Kohtulahendite kogumik

KOHTUJURISTI ETTEPANEK
MANUEL CAMPOS SÁNCHEZ-BORDONA
esitatud 10. detsembril 2020[1]

Kohtuasi C-950/19

A
menetluses osales:
Patentti- ja rekisterihallituksen tilintarkastuslautakunta

(eelotsusetaotlus, mille on esitanud Helsingin hallinto-oikeus (Helsingi halduskohus, Soome))

Eelotsusemenetlus – Audiitorid – Direktiiv 2006/43/EÜ – Artikkel 22a – Auditeeritava äriühingu poolt endiste audiitorite tööle võtmise ooteaeg – Auditeeritavas üksuses võtmetähtsusega juhtival ametikohal töötamise keelu rikkumine – Audiitorite sõltumatus

1. Direktiivis 2006/43/EÜ[2] on sätestatud, et audiitorid peavad olema auditeeritavast üksusest sõltumatud ega tohi osaleda auditeeritava üksuse otsuste vastuvõtmises.

2. Üks selle sõltumatuse tagamiseks sätestatud seaduslikest ettekirjutustest võeti vastu 2014. aastal direktiiviga 2014/56/EL[3], lisades direktiivile 2006/43 uue sätte, artikli 22a, mille alusel ei või „auditit teostav võtmetähtsusega auditeerimispartner“[4] teatud ajavahemiku jooksul asuda auditeeritavas üksuses võtmetähtsusega juhtivale ametikohale.[5]

3. Alates 2014. aastast pikendati seda keeldu, mis enne kehtis loogiliselt sel ajal, kui võtmetähtsusega audiitor oli vastutav auditeeritava ettevõtja raamatupidamise kohustusliku auditeerimise eest, tema võtmetähtsusega auditeerimispartnerina töötamise lõpetamisele järgnevale ajale (üheks või kaheks aastaks, olenevalt sellest, kas tegemist on avaliku huvi üksustega või mitte)[6].

4. Selles kohtuasjas võeti auditeeritava äriühingu „võtmetähtsusega auditeerimispartner“ auditeeritavasse äriühingusse tööle tähtsale juhtivale ametikohale enne tema võtmetähtsusega auditeerimispartnerina töötamise lõpetamist.

5. Kui pädev organ (auditikomitee)[7] määras sellise teguviisi eest sanktsiooni, vaidlustas audiitor talle määratud trahvi eelotsusetaotluse esitanud kohtus. See esitab Euroopa Kohtule eelotsusetaotluse direktiivi 2006/43 artikli 22a lõike 1 punkti a tõlgenduse saamiseks.

1 Algkeel: hispaania.

2 Euroopa Parlamendi ja nõukogu 17. mai 2006. aasta direktiiv, mis käsitleb raamatupidamise aastaaruannete ja konsolideeritud aruannete kohustuslikku auditit ning millega muudetakse nõukogu direktiive 78/660/EMÜ ja 83/349/EMÜ ning tunnistatakse kehtetuks nõukogu direktiiv 84/253/EMÜ (ELT 2006, L 157, lk 87).

3 Euroopa Parlamendi ja nõukogu 16. aprilli 2014. aasta direktiiv, millega muudetakse direktiivi 2006/43/EÜ, mis käsitleb raamatupidamise aastaaruannete ja konsolideeritud raamatupidamise aastaaruannete kohustuslikku auditit (ELT 2014, L 158, lk 196).

4 Artikkel 22a näeb ette kaks isikukategooriat: a) audiitorid ja audiitorühingu võtmetähtsusega auditeerimispartnerid ja b) audiitorühingute ülejäänud partnerid ja töötajad. Isik, kellele siin sanktsioon määrati, kuulus esimesse nendest kategooriatest.

5 See õigusnorm oli juba olemas direktiivi 2006/43 algredaktsioonis (artikli 42 lõige 3), aga ainult avaliku huvi üksuste puhul. Seda hakati ülejäänud üksuste suhtes, kelle raamatupidamist auditeeritakse, kohaldama alates 2014. aastast.

6 Eelotsusetaotluse kohaselt oli selles kohtuasjas see aeg kaks aastat, mis paneb mõtlema, et auditeeritav ettevõtja oli avaliku huviga.

7 See komitee on Patentti- ja rekisterihallituksen tilintarkastuslautakunta (patendi- ja registriamet, Soome) ametlik organ.

6. Euroopa Kohtu vastus võimaldab otsustada, kas auditeeritavas ettevõtjas ametikohale asumisega on tegemist siis, kui võtmetähtsusega audiitor sõlmib selle ettevõtjaga töölepingu, või ainult siis, kui ta asub tööle tõepoolest juhtival ametikohal.

I. Õiguslik raamistik

A. Liidu õigus. Direktiiv 2006/43

7. Artiklis 2 („Mõisted“) on märgitud:

„Käesolevas direktiivis kasutatakse järgmisi mõisteid:

2) *vannutatud audiitor* – füüsiline isik, keda liikmesriigi pädevad asutused tunnustavad vastavalt käesolevale direktiivile kohustuslike auditite tegijana;

3) *audiitorühing* – mis tahes õigusliku vormiga juriidiline isik või mõni muu üksus, mida liikmesriigi pädevad asutused tunnustavad vastavalt käesolevale direktiivile kohustuslike auditite tegijana;

[…]

16) *võtmetähtsusega auditeerimispartner(id):*

   a) vannutatud audiitor(id), kelle audiitorühing on määranud teatud auditi töövõtu puhul peamiseks/peamisteks vastutaja(te)ks ning kes seega vastutab/vastutavad kohustusliku auditi tegemise eest audiitorühingu nimel;

   b) kontserni auditi puhul vähemalt vannutatud audiitor(id), kelle audiitorühing on määranud peamiseks/peamisteks vastutaja(te)ks kontserni kohustusliku auditeerimise eest, ning vannutatud audiitor(id), kes on määratud peamiseks/peamisteks vastutaja(te)ks oluliste tütarettevõtjate puhul, või

   c) vannutatud audiitor(id), kes allkirjastavad auditi aruande.“

8. Artiklis 22 („Sõltumatus ja objektiivsus“) on ette nähtud:

„1. Liikmesriigid tagavad, et vannutatud audiitor või audiitorühing ning mis tahes füüsiline isik, kel on võimalik kohustusliku auditi tulemusi otseselt või kaudselt mõjutada, on kohustusliku auditi tegemisel auditeeritavast üksusest sõltumatu ja ei osale auditeeritava üksuse otsuste vastuvõtmises.

