



Határozatok Tára

MANUEL CAMPOS SÁNCHEZ-BORDONA
FŐTANÁCSNOK INDÍTVÁNYA
Az ismertetés napja: 2020. december 10.¹

C-950/19. sz. ügy

A,
**a Patenti- ja rekisterihallituksen tilintarkastuslautakunta
részvételével**

(a Helsingin hallinto-oikeus ([helsinki közigazgatási bíróság, Finnország] által benyújtott előzetes döntéshozatal iránti kérelem)

„Előzetes döntéshozatal – Könyvvizsgálók – 2006/43/EK irányelv – 22a. cikk – A korábbi könyvvizsgálóknak a vizsgált társaság által történő foglalkoztatására vonatkozó várakozási idő – A kulcsfontosságú vezetői tisztségeknek a vizsgált szervezetnél történő betöltésére vonatkozó tilalom megsértése – A könyvvizsgálók függetlensége”

1. A 2006/43/EK irányelv² úgy rendelkezik, hogy a könyvvizsgálóknak függetlennek kell lenniük a vizsgált jogalanytól és távol kell maradniuk annak döntéshozatalától.
2. Azon jogszabályi előírások egyikét, amelyeket e függetlenség biztosítása céljából állapítanak meg, a 2014/56/EU irányelvvel fogadták el 2014-ben,³ amely egy új rendelkezést vezetett be a 2006/43 irányelvbe, a 22a. cikket, amelynek értelmében azok a személyek, akik „a jogszabályban előírt könyvvizsgálatot egy könyvvizsgáló cég nevében elvégző fő könyvvizsgáló partner” jogállásával rendelkeznek,⁴ egy meghatározott időszakon keresztül nem tölthetnek be kulcsfontosságú vezetői tisztséget a vizsgált szervezetnél.⁵
3. 2014-től az említett tiltás, amely korábban logikusan arra az időtartamra vonatkozott, amely alatt elsődlegesen a fő könyvvizsgáló partner felelt a vizsgált vállalkozás beszámolóinak jogszabályban előírt könyvvizsgálataért, az azt követő időszakra is kiterjed (egy vagy két évre, attól függően, hogy közérdeklődésre számot tartó gazdálkodó egységről van-e szó, vagy sem),⁶ hogy a jogszabályban előírt könyvvizsgálatot egy könyvvizsgáló cég nevében elvégző fő könyvvizsgálói jogállása megszűnik.

1 Eredeti nyelv: spanyol.

2 Az éves és összevont (konszolidált) éves beszámolók jog szerinti könyvvizsgálatáról, a 78/660/EGK és a 83/349/EGK tanácsi irányelv módosításáról, valamint a 84/253/EGK tanácsi irányelv hatályon kívül helyezéséről szóló, 2006. május 17-i 2006/43/EK európai parlamenti és tanácsi irányelv (HL 2006. L 157., 87. o.).

3 Az éves és összevont (konszolidált) éves beszámolók jog szerinti könyvvizsgálatáról szóló 2006/43/EK irányelv módosításáról szóló, 2014. április 16-i európai parlamenti és tanácsi irányelv (HL 2014. L 158., 196. o.).

4 A 22a. cikk a jogalanyok két kategóriáját sorolja fel: a) valamely könyvvizsgáló cég könyvvizsgálói és fő könyvvizsgálói partnerei; és b) a könyvvizsgáló cég többi partnere és alkalmazottai. A jelen ügyben a bírsággal sújtott jogalany az első kategóriába tartozik.

5 A szabály már szerepelt a 2006/43 irányelv eredeti szövegében (a 42. cikk (3) bekezdése), de csak a közérdeklődésre számot tartó gazdálkodó egységek esetében. A többi olyan jogalany esetében, amelyek pénzügyi beszámolóit könyvvizsgálat tárgyát képezik, 2014-től alkalmazzák ezt.

6 Az előzetes döntéshozatalra utaló határozat szerint a jelen ügyben ez az időszak két év volt, ami arra enged következtetni, hogy a vizsgált vállalkozás közérdeklődésre számot tartó szervezet volt.

4. A jelen ügyben egy könyvvizsgáló cég „fő könyvvizsgáló partnerével” azt megelőzően kötöttek szerződést a vizsgált társaság kulcsfontosságú vezető tisztségének betöltésére, hogy a jogszabályban előírt könyvvizsgálatot egy könyvvizsgáló cég nevében elvégző fő könyvvizsgálói tisztsége megszűnt volna.

5. Mivel e magatartást a hatáskörrel rendelkező szerv (a jogszabályban előírt könyvvizsgálattal foglalkozó bizottság) szankcióval sújtotta,⁷ a könyvvizsgáló megtámadta a vele szemben kiszabott bírságot a kérdést előterjesztő bíróságnál. E bíróság előzetes döntéshozatal iránti kérelmet terjesztett a Bíróság elé a 2006/43 irányelv 22a. cikke (1) bekezdése a) pontjának értelmezése céljából.

6. A Bíróság válasza lehetővé teszi annak eldöntését, hogy a tisztség betöltésére a vizsgált vállalkozásnál akkor kerül-e sor, ha a fő könyvvizsgáló partner e vállalkozással munkaszerződést köt, vagy akkor, ha ténylegesen megkezdi vezetői feladatainak ellátását.

I. Jogi háttér

A. Az uniós jog. A 2006/43 irányelv

7. A 2. cikk („Fogalommeghatározások”) előírja:

„Ezen irányelv alkalmazásában:

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

[...]

16. »fő könyvvizsgáló partner«:

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

8. A 22. cikk („Függetlenség és pártatlanság”) így rendelkezik:

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

⁷ E bizottság a Patentti- ja rekisterihallituksen tilintarkastuslautakunta (szabadalmi hivatal, Finnország) egyik hivatalos szerve.

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

A tagállamok gondoskodnak arról, hogy a jogszabály szerint engedélyezett könyvvizsgáló vagy a könyvvizsgáló cég az észszerűség határain belül mindent megtegyen annak érdekében, hogy a jogszabályban előírt könyvvizsgálat végzése során függetlenségét ne befolyásolja olyan fennálló vagy lehetséges összeférhetetlenség, illetve üzleti vagy egyéb közvetlen vagy közvetett kapcsolat, amelyben a jogszabályban előírt könyvvizsgálatot végző jogszabály szerint engedélyezett könyvvizsgáló vagy könyvvizsgáló cég, és adott esetben annak hálózata, vezető tisztségviselői, könyvvizsgálói, alkalmazottai, valamely olyan egyéb természetes személy, akinek a szolgáltatásai a jogszabály szerint engedélyezett könyvvizsgáló vagy a könyvvizsgáló cég rendelkezésére vagy ellenőrzése alatt állnak, vagy valamely olyan egyéb személy érintett, aki a jogszabály szerint engedélyezett könyvvizsgálóhoz vagy a könyvvizsgáló céghez ellenőrzés folytán közvetlenül vagy közvetetten kapcsolódik.

