista. Suomenkielisessä versiossa käytetty verbi ”vastaanottaa” on merkitykseltään lähellä saksan- (”übernehmen”) ja englanninkielistä (”take up a key management position”) versiota.

48. Kieliversioiden erilaisuuden vuoksi kyseisen säännöksen jonkin kieliversion mukaista sanamuotoa ei voida käyttää tulkintaperusteena sen oikean merkityksen päättelemisessä. [24]

49. Näin ollen on turvauduttava unionin tuomioistuimen muihin tavanomaisiin tulkintaperusteisiin, [25] jotka ovat säännöksen tarkoitus ja asiayhteys, johon se kuuluu.

2. Teleologinen tulkinta

50. Komissio [26] ja tilintarkastuslautakunta [27] ovat samaa mieltä tilintarkastajien riippumattomuuden ulkoisen kuvan tärkeydestä ja puoltavat direktiivin 2006/43 22 a artiklan – olennaisin osin – teleologista tulkintaa.

51. Ne korostavat, että jäähdyttelyajan tarkoituksena on taata tilintarkastajien riippumattomuus, jolla on merkitystä sekä sisäiseltä (tilintarkastajan ja tarkastettavan yhtiön suhde) että ulkoiselta kannalta: tilintarkastajien riippumattomuuteen luotetaan yleisesti, eikä näin olisi, jos he tilintarkastustoimeksiannon aikana tai välittömästi päävastuullisina tilintarkastajina toimimisen jälkeen (tai lyhyen aikaa sen päättymisestä) voisivat ottaa vastaan johtoon kuuluvan henkilön tehtävät tarkastetussa yrityksessä.

52. Käsittääkseni riidanalaisen jäähdyttelyajan tarkoituksena on estää tilintarkastajaa (tai tilintarkastusyhteisöä, jonka päävastuullinen tilintarkastaja hän on) lankeamasta houkutukseen laatia tarkastettavalle yhtiölle mieluisa tilintarkastuskertomus, mistä kyseinen yhtiö sitten *palkitsee* hänet nimittämällä hänet lähitulevaisuudessa johtoon kuuluvan henkilön tehtäviin.

53. Näin ymmärrettynä kyseisellä säännöksellä ennakoidaan vaara siitä, että tilintarkastajalla on yhtiössä, jossa hän suorittaa tilintarkastuksen, sillä hetkellä tai lähitulevaisuudessa omia intressejä, jotka voivat vaikuttaa hänen ammatilliseen tehtäväänsä.

54. Tilintarkastajan velvollisuudet ja hänen (tulevat) mahdollisuutensa työskennellä tarkastetun yrityksen palveluksessa voivat aiheuttaa eturistiriidan, jos kyseistä sopimussuhdetta hoidetaan tai valmistellaan tilintarkastustehtävän suorittamisen aikana. Jos näin käy, tulevan työnantajan päävastuulliseen tilintarkastajaan kohdistamat odotukset toimimisesta sen etujen mukaisesti todennäköisesti vaikuttavat hänen työhönsä.

55. Säännöksellä pyritään siten mahdollisuuksien mukaan poistamaan tilintarkastajalta mahdolliset yllykkeet valmistella sopimussuhdetta tarkastettuun yhteisöön tai sitoutua tällaiseen suhteeseen sinä aikana, kun hän toimii päävastuullisena tilintarkastajana kyseisessä tilintarkastustoimeksiannossa. [28]

[24] Unionin tuomioistuimen vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan unionin oikeuden monella kielellä olevan tekstin yhden tai useamman kieliversion puhtaasti sanamuodon mukaiselle tulkinnalle ei voida sellaisenaan antaa etusijaa muihin versioihin nähden, vaan unionin oikeuden oikeussääntöjen soveltamisen yhtenäisyys edellyttää niiden tulkitsemista ottaen huomioon kaikilla kielillä laaditut versiot. Ks. mm. tuomio 26.9.2013, komissio v. Espanja (C-189/11, EU:C:2013:587, 56 kohta).

[25] Vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan unionin oikeuden säännöksen tai määräyksen tulkitsemiseksi on otettava huomioon paitsi sen sanamuoto myös asiayhteys ja sillä lainsäädännöllä tavoitellut päämäärät, jonka osa säännös tai määräys on (tuomio 3.9.2020, Niki Luftfahrt, C-530/19, EU:C:2020:635, 23 kohta).

[26] Komission kirjallisten huomautusten 13 kohta.

[27] Ennakkoratkaisupyynnön 9 kohta.