Sõltumatus on nõutav vähemalt ajavahemikul, mis hõlmab auditeeritavaid raamatupidamise aruandeid ja kohustusliku auditi tegemist.

Liikmesriigid tagavad, et vannutatud audiitor või audiitorühing teeb kõik vajaliku tagamaks, et kohustusliku auditi läbiviimisel ei mõjutaks tema sõltumatust ükski olemasolev või võimalik huvide konflikt ega äri- või muu otsene või kaudne suhe, mille üheks osapooleks on kohustuslikku auditit tegev vannutatud audiitor või audiitorühing või, lähtuvalt olukorrast, selle võrgustik, juhid, audiitorid, töötajad, mis tahes muud füüsilised isikud, kelle teenuseid sellel vannutatud audiitoril või audiitorühingul on võimalik kasutada või kontrollida, ega mis tahes selle vannutatud audiitori või audiitorühinguga kontrollsuhte kaudu otseselt või kaudselt seotud isik.

Vannutatud audiitor või audiitorühing ei tee kohustuslikku auditit, kui alljärgnevate isikute vahel on finants-, isiklik, äri-, tööalane või muu suhe, millest tingituna võib tekkida oht, et esineb eneseülevaatust, omahuvi, eestkostet, familiaarsust või hirmutamist:

– vannutatud audiitor, audiitorühing, selle võrgustik ning mis tahes füüsiline isik, kel on võimalik kohustusliku auditi tulemusi mõjutada, ning

– auditeeritav üksus,

mille tulemusel objektiivne, mõistlik ja informeeritud kolmas isik järeldaks, võttes arvesse kohaldatud kaitsemeetmeid, et vannutatud audiitori või audiitorühingu sõltumatus on ohustatud.

2. Liikmesriigid tagavad, et vannutatud audiitor, audiitorühing, nende võtmetähtsusega auditeerimispartnerid, nende töötajad ega mis tahes muud füüsilised isikud, kelle teenuseid vannutatud audiitor või audiitorühing saab kasutada või kes osutab teenuseid tema kontrolli all ning kes on otseselt seotud kohustusliku auditi toimingutega, ning nendega komisjoni direktiivi 2004/72/EÜ […] artikli 1 lõike 2 tähenduses lähedalt seotud isikud ei valda või oma olulist ja otsest kasutoovat huvi üheski finantsinstrumendis, mis on emiteeritud, garanteeritud või muul viisil toetatud mis tahes auditeeritava üksuse poolt, kelle suhtes nad teevad kohustusliku auditi toiminguid, ega tee selliste finantsinstrumentidega mis tahes tehinguid, välja arvatud kaudsed huvid hajutatud ühisinvesteerimiskavade kaudu, sealhulgas valitsetavad fondid, nagu pensionifondid ja elukindlustus.

3. Liikmesriigid tagavad, et vannutatud audiitor või audiitorühing dokumenteerib auditeerimise tööpaberites kõik tema või nende sõltumatust ähvardavad märkimisväärsed ohud, samuti nende ohtude vähendamiseks võetud kaitsemeetmed.

4. Liikmesriigid tagavad, et lõikes 2 osutatud isikud ega ettevõtjad ei osale üheski konkreetse auditeeritava üksuse kohustuslikus auditis ega mõjuta muul viisil selle tulemust, kui nad:

a) omavad auditeeritava üksuse finantsinstrumente, välja arvatud kaudsed huvid hajutatud ühisinvesteerimiskavade kaudu;

b) omavad auditeeritava üksusega seotud mis tahes üksuse finantsinstrumente, mille omamine võib põhjustada või võib üldise arusaama kohaselt põhjustada huvide konflikti, välja arvatud kaudsed huvid hajutatud ühisinvesteerimiskavade kaudu;

c) on lõikes 1 osutatud ajavahemiku jooksul olnud auditeeritava üksusega töö-, äri või muudes suhetes, mis võivad põhjustada või võivad üldise arusaama kohaselt põhjustada huvide konflikti.

5. Lõikes 2 osutatud isikud ega ühingud ei tohi paluda ega võtta vastu rahalisi ega mitterahalisi kingitusi ega teeneid auditeeritavalt üksuselt või auditeeritava üksusega seotud mis tahes üksuselt, v.a juhul, kui objektiivne, mõistlik ja informeeritud kolmas isik peaks nende väärtust vähe- või ebatähtsaks.

6. Kui auditeeritav üksus raamatupidamise aruande perioodi jooksul omandatakse, ühineb või omandab mõne muu üksuse, teeb vannutatud audiitor või audiitorühing kindlaks kõik praegused või hiljutised huvid või suhted, sh kõnealusele üksusele osutatud auditivälised teenused, mis olemasolevaid kaitsemeetmeid arvesse võttes võiksid seada ohtu audiitori või audiitorühingu sõltumatuse ja võime kohustuslikku auditit pärast ühinemise või omandamise jõustumise kuupäeva jätkata, ja hindab neid huvisid.