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

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

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

(2) A tagállamok gondoskodnak arról, hogy a jogszabály szerint engedélyezett könyvvizsgálóknak és a könyvvizsgáló cégeknek, ezek fő könyvvizsgáló partnereinek, alkalmazottainak, és valamely olyan egyéb természetes személynek, akinek a szolgáltatásai az ilyen, jogszabály szerint engedélyezett könyvvizsgáló vagy a könyvvizsgáló cég rendelkezésére vagy ellenőrzése alatt állnak, és akik közvetlenül részt vesznek a jogszabályban előírt könyvvizsgálati tevékenységben, valamint a 2004/72/EK bizottsági irányelv [...] 1. cikkének (2) bekezdése szerinti, velük szoros kapcsolatban lévő személyeknek ne legyen a birtokában vagy a tulajdonában semmilyen jelentős és közvetlen vagyoni érdekeltség a jogszabályban előírt könyvvizsgálati tevékenységük körében vizsgált valamely szervezet által kibocsátott, garantált vagy egyéb módon támogatott pénzügyi eszközben, továbbá ne vehessenek részt ilyen eszközökkel végrehajtott ügyletekben, a diverzifikált kollektív befektetési formákban közvetett módon fennálló, így többek között az általuk kezelt alapokban – azaz például nyugdíjalapokban és életbiztosításokban – meglévő érdekeltségek kivételével.

(3) A tagállamok biztosítják, hogy a jog szerinti könyvvizsgáló vagy könyvvizsgáló cég dokumentálja a könyvvizsgálati munkaanyagokban a függetlenségét érintő összes jelentős veszélyt, valamint az e veszélyek csökkentésére alkalmazott óvintézkedéseket.

(4) A tagállamok gondoskodnak arról, hogy a (2) bekezdésben [helyesbítés: (1) és (2) bekezdésben] említett személyek vagy cégek egy adott vizsgált szervezet jogszabályban előírt könyvvizsgálatában ne vegyenek részt, és annak eredményét egyéb módon se befolyásolják, ha e személyek vagy cégek:

- a) a vizsgált szervezet pénzügyi eszközeinek tulajdonosai, kivéve, ha érdekeltségük közvetetten, diverzifikált kollektív befektetési formák keretében áll fenn;

- b) a vizsgált szervezettel kapcsolatban álló valamely szervezet pénzügyi eszközeinek tulajdonosai, és e tulajdonviszony összeférhetetlenséget okozhat vagy általában összeférhetetlenséget okozónak tekinthető, kivéve, ha érdekeltségük közvetetten, diverzifikált kollektív befektetési formák keretében áll fenn;
- c) az (1) bekezdésben említett időszak során a szóban forgó vizsgált szervezettel munkaviszonyban, üzleti vagy egyéb olyan kapcsolatban álltak, amely összeférhetetlenséget okozhat vagy általában összeférhetetlenséget okozónak tekinthető.

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

(6) Ha a pénzügyi kimutatások [helyesen: beszámolók] tárgyidőszakában a vizsgált szervezetet felvásárolja egy másik szervezet, vagy a vizsgált szervezet egyesül egy másik szervezettel, vagy felvásárol egy másik szervezetet, a jogszabály szerint engedélyezett könyvvizsgálónak vagy a könyvvizsgáló cégnek fel kell tárnia és értékelnie kell minden olyan meglévő vagy közelmúltbéli érdekeltséget és kapcsolatot, beleértve az adott szervezetnek nyújtott, nem könyvvizsgálói szolgáltatásokat is, amely – a rendelkezésre álló óvintézkedéseket figyelembe véve – sérthetné a könyvvizsgáló függetlenségét és azt a képességét, hogy az egyesülés vagy a felvásárlás tényleges megtörténtét követően folytassa a jogszabályban előírt könyvvizsgálatot.

A jogszabály szerint engedélyezett könyvvizsgáló vagy a könyvvizsgáló cég a lehető leghamarabb, de minden esetben három hónapon belül megtesz minden szükséges lépést azon fennálló érdekeltségei vagy kapcsolatai megszüntetése érdekében, amely érdekeltségek vagy kapcsolatok sértenék a függetlenségét, és a lehetséges mértékig óvintézkedéseket alkalmaz a függetlenségét korábbi vagy fennálló érdekeltségeiből és kapcsolataiból fakadóan fenyegető veszélyek minimálisra csökkentésére.”

9. A 22a. cikk („Korábbi, jogszabály szerint engedélyezett könyvvizsgálók, illetve korábbi, jogszabály szerint engedélyezett könyvvizsgálóknál vagy korábbi könyvvizsgáló cégeknél foglalkoztatott alkalmazottak foglalkoztatása a vizsgált szervezeteknél”) így szól:

„(1) A tagállamok gondoskodnak arról, hogy a jogszabály szerint engedélyezett könyvvizsgáló, illetve a jogszabályban előírt könyvvizsgálatot egy könyvvizsgáló cég nevében elvégző fő könyvvizsgáló partner azt követően, hogy megszűnt a könyvvizsgálati megbízás kapcsán jogszabály szerint engedélyezett könyvvizsgálóként vagy fő könyvvizsgáló partnerként betöltött szerepe, legalább egy éven át, illetve közérdeklődésre számot tartó gazdálkodó egységek jogszabályban előírt könyvvizsgálata esetében legalább két éven át:

- a) ne töltsön be kulcsfontosságú vezető tisztséget a vizsgált szervezetnél;
- b) adott esetben ne legyen a vizsgált szervezet auditbizottságának tagja, vagy ilyen bizottság hiányában az auditbizottságnak megfelelő feladatokat ellátó testület tagja;
- c) ne legyen a vizsgált szervezet irányító testületének nem ügyvezető tagja, vagy a vizsgált szervezet felügyelő testületének tagja.

(2) A tagállamok biztosítják, hogy a jogszabályban előírt könyvvizsgálatot végző, jogszabály szerint engedélyezett könyvvizsgáló vagy könyvvizsgáló cég alkalmazottai és partnerei – a fő könyvvizsgáló partnerek kivételével –, valamint az olyan egyéb természetes személyek, akiknek a szolgáltatásai az ilyen, jogszabály szerint engedélyezett könyvvizsgáló vagy a könyvvizsgáló cég rendelkezésére vagy

kontrollja alatt állnak, akkor, ha az ilyen alkalmazottakat, partnereket vagy egyéb természetes személyeket jogszabály szerint engedélyezett könyvvizsgálóként személyükben jóváhagyták, a jogszabályban előírt könyvvizsgálati megbízásban való közvetlen részvételüket követően legalább egy évig nem tölthetik be az (1) bekezdés a), b) és c) pontjában említett tisztségeket.”