[28] Muiden toimeksiantoon osallistuvien tilintarkastajien osalta säännöksessä viitataan ajankohtaan, jona he suoraan osallistuvat tilintarkastuskertomuksen laatimiseen.

56. Kiellolla, jonka mukaan päävastuullinen tilintarkastaja ei sinä aikana, kun hän toimii päävastuullisena tilintarkastajana, eikä tiettynä aikana sen jälkeen saa ottaa vastaan johtoon kuuluvan henkilön tehtäviä tarkastetussa yhtiössä, suojataan myös – kuten komissio ja tilintarkastuslautakunta toteavat – kolmansien osapuolten luottamusta siihen, että tilintarkastustehtävää hoidetaan luotettavasti. Samalla sillä edistetään markkinoiden sääntöjenmukaista toimintaa, kuten direktiivin 2006/43 johdanto-osan yhdeksännessä perustelukappaleessa todetaan. [29]

57. Yleinen luottamus siihen, että tilinpäätös antaa yhtiöstä oikean kuvan, on ratkaisevan tärkeää kaikille, jotka mahdollisesti ovat oikeussuhteessa kyseiseen yhtiöön, olivatpa nämä sijoittajia, velkojia, työntekijöitä tai kolmansia osapuolia.

58. Luottamus tilinpäätösten tarkastusten luotettavuuteen voidaan toisaalta nähdä myös yhtiömiesten tai osakkaiden omistamien osakkeiden arvoa suojaavana mekanismina ja tehokkaana keinona varmistaa yhtiön asianmukainen johtaminen. Tämän luottamuksen puuttumisesta seuraa osakkeiden arvonmenetys, mihin ovat syynä sekä markkinoiden epäluottamus yhtiön tilanteeseen että yhtiön johtoryhmän kykenemättömyys johtaa sitä ilman luotettavaa tietoa.

59. Komission suosituksen 1 kohdan 1 alakohdassa korostetaan, että ”objektiivisuus ja ammatillinen rehellisyys on asetettava tilintarkastajan tilinpäätöksestä antaman lausunnon taustalla oleviksi pääperiaatteiksi. Tärkein keino, jolla tilintarkastaja voi osoittaa yleisölle, että lakisääteinen tilintarkastus suoritetaan näiden periaatteiden mukaisesti, on toimia riippumattomasti ja niin että toiminta myös näyttää riippumattomalta”. [30]

60. Nämä toteamukset pätevät, vaikka katsottaisiin, että tilintarkastusyhteisön päävastuullisella tilintarkastajalla ei jossakin tietyssä yksittäistapauksessa olisi *todellista* valtaa vaikuttaa tarkastettavan yhtiön tilinpäätöksen arvioinnin lopputulokseen.

61. Päävastuullisen tilintarkastajan työn riippumattomuuden ja puolueettomuuden suojaaminen edellyttää nimittäin kaikissa olosuhteissa sitä, että hän ei ennen jäähdyttelyjaksoa eikä sen aikana voi ottaa vastaan johtotehtäviä tarkastetussa yhtiössä.

[29] ”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.”

[30] Suosituksen johdanto-osan ensimmäisessä ja toisessa perustelukappaleessa todetaan seuraavaa: ”Tilintarkastajan riippumattomuudella on keskeinen merkitys tilintarkastuskertomukseen kohdistuvan yleisen luottamuksen varmistamiseksi. Riippumattomuus lisää julkaistavien tilinpäätöstietojen uskottavuutta ja tuo lisäarvoa sijoittajille, velkojille, työntekijöille ja muille EU:ssa sijaitsevien yritysten sidosryhmille. Tämä koskee erityisesti yleisen edun kannalta merkittäviä yhteisöjä (esimerkiksi pörssiyhtiöt, luottolaitokset, vakuutusyhtiöt, yhteissijoitusyritykset (UCITS) ja sijoitusyhtiöt). – – Riippumattomuus on myös ammattikunnan pääasiallinen keino osoittaa suurelle yleisölle ja sääntelyelimille, että tilintarkastajat ja tilintarkastusyhteisöt noudattavat työssään tunnustettuja eettisiä periaatteita, etenkin rehellisyyttä ja objektiivisuutta.”

3. Systemaattinen tulkinta

62. Tilintarkastajien hyvämaineisuus [31] ja yleinen luottamus heidän työnsä luotettavuuteen (ja laatuun) [32] ovat seikkoja, jotka tällä alalla eri aikoina annetuilla unionin säädöksillä on pyritty suojaamaan.

