



Rättsfallssamlingen

FÖRSLAG TILL AVGÖRANDE AV GENERALADVOKAT
MANUEL CAMPOS SÁNCHEZ-BORDONA
föredraget den 10 december 2020¹

Mål C-950/19

**A,
ytterligare deltagare i rättegången:
Patentti- ja rekisterihallituksen tilintarkastuslautakunta**

(begäran om förhandsavgörande från Helsingin hallinto-oikeus (Helsingfors förvaltningsdomstol, Finland))

”Begäran om förhandsavgörande – Revisorer – Direktiv 2006/43/EG – Artikel 22a – Karenstid för granskade företags anställning av en före detta revisor – Åsidosättande av förbudet mot att tillträda en ledande befattning i det granskade företaget – Revisorerers oberoende”

1. Direktiv 2006/43/EG² föreskriver att revisorer ska vara oberoende i förhållande till det granskade företaget och inte delta i det granskade företags interna beslutsprocess.

2. Ett av de rättsliga kraven för att säkerställa detta oberoende infördes år 2014, genom direktiv 2014/56/EU,³ genom vilket det fördes in en ny bestämmelse, artikel 22a, i direktiv 2006/43, i vilken det förskrivs att den som har ställning som ”nyckelrevisor inom ramen för revisionsuppdraget”⁴ inte får tillträda en ledande befattning i det granskade företaget under en viss period.⁵

3. Detta förbud, som tidigare av naturliga skäl gällde under den period då nyckelrevisorn var huvudansvarig för den lagstadgade revisionen av det granskade företags redovisning, omfattar sedan år 2014 även en period (ett eller två år, beroende på om det är företag av allmänt intresse eller inte)⁶ efter att han eller hon upphört att fungera som nyckelrevisor.

4. I förevarande mål rekryterades en ”nyckelrevisor” i ett revisionsföretag för en ledande befattning i det granskade företaget, innan han hade upphört att vara nyckelrevisor inom ramen för revisionsuppdraget.

1 Originalspråk: spanska.

2 Europaparlamentets och rådets direktiv 2006/43/EG av den 17 maj 2006 om lagstadgad revision av årsbokslut och sammanställd redovisning och om ändring av rådets direktiv 78/660/EEG och 83/349/EEG samt om upphävande av rådets direktiv 84/253/EEG (EUT L 157, 2006, s. 87).

3 Europaparlamentets och rådets direktiv 2014/56/EU av den 16 april 2014 om ändring av direktiv 2006/43/EG om lagstadgad revision av årsbokslut och sammanställd redovisning (EUT L 158, 2014, s. 196).

4 I artikel 22a nämns två kategorier av personer: a) lagstadgade revisorer och nyckelrevisorer vid ett revisionsföretag och b) anställda och andra partner än nyckelrevisorerna vid ett revisionsföretag. Den person som här blivit föremål för påföljd tillhörde den förstnämnda kategorin.

5 Bestämmelsen fanns redan i den ursprungliga lydelsen av direktiv 2006/43 (artikel 42.3), men bara med avseende på företag av allmänt intresse. Först år 2014 började den tillämpas på andra företag vars räkenskaper är föremål för revision.

6 Enligt beslutet att begära förhandsavgörande var den perioden två år i förevarande mål, vilket tyder på att det granskade företaget var av allmänt intresse.

5. Efter att det behöriga organet (revisionsnämnden)⁷ hade påfört en påföljdsavgift överklagade revisorn denna avgift till den hänskjutande domstolen. Den hänskjutande domstolen har begärt ett förhandsavgörande från EU-domstolen och frågat hur artikel 22a.1 a i direktiv 2006/43 ska tolkas.

6. Genom domstolens svar kan det avgöras huruvida tillträdet av befattningen i det granskade företaget ska anses ske när nyckelrevisorn ingår ett anställningsavtal med detta företag eller först när han faktiskt börjar utföra sitt arbete i företagets ledning.

I. Tillämpliga bestämmelser

A. Unionsrätten. Direktiv 2006/43

7. Artikel 2 ("Definitioner") har följande lydelse:

"I detta direktiv gäller följande definitioner:

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

...

16) huvudansvarig revisor:

- a) den eller de lagstadgade revisorer som för ett särskilt revisionsuppdrag har utsetts av ett revisionsföretag till huvudansvarig för att utföra en lagstadgad revision för revisionsföretagets räkning, eller
- b) vid koncernrevisioner, åtminstone den eller de lagstadgade revisorer som av revisionsföretaget utsetts till huvudansvarig för att utföra den lagstadgade revisionen på koncernnivå och den eller de lagstadgade revisorer som utsetts till huvudansvarig på dotterbolagsnivå,
- c) den eller de lagstadgade revisorer som undertecknar revisionsberättelsen."

8. I artikel 22 ("Oberoende och objektivitet") föreskrivs följande:

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

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

⁷ Denna nämnd är ett officiellt organ inom Patentti- ja rekisterihallituksen tilintarkastuslautakunta (Patent- och registerstyrelsen, Finland).