Vannutatud audiitor või audiitorühing peab nii kiiresti kui võimalik ja igal juhul kolme kuu jooksul võtma vastavalt vajadusele kõik meetmed, et kaotada mis tahes praegused huvid või katkestada suhted, mis ohustaksid tema sõltumatust, ning võtma võimalusel vastu kaitsemeetmed, et minimeerida mis tahes ohtu tema sõltumatusele, mis tuleneb varasematest ja praegustest huvidest ja suhetest.“

9. Artiklis 22a („Endiste vannutatud audiitorite või vannutatud audiitori või audiitorühingu töötajate tööle võtmine auditeeritavate üksuste poolt“) on märgitud:

„1. Liikmesriigid tagavad, et vannutatud audiitor või audiitorühingu nimel kohustuslikku auditit teostav võtmetähtsusega auditeerimispartner ei tee enne vähemalt ühe aasta möödumist sellest, kui ta astus tagasi auditi teinud vannutatud audiitori või võtmetähtsusega auditeerimispartneri kohalt, või avaliku huvi üksuste kohustusliku auditi puhul enne vähemalt kahe aasta möödumist järgmist:

a) asuda auditeeritavas üksuses võtmetähtsusega juhtivale ametikohale;

b) kui see on kohaldatav, saada auditeeritava üksuse auditikomitee liikmeks ning kui sellist komiteed ei ole, siis auditikomitee ülesannetega samaväärseid ülesandeid täitva organi liikmeks;

c) saada auditeeritava üksuse tegevjuhtkonda mittekuuluvaks haldusorgani liikmeks või järelevalveorgani liikmeks.

2. Liikmesriigid tagavad, et kohustuslikku auditit tegeva vannutatud audiitori või audiitorühingu töötajad ja partnerid, kes ei ole võtmetähtsusega partnerid, ning mis tahes muud füüsilised isikud, kelle teenuseid asjaomane vannutatud audiitor või audiitorühing saab kasutada või juhtida – juhul kui need töötajad, partnerid või muud füüsilised isikud on ise nimetatud vannutatud audiitoriks –, ei tohi asuda enne vähemalt ühe aasta möödumist sellest, kui nad olid isiklikult otseselt seotud kohustusliku auditiga, ühelegi lõike 1 punktides a, b ja c osutatud ametikohale.“

10. Artiklis 22b („Kohustuslikuks auditiks ettevalmistamine ja sõltumatust ohustavate ohtude hindamine“) on sätestatud:

„Liikmesriigid tagavad, et enne kohustusliku auditi läbiviimiseks või jätkamiseks nõusoleku andmist hindab vannutatud audiitor või audiitorühing järgmisi asjaolusid ning dokumenteerib need:

– kas ta vastab käesoleva direktiivi artiklis 22 sätestatud nõuetele;

[…]“.

B. Soome õigus. 18. septembri 2015. aasta audiitortegevuse seadus 1141/2015[8]

11. Vastavalt 4. peatüki § 11 lõikele 1 hoidub audiitor või võtmetähtsusega auditeerimispartner, kes teeb audiitorühingu nimel auditit, enne vähemalt ühe aasta möödumist auditi tegemisest töötamisest järgnevalt loetletud ametikohtadel:

1) võtmetähtsusega juhtival ametikohal auditeeritavas üksuses;

2) auditeeritava üksuse auditikomitee või auditikomitee ülesannetega samaväärseid ülesandeid täitva organi liikmena;

3) auditeeritava üksuse tegevjuhtkonda mittekuuluva haldusorgani liikmena või järelevalveorgani liikmena.

8 18. septembri 2015. aasta Tilintarkastuslaki 1141/2015; edaspidi „audiitortegevuse seadus“.

12. 4. peatüki § 11 lõikes 2 on seda tähtaega pikendatud kahe aastani, kui auditeeritavaks üksuseks on avaliku huvi ettevõtja.

13. 10. peatüki § 5 lõike 1 kohaselt võib auditikomitee määrata trahvi, kui audiitor ei järgi §-s 11 sätestatud tähtaegu, mis kehtivad audiitori tööle võtmisel auditeeritavasse üksusesse. Vastavalt § 5 lõikele 2 võib trahvi summa olla kuni 50 000 eurot.

14. 10. peatüki § 7 lõikes 1 on sätestatud, et trahviotsuse tegemisel tuleb arvesse võtta kõiki määravaid asjaolusid, nagu:

1) rikkumise raskus ja kestus;

2) audiitori vastutus võtmeisikuna;

3) audiitori valmisolek teha pädeva asutusega koostööd;

4) audiitorile määratud varasemad trahvid;

5) tegevuse või tegevusetusega tekitatud kahju suurus või põhjustatud ebasoodsama olukorra ulatus.

15. 10. peatüki § 7 lõikes 2 on ette nähtud, et trahviotsuse tegemisel tuleb lisaks lõikes 1 nimetatud asjaoludele arvesse võtta järgmist:

1) audiitori majanduslik olukord;

2) audiitori saadud kasu suurus.

II. Faktilised asjaolud ja eelotsusetaotlus

16. KHT A (edaspidi „võtmetähtsusega audiitor“) töötas alates 2014. aastast audiitorühingu Y Oy (edaspidi „audiitorühing“) võtmetähtsusega auditeerimispartnerina.

17. Võtmetähtsusega audiitor allkirjastas 5. veebruaril 2018 audiitorühingu teenuste osutamise raames äriühingule X Oyj (edaspidi „auditeeritav äriühing“) selle äriühingu 2017. majandusaasta raamatupidamise aastaaruande auditiaruande.

18. Võtmetähtsusega audiitor sõlmis 12. juulil 2018 auditeeritava äriühinguga töölepingu, et hakata selle finantsjuhiks ja juhtkonna liikmeks.

19. Üks selle lepingu tingimustest nägi ette, et võtmetähtsusega audiitor asub nendel ametikohtadel tegelikult tööle alles 2019. aasta veebruaris. Lepingu sõlmimine tehti avalikult teatavaks börsiteatega.

20. Võtmetähtsusega audiitor lõpetas 31. augustil 2018 töö seoses audiitorühinguga, millest teatati samal päeval auditikomiteele üle antud teatega.

21. Auditeeritav äriühing kinnitas kirjalikult, et võtmetähtsusega audiitor ei asu selles äriühingus tööle tähtsal juhtival ametikohal ega vastutaval finants- või raamatupidamisalasel ametikohal enne 2018. majandusaasta auditiaruande avaldamist.

22. Auditikomitee määras 13. novembri 2018. aasta otsusega võtmetähtsusega audiitorile trahvi summas 50 000 eurot audiitortegevuse seaduse 4. peatüki §-s 11 kehtestatud keeluaja nõude rikkumise eest.

