

Kohtuasi C-950/19**Eelotsusetaotlus****Saabumise kuupäev:**

17. detsember 2019

Eelotsusetaotluse esitanud kohus:

Helsingin hallinto-oikeus (Helsingi halduskohus, Soome)

Eelotsusetaotluse kuupäev:

13. detsember 2019

Kaebaja:

A

Teine menetlusosaline:

Patentti- ja rekisterihallituksen tilintarkastuslautakunta

HELSINGIN HALLINTO – OIKEUS (HELSINGI HALDUSKOHUS)	VAHEMÄÄRUS	[...]
	13. detsember 2019	[...]

Ese Euroopa Liidu toimimise lepingu (ELTL) artikli 267 alusel Euroopa Liidu Kohtule (edaspidi „Euroopa Kohus“) esitatud eelotsusetaotlus

Kaebaja KHT A (kaubanduskoja poolt tunnustatud audiitor A)

Kohtuasjas ära kuulatud menetlusosaline A
Patentti- ja rekisterihallituksen tilintarkastuslautakunta (Patendi- ja registriameti auditikomitee)

Vaidlustatud otsus

Patentti- ja rekisterihallitukseen tilintarkastuslautakunta (edaspidi „auditikomitee“) määras KHT A-le 13. novembri 2018. aasta otsusega [...] 50 000 euro suuruse riigieelarve tuludesse kantava trahvi.

Auditikomitee tuvastas, et 12. juulil 2018 algas kaheaastase tegevuspiirangu tähtaeg audiitortegevuse seaduse (Tilintarkastuslaki) 4. peatüki § 11 tähenduses ja samal kuupäeval asus A äriühingu X Oyj finantsosakonna juhataja ametikohale, mis on võtmetähtsusega juhtiv ametikoht. Komitee hinnangul rikkus A audiitortegevuse seaduse 4. peatüki §-s 11 sätestatud kohustust.

Menetluse ese ja olulised asjaolud

1. A esitas auditikomitee otsuse peale kaebuse halduskohtule. A palus vähendada trahvi summat vähemalt poole võrra.
2. Helsingin hallinto-oikeus (Helsingi halduskohus) on pooleli olevas kohtuasjas pädev halduskohus.
3. Kohtuliku uurimise põhjal on tuvastatud, et Y Oy oli äriühingut X Oyj auditeeriv audiitorühing. KHT A oli Y Oy võtmetähtsusega auditeerimispartner ajavahemikul 2014. aastast kuni 12. juulini 2018. A sõlmis 12. juulil 2018 äriühinguga X Oyj töölepingu. Äriühing X Oyj avaldas 17. juulil 2018 börsiteate, millest nähtus, et äriühing X Oyj oli määranud A enda finantsosakonna juhatajaks ja juhtkonna liikmeks ning et A oli asunud sellele ametikohale 2019. aasta veebruaris. A ametialane suhe Y Oy-ga lõppes 31. augustil 2018. Y Oy poolt 21. augustil 2018 auditi järelevalveasutusele esitatud avalduse kohaselt oli äriühing X Oyi kirjalikult kinnitanud, et enne 2018. aasta majandusaastat hõlmava auditiaruande avaldamist ei