Medlemsstaterna ska se till att en lagstadgad revisor eller ett revisionsföretag, när de utför en lagstadgad revision, vidtar alla rimliga åtgärder för att se till att deras opartiskhet och självständighet inte påverkas av några befintliga eller potentiella intressekonflikter eller andra direkta eller indirekta förhållanden som berör den lagstadgade revisor eller det revisionsföretag som utför den lagstadgade revisionen och, i tillämpliga fall, deras nätverk, ledning, revisorer, personal samt varje annan fysisk person vars tjänster står till förfogande för den lagstadgade revisorn eller revisionsföretaget eller under deras kontroll och alla personer som genom kontroll direkt eller indirekt är knutna till den lagstadgade revisorn eller revisionsföretaget.

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

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

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

2. Medlemsstaterna ska se till att en lagstadgad revisor, ett revisionsföretag, deras nyckelrevisorer samt anställda och andra fysiska personer vars tjänster ställts till förfogande för den lagstadgade revisorn eller revisionsföretaget eller som står under dess kontroll och som direkt medverkar i lagstadgad revision, och deras närstående i den mening som avses i artikel 1.2 i kommissionens direktiv 2004/72/EG, inte innehar eller har ett väsentligt och direkt vinstintresse i, eller inleder någon annan transaktion med något finansiellt instrument som emitterats, garanterats eller på annat sätt varit föremål för insatser från, något granskat företag som hör till deras område av lagstadgad revision, med undantag av intressen som ägs indirekt genom diversifierade fondprogram, inbegripet förvaltade medel såsom pensionsfonder eller livförsäkring.

3. Medlemsstaterna skall se till att en lagstadgad revisor eller ett revisionsföretag i revisionshandlingarna dokumenterar alla betydelsefulla hot mot revisorns eller revisionsföretagets oberoende samt de skyddsåtgärder som vidtagits för att minska dessa hot.

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

- a) äger finansiella instrument i det granskade företaget, med undantag av intressen som ägs indirekt genom diversifierade fondprogram,
- b) äger finansiella instrument i något företag som är anknutet till ett granskat företag, om detta ägande kan orsaka, eller allmänt kan uppfattas som att det orsakar en intressekonflikt, med undantag av intressen som ägs indirekt genom diversifierade fondprogram;
- c) har varit anställd av eller haft någon relation, affärsmässig eller ej, med det granskade företaget under den tid som avses i punkt 1 som kan orsaka, eller allmänt kan uppfattas som att den orsakar, en intressekonflikt.

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

6. Om ett granskat företag under den period som omfattas av de finansiella rapporterna förvärvas av, slås samman med eller förvärvar ett annat företag, ska den lagstadgade revisorn eller revisionsföretaget identifiera och utvärdera eventuella aktuella eller nyligen förekommande intressen i eller anknytningar, inklusive alla tjänster utöver revision som tillhandahållits, till detta företag vilka, med beaktande av tillgängliga skyddsåtgärder, skulle kunna äventyra revisorns eller revisionsföretagets opartiskhet och självständighet och förmåga att fortsätta med den lagstadgade revisionen efter sammanslagningens eller förvärvets ikraftträdande.

Så snart som möjligt, och under alla omständigheter inom tre månader, ska den lagstadgade revisorn eller revisionsföretaget vidta alla åtgärder som krävs för att avsluta eventuella aktuella intressen eller anknytningar som skulle äventyra dess opartiskhet och självständighet, och ska om möjligt vidta skyddsåtgärder för att minimera eventuella hot mot dess opartiskhet och självständighet vilka är ett resultat av tidigare eller aktuella intressen eller anknytningar.”

9. Artikel 22a (”Granskade företags anställning av före detta lagstadgade revisorer eller anställda hos lagstadgade revisorer eller revisionsföretag”) har följande lydelse:

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

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

2. Medlemsstaterna ska säkerställa att anställda och andra partner än nyckelrevisorerna hos en lagstadgad revisor eller ett revisionsföretag som utför lagstadgad revision och andra fysiska personer, vars tjänster ställts till förfogande för den lagstadgade revisorn eller revisionsföretaget, eller som står under dess kontroll får, när sådana anställda, partner eller fysiska personer personligen godkänts som lagstadgade revisorer, inte tillträda någon av de befattningar som avses i leden a, b och c i punkt 1 förrän minst ett år har förflutit sedan han eller hon direkt medverkade i det lagstadgade revisionsuppdraget.”

10. Artikel 22b (”Förberedelse för lagstadgad revision och bedömning av hot mot oberoendet”) har följande lydelse:

”Medlemsstaterna ska se till att en lagstadgad revisor eller ett revisionsföretag, innan de accepterar eller fortsätter ett uppdrag som rör lagstadgad revision, bedömer och dokumenterar följande:

- Om den lagstadgade revisorn eller revisionsföretaget uppfyller kraven i artikel 22 i detta direktiv.

...”