63. Direktiivin 2006/43 22 artiklan 2 kohdassa ennakoidaan tilintarkastajan (tai tilintarkastusyhteisön) ja tarkastettavan yhtiön välisten eturistiriitojen riskiä. Tällainen riski voi syntyä, jos näiden välillä on ”taloudellinen, henkilökohtainen, liike-, työ- tai muu suhde”, jonka perusteella ”objektiivinen, harkitseva ja asioihin perehtynyt sekä sovelletut varotoimet huomioon ottava kolmas osapuoli päättelisi lakisääteisen tilintarkastajan tai tilintarkastusyhteisön riippumattomuuden vaarantuvan”.

64. Saman artiklan 4 kohdassa säädetään, että tilintarkastaja tai tilintarkastusyhteisö eivät voi hoitaa ammatillista tehtäväänsä tarkastettavassa yhtiössä, johon he ”ovat 1 kohdassa tarkoitetun ajanjakson aikana olleet sellaisessa työ- tai liikesuhteessa tai muussa sellaisessa suhteessa – –, joka saattaa aiheuttaa tai jonka saatetaan yleisesti katsoa aiheuttavan eturistiriidan”.

65. Nämä varotoimet osoittavat, että systematiikan kannalta tarkasteltuna direktiivin 2006/43 tulkinnassa on turvattava eräs tilintarkastajien hyvämaineisuuden tai maineen olennaisista osatekijöistä – jota ilman yleinen luottamus murenisi – eli vapaus tosiasiallisista tai kohtuullisesti ennakoitavista eturistiriidoista, jotka vaikuttavat tai voivat vaikuttaa heidän työhönsä.

66. Unionin lainsäätäjä pitää tilintarkastajien riippumattomuutta sekä sisäisesti että ulkoisesti näin tärkeänä, ja sen vuoksi yleisön mielistä on hälvennettävä kaikki epäilykset siitä, että tarkastaja ja tarkastettava ovat toisilleen liian *läheisiä*. [33]

67. Nämä varotoimet ovat hyvin ymmärrettäviä, kun ajatellaan tilintarkastusten tarkoitusta ja oikeutusta ja sitä tehtävää, joka yhtiöiden tilinpäätösten julkistamisella on markkinataloudessa.

68. Myös direktiivin 2006/43 22 artiklan 1 kohdan lopussa viitataan tässä yhteydessä kolmansien osapuolten saamaan käsitykseen, kun siinä säädetään, että tilintarkastajan (tai tilintarkastusyhteisön) ja tarkastettavan yrityksen välinen suhde ei saa johtaa siihen, että ”objektiivinen, harkitseva ja asioihin perehtynyt sekä sovelletut varotoimet huomioon ottava kolmas osapuoli päättelisi lakisääteisen tilintarkastajan tai tilintarkastusyhteisön riippumattomuuden vaarantuvan”.

69. Suhdetta, joka voi aiheuttaa eturistiriidan, pidetään siis yhtä epäsuotavana kuin suhdetta, joka voidaan kohtuudella mieltää mahdolliseksi eturistiriidan aiheuttajaksi.

[31] Direktiivin 2006/43 4 artiklassa säädetään seuraavaa: ”Jäsenvaltioiden toimivaltaiset viranomaiset voivat antaa hyväksymisen ainoastaan hyvämaineisille luonnollisille henkilöille tai yhteisöille.” Kahdeksannen direktiivin 3 artiklassa säädettiin samansuuntaisesti viittaamalla ”hyvämaineisiin henkilöihin”.

[32] Direktiivin 2006/43 johdanto-osan yhdeksännessä perustelukappaleessa todetaan seuraavaa: ”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.”

[33] Yhdysvaltojen oikeudessa vallitsee samankaltainen näkemys. Supreme Court of the United States (liittovaltion ylin tuomioistuin, Yhdysvallat) toteaa siitä seuraavaa: ”the SEC requires the filing of audited financial statements to obviate the fear of loss from reliance on inaccurate information, thereby encouraging public investment in the Nation’s industries. It is therefore not enough that financial statements *be* accurate; the public must also *perceive* them as being accurate. Public faith in the reliability of a corporation’s financial statements depends on the public perception of the outside auditor as an independent professional. – – If investors were to view the auditor as an advocate for the corporate client, the value of the audit function itself might well be lost” (kursivointi alkuperäisessä). Supreme Court of the United Statesin tuomio Yhdysvallat v. Arthur Young and Co., 465 US 805, 819 n. 15 (1984).