10. A 22b. cikk: („A jog szerinti könyvvizsgálat előkészítése és a függetlenséget fenyegető veszélyek felmérése”) kiköti:

„A tagállamok gondoskodnak arról, hogy a jogszabályban előírt könyvvizsgálatra szóló megbízás elfogadása vagy folytatása előtt a jogszabály szerint engedélyezett könyvvizsgáló vagy a könyvvizsgáló cég köteles legyen értékelni és dokumentálni a következőket:

- azt, hogy teljesíti-e az ezen irányelv 22. cikkében rögzített követelményeket,
[...].”

B. A finn jog. A 2015. szeptember 18-i Tilintarkastuslaki 1141/2015⁸

11. A 4. fejezet 11. §-ának első bekezdése értelmében a jogszabály szerint engedélyezett könyvvizsgáló, illetve a jogszabályban előírt könyvvizsgálatot egy könyvvizsgáló cég nevében elvégző fő könyvvizsgáló partner a jogszabályban előírt könyvvizsgálattól számított legalább egy éven át nem töltheti be az alábbiakban felsorolt állásokat:

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

12. A 4. fejezet 11. §-ának második bekezdése az időtartamot két évre hosszabbítja meg, ha a könyvvizsgálat tárgyát közérdeklődésre számot tartó gazdálkodó egység képezi.

13. A 10. fejezet 5. §-ának első bekezdése értelmében a jogszabályban előírt könyvvizsgálattal foglalkozó bizottság bírságot szabhat ki, ha a jogszabály szerint engedélyezett könyvvizsgáló nem tartja be a 11. §-ban a vizsgált szervezet által történő foglalkoztatása tekintetében meghatározott időtartamot. Az 5. § második bekezdése alapján a bírság összege legfeljebb 50 000 euró lehet.

14. A 10. fejezet 7. §-ának első bekezdése szerint a bírság tárgyában történő határozathozatal során az összes releváns körülményt figyelembe kell venni. Ezek a következők:

- 1) a jogsértés súlyossága és időtartama;
- 2) a jogszabály szerint engedélyezett könyvvizsgáló felelősségének mértéke;
- 3) a jogszabály szerint engedélyezett könyvvizsgáló hatáskörrel és illetékességgel rendelkező hatósággal való együttműködési készsége;
- 4) a jogszabály szerint engedélyezett könyvvizsgálóval szemben korábban kiszabott bírságok; valamint

⁸ A jogszabályban előírt könyvvizsgálatról szóló, 2015. szeptember 18-i 1141/2015 törvény; a továbbiakban: a jogszabályban előírt könyvvizsgálatról szóló törvény.

5) a cselekmény vagy mulasztás által okozott kár vagy hátrányok mértéke.

15. A 10. fejezet 7. §-ának második bekezdése előírja, hogy a bírság tárgyában történő határozathozatal során az első bekezdésben említett körülmények mellett az alábbiakat is figyelembe kell venni:

- 1) a jogszabály szerint engedélyezett könyvvizsgáló pénzügyi helyzete;
- 2) a jogszabály szerint engedélyezett könyvvizsgáló által szerzett előnyök mértéke.

II. Az alapügy tényállása és az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdés

16. A KHT A (a továbbiakban: fő könyvvizsgáló partner) 2014 óta dolgozott az Y Oy könyvvizsgáló cég (a továbbiakban: könyvvizsgáló cég) fő könyvvizsgáló partnereként.

17. 2018. február 5-én a könyvvizsgáló cég által az X Oyj társaság (a továbbiakban: vizsgált társaság) számára a 2017. adóévre vonatkozóan nyújtott szolgáltatás keretében a fő könyvvizsgáló partner írta alá az ezen utóbbi szervezet éves pénzügyi beszámolóira vonatkozó könyvvizsgálói jelentést.

18. 2018. július 12-én a fő könyvvizsgáló partner munkaszerződést kötött a vizsgált társasággal, hogy a pénzügyi részlegének vezetője és vezetői testületének tagja legyen.

19. A hivatkozott szerződés egyik rendelkezése előírta, hogy a fő könyvvizsgáló partner 2019 februárja előtt nem töltötte be ténylegesen a vezetői tisztségeket. A szerződés megkötését tőzsdei közleményben tették közzé.

20. 2018. augusztus 31-én megszűnt a fő könyvvizsgáló partnernek a könyvvizsgáló cégnél betöltött tisztsége, amit ugyanazon a napon a jogszabályban előírt könyvvizsgálattal foglalkozó bizottságnak megküldött nyilatkozatban közöltek.

21. A vizsgált társaság írásban megerősítette, hogy a fő könyvvizsgáló partner a 2018-ra vonatkozó könyvvizsgálati jelentés közzététele előtt sem kulcsfontosságú vezető tisztséget nem fog betölteni a társaságnál, sem a társaság pénzügyeiért vagy számviteléért felelős tisztséget nem fog ellátni.

22. A jogszabályban előírt könyvvizsgálattal foglalkozó bizottság a 2018. november 13-i határozattal 50 000 euró összegű bírságot szabott ki a fő könyvvizsgáló partnerrel szemben, a jogszabályban előírt könyvvizgálatról szóló törvény 4. fejezetének 11. §-a értelmében vett tilalmi idő be nem tartása miatt.

23. A szerződésben foglaltak értelmében a fő könyvvizsgáló partner 2019 februárjában, a vizsgált társaság 2018-ra vonatkozó éves pénzügyi beszámolóinak aláírását követően kezdte meg vezetői feladatainak ellátását az említett társaságnál.

24. A fő könyvvizsgáló partner a bírság tárgyában hozott határozat ellen keresetet nyújtott be a Helsingin hallinto-oikeushoz (helsinki közigazgatási bíróság, Finnország).

25. Az előzetes döntéshozatalra utaló határozatból kitűnik, hogy a kereset nem a tilalom megszegését, hanem a jogsértés súlyosságát és a kiszabott bírság összegét vitatja. A fő könyvvizsgáló partner véleménye szerint e szankció összegének legalább a felére kellene csökkenteni.

26. A felperes által a kérelmének alátámasztására előadott érvek a következők voltak:⁹

⁹ Az előzetes döntéshozatalra utaló határozat 4., 5. és 6. pontja.