B. Finländsk rätt. Tilintarkastuslaki 1141/2015 av den 18 september 2015⁸

11. Enligt 4 kapitlet 11 § första stycket i redovisningslagen får en revisor eller en huvudansvarig revisor som utför revision för en revisionssammanslutnings räkning inte förrän minst ett år har förflutit sedan revisionen ta emot

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

12. Enligt 4 kapitlet 11 § andra stycket är tidsfristen enligt första stycket två år, om revisionsobjektet är ett företag av allmänt intresse.

13. Enligt 10 kapitlet 5 § första stycket revisionslagen får revisionsnämnden påföra en påföljdsavgift om revisorn bryter mot tidsfristerna enligt 4 kapitlet 11 § som gäller revisors övergång till anställning hos en granskad sammanslutning. Enligt 5 § andra stycket är påföljdsavgiften högst 50 000 euro.

14. Enligt 10 kapitlet 7 § första stycket revisionslagen ska alla relevanta omständigheter beaktas när ett beslut om en påföljd fattas. Sådana är:

- 1) hur allvarlig överträdelsen är och dess varaktighet,
- 2) graden av ansvar hos revisorn,
- 3) revisorns vilja att samarbeta med den behöriga myndigheten,
- 4) påföljder som revisorn påförts tidigare, och
- 5) omfattningen av den skada eller olägenhet som gärningen eller försummelsen orsakat.

15. Enligt 10 kapitlet 7 § andra stycket ska, då beloppet av påföljdsavgiften bestäms utöver omständigheterna enligt första stycket, följande omständigheter beaktas:

- 1) revisorns ekonomiska ställning,
- 2) beloppet av den vinning som revisorn fått.

II. Bakgrund till det nationella målet och tolkningsfrågan

16. KHT A (nedan kallad nyckelrevisorn) var verksam som nyckelrevisor vid revisionsföretaget Y Oy (nedan kallat revisionsföretaget) från år 2014.

17. I samband med att revisionsföretaget tillhandahöll tjänster för företaget X Oyj (nedan kallat det granskade företaget) för år 2017, undertecknade nyckelrevisorn revisionsberättelsen avseende det sistnämnda företags årsbokslut.

⁸ Redovisningslagen 1141/2015 av den 18 september 2015 (nedan kallad redovisningslagen).

18. Nyckelrevisorn ingick den 12 juli 2018 ett anställningsavtal med det granskade företaget för en befattning som ekonomidirektör och medlem i ledningsgruppen.
19. Ett av villkoren i anställningsavtalet var att nyckelrevisorn inte skulle tillträda befattningen förrän i februari 2019. Anställningen offentliggjordes genom ett börsmeddelande.
20. Nyckelrevisorns anställning hos revisionsföretaget upphörde den 31 augusti 2018, vilket tillkännagavs i ett meddelande som skickades till revisionsnämnden samma dag.
21. Det granskade företaget bekräftade skriftligen att nyckelrevisorn varken skulle ha ett uppdrag som hör till en nyckelperson i ledningen eller en tjänst med ansvar för företagets ekonomi eller räkenskaper innan företagets revisionsberättelse för år 2018 hade upprättats.
22. Revisionsnämnden påförde genom beslut av den 13 november 2018 nyckelrevisorn en påföljdsavgift till ett belopp om 50 000 euro på grund av att han hade åsidosatt den karenstid som föreskrivs i 4 kapitlet 11 § redovisningslagen.
23. När det granskade företagets årsbokslut för år 2018 hade undertecknats, tillträdde nyckelrevisorn i februari 2019 sin befattning i ledningen för det företaget, i enlighet med villkoren i anställningsavtalet.
24. Nyckelrevisorn överklagade beslutet om påföljdsavgiften till Helsingin hallinto-oikeus (Helsingfors förvaltningsdomstol, Finland).
25. Av beslutet att begära förhandsavgörande framgår att överklagandet inte avser huruvida förbudet i sig har överträtts, utan hur allvarlig överträdelsen är och påföljdsavgiftens storlek. Nyckelrevisorn ansåg att påföljdsavgiften borde nedsättas till minst hälften.
26. Klaganden anförde följande argument till stöd för sitt överklagande:⁹
- Han hade samarbetat med myndigheten och visat öppenhet med avseende på de omständigheter som föranledde påföljdsavgiften.
 - Han tillträdde befattningen när han började arbeta i det granskade företaget (februari 2019) och inte när anställningsavtalet ingicks. Han menade således att det var först från och med februari 2019 som han hade åsidosatt karenstiden.
 - Efter att han hade undertecknat revisionsberättelsen för år 2017 (i februari 2018) hade han inte längre någon möjlighet att påverka kontrollen av det granskade företagets årsbokslut. Det var följaktligen vid den tidpunkten som karenstiden skulle anses ha börjat löpa.
 - Bytet av revisor för år 2018, vilket framgår av registreringen i handelsregistret, och den omständigheten att nyckelrevisorn inte tillträdde sin befattning som ekonomidirektör i det granskade företaget förrän företagets årsbokslut för år 2018 hade undertecknats, visar att anställningen som ekonomidirektör i det företaget inte äventyrade revisionens oberoende.
27. Revisionsnämnden bestred överklagandet och gjorde gällande följande:¹⁰
- Karenstiden började inte löpa när årsbokslutet för år 2017 undertecknades, utan den 12 juli 2018 när anställningsavtalet ingicks.