4. Näiden arviointiperusteiden soveltaminen käsiteltävään asiaan

70. Käsiteltävässä asiassa on lähdettävä siitä olettamasta, että päävastuullinen tilintarkastaja ei voinut ottaa vastaan johtoon kuuluvan avainhenkilön tehtäviä tarkastetussa yrityksessä sinä aikana, kun hän hoiti kyseiseen tilintarkastustoimeksiantoon liittyviä tehtäviä, eikä kahteen vuoteen sen jälkeen, kun hän lakkasi toimimasta näissä tehtävissä.

71. Kuten jo edellä totesin, kyseistä kieltoa rikottiin, minkä asianomainen henkilö on ainakin implisiittisesti myöntänyt, koska hän vaatii ainoastaan maksettavakseen määrätyn seuraamusmaksun alentamista (eikä sen kumoamista).

72. Se, että tilintarkastusyhteisön päävastuullinen tilintarkastaja tekee tarkastetun yhtiön kanssa (johtoon kuuluvan avainhenkilön tehtävien hoitamista koskevan) työsopimuksen sinä aikana, kun hän suorittaa tilintarkastustehtäviä kyseisessä yhtiössä, merkitsee mahdollista eturistiriitaa, joka on omiaan vaikuttamaan hänen riippumattomuuteensa.

73. Tätä päätelmää ei horjuta se, että työsuhteen, josta sovittiin, kun asianomainen henkilö ei ollut vielä lakannut toimimasta päävastuullisena tilintarkastajana (mikä tapahtui 31.8.2018), aloittamista lykättiin useilla kuukausilla siihen asti, kunnes tilintarkastuskertomus vuodelta 2018 oli julkaistu.

74. Merkityksellistä on se seikka (jonka ”objektiivinen, harkitseva ja asioihin perehtynyt” kolmas osapuoli saattoi päätellä), että vaikka sopimus tehtiin 12.7.2018 eli tilintarkastuskertomuksen allekirjoittamisen jälkeen, kyseisessä tilintarkastustoimeksiannossa päävastuullisen tilintarkastajan (tai hänen tilintarkastusyhteisönsä) ja tarkastetun yhtiön välillä oli vielä allekirjoitusajankohtana ammatillinen suhde.

75. Lisäksi voidaan johdonmukaisesti päätellä, että kyseinen henkilö ei neuvotellut tarkastetun yrityksen kanssa työehdoista pelkästään tilintarkastusyhteisön päävastuullisen tilintarkastajan asemassa ollessaan vaan myös ajankohtana, jolloin hän oli vastuussa tarkastettavaan yhtiöön liittyvistä tilintarkastustehtävistä. ”Objektiivinen, harkitseva ja asioihin perehtynyt” kolmas osapuoli saattoi päätellä myös tämän.

76. Ratkaiseva arviointiperuste ei siten ole se ajankohta, jona päävastuullinen tilintarkastaja de facto aloitti työskentelyn johtoon kuuluvan henkilön tehtävissä tarkastetussa yhtiössä, vaan ajankohta, jona hän teki sen kanssa sopimuksen kyseisten tehtävien vastaanottamisesta.

77. Kyseisestä sopimuksesta seuraa jo sellaisenaan vastavuoroisia velvoitteita, jotka ovat ristiriidassa sen kanssa, että päävastuullinen tilintarkastaja pysyi vastuutehtävässään tilintarkastusyhteisössä, joka oli saanut toimeksiannon tarkastetun yhtiön tilinpäätöksen tilintarkastuksesta.

78. Lisäksi sopimus varjostaa menneisyyttä sikäli, että ulkopuoliset voivat ymmärrettävästikin mieltää sen osoitukseksi tosiasiallisesta tai mahdollisesta eturistiriidasta, joka on esteenä päävastuullisen tilintarkastajan ja tilintarkastusyhteisön riippumattomuudelle ja puolueettomuudelle ja joka on saattanut vaikuttaa tarkastetun yhtiön tilintarkastuksen luotettavuuteen.

V Ratkaisuehdotus

79. Edellä esitetyn perusteella ehdotan, että unionin tuomioistuin vastaa Helsingin hallinto-oikeuden esittämiin ennakkoratkaisukysymyksiin 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 direktiivillä 2014/56/EU, 22 a artiklan 1 kohdan a alakohtaa on tulkittava siten, että tilintarkastusyhteisön päävastuullinen tilintarkastaja ottaa vastaan johtoon kuuluvan avainhenkilön tehtävät tarkastetussa yhtiössä silloin, kun hän tekee sen kanssa työsopimuksen, vaikka hänen työskentelynsä kyseisessä yhtiössä alkaisi tosiasiallisesti vasta kuukausia kyseisen sopimuksen tekemisen jälkeen.