- A közigazgatási hatóságokkal való együttműködése és a bíróság meghatározó körülményeivel kapcsolatos átlátható magatartása.
- Az állás betöltésére akkor került sor, amikor a vizsgált társaságban (2019 februárjában) munkába állt, nem pedig a szerződés megkötésekor. Ezért csak 2019 februárjától kezdve sértette meg a tilalmi időszakot.
- A 2017-re vonatkozó könyvvizsgálói jelentés aláírásától (2018 februárjától) kezdve a felperes nem volt képes hatást gyakorolni a vizsgált társaság éves pénzügyi beszámolóinak ellenőrzésére. Következésképpen úgy kell tekinteni, hogy a tilalmi időszak akkor kezdődött.
- A könyvvizsgáló-váltás a 2018. adóévre vonatkozóan, amint az a Cégnyilvántartó bejegyzéséből következik, azon tényhez kapcsolódva, miszerint a fő könyvvizsgáló partner a 2018-ra vonatkozó éves pénzügyi beszámolók aláírása után lett a vizsgált társaság pénzügyi részlegének vezetője, nyilvánvalóvá teszi, hogy e társaság pénzügyi részlege vezetőjének való kinevezése egyáltalán nem veszélyezteti a könyvvizsgálat függetlenségét.

27. A jogszabályban előírt könyvvizsgálattal foglalkozó bizottság fellebbezési ellenkérelmet nyújtott be arra hivatkozással, hogy:¹⁰

- A tilalmi időszak nem a 2017-re vonatkozó éves pénzügyi beszámolók aláírásának időpontjában, hanem 2018. július 12-én, a szerződés megkötésével kezdődött.
- A fő könyvvizsgáló partner a vizsgált vállalkozással történő szerződéskötéskor lépett hivatalba. A szóban forgó tilalom tárgyát – különösen – a könyvvizsgáló függetlenségének biztosítása képezi, amelyet szintén külső szempontból kell értékelni.
- A szerződés aláírása olyan látható tényező, amely közvetlen hatással van az aláíró személy, az alkalmazottja és a részvényesek magatartására és perspektíváira.
- A szankció kiszabása során a könyvvizsgálatról szóló törvényben foglalt összes körülményt mérlegelte.

28. E körülmények között, a Helsingin hallinto-oikeus (helsinki közigazgatási bíróság, Finnország) előzetes döntéshozatal céljából az alábbi kérdéseket terjeszti a Bíróság elé:

- „1) Úgy kell-e értelmezni a 2006/43/EK irányelv (2014/56/EU irányelv által beiktatott) 22a. cikkének (1) bekezdését, hogy a fő könyvvizsgáló partner a munkaszerződés megkötésével tölti be az e bekezdésben meghatározott típusú állást?
- 2) Az első kérdésre adandó nemleges válasz esetén: Úgy kell-e értelmezni a 2006/43/EK irányelv (2014/56/EU irányelv által beiktatott) 22a. cikkének (1) bekezdését, hogy a fő könyvvizsgáló partner az érintett állásban történő munkába állással tölti be az e bekezdésben meghatározott típusú állást?”

III. A Bíróság előtti eljárás

29. Az előzetes döntéshozatal iránti kérelem 2019. december 17-én érkezett a Bírósághoz.

30. Csak a Bizottság nyújtott be írásbeli észrevételeket. A Bíróság nem tartotta szükségesnek tárgyalás tartását.

¹⁰ Az előzetes döntéshozatalra utaló határozat 7., 8. és 9. pontja.

IV. Értékelés

A. Előzetes pontosítás

31. A kérdést előterjesztő bíróságnak kétsége merül fel azzal kapcsolatban, hogy hogyan kell értelmezni a 2006/43 irányelv 22a. cikke (1) bekezdésének a) pontjában használt kifejezést a könyvvizsgálókkal szemben előírt tilalmak egyikének meghatározása céljából.

32. Ahogy azt már kifejtettem, a hivatkozott rendelkezés tiltja, hogy a megbízás megszűnését követően a jogszabályban előírt könyvvizsgálatot egy könyvvizsgáló cég nevében végző fő könyvvizsgáló partner a vizsgált vállalkozásnál „kulcsfontosságú vezető tisztséget töltsön be” egy meghatározott időszakon keresztül.¹¹

33. Az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdés (bár két részből áll, valójában egyazon kétséget tükrözi) nagyon pontos és annak tisztázására korlátozódik, hogy melyik időpont a releváns a tekintetben, hogy a tisztség *betöltöttnek* lehessen minősíteni: az, amikor a fő könyvvizsgáló partner megkötötte a szerződést a vizsgált társasággal (2018 júliusa), vagy az, amikor e társaságnál megkezdte feladatainak ellátását (2019 februárja).

34. Az előzetes döntéshozatalra utaló határozatban előadottak szerint az, hogy az egyik vagy a másik időpontot választják, nincs hatással a szankcióval sújtható jogsértés megtörténtének elismerését. A fő könyvvizsgáló partner nem a kiszabott bírság törlését, hanem a csökkentését kéri, amellyel hallgatólagosan elismeri, hogy a jogsértés mindenképpen megtörtént.

35. Úgy tűnik tehát, hogy a releváns dátum értékelése kizárólag úgy bír jelentőséggel, mint a bíróságnak a jogszabályban előírt könyvvizsgálatról szóló törvény 10. fejezete 7. §-a első bekezdése szerinti fokozatos megállapításával kapcsolatos tényező.

B. A 2006/43 irányelv általános háttere

36. A könyvvizsgálatra vonatkozó harmonizált szabályozás az Európai Gazdasági Közösséget létrehozó szerződésből ered, amely előírta, hogy a Tanács, illetve a Bizottság feladatait azáltal látja el, hogy a szükséges mértékben összehangolja azokat a biztosítékokat, amelyeket a tagállamok a társaságoktól a tagok és harmadik személyek érdekeinek védelme céljából megkövetelnek.¹²

37. Ezen a jogalapon fogadták el a negyedik¹³, hetedik¹⁴ és nyolcadik¹⁵ tanácsi irányelvet, amelyek az éves pénzügyi beszámolók, a konszolidált pénzügyi beszámolók, illetve a könyvvizsgálattal foglalkozó szakemberek belső piacán az engedély kiadása feltételeinek harmonizált minimumtartalmát határozzák meg.

¹¹ A jogvita felei a „jogszabály szerint engedélyezett könyvvizsgálóként vagy fő könyvvizsgáló partnerként betöltött szerep megszűnésének” időpontját vitatták a tilalmi időszak számításához szükséges kezdőnapot illetően, de a kérdést előterjesztő bíróság nem foglalkozik e kérdéssel, amelyre az előzetes döntéshozatal iránti kérelem nem vonatkozik.