23. 2019. aasta veebruaris, kui auditeeritava äriühingu 2018. majandusaasta raamatupidamise aastaaruanne oli allkirjastatud, asus võtmetähtsusega audiitor selles äriühingus tööle juhtival ametikohal vastavalt lepingus kokkulepitule.

24. Võtmetähtsusega audiitor vaidlustas trahviotsuse Helsingin hallinto-oikeuses (Helsingi halduskohus, Soome).

25. Eelotsusetaotlusest nähtub, et kaebuses ei vaidlustata mitte keelu rikkumist, vaid rikkumise raskusastet ja määratud trahvi suurust. Võtmetähtsusega audiitori hinnangul tuleks seda trahvi vähendada vähemalt poole summani.

26. Kaebaja argumendid tema nõude põhjenduseks olid:[9]

– Tema koostöö haldusasutustega ja läbipaistev toimimisviis seoses sanktsiooni määravate asjaoludega.

– Ta asus ametikohale siis, kui ta alustas tööd auditeeritavas äriühingus (2019. aasta veebruar), mitte lepingu sõlmimise ajal. Seega oli ta keeluaja nõuet rikkunud alles alates 2019. aasta veebruarist.

– Kaebajal ei olnud alates 2017. majandusaasta auditiaruande allkirjastamisest (2018. aasta veebruaris) enam võimet mõjutada auditeeritava äriühingu raamatupidamise aastaaruande kontrollimist. Seepärast tuleb keeluaja algust arvestada sellest alates.

– Audiitori vahetamine 2018. majandusaasta jaoks, nagu nähtub äriregistri kandest, ühes asjaoluga, et võtmetähtsusega audiitor ei asunud auditeeritava äriühingu finantsjuhi ametisse enne, kui selle 2018. majandusaasta raamatupidamise aastaaruanne oli allkirjastatud, näitab, et tema nimetamine selle äriühingu finantsjuhiks ei kujutanud mingit ohtu auditi sõltumatusele.

27. Auditikomitee esitas kaebusele vastuväite, et:[10]

– Keeluaeg ei alanud 2017. aasta raamatupidamise aastaaruannete allkirjastamisest, vaid 12. juulist 2018 lepingu allkirjastamisega.

– Võtmetähtsusega audiitor asus ametisse siis, kui ta sõlmis auditeeritava ettevõtjaga lepingu. Asjaomase keelu eesmärk on eelkõige tagada audiitori sõltumatus, mida tuleb hinnata ka välisest aspektist.

– Lepingu allkirjastamine on nähtav tegur, mis mõjutab otseselt selle allkirjastaja, tema tööandja ja aktsionäride käitumist ja väljavaateid.

– Sanktsiooni määramisel kaaluti kõiki audiitortegevuse seaduses ette nähtud asjaolusid.

28. Nendel asjaoludel esitab Helsingin hallinto-oikeus (Helsingi halduskohus) Euroopa Kohtule järgmised eelotsuse küsimused:

„1. Kas direktiivi 2006/43 artikli 22a lõiget 1 (mis lisati direktiiviga 2014/56) tuleb tõlgendada nii, et võtmetähtsusega auditeerimispartner asub viidatud lõikes nimetatud laadi ametikohale siis, kui ta sõlmib töölepingu?

9 Eelotsusetaotluse punktid 4, 5 ja 6.

10 Eelotsusetaotluse punktid 7, 8 ja 9.

2. Kas siis, kui esimesele küsimusele vastatakse eitavalt, tuleb direktiivi 2006/43 artikli 22a lõiget 1 (mis lisati direktiiviga 2014/56) tõlgendada nii, et võtmetähtsusega auditeerimispartner asub viidatud lõikes nimetatud laadi ametikohale siis, kui ta alustab asjaomasel ametikohal töötamist?“

III. Menetlus Euroopa Kohtus

29. Eelotsusetaotlus registreeriti Euroopa Kohtus 17. detsembril 2019.

30. Kirjalikud seisukohad esitas ainult komisjon. Kohtuistungi pidamist ei peetud vajalikuks.

IV. Õiguslik hinnang

A. Sissejuhatav täpsustus

31. Eelotsusetaotluse esitanud kohus kahtleb, kuidas tuleb tõlgendada direktiivi 2006/43 artikli 22a lõike 1 punktis a audiitoritele kehtestatud keelu määratlemiseks kasutatud väljendit.

32. Nagu juba märgitud, on selle sättega keelatud auditit tegeval võtmetähtsusega auditeerimispartneril teatud aja jooksul pärast ametist lahkumist „asuda auditeeritavas üksuses võtmetähtsusega juhtivale ametikohale“. [11]

33. Eelotsuse küsimus (kuigi see on jagatud kaheks, kajastab see tegelikult ainult ühte kahtlust) on üsna täpne ja piirdub sellega, millisest kuupäevast alates tuleb arvestada ametikohale *asumist*: kas võtmetähtsusega audiitori auditeeritava äriühinguga lepingu sõlmimise kuupäevast (2018. aasta juuli) või kuupäevast, millal see audiitor asus nimetatud äriühingus tööle (2019. aasta veebruar).

34. Eelotsusetaotluse kohaselt ei mõjuta kummagi kuupäeva valimine tunnistamist, et oli tegemist sanktsioneeritava rikkumisega. Võtmetähtsusega audiitor ei nõua trahvi tühistamist, vaid vähendamist, millega ta vaikimisi tunnistab, et rikkumine igal juhul toimus.

35. Näib seega, et määrava kuupäeva hindamine on oluline ainult tegurina, mille alusel kohandatakse trahvisumma suurust vastavalt audiitortegevuse seaduse 10. peatüki § 7 lõikele 1.

B. Direktiivi 2006/43 üldine kontekst

36. Raamatupidamisarvestuse auditi ühtlustatud eeskirjad said alguse Euroopa Majandusühenduse asutamislepingus, kus lepiti kokku, et nõukogu ja komisjon täidavad oma ülesandeid äriühingutelt liikmesriikides aktsionäride ja kolmandate isikute huvide kaitsmiseks nõutavate tagatiste kooskõlastamiseks. [12]

11 Kohtuvaidluse pooled arutasid, mis on „vannutatud audiitori või võtmetähtsusega auditeerimispartneri kohalt“ lahkumise *dies a quo* keeluaja arvestamiseks, kuid näib, et eelotsusetaotluse esitanud kohus ei muretse selle aspekti pärast, mida eelotsusetaotlus ei puuduta.