⁹ Punkterna 4, 5 och 6 i beslutet att begära förhandsavgörande.

¹⁰ Punkterna 7, 8 och 9 i beslutet att begära förhandsavgörande.

- Nyckelrevisorn tillträdde befattningen när han ingick anställningsavtalet med det granskade företaget. Karenstiden i fråga syftar särskilt till att säkerställa revisorns oberoende, vilket även bör bedömas mot bakgrund av hur det uppfattas utifrån.
- Avtalets ingående utgör en omständighet som är synlig utåt och det påverkar direkt den berörda personens agerande och inställning i förhållande till sin arbetsgivare och ”stakeholders”.
- När påföljdsavgiften påfördes beaktades alla omständigheter som föreskrivs i redovisningslagen.

28. Mot bakgrund av detta har Helsingin hallinto-oikeus (Helsingfors förvaltningsdomstol) hänskjutit följande tolkningsfrågor till EU-domstolen:

- ”1) Ska artikel 22a punkt 1 (införd genom direktiv 2014/56/EU) i direktiv 2006/43 tolkas så att en nyckelrevisor har tillträtt en sådan befattning som avses i denna punkt genom att ha ingått ett anställningsavtal?
- 2) Om den första frågan besvaras nekande: Ska artikel 22a punkt 1 (införd genom direktiv 2014/56/EU) i direktiv 2006/43 tolkas så att en nyckelrevisor har tillträtt en sådan befattning som avses i denna punkt genom att börja arbeta i den berörda befattningen?

III. Förfarandet vid domstolen

29. Begäran om förhandsavgörande inkom till domstolens kansli den 17 december 2019.

30. Endast kommissionen har yttrat sig skriftligen. Det har inte ansetts nödvändigt att hålla förhandling.

IV. Bedömning

A. Inledande precisering

31. Den hänskjutande domstolen undrar hur den formulering som används i artikel 22a.1 a i direktiv 2006/43 för att definiera ett av de förbud som åläggs revisorer, ska tolkas.

32. Såsom angetts ovan förbjuder den bestämmelsen att en person som är nyckelrevisor inom ramen för revisionsuppdraget, efter att han slutat sin anställning ”tillträder en ledande befattning” i det granskade företaget under en viss period.¹¹

33. Tolkningsfrågan (även om den är uppdelad i två delar, handlar det i själva verket om en enda fråga) är tydlig och den handlar bara om att få klarlagt vilken tidpunkt som är relevant för att befattningen ska anses ha *tillträtts*: när nyckelrevisorn ingick anställningsavtalet med det granskade företaget (juli 2018) eller när han började arbeta i det företaget (februari 2019).

34. Enligt redogörelsen i beslutet att begära förhandsavgörande, påverkar valet av tidpunkt inte fastställandet av att det förelåg en överträdelse som kunde medföra påföljd. Nyckelrevisorn har inte yrkat att påföljdsavgiften ska upphävas utan att den ska nedsättas, vilket innebär att han underförstått medger att överträdelsen under alla förhållanden har skett.

¹¹ Parterna i målet var oeniga om vid vilken tidpunkt revisorn ”upphörde att fungera som lagstadgad revisor eller nyckelrevisor”, med avseende på när karenstiden ska börja löpa, men den hänskjutande domstolen har inte visat något intresse för det och denna fråga tas inte upp i begäran om förhandsavgörande.

35. Det förefaller således som att bedömningen av den relevanta tidpunkten bara har betydelse för att fastställa påföljdsavgiftens belopp, i enlighet med 10 kapitlet 7 § första stycket redovisningslagen.

B. Regelverket i direktiv 2006/43

36. Den harmoniserade regleringen av revisioner har sitt ursprung i fördraget om Europeiska ekonomiska gemenskapen, i vilket det angavs att rådet och kommissionen skulle utföra sina uppgifter för att i nödvändig utsträckning samordna de garantier som medlemsstaterna kräver av bolag för att skydda aktieägares och tredjeparters intressen.¹²

37. På denna rättsliga grund antogs rådets fjärde,¹³ sjunde¹⁴ och åttonde¹⁵ direktiv, i vilka det föreskrivs vilka harmoniserade minimikrav som ska ställas på årsbokslut, sammanställd redovisning respektive villkor för godkännande av yrkesverksamma personer som utför revision.

38. I det åttonde direktivet infördes de första reglerna om revisorers oberoende: personer som har ansvar för lagstadgad revision av räkenskaper skulle vara ”oberoende och ha ett gott anseende”.¹⁶

39. Under de följande åren drev kommissionen frågan om revisorernas oberoende genom olika meddelanden, initiativ och icke-bindande instrument¹⁷ och skapade därigenom en lämplig grogrund för antagandet av direktiv 2006/43.¹⁸

40. I sin ursprungliga version innehöll direktiv 2006/43 detaljerade bestämmelser om revisorernas oberoende i kapitel IV (”Yrkesetik, oberoende, objektivitet, konfidentialitet och tystnadsplikt”).¹⁹

41. I samma ursprungliga version av direktiv 2006/43 föreskrevs den karenstid som är aktuell i förevarande mål, men det var i kapitel X (”Särskilda bestämmelser för lagstadgad revision av företag av allmänt intresse”).²⁰

¹² Artikel 54.3 g.