¹² Az 54. cikk (3) bekezdésének g) pontja.

¹³ A Szerződés 54. cikke (3) bekezdésének g) pontja alapján meghatározott jogi formájú társaságok éves beszámolójáról szóló, 1978. július 25-i 78/660/EGK negyedik tanácsi irányelv (HL 1978. L 222., 11. o.; magyar nyelvű különkiadás 17. fejezet, 1. kötet, 21. o.).

¹⁴ A Szerződés 54. cikke (3) bekezdésének g) pontja alapján az összevont (konszolidált) éves beszámolóról szóló, 1983. június 13-i 83/349/EGK hetedik tanácsi irányelv (HL 1983. L 193., 1. o.; magyar nyelvű különkiadás 17. fejezet, 1. kötet, 58. o.).

¹⁵ A Szerződés 54. cikke (3) bekezdésének g) pontja alapján, a számviteli dokumentumok kötelező könyvvizsgálatának elvégzéséért felelős személyek működésének engedélyezéséről szóló, 1984. április 10-i 84/253/EGK nyolcadik tanácsi irányelv (HL 1984. L 126., 20. o.; magyar nyelvű különkiadás 17. fejezet, 1. kötet, 75. o.).

38. A nyolcadik irányelv vezette be a könyvvizsgálók függetlenségére vonatkozó első szabályokat: a számviteli dokumentumok kötelező könyvvizsgálatára feljogosított személyeknek „független és jó hírnévvel rendelkező” személyeknek kellett lenniük.¹⁶

39. A következő években a Bizottság különböző közlemények, kezdeményezések és nem kötelező erejű jogi eszközök útján¹⁷ ösztönözte a könyvvizsgálók függetlenségét, és ezzel megfelelő körülményeket biztosított a 2006/43 irányelv elfogadásához.¹⁸

40. A 2006/43 irányelv eredeti változata már részletes szabályozást tartalmazott a könyvvizsgáló függetlenségét illetően, amelyre IV. fejezetének egyik része („Szakmai etika, függetlenség, pártatlanság, bizalmasság és szakmai titoktartás”) vonatkozik.¹⁹

41. A 2006/43 irányelv ugyanezen eredeti változata előírta a jelen jogvita tárgyát képező tilalmi időszakot, bár az a X. fejezetben („A közérdeklődésre számot tartó jogalanyok jog szerinti könyvvizsgálatára vonatkozó különös rendelkezések”) szerepelt.²⁰

42. A 2006/43 irányelv jelenlegi változata a 2014/56 irányelv által végrehajtott reformból ered, amely módosítja a 22. cikket, és kiegészíti egy új 22a. cikkel, amelynek értelmezését a kérdést előterjesztő bíróság kéri.²¹ A könyvvizsgálók jó hírnevének biztosítását célzó szabályok mellett ugyanis egyéb olyan szabályokat is tartalmaz, amelyek kifejezetten a függetlenségük megőrzésére irányulnak.

C. A 2006/43/EK irányelv 22a. cikke

43. A 22a. cikk a 2014/56 irányelv (8) preambulumbekkezdésének rendelkezését konkretizálja, amelynek értelmében „ki kell zárni annak lehetőségét, hogy a jogszabály szerint engedélyezett könyvvizsgálók [...] a vizsgált szervezetnél vezetői vagy igazgatósági tisztséget töltsenek be a könyvvizsgálói megbízás befejezését követő megfelelő idő letelte előtt”.

44. A 22a. cikk (1) bekezdésében a tilalmak felsorolásában szerepel az arra vonatkozó tilalom, hogy a könyvvizsgáló „kulcsfontosságú vezető tisztséget töltsön be a vizsgált szervezetnél” (az a) pont). Az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdés a vezető tisztség *betöltésének* kezdő időpontjával kapcsolatos kétségek eloszlatására irányul.

16 A harmadik preambulumbekkezdésben szereplő ezen említés a nyolcadik irányelv 3. cikkében (a jó hírnevet illetően) és a 24., illetve 27. cikkében (a függetlenséget illetően) tükröződik.

17 Például, a GREEN PAPER The role, the position and the liability of the statutory auditor within the European Union (a Bizottságnak A kötelező könyvvizsgáló szerepe, jogállása és felelőssége az Európai Unióban című, 1996. július 24-i zöld könyve; HL 1996. C 321., 1. o.); Communication from the Commission on the statutory audit in the European Union: the way forward (a Bizottság közleménye: A jogszabályban előírt könyvvizsgálat az Európai Unióban: a követendő út; HL 1998. C 143., 12. o.); Commission Recommendation of 16 May 2002 – Statutory Auditors’ Independence in the EU: A Set of Fundamental Principles (a Bizottság 2002. május 16-i ajánlása, A könyvvizsgálók függetlensége az Európai Unióban: alapelvek; HL 2002. L 191., 22. o.; a továbbiakban: a Bizottság ajánlása); vagy Communication from the Commission to the Council and the European Parliament – Reinforcing the statutory audit in the EU (a Bizottság 2003. május 21-i közleménye a Tanácsnak és az Európai Parlamentnek a jogszabályban előírt könyvvizsgálat megerősítéséről az Európai Unióban; HL 2003. C 326., 2. o.).

18 Ezt a Bizottság így igazolta a 2006/43 irányelvjavaslatban (Proposal for a Directive of the European Parliament and of the Council on statutory audit of annual accounts and consolidated accounts and amending Council Directives 78/660/EEC and 83/349/EEC [az éves beszámolók és konszolidált éves beszámolók kötelező könyvvizsgálatáról és a 78/660/EGK és a 83/349/EGK tanácsi irányelv módosításáról szóló európai parlamenti és tanácsi irányelvre irányuló javaslat] COM(2004) 0177 végleges).

19 Az új jogszabály új irányt adott a könyvvizsgálói politikának azt követően, hogy „az Egyesült Államokban és az Európai Unióban az utóbbi időben megnövekedett azoknak a botrányoknak a száma, [amelyek] nyilvánvalóvá tették, hogy a jogszabályban előírt könyvvizsgálat fontos elem a vállalkozások éves pénzügyi beszámolói hitelességének és megbízhatóságának biztosításához”. Az Egyesült Államokban az említett botrányokat a „Sarbanes-Oxley Act of 2002” elfogadása váltotta ki, amely több szabályozási és felügyeleti tartalommal tölti ki a könyvvizsgálói szolgáltatásnyújtást. Intézkedései között a jelen üggyhöz hasonló tilalmi időszak („cooling-off period”) bevezetése is szerepel.