12 Artikli 54 lõike 3 punkt g.

37. Sellel õiguslikul alusel kuulutati välja nõukogu neljas,[13] seitsmes[14] ja kaheksas direktiiv,[15] milles on vastavalt kehtestatud raamatupidamise aastaaruannete, konsolideeritud aastaaruannete ühtlustatud miinimumsisu ja raamatupidamise auditeerimise kutseala esindajate siseturul tunnustamise tingimused.

38. Kaheksandas direktiivis kehtestati esimesed audiitorite sõltumatuse eeskirjad: raamatupidamisdokumentide seadusjärgse auditeerimise õigusega isikud pidid olema „sõltumatud ja hea mainega“[16].

39. Järgnevatel aastatel andis komisjon eri teatistega tõuke mittesiduvatele algatustele ja õigusaktidele,[17] audiitorite sõltumatusele, luues direktiivi 2006/43 väljakuulutamiseks soodsad tingimused.[18]

40. Direktiivis 2006/43 oli juba algredaktsioonis välja pakutud audiitori sõltumatuse üksikasjalikud eeskirjad, mida käsitles osa IV peatükist („Kutse-eetika, sõltumatus, objektiivsus, konfidentsiaalsus ja kutsesaladus“).[19]

41. Selles samas algredaktsioonis, ehkki X peatükis („Erisätted avaliku huvi üksuste kohustusliku auditi kohta“), nägi direktiiv 2006/43 ette keeluaja, mis on käesoleva vaidluse ese.[20]

42. Direktiivi 2006/43 praegune redaktsioon tuleb seadusemuudatusest, mis tehti direktiiviga 2014/56, millega muudeti artiklit 22 ja lisati uus artikkel 22a, mille tõlgendamist eelotsusetaotluse esitanud kohus taotleb.[21] See sisaldab koos normidega, mille eesmärk on tagada audiitorite hea maine, lisaks teisi norme, mis on konkreetselt ette nähtud audiitorite sõltumatuse tagamiseks.

C. Direktiivi 2006/43 artikkel 22a

43. Artiklis 22a on konkreetselt sätestatud direktiivi 2014/56 põhjenduse 8 nõue, et „[v]annutatud audiitoritel […] ei tohiks olla võimalik asuda auditeeritud üksuses juhatuse või nõukogu tasandi ametikohale enne, kui asjaomasele üksusele audiitorteenuse osutamise lõppemisest on möödunud sobiv ajavahemik“.

13 Nõukogu 25. juuli 1978. aasta neljas direktiiv 78/660/EMÜ, mis põhineb asutamislepingu artikli 54 lõike 3 punktil g ja käsitleb teatavat liiki äriühingute raamatupidamise aastaaruandeid (EÜT 1978, L 222, lk 11; ELT eriväljaanne 17/01, lk 21).

14 Nõukogu 13. juuni 1983. aasta seitsmes direktiiv 83/349/EMÜ, mis põhineb asutamislepingu artikli 54 lõike 3 punktil g ja käsitleb konsolideeritud aastaaruandeid (EÜT 1983, L 193, lk 1; ELT eriväljaanne 17/01, lk 58).

15 Nõukogu 10. aprilli 1984. aasta kaheksas direktiiv 84/253/EMÜ, mis põhineb asutamislepingu artikli 54 lõike 3 punktil g ja käsitleb raamatupidamisdokumentide seadusjärgse auditeerimise eest vastutavate isikute tunnustamist (EÜT 1984, L 126, lk 20; ELT eriväljaanne 17/01, lk 75).

16 See kaheksanda direktiivi kolmandas põhjenduses märgitud nõue kajastub artiklis 3 (hea maine osas) ning artiklites 24 ja 27 (sõltumatuse osas).

17 Võib vaadata: komisjoni 24. juuli 1996. aasta roheline raamat vannutatud audiitori funktsiooni, positsiooni ja vastutuse kohta Euroopa Liidus (EÜT 1996, C 321, lk 1); komisjoni teatis „Kohustuslik audit Euroopa Liidus: areng“ (EÜT 1998, C 143, lk 12); komisjoni 16. mai 2002. aasta soovitus „Vannutatud audiitorite sõltumatus ELis: aluspõhimõtted“ (EÜT 2002, L 191, lk 22; edaspidi „komisjoni soovitus“) või 21. mai 2003. aasta teatis kohustusliku auditi tugevdamise kohta ELis (ELT 2003, C 236, lk 2).

18 Nii põhjendas seda komisjon direktiivi 2006/43 ettepanekus [ettepanek: Euroopa Parlamendi ja nõukogu direktiiv, mis käsitleb raamatupidamise aastaaruannete ja konsolideeritud aruannete kohustuslikku auditit ning millega muudetakse nõukogu direktiive 78/660/EMÜ ja 83/349/EMÜ (KOM(2004) 177)].

19 Uues õigusaktis orienteeriti auditipoliitika ümber „viimasel ajal sagenenud skandaalide tõttu Ameerika Ühendriikides ja ELis, [mis] on välja toonud, et kohustuslik audit on oluline element ettevõtjate finantsaruannete usutavuse ja usaldusväärsuse tagamiseks“ [siin ja edaspidi on viidatud õigusakti osundatud mitteametlikus tõlkes]. Nende skandaalide tõttu oli Ameerika Ühendriikides vastu võetud *Sarbanes-Oxley Act of 2002*, mis suurendab raamatupidamisarvestuse auditeerimise teenuste osutamise regulatiivset ja järelevalvesisu. Selle meetmete hulgas on siin vaidlusaluse keeluajaga sarnase keeluaja („cooling-off period“) kehtestamine.