¹³ Rådets direktiv 78/660/EEG av den 25 juli 1978, grundat på artikel 54.3 g i fördraget om årsbokslut i vissa typer av bolag (EGT L 222, 1978, s. 11; svensk specialutgåva, område 17, volym 1, s. 17).

¹⁴ Rådets sjunde direktiv 83/349/EEG av den 13 juni 1983 grundat på artikel 54.3 g i fördraget om sammanställd redovisning (EGT L 193, 1983, s. 1; svensk specialutgåva, område 17, volym 1, s. 59).

¹⁵ Rådets åttonde direktiv 84/253/EEG av den 10 april 1984 grundat på artikel 54.3 g i fördraget, om godkännande av personer som har ansvar för lagstadgad revision av räkenskaper (EGT L 126, 1984, s. 20; svensk specialutgåva, område 17, volym 1, s. 136).

¹⁶ Denna formulering i det tredje skälet återspeglas i artikel 3 (beträffande det goda anseendet) och i artiklarna 24 och 27 (beträffande oberoendet) i det åttonde direktivet.

¹⁷ Se Kommissionens grönbok av den 24 juli 1996, Roll, ställning och ansvar för revisorer som utför lagstadgad revision inom Europeiska unionen (EGT C 321, 1996, s. 1), Meddelande från kommissionen om lagstadgad revision i Europeiska unionen: vägen framåt (EGT C 143, 1998, s. 12), Kommissionens rekommendation av den 16 maj 2002 – Revisorers oberoende i EU: Grundläggande principer (EGT L 191, 2002, s. 22) (nedan kallad kommissionens rekommendation), eller Meddelande från kommissionen av den 21 maj 2003 om en förstärkt lagstadgad revision i EU (EUT C 236, 2003, s. 2).

¹⁸ Detta motiverade kommissionen i förslaget till direktiv 2006/43 (Förslag till Europaparlamentets och rådets direktiv om lagstadgad revision av årsbokslut och sammanställd redovisning och om ändring av rådets direktiv 78/660/EEG och 83/349/EEG (KOM/2004/0177)).

¹⁹ Genom den nya lagstiftningen ändrades revisionspolitikens inriktning till följd av ”[d]en ström av skandaler som inträffat i USA och EU på senare tid, [vilken] har understrukt den lagstadgade revisionens betydelse när det gäller att garantera trovärdigheten för och tillförlitligheten i bolagens årsredovisningar”. Dessa skandaler hade gjort att ”Sarbanes-Oxley Act of 2002” hade antagits i USA. Genom denna lag infördes en hårdare reglering av och tillsyn över tillhandahållandet av revisionstjänster. En av åtgärderna i lagen var att det infördes en karenstid (”cooling-off period”) som liknar den här aktuella.

²⁰ Enligt artikel 42.3 ska ”[d]en lagstadgade revisorn, eller den huvudansvarige revisorn som för ett revisionsföretags räkning utför en lagstadgad revision, ... inte få tillträda en ledande befattning i den granskade enheten innan minst två år har förflutit sedan han eller hon lämnade uppdraget som lagstadgad revisor eller huvudansvarig revisor”.

42. Den nuvarande versionen av direktiv 2006/43 är en följd av den ändring som gjordes genom direktiv 2014/56, genom vilket artikel 22 ändrades och en ny artikel 22a lades till, vars tolkning den hänskjutande domstolen efterfrågar.²¹ Den innehåller, förutom de bestämmelser som syftar till att säkerställa revisorernas anseende, andra bestämmelser som särskilt är avsedda att skydda deras oberoende.

C. Artikel 22a i direktiv 2006/43

43. Artikel 22a förverkligar innehållet i skäl 8 i direktiv 2014/56, där det anges att det bör ”vara förbjudet för lagstadgade revisorer ... att tillträda befattningar i det granskade företagets företagsledning eller styrelse till dess att en lämplig tidsperiod har förflutit sedan revisionsuppdraget avslutats”.

44. Uppräkningen av förbud i artikel 22a.1 innefattar ett förbud för revisorer att ”tillträda en ledande befattning i det granskade företaget” (artikel 22a.1 a). Tolkningsfrågan syftar till att få tvivlen kring vid vilken tidpunkt detta *tillträde* av befattningen sker skingrade.

1. Bokstavstolkning

45. Beträffande ordalydelsen ger en tolkning av bestämmelsen, vars olika språkversioner skiljer sig ganska mycket åt när det gäller ordval, inte något entydigt resultat.