20 A 42. cikk (3) bekezdése szerint a „jog szerinti könyvvizsgálatot a könyvvizsgáló cég nevében elvégző jog szerinti könyvvizsgáló, illetve fő könyvvizsgáló partner a könyvvizsgálatban jog szerinti könyvvizsgálóként vagy fő könyvvizsgálóként betöltött partneri szerepéről történő lemondását követően két évig nem tölthet be kulcsfontosságú vezető tisztséget a vizsgált jogalanyban”.

21 A 22. cikk módosított változata megköveteli a könyvvizsgáló függetlenségét „a vizsgálandó pénzügyi kimutatások [helyesen: beszámolók] tárgyidőszakában és a jogszabályban előírt könyvvizsgálat elvégzésének időtartamára”, és a könyvvizsgálók kötelezettségeivel kapcsolatban tovább részletezi a függetlenségüket fenyegető esetleges veszélyeket.

1. Szó szerinti értelmezés

45. A rendelkezés – amelynek különböző nyelvi változatai az alkalmazott kifejezések vonatkozásában meglehetősen eltérnek egymástól – szó szerinti értelmezése nem ad meggyőző eredményt.

46. Az e változatok némelyikében használt megfogalmazás azon értelmezés mellett szól, amely a hangsúlyt a vezető tisztség *tényleges betöltésének* kezdő időpontjára, nem pedig azon időpontra helyezi, amikor a könyvvizsgáló a vizsgált társasággal való szerződéskötéskor elfogadja, hogy a társaság számára dolgozik.²²

47. Ezzel szemben más változatok az ellentétes álláspont mellett szólnak, mivel láthatóan nem követelik meg a vezetői álláshelynek a vizsgált vállalkozásban való *tényleges betöltését*, hanem elég a tisztség szerződés keretében való puszta elfogadása.²³

48. A nyelvi változatok közötti különbség tehát nem teszi lehetővé, hogy e változatok közül csak egyesek szó szerinti jelentését lehessen felhasználni ahhoz, hogy ki lehessen következtetni a rendelkezés valódi értelmét.²⁴

49. Ebből következően a Bíróság értelmezési munkája során használt egyéb hermeneutikai kritériumokat kell alkalmazni,²⁵ azaz a szabály célját és azon szövegkörnyezetet, amelynek az részét képezi.

2. A teleologikus értelmezés

50. A Bizottság²⁶ és a jogszabályban előírt könyvvizsgálattal foglalkozó bizottság²⁷ is egyetért abban, hogy fontos a könyvvizsgálók függetlenségének külső szempontja, és a 2006/43 irányelv 22a. cikkének – lényegében véve – teleologikus értelmezését javasolják.

51. Kiemelik, hogy a tilalmi időszak e függetlenség biztosítására irányul, amely belső vonatkozásában (a könyvvizsgáló és a vizsgált társaság közötti viszonyok) és külső vonatkozásában is releváns: a közvélemény bízik a könyvvizsgáló függetlenségében, ami nem lenne így, ha a könyvvizsgálói tisztségének fennállása alatt vagy fő könyvvizsgáló partneri munkakörének megszűnését követően azonnal (vagy a közeli időszakban) vezető tisztséget tölthetne be a vizsgált vállalkozásnál.

52. Megítélésem szerint a szóban forgó tilalom célja annak elkerülése, hogy a könyvvizsgáló (vagy az a könyvvizsgáló cég, amelynek fő partnere) engedjen azon kísértésnek, hogy a vizsgált társaságról engedékeny jelentést adjon ki, amely társaság a közeljövőben úgy *jutalmazná* őt, hogy vezetői tisztséget biztosít számára.

22 Például a francia változat („occuper un poste”).

23 Nevezetesen az olasz változat („accettare una funzione dirigenziale di rilievo nell'ente sottoposto a revisione”) kiemeli, hogy elegendő a tisztség *elfogadása*, nem feltétlenül szükséges annak *tényleges betöltése*. A spanyol változat „asuma” (elvállal, elfogad) kifejezését és a portugál változatot („assume posições de gestão fundamentais na entidade auditada”) szintén úgy lehetne értelmezni, mint a tisztség puszta elfogadását. A finn változatban használt „vastaanottaa” ige is bírhat „elfogad” jelentéssel, a német változathoz („übernehmen”) és az angol változathoz („take up a key management position”) közelebb álló értelemben.

24 A Bíróság állandó ítélkezési gyakorlata szerint az uniós jog valamely több nyelven elérhető szövegének egy vagy több nyelvi változat szövegén alapuló, tisztán szó szerinti értelmezése nem feltétlenül élvezhet elsőbbséget a többi nyelvi változathoz képest, mivel az uniós jogi rendelkezések egységes alkalmazása megköveteli, hogy azokat valamennyi nyelvi változat figyelembevételével értelmezzék. Lásd többek között: 2013. szeptember 26-i Bizottság kontra Spanyolország ítélet (C-189/11, EU:C:2010:587), 56. pont.

25 „Az állandó ítélkezési gyakorlat értelmében valamely uniós jogi rendelkezés értelmezéséhez nemcsak annak kifejezéseit, hanem szövegkörnyezetét, és annak a szabályozásnak a célkitűzéseit is figyelembe kell venni, amelynek az részét képezi” (2020. szeptember 3-i Niki Luftfahrt [C-530/19, EU:C:2020:635], 23. pont).

26 A Bizottság írásbeli észrevételeinek 13. pontja.

27 Az előzetes döntéshozatalra utaló határozat 9. pontja.

53. Ebből az következik, hogy a szabály azt a veszélyt előzi meg, hogy a könyvvizsgálónak aktuális vagy közeljövőbeli saját érdekei legyenek a számviteli vizsgálatával érintett társaságok tekintetében, amely érdekek szakmai munkáját befolyásolhatják.

54. A könyvvizsgáló kötelezettsége és a vizsgált vállalkozás általi foglalkoztatásával kapcsolatos (jövőbeni) perspektívái között akkor állhat fenn összeférhetetlenség, amikor a kettőjük közötti szerződéses jogviszony a könyvvizsgálati munka végzése során jön létre vagy akkor készítik elő. Ebben az esetben a könyvvizsgálatért felelős fő könyvvizsgáló munkája előre láthatóan a jövőbeli munkáltatójával szemben fennálló megbízotti kötelezettségeitől függ.