20 Artikli 42 lõige 3 nägi ette, et „[a]udiitorühingu nimel kohustuslikku auditit tegeval vannutatud audiitoril või võtmetähtsusega auditeerimispartneril ei ole lubatud asuda auditeeritavas üksuses võtmetähtsusega juhtivale ametikohale enne vähemalt kahe aasta möödumist sellest, kui ta astus tagasi auditit tegeva vannutatud audiitori või võtmetähtsusega auditeerimispartneri kohalt“.

21 Artikli 22 muudetud redaktsioon nõuab audiitori sõltumatust „vähemalt ajavahemikul, mis hõlmab auditeeritavaid raamatupidamise aruandeid ja kohustusliku auditi tegemist“ ja määrab üksikasjalikumalt kindlaks audiitorite kohused nende sõltumatust ähvardavate võimalike ohtude suhtes.

44. Artikli 22a lõike 1 keeldude hulgas on see, et audiitoril on keelatud „asuda auditeeritavas üksuses võtmetähtsusega juhtivale ametikohale“ (punkt a). Eelotsusetaotlusega tahetakse kõrvaldada kahtlused seoses sellega, mis hetkest loetakse juhtivale ametikohale *asumist*.

1. Sõnasõnaline tõlgendamine

45. Sõnasõnalisest vaatenurgast ei saa selle sätte tõlgendamisest, mille eri keeleversioonid on kasutatud terminite poolest üsna erinevad, lõplikke järeldusi teha.

46. Mõnes nendest versioonidest kasutatud sõnastus toetaks tõlgendust, mis asetab rõhku juhtival ametikohal *tegelikult töötamisele*, mitte ajahetkele, millal audiitor nõustub auditeeritava äriühinguga lepingu sõlmimisel selle äriühingu jaoks töötama.[22]

47. Teised versioonid räägivad seevastu vastupidise teesi kasuks, sest näib, et need ei nõua tegelikku juhtival ametikohal töötamist auditeeritava äriühingu teenistuses, kuna piisab vaid ametikoha vastuvõtmisest lepinguga.[23]

48. Keeleversioonide erinevuse tõttu ei saa seega kasutada neist ainult mõne sõnasõnalist sisu selleks, et järeldada sellest sätte tegelikku tähendust.[24]

49. Järelikult tuleb lähtuda ülejäänud Euroopa Kohtu tõlgendamistöös tavapärastest tõlgendamiskriteeriumidest,[25] see tähendab õigusnormi eesmärgist ja kontekstist, millesse õigusnorm kuulub.

2. Teleoloogiline tõlgendamine

50. Nii komisjon[26] kui ka auditikomitee[27] peavad üksmeelselt tähtsaks vannutatud audiitorite sõltumatuse välist aspekti ja pakuvad välja direktiivi 2006/43 artikli 22a – sisuliselt – teleoloogilise tõlgenduse.

51. Nad juhivad tähelepanu sellele, et keeluaeg on mõeldud selleks, et tagada see sõltumatus, mis on oluline selle asutusesiseses (audiitori ja auditeeritava äriühingu suhted) ja välises mõõtmes: üldsus usaldab audiitori sõltumatust, mis ei oleks nii, kui audiitor võiks audiitori ametikohal töötamise ajal või pärast võtmetähtsusega audiitori ametikohalt lahkumist kohe (või lähiajal) asuda juhtivale ametikohale auditeeritavas äriühingus.

52. Minu arvates püütakse asjaomase keeluga vältida, et audiitor (või audiitorühing, mille võtmetähtsusega partner ta on) langeks kiusatusse väljastada auditeeritavale äriühingule meelepärane aruanne, mille eest see *tasuks* talle lähitulevikus juhtiva ametikohaga.

22 Näiteks prantsuse keeles („occuper un poste“).

23 Nimelt tuleb itaaliakeelsest versioonist („accettare una funzione dirigenziale di rilievo nell'ente sottoposto a revisione“) välja, et piisaks ametikoha *vastuvõtmisest*, mitte tingimata sellel tegelikult töötamisest. Hispaaniakeelse versiooni terminit „asuma“ (asuma) või portugalikeelset versiooni („assume posições de gestão fundamentais na entidade auditada“) võiks samuti tõlgendada pelgalt ametikoha vastuvõtmisena. Soomekeelses versioonis kasutatud verbil „vastaanottaa“ olevat ka vastuvõtmise tähendus saksakeelsele („übernehmen“) ja ingliskeelsele versioonile („take up a key management position“) lähemas tähenduses.

24 Euroopa Kohtu väljakujunenud kohtupraktikast nähtub, et liidu õiguse mitmekeelse õigusakti puhtalt sõnasõnalist tõlgendust, mis põhineb ühe või mitme keeleversiooni sõnastusel, ei saa pidada ülejäänute suhtes ülekaalukaks, kuna liidu õigusnormide ühetaoline kohaldamine nõuab, et nende tõlgendamisel lähtutakse kõigis keeltes koostatud versioonidest. Näiteks paljude hulgast 26. septembri 2013. aasta kohtuotsus komisjon *vs.* Hispaania (C-189/11, EU:C:2013:587, punkt 56).

25 Vastavalt väljakujunenud kohtupraktikale ei tule liidu õiguse sätte tõlgendamisel arvestada mitte üksnes selle sõnastust, vaid ka konteksti ning selle õigusaktiga taotletavaid eesmärke, mille osa säte on (3. septembri 2020. aasta kohtuotsus Niki Luftfahrt (C-530/19, EU:C:2020:635, punkt 23).

26 Komisjoni kirjalike seisukohtade punkt 13.

27 Eelotsusetaotluse punkt 9.

53. Selliselt mõistetuna ennetatakse selle reegliga ohtu, et audiitoril võiks olla äriühingutes, mille raamatupidamisarvestust ta kontrollib, hetkel või lähitulevikus isiklikke huve, mis võiksid tema ametiülesannet mõjutada.

54. Huvide konflikt audiitori kohustuse ja tema (tulevaste) väljavaadete vahel auditeeritava äriühingu teenistuses võib tekkida, kui nendevaheline lepingusuhe on eos või ettevalmistamisel audiitoritöö tegemise ajal. Võib ette näha, et sellisel juhul sõltub auditi eest vastutava võtmetähtsusega isiku töö tema usalduskohustustest tema tulevase tööandja ees.