46. De formuleringar som används i några av dessa versioner talar för en tolkning som läger tonvikten på det *faktiska utövandet* av den ledande befattningen och inte på den tidpunkt då revisorn tackar ja till att arbeta för det granskade företaget genom att ingå ett anställningsavtal med det.²²

47. Andra versioner talar emellertid för en motsatt tolkning, eftersom de inte tycks kräva att den ledande befattningen i det granskade företaget faktiskt utövas, utan att det räcker att revisorn tackar ja till befattningen genom att ingå ett anställningsavtal.²³

48. Skillnaden mellan de olika språkversionerna innebär att det inte är möjligt att använda sig av ordalydelsen av bara en av dessa för att sluta sig till bestämmelsens verkliga innebörd.²⁴

49. Man måste således använda sig av de övriga tolkningskriterier som domstolen brukar tillämpa,²⁵ det vill säga bestämmelsens ändamål och det sammanhang i vilket den ingår.

21 Enligt den ändrade lydelsen av artikel 22 ska revisorn vara oberoende ”under dels perioden för de finansiella rapporter som ska revideras, dels den period under vilken den lagstadgade revisionen utförs” och här regleras närmare revisorernas skyldigheter när deras oberoende äventyras.

22 Till exempel den franska (”occuper un poste”).

23 Särskilt den italienska versionen (”accettare una funzione dirigenziale di rilievo nell’ente sottoposto a revisione”) betonar att det är tillräckligt att *tacka ja* till befattningen och det krävs inte nödvändigtvis att den faktiskt utövas. Ordet ”asuma” i den spanska och den portugisiska versionen (”assume posições de gestão fundamentais na entidade auditada”) skulle kunna tolkas som att det räcker att revisorn tackar ja till befattningen. Det verb som används i den finska versionen (”vastaanottaa”) kan också ha betydelsen att tacka ja, på ett sätt som ligger närmare den tyska (”übernehmen”) och den engelska (”take up a key management position”) versionen.

24 Det följer av domstolens fasta rättspraxis att en ren bokstavstolkning av en eller flera språkversioner med uteslutande av andra språkversioner av en unionsrättsakt avfattad på flera språk inte kan godtas. Unionsrättens bestämmelser ska tolkas och tillämpas på ett enhetligt sätt mot bakgrund av de olika versionerna på unionens samtliga språk. Se, bland annat, dom av den 26 september 2013, kommissionen/Spanien (C-189/11, EU:C:2013:587, punkt 56).

25 ”Enligt fast rättspraxis ska vid tolkningen av en unionsbestämmelse inte bara lydelsen beaktas, utan också sammanhanget och de mål som eftersträvas med de föreskrifter som bestämmelsen ingår i” (dom av den 3 september 2020, Niki Luftfahrt (C-530/19, EU:C:2020:635, punkt 23)).

2. Teleologisk tolkning

50. Kommissionen²⁶ och revisionsnämnden²⁷ anser båda att det är viktigt hur revisorernas oberoende uppfattas utifrån och de föreslår en (i huvudsak) teleologisk tolkning av artikel 22a i direktiv 2006/43.

51. De har betonat att karenstiden syftar till att säkerställa det oberoendet, som är viktigt i internt hänseende (förhållandet mellan revisorn och det granskade företaget), men även externt: allmänheten förlitar sig på att revisorn är oberoende och det skulle inte vara fallet om denne, under revisionsuppdraget eller efter att han har slutat som nyckelrevisor (eller under en närliggande tid) skulle tillträda en ledande befattning i det granskade företaget.

52. Jag uppfattar det så att förbudet i fråga syftar till att förhindra att revisorn (eller revisionsföretaget där han är nyckelrevisor) faller för frestelsen att lägga fram en revisionsberättelse som behagar det granskade företaget och som detta inom en snar framtid premierar genom att ge honom en ledande befattning i företaget.

53. Om den uppfattas så förutser denna regel risken att revisorn har egna intressen, nu eller i en nära framtid, i de företag som är föremål för hans revision, vilka skulle kunna påverka honom i hans yrkesutövning.

54. En intressekonflikt mellan revisorns skyldighet och hans (framtida) utsikter att få anställning i det granskade företaget kan uppkomma när avtalsförhållandet mellan dem uppstår eller förbereds medan han utför revisionen. Om så är fallet kan nyckelrevisorns arbete tänkas styras av hans förvaltningsskyldigheter gentemot sin framtida arbetsgivare.

55. Regeln syftar således till att i möjligaste mån undanröja det incitament som revisorn kan ha för att planera, eller ingå, ett avtalsförhållande med det granskade företaget medan han fortfarande är nyckelrevisor inom ramen för revisionsuppdraget.²⁸

56. Förbudet för nyckelrevisorn att tillträda ledande befattningar i det granskade företaget medan han fortfarande är verksam som nyckelrevisor och under en viss tid därefter, skyddar dessutom, såsom kommissionen och revisionsnämnden har gjort gällande, tredjeparters förtroende för att revisionen utförs på ett tillförlitligt sätt. Det bidrar dessutom till en god ordning på marknaderna, enligt vad som anges i skäl 9 i direktiv 2006/43.²⁹

57. Allmänhetens tilltro till att årsboksluten ger en korrekt bild av ett företag är en viktig faktor för alla som kan komma att ha förbindelser med företaget, oavsett om det rör sig om investerare, borgenärer, anställda eller tredjeparter.