55. A szabály ennél fogva arra törekszik, hogy amennyire csak lehet, kiküszöbölje a könyvvizsgáló arra irányuló ösztönzését, hogy a vizsgált szervezettel szerződéses viszonyt tervezzen vagy létesítsen, amíg megtartja a jogszabályban előírt könyvvizsgálatot egy könyvvizsgáló cég nevében elvégző fő könyvvizsgáló partneri jogállását.²⁸

56. Ráadásul azon tilalom, miszerint a fő könyvvizsgáló nem tölthet be vezető tisztségeket a vizsgált társaságban, míg e minőségében jár el, és meghatározott későbbi időszak alatt sem, a harmadik személyeknek a könyvvizsgálói feladat megbízható módon történő elvégzésébe vetett bizalmát védi, ahogyan azt a Bizottság és a jogszabályban előírt könyvvizsgálattal foglalkozó bizottság is megerősíti. Hasonló módon járul hozzá a piacok helyes működéséhez, ahogyan azt a 2006/43 irányelv (9) preambulumbekkezdése megállapítja.²⁹

57. Az abba vetett közbizalom, hogy az éves pénzügyi beszámolók a valós képet tükrözzék a társaságról, kulcsfontosságú tényező mindazok számára, akik kapcsolatba léphetnek e társasággal, legyenek azok akár befektetők, hitelezők, alkalmazottak vagy harmadik személyek.

58. A pénzügyi beszámolók könyvvizsgálatának megbízhatóságába vetett bizalom – más szempontból – egy, a tagok vagy részvényesek részesedése értékének védelmére irányuló mechanizmus és hatékony eszköz a társaságok megfelelő vezetéséhez. A bizalomhiány hozzájárul a részesedés értékvesztéséhez, akár azért, mert a társaság helyzete tekintetében a piacon bizalomvesztés következik be, akár pedig azért, mert a társaság vezető tisztségviselői információk hiányában nem képesek irányítani azt.

59. A Bizottság ajánlása 1. pontjának 1. alpontja hangsúlyozza, hogy „annak elsődleges eszköze, hogy a könyvvizsgáló bizonyítani tudja a közvélemény előtt, hogy a könyvvizsgálat ezen elveknek megfelelően történik, az, hogy függetlenül és a függetlenség látszatát is fenntartva cselekszik”.³⁰

60. E megállapítások annak elfogadása esetén is érvényesek, hogy a könyvvizsgáló cég fő könyvvizsgáló partnerének – adott esetben – nincs *valós* lehetősége arra, hogy befolyásolja a vizsgált társaság pénzügyi beszámolóinak elemzésének eredményét.

²⁸ A többi érintett könyvvizsgálót illetően a szabály azon időpontra vonatkozik, amelytől kezdődően közvetlenül avatkoznak be a könyvvizsgálói jelentés elkészítésébe.

²⁹ „A jogszabály szerint engedélyezett könyvvizsgálók közérdekű feladata azt jelenti, hogy személyek és intézmények széles köre bízik meg a jogszabály szerint engedélyezett könyvvizsgáló munkájának minőségében. A jó minőségű könyvvizsgálat hozzájárul a piacok helyes működéséhez azzal, hogy javítja a pénzügyi beszámolók feddhetetlenségét és hatékonyságát.”

³⁰ Az említett ajánlás (1) és (2) preambulumbekkezdése így szól: „A könyvvizsgálók függetlensége alapvető jelentőségű az általuk kiadott jelentések megbízhatóságába vetett társadalmi bizalom tekintetében. Megerősíti a közzétett pénzügyi adatok hitelességét, és hozzáadott értékkel ruházza fel azt az Európai Unióban működő társaságok befektetői, hitelezői, alkalmazottai és egyéb érdekeltjei számára. Különösen ez a helyzet azon társaságok esetében, amelyek közérdeklődésre számot tartó szervezeteknek minősülnek (például a tőzsdén jegyzett társaságok, a hitelintézetek, a biztosítótársaságok, az ÁÉKVB és a befektetési társaságok). [...] A függetlenség a szakma vonatkozásában is elsődleges eszköze annak, hogy bizonyítani lehessen a közvélemény és a szabályozást előírók előtt, hogy a könyvvizsgálók és a könyvvizsgáló cégek olyan szinten végzik a feladataikat, amelyek tiszteletben tartják a megszilárdult etikai elveket, különösen a feddhetetlenség és pártatlanság elvét.”

61. Szakmai munkája függetlenségének és pártatlanságának védelme ugyanis minden körülmények között megköveteli, hogy a fő könyvvizsgáló partner a tilalmi időszak előtt és alatt ne tölthessen be vezető álláshelyet a vizsgált társaságnál.

3. Rendszertani értelmezés

62. A könyvvizsgálók jóhírve³¹ és a társadalomnak a munkájuk feddhetetlenségébe (és minőségébe) vetett bizalma³² olyan tényezők, amelyeket az e jogterületre vonatkozó későbbi uniós jogszabályok védelmezni kívántak.

63. A 2006/43 irányelv 22. cikkének (2) bekezdése a könyvvizsgáló (vagy a könyvvizsgáló cég) és a vizsgált társaság közötti összeférhetetlenség kockázatait előzi meg. Az említett kockázatok a kettőjük közötti „[...] pénzügyi, személyes, üzleti, munka- vagy egyéb viszony” miatt merülhetnek fel azt követően, hogy „egy pártatlan, észszerűen gondolkodó és tájékozott harmadik személy – az alkalmazott óvintézkedéseket is figyelembe véve – arra a következtetésre jutna, hogy a jogszabály szerint engedélyezett könyvvizsgáló vagy a könyvvizsgáló cég függetlensége csorbát szenved”.

64. Az említett cikk (4) bekezdése kizárja, hogy valamely könyvvizsgáló vagy könyvvizsgáló cég a szakmai hivatásának azon vizsgált társaságnál tegyen eleget, amellyel „az (1) bekezdésben említett időszak során [...] munkaviszonyban, üzleti vagy egyéb olyan kapcsolatban álltak, amely összeférhetetlenséget okozhat vagy általában összeférhetetlenséget okozónak tekinthető”.

65. Ezen óvintézkedések kiemelik, hogy rendszertani szempontból a 2006/43 irányelv értelmezésének meg kell őriznie a könyvvizsgálók tisztességének és jóhírvének egyik lényegi összetevőjét, amely nélkül a közbizalom eltűnne: azon összeférhetetlenség tényleges vagy észszerűen előrelátható hiánya, amelyek szakmai feladatait érinti vagy érintheti.

66. Az uniós jogalkotó szerint a könyvvizsgáló függetlensége külső és belső vonatkozásában is egyaránt fontos, és a nyilvánosság szemében el kell kerülni minden arra vonatkozó gyanút, hogy a könyvvizsgáló és a vizsgált vállalkozás között túlságosan *közei kapcsolat* van.³³

67. Az említett óvintézkedések logikusak, a könyvvizsgálatok értelmére és igazolására, valamint arra a funkcióra figyelemmel, amelyet a társaságok pénzügyi állapotának nyilvánossága tölt be a piacgazdaságban.