55. Reegliga püütakse seega võimalikult rohkem vältida audiitori võimalikku motivatsiooni planeerida või sõlmida lepingusuhet auditeeritava üksusega sel ajal, kui ta on äriühingu auditit teostav võtmetähtsusega auditeerimispartner.[28]

56. Võtmetähtsusega audiitorile kehtestatud keeld asuda selles ametis töötamise ajal ja sellele järgneva teatud aja jooksul tööle juhtival ametikohal auditeeritavas äriühingus kaitseb lisaks – nagu väidavad komisjon ja auditikomitee – kolmandate isikute usaldust, et auditiülesannet täidetakse usaldusväärselt. See aitab samavõrra kaasa turgude õigesti toimimisele, nagu on märgitud direktiivi 2006/43 põhjenduses 9.[29]

57. Üldsuse usaldus, et aastaaruanded annavad äriühingust tõetruu pildi, on võtmetähtsusega element kõigi nende jaoks, kellel võiksid selle äriühinguga suhted olla, olgu nad siis investorid, võlausaldajad, töötajad või kolmandad isikud.

58. Usaldus, et finantsaruannete auditid on usaldusväärsed, on teisest perspektiivist osanike või aktsionäride osaluse väärtuse kaitse mehhanism ja äriühingu nõuetekohase juhtimise tõhus vahend. Selle puudumine kaotab osaluse väärtust, nii seetõttu, et turgudel puudub usaldus äriühingu olukorra suhtes, kui ka seetõttu, et juhatuse liikmed ei saa äriühingut juhtida ilma usaldusväärse teabeta.

59. Komisjoni soovituse punkti 1 alapunktis 1 on rõhutatud, kuidas „peamine vahend, millega vannutatud audiitor saab üldsusele tõendada, et kohustuslik audit tehakse kooskõlas nende põhimõtetega, on toimida ja näida toimivana sõltumatult“[30]. [siin ja edaspidi on viidatud soovitust osundatud mitteametlikus tõlkes]

60. Need kaalutlused kehtivad ka juhul, kui nõustuda, et võtmetähtsusega auditeerimispartneril ei pruugi teatud juhul olla *tegelikku* võimalust mõjutada auditeeritava äriühingu finantsaruannete analüüsi tulemust.

61. Nimelt nõuab võtmetähtsusega auditeerimispartneri sõltumatuse ja erapooletuse kaitse tema kutsetöös kõikidel asjaoludel, et võtmetähtsusega auditeerimispartner ei võiks asuda enne ja keeluajal tööle juhtival ametikohal auditeeritavas äriühingus.

28 Ülejäänud osalevate audiitorite puhul kehtib reegel selle ajahetke kohta, millal nad sekkuvad otseselt auditiaruande koostamisse.

29 „Vannutatud audiitori avaliku huvi funktsioon tähendab, et laiem avalikkus ja institutsioonid usaldavad vannutatud audiitori töö kvaliteeti. Auditi hea kvaliteet aitab finantsaruandluse usaldusväärsuse ja tõhususe edendamisega kaasa turgude korrapärasele toimimisele.“

30 Selle soovituse põhjendustes 1 ja 2 on märgitud: „vannutatud audiitorite sõltumatus on fundamentaalse tähtsusega üldsuse usalduse jaoks, et nende audiitorite väljastatud aruanded on usaldusväärsed. See suurendab avaldatud finantsandmete usaldusväärsust ja suurendab ELi äriühingute investorite, võlausaldajate, töötajate ja teiste huvitatud isikute usaldust. Nii on see eelkõige äriühingute puhul, mis on avaliku huvi üksused (näiteks börsil noteeritud äriühingud, krediidiasutused, kindlustusettevõtjad, eurofondid ja investeerimisühingud). […] Sõltumatus on ka selle kutseala peamine vahend, millega tõendada üldsusele ja reguleerivatele asutustele, et vannutatud audiitorid ja audiitorühingud teevad oma tööd tasemel, mis vastab kehtestatud eetikapõhimõtetele, eriti aususe ja objektiivsuse põhimõtetele.“

3. Süstemaatiline tõlgendamine

62. Audiitorite hea maine [31] ja üldsuse usaldus nende töö aususe (ja kvaliteedi) vastu [32] on elemendid, mida on järgnevate liidu õigusnormidega selles valdkonnas püütud kaitsta.

63. Direktiivi 2006/43 artikli 22 lõige 2 hoiatab audiitori (või audiitorühingu) ja auditeeritava äriühingu vaheliste huvide konfliktide riskide eest. Neid riske võib tekitada „[…] finants-, isiklik, äri-, tööalane või muu suhe“ nende isikute vahel, „mille tulemusel objektiivne, mõistlik ja informeeritud kolmas isik järeldaks, võttes arvesse kohaldatud kaitsemeetmeid, et vannutatud audiitori või audiitorühingu sõltumatus on ohustatud“.

64. Sama artikli lõikes 4 välistatakse, et audiitor või audiitorühing võiks täita oma ametiülesandeid auditeeritava äriühingu teenistuses, kellega nad „on lõikes 1 osutatud ajavahemiku jooksul olnud […] töö-, äri või muudes suhetes, mis võivad põhjustada või võivad üldise arusaama kohaselt põhjustada huvide konflikti“.

65. Need ettevaatusabinõud toovad välja, et süstemaatilisest vaatepunktist tuleb direktiivi 2006/43 tõlgenduses säilitada üks audiitorite hea maine või reputatsiooni põhikomponentidest, ilma milleta üldsuse usaldus kaoks: et ei ole tegelike või mõistlikult ette arvatavate huvide konflikte, mis mõjutaksid või võiksid mõjutada audiitorite ametiülesandeid.

66. Liidu seadusandja jaoks on audiitori sõltumatus sama oluline nii selle välises kui ka siseses mõõtmes ja üldsuse silmis tuleb välistada igasugune kahtlus, et auditeerija ja auditeeritava vahel on liiga suur *lähedus*. [33]

67. Need ettevaatusabinõud on loogilised, kui tähele panna raamatupidamisarvestuse auditite mõtet ja põhjendust, nagu ka seda funktsiooni iseenesest, mis on turumajanduses äriühingute finantsaruannete avaldamisel.

68. Kolmandate isikute tajule selles kontekstis on viidatud ka direktiivi 2006/43 artikli 22 lõikes 1 *in fine*: audiitori (või audiitorühingu) ja auditeeritava ettevõtja suhted ei või olla sellised, „mille tulemusel objektiivne, mõistlik ja informeeritud kolmas isik järeldaks, võttes arvesse kohaldatud kaitsemeetmeid, et vannutatud audiitori või audiitorühingu sõltumatus on ohustatud“.

69. Kokkuvõttes on suhe, mis võib tekitada huvide konflikti, sama soovimatu nagu suhe, mida mõistlikult tajutakse huvide konflikti võimaliku põhjusena.

4. Nende kriteeriumide kohaldamine käesolevas kohtuasjas

70. Eeldus, millest tuleb lähtuda, on, et käesolevas kohtuasjas ei võinud võtmetähtsusega audiitor asuda tähtsale juhtivale ametikohale auditeeritavas ettevõtjas, kuni ta täitis oma auditeerimisametiga seotud ülesandeid ega hiljem kahe aasta jooksul pärast nendes ülesannetes töötamise lõpetamist.

31 Direktiivi 2006/43 artikli 4 kohaselt võivad „[l]iikmesriigi pädevad asutused […] tunnustada ainult hea mainega füüsilisi isikuid või äriühinguid“. Samasuguses sõnastuses väljenduti „hea mainega isikute“ kohta kaheksanda direktiivi artiklis 3.

32 Direktiivi 2006/43 põhjendus 9: „Vannutatud audiitori avaliku huvi funktsioon tähendab, et laiem avalikkus ja institutsioonid usaldavad vannutatud audiitori töö kvaliteeti. Auditi hea kvaliteet aitab finantsaruandluse usaldusväärsuse ja tõhususe edendamisega kaasa turgude korrapärasele toimimisele.“

33 Ameerika Ühendriikide lähendamine on samalaadne. Ameerika Ühendriikide kõrgeima kohtu hinnangul „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“ (kursiiv originaalis). United States *vs.* Arthur Young and Co., 465 US 805, 819 nr 15 (1984).

71. Nagu juba märgitud, seda keeldu rikuti, ja nii seda ka tunnistab, vähemalt vaikimisi, asjaomane isik ise, kes nõuab ainult talle määratud trahvi vähendamist (mitte tühistamist).

72. See, et audiitorühingu võtmetähtsusega auditeerimispartner sõlmib auditeeritava äriühinguga töölepingu (tähtsal juhtival ametikohal töötamiseks) sel ajal, kui ta täidab oma ülesandeid audiitorühingus, näitab võimalikku huvide konflikti, millest piisab tema sõltumatuse kahjustamiseks.

73. Seda hinnangut ei muuda asjaolu, et selle töösuhte, mis lepiti kokku siis, kui asjaomane isik ei olnud veel oma võtmetähtsusega auditeerimispartneri kohalt lahkunud (mis toimus 31. augustil 2018), tegelik algus viibis mitu kuud, kuni 2018. majandusaasta auditiaruande avaldamiseni.

74. Oluline (ja see, mida võiks „objektiivne, mõistlik ja informeeritud“ kolmas isik järeldada) on, et kuigi leping sõlmiti 12. juulil 2018, pärast auditiaruande allkirjastamist, siis sel ajal ametiülesande eest vastutava võtmetähtsusega audiitori (või tema audiitorühingu) ja auditeeritava äriühingu kutsealane suhe alles kestis.

75. Lisaks on loogiline järeldada, et töötingimuste läbirääkimised auditeeritava ettevõtjaga ei toimunud mitte ainult selle isiku seisukohast, kes oli audiitorühingu võtmetähtsusega audiitor, vaid siis, kui ta oli vastutav auditeerimisülesannete eest selle äriühingu suhtes, keda tal tuli kontrollida. Nii võiks seda jällegi järeldada „objektiivne, mõistlik ja informeeritud“ kolmas isik.

76. Määrav tegur selles hindamises ei ole seega ajahetk, millal võtmetähtsusega audiitor alustab *de facto* töötamist juhtival ametikohal auditeeritavas äriühingus, vaid kuupäev, millal ta lepib sellega kokku sellel ametikohal tööle asumise.

77. Sellest lepingust tekivad juba vastastikused kohustused, mis on ühildumatud võtmetähtsusega audiitori jäämisega vastutavaks isikuks audiitorühingus, mis oli saanud ülesande kontrollida auditeeritava äriühingu raamatupidamist.

78. See kokkulepe heidab pealegi varju tahapoole, mistõttu väljast tajutakse seda loogiliselt niisuguse tegeliku või potentsiaalse konflikti väljendusena, mis on vastuolus võtmetähtsusega audiitori enda audiitorühingu sõltumatuse ja erapooletusega ning mis võib olla mõjutanud auditeeritava äriühingu raamatupidamise kontrollimise usaldusväärsust.

V. Ettepanek

79. Eespool esitatut arvestades teen Euroopa Kohtule ettepaneku vastata Helsingin hallinto-oikeusele (Helsingi halduskohus, Soome) järgmiselt:

Euroopa Parlamendi ja nõukogu 17. mai 2006. aasta direktiivi 2006/43/EÜ, mis käsitleb raamatupidamise aastaaruannete ja konsolideeritud aruannete kohustuslikku auditit ning millega muudetakse nõukogu direktiive 78/660/EMÜ ja 83/349/EMÜ ning tunnistatakse kehtetuks nõukogu direktiiv 84/253/EMÜ, artikli 22a lõike 1 punkti a direktiiviga 2014/56/EL muudetud redaktsioonis tuleb tõlgendada nii, et audiitorühingu võtmetähtsusega auditeerimispartner asub tähtsale juhtivale ametikohale auditeeritavas äriühingus siis, kui ta sõlmib selle äriühinguga vastava töölepingu, isegi kui ta asub auditeeritavas äriühingus tegelikult tööle mitu kuud pärast selle lepingu sõlmimist.