58. Ur en annan synvinkel är förtroendet för att revisionen av finansiella rapporter är tillförlitlig ett sätt att skydda värdet på delägarnas eller aktieägarnas andelar och det är ett effektivt instrument för att förvalta bolaget på ett lämpligt sätt. Om ett sådant förtroende inte finns bidrar det till att sänka värdet på andelarna, dels på grund av marknadens misstro när det gäller bolagets situation och dels på grund av att ledningen inte kan förvalta företaget utan tillförlitlig information.

²⁶ Punkt 13 i kommissionens skriftliga yttrande.

²⁷ Punkt 9 i beslutet att begära förhandsavgörande.

²⁸ Vad beträffar de övriga inblandade revisorerna, avser regeln den tidpunkt när de direkt medverkar i upprättandet av revisionsberättelsen.

²⁹ "Lagstadgade revisorers funktion när det gäller allmänintresset innebär att en större grupp människor och institutioner är beroende av kvaliteten på de lagstadgade revisorernas arbete. God revisionskvalitet bidrar till god ordning på marknaderna, eftersom den förbättrar årsredovisningarnas integritet och effektivitet."

59. I punkt 1.1 i kommissionens rekommendation betonar den att "[d]et huvudsakliga sätt på vilket en revisor kan visa för allmänheten att en lagstadgad revision utförs enligt dessa principer är genom att handla, och ses handla, oberoende".³⁰

60. Dessa påpekanden gäller även om det skulle godtas att det i ett enskilt fall kan förhålla sig så att revisionsföretagets nyckelrevisor inte har någon *faktisk* möjlighet att påverka resultatet av granskningen av det granskade företags finansiella rapporter.

61. För att säkerställa att nyckelrevisorn utför sitt arbete på ett oberoende och opartiskt sätt, krävs det under alla omständigheter att han före eller under karenstiden inte tillträder en ledande befattning i det granskade företaget.

3. Systematisk tolkning

62. Revisorernas anseende³¹ och allmänhetens tilltro till deras arbetes integritet (och kvalitet)³² är aspekter som de olika unionsrättsliga bestämmelserna inom detta område har försökt att skydda.

63. Artikel 22.2 i direktiv 2006/43 varnar för intressekonflikter mellan revisorn (eller revisionsföretaget) och det granskade företaget. Sådana risker kan uppkomma på grund av "... direkt eller indirekt ekonomisk, affärsmässig, anställningsmässig eller annan anknytning" mellan dem båda, "som en objektiv, omdömesgill och initierad tredje part skulle anse äventyra den lagstadgade revisorns eller revisionsföretagets oberoende".

64. I punkt 4 i samma artikel föreskrivs att en revisor eller ett revisionsföretag inte får utföra revision av ett bolag vilket han eller hon "har varit anställd av eller haft någon relation, affärsmässig eller ej, med ... under den tid som avses i punkt 1 som kan orsaka, eller allmänt kan uppfattas som att den orsakar, en intressekonflikt".

65. Dessa bestämmelser visar att en systematisk tolkning av direktiv 2006/43 måste beakta en av de centrala delarna av revisorernas anseende för att upprätthålla allmänhetens förtroende: avsaknaden av faktiska eller rimligen förutsebara intressekonflikter som påverkar eller kan påverka deras arbete.

66. För unionslagstiftaren är den yttre dimensionen av revisorns oberoende lika viktig som den inre, och alla misstankar, i allmänhetens ögon, om att den som reviderar och den som blir reviderad befinner sig alltför *nära* varandra, måste skingras.³³

67. Dessa bestämmelser är logiska om man beaktar innebörden av och syftet med revisioner, och den funktion som offentliggörandet av företags finansiella rapporter har i en marknadsekonomi.

30 I skäl 1 och 2 i denna rekommendation anges följande: "Att revisorer som utför lagstadgad revision har en oberoende ställning är av grundläggande betydelse för allmänhetens förtroende för revisionsberättelsens tillförlitlighet. Det ger trovärdighet åt den finansiella information som offentliggörs och är av stort värde för investerare, fordringsägare, anställda och andra som har intressen i EU:s företag. Detta gäller särskilt när företagens verksamhet är av intresse för allmänheten (t.ex. börsnoterade företag, kreditinstitut, försäkringsbolag, fondföretag och investeringsbolag). ... Oberoendet är också revisorskårens viktigaste medel för att visa allmänheten och tillsynsmyndigheterna att revisorerna och revisionsföretagen utför sin uppgift på en nivå som uppfyller fastställda etiska principer, särskilt principerna om integritet och objektivitet."

31 Enligt artikel 4 i direktiv 2006/43 "[får] [e]n medlemsstats behöriga myndigheter ... endast godkänna fysiska personer eller företag med gott anseende". I liknande ordalag uttrycktes det i artikel 3 i det åttonde direktivet, där det hänvisades till "personer som har ett gott anseende".

32 Skäl 9 i direktiv 2006/43: "Lagstadgade revisorers funktion när det gäller allmänintresset innebär att en större grupp människor och institutioner är beroende av kvaliteten på de lagstadgade revisorernas arbete. God revisionskvalitet bidrar till god ordning på marknaderna, eftersom den förbättrar årsredovisningarnas integritet och effektivitet."

33 Det nordamerikanska synsättet är likartat. USA:s högsta domstol har slagit fast att "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" (kursivering i originalet). USA mot Arthur Young and Co., 465 US 805, 819 n. 15 (1984).

68. Om hur tredje part uppfattar det handlar även artikel 22.1 in fine i direktiv 2006/43: förhållandet mellan revisorn (eller revisionsföretaget) och det granskade företaget får inte leda till att "en objektiv, förnuftig och informerad tredje part med, beaktande av de tillämpade skyddsåtgärderna, skulle dra slutsatsen att den lagstadgade revisorns eller revisionsföretagets opartiskhet och självständighet är hotad".

69. Sammanfattningsvis är ett förhållande som kan ge upphov till en intressekonflikt lika oönskad som ett förhållande som rimligen kan uppfattas som en möjlig orsak till en intressekonflikt.

4. Tillämpning av dessa kriterier i förevarande mål

70. Utgångspunkten i förevarande mål måste vara att nyckelrevisorn inte fick tillträda en ledande befattning i det granskade företaget så länge han utförde sina uppgifter inom ramen för revisionsuppdraget eller under en period av två år efter att uppdraget har upphört.

71. Så som jag tidigare har nämnt åsidosattes detta förbud och det medger den berörda personen själv, åtminstone underförstått, eftersom han bara har yrkat att påföljdsavgiften ska sättas ned, inte att den ska upphävas.

72. Att en nyckelrevisor i ett revisionsföretag ingår ett anställningsavtal (för att inneha en ledande befattning) med ett granskat företag, medan han arbetade i det förstnämnda företaget, visar att det finns en möjlig intressekonflikt som är tillräcklig för att påverka hans oberoende.

73. Det saknar härvidlag betydelse att avtalet, som ingicks när den berörda personen ännu inte hade slutat som nyckelrevisor (vilket skedde den 31 augusti 2018), inte träder i kraft förrän flera månader senare, efter att revisionsberättelsen för år 2018 har offentliggjorts.

74. Det viktiga (och den slutsats som en "objektiv, förnuftig och informerad" tredje part skulle kunna dra) är att även om avtalet ingicks den 12 juli 2018, efter att revisionsberättelsen hade undertecknats, fanns det vid den tidpunkten fortfarande en arbetsrelation mellan den nyckelrevisor (eller dennes revisionsföretag) som hade ansvar för uppdraget och det granskade företaget.

75. Det är dessutom naturligt att dra slutsatsen att förhandlingarna om anställningsvillkoren med det granskade företaget ägde rum inte bara när den berörde hade ställning som nyckelrevisor i revisionsföretaget, utan även när denne var ansvarig för revisionen av det granskade företaget. Även denna slutsats skulle en "objektiv, förnuftig och informerad" tredje part kunna dra.

76. Den avgörande faktorn i denna bedömning är således inte den tidpunkt då nyckelrevisorn de facto tillträder sin ledande befattning i det granskade företaget, utan den tidpunkt då denne ingår avtal med företaget om att tillträda denna befattning.

77. Av detta avtal följer vissa ömsesidiga förpliktelser som är oförenliga med att nyckelrevisorn fortsätter som ansvarig i det revisionsföretag som har fått i uppdrag att revidera det granskade företagets räkenskaper.

78. Detta avtal kastar dessutom en skugga bakåt, på så sätt att det utifrån sett av naturliga skäl kan uppfattas som ett uttryck för en faktisk eller potentiell konflikt som strider mot nyckelrevisorns och revisionsföretagets oberoende och opartiskhet, vilket skulle kunna ha påverkat trovärdigheten hos revisionen av det granskade företagets räkenskaper.

V. Förslag till avgörande

79. Mot bakgrund av vad som ovan anförts föreslår jag att domstolen ska besvara den tolkningsfråga som Helsingin hallinto-oikeus har ställt på följande sätt:

”Artikel 22a.1 a i Europaparlamentets och rådets direktiv 2006/43/EG av den 17 maj 2006 om lagstadgad revision av årsbokslut och sammanställd redovisning och om ändring av rådets direktiv 78/660/EEG och 83/349/EEG samt om upphävande av rådets direktiv 84/253/EEG, i dess lydelse enligt direktiv 2014/56/EU, ska tolkas så att nyckelrevisorn i ett revisionsföretag har tillträtt en ledande befattning i det granskade företaget genom att ha ingått ett anställningsavtal med det företaget, även om han i själva verket inte börjar arbeta i det granskade företaget förrän några månader efter det att han ingick anställningsavtalet.”