68. A harmadik személyek általi megítélésre ezen összefüggésben a 2006/43 irányelv 22. cikke (1) bekezdésének utolsó szövegrésze is utal: a könyvvizsgáló (vagy a könyvvizsgáló cég) és a vizsgált vállalkozás közötti viszonyok nem eredményezhetik azt, hogy „egy pártatlan, észszerűen gondolkodó és tájékozott harmadik személy – az alkalmazott óvintézkedéseket is figyelembe véve – arra a következtetésre ju[sson], hogy a jogszabály szerint engedélyezett könyvvizsgáló vagy a könyvvizsgáló cég függetlensége csorbát szenved”.

31 A 2006/43 irányelv 4. cikke szerint, „a tagállam illetékes hatóságai csak jó hírnévvel rendelkező természetes személyt vagy céget hagyhatnak jóvá”. Hasonló kifejezésekkel – a „jó hírnévvel rendelkező személyekre” való hivatkozással – foglalt állást a nyolcadik irányelv 3. cikke.

32 A 2006/43 irányelv (9) preambulumbekkezdése: „a jog szerinti könyvvizsgálók közérdekű hivatása azt jelzi, hogy emberek és intézmények széles köre bízik meg a jog szerinti könyvvizsgálók munkájának minőségében. A jó minőségű könyvvizsgálat javítja a pénzügyi beszámolók feddhetetlenségét és hatékonyságát, és ezzel hozzájárul a piacok rendezett működéséhez.”

33 Az amerikai megközelítés hasonló. Az Egyesült Államok legfelsőbb bírósága szerint: „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” (kiemelés az eredeti szövegben). United States v. Arthur Young and Co., 465 US 805, 819 n. 15 (1984).

69. Összességében, egy olyan viszony, amely összeférhetetlenséghez vezethet, legalább annyira nem kívánatos, mint egy olyan viszony, amely észszerűen úgy fogható fel, mint egy összeférhetetlenség lehetséges oka.

4. E kritériumok alkalmazása a jelen ügyre

70. Az az előfeltevés, amelyből ki kell indulni, a jelen ügyben az, hogy a fő könyvvizsgáló partner nem tölthetett be kulcsfontosságú vezető tisztséget a vizsgált vállalkozásnál, amíg a könyvvizsgálói megbízáshoz kapcsolódó feladatait végezte, sem pedig az e feladatai megszűnését követő két év során.

71. Ahogyan azt már kifejtettem, az említett tilalmat megsértették, amit maga az érintett is – legalábbis hallgatólagosan – elismer azzal, hogy csak a vele szemben kiszabott bírság csökkentését (nem pedig az eltörlését) kéri.

72. Az a tény, hogy valamely könyvvizsgáló cég fő könyvvizsgáló partnere (fontos vezetési feladatok ellátása céljából) munkaszerződést köt a vizsgált társasággal, mialatt feladatait az ezen előbbinél végzi, olyan potenciális összeférhetetlenséget tesz nyilvánvalóvá, amely elegendő függetlenségének megsértéséhez.

73. Ezt az értékelést az a tény sem teszi vitathatóvá, hogy azon szerződési viszony hatályosságát, amely akkor jött létre, amikor az érintett még nem szüntette meg fő könyvvizsgáló partneri minőségét (ami 2018. augusztus 31-én történt meg), több hónapig késleltették, egészen addig, amíg közzé nem tették a 2018-as adóévre vonatkozó könyvvizsgálói jelentést.

74. Ami releváns (és ezt a következtetést egy „pártatlan, észszerűen gondolkodó és tájékozott harmadik személy” is levonhatja), az az a tény, hogy bár a szerződést 2018. július 12-én, a könyvvizsgálói jelentés aláírását követően kötötték meg, ebben az időpontban még fennállt a fő könyvvizsgáló partner (vagy annak könyvvizsgáló cége) és a vizsgált társaság közötti szakmai jogviszony.

75. Ezenfelül azon következtetés levonása is logikus, hogy a munkavégzés feltételeiről a vizsgált vállalkozással folytatott tárgyalási folyamat nem csak hogy azon személytől függően zajlott le, aki a könyvvizsgáló cég fő könyvvizsgáló partnere volt, hanem ráadásul akkor, amikor ez a személy a vizsgálattal érintett társaságban könyvvizsgálói feladatok felelőse is volt. Ezt a következtetést megint csak levonhatja egy „pártatlan, észszerűen gondolkodó és tájékozott” harmadik személy.

76. Ezen értékelés meghatározó tényezője tehát nem az az időpont, amikor a fő könyvvizsgáló partner *de facto* vezetői tisztségébe lép a vizsgált társaságban, hanem az az időpont, amikor e társasággal megegyezik e feladatok elvégzése céljából.

77. Ebből a szerződésből már bizonyos kölcsönös kötelezettségek keletkeznek, amelyek nem egyeztethetők össze azzal, hogy a fő könyvvizsgáló partnert felelősként továbbra is azon könyvvizsgáló cégnél foglalkoztatják, amely a vizsgált társaság beszámolóinak felülvizsgálatára kapott megbízást.

78. E megegyezés a múltra is árnyékot vet, mivel kívülről logikusan úgy fogható fel, mint egy valós vagy potenciális összeférhetetlenség kifejeződése, ami ellentétes a fő könyvvizsgáló partner és a könyvvizsgáló cég függetlenségével és pártatlanságával, ami hatással lehetett a vizsgált társaság beszámolóira irányuló könyvvizsgálat megbízhatóságára.

V. Véggkövetkeztetés

79. A fent kifejtettek értelmében azt javaslom, a Bíróság a következőképpen válaszoljon a Helsingin hallinto-oikeusnak (helsinki közigazgatási bíróság, Finnország):

„A 2014/56/EU irányelvvel módosított, az éves és összevont (konszolidált) éves beszámolók jog szerinti könyvvizsgálatáról, a 78/660/EGK és a 83/349/EGK tanácsi irányelv módosításáról, valamint a 84/253/EGK tanácsi irányelv hatályon kívül helyezéséről szóló, 2006. május 17-i 2006/43/EK európai parlamenti és tanácsi irányelv 22a. cikke (1) bekezdésének a) pontját úgy kell értelmezni, hogy valamely könyvvizsgáló cég fő könyvvizsgáló partnere azon időponttól kezdődően tölt be kulcsfontosságú vezető tisztséget a vizsgált társaságnál, amikor e társasággal megkötö a vonatkozó munkaszerződést, még akkor is, ha a vizsgált társasághoz történő tényleges belépésre néhány hónappal a szerződés megkötését követően kerül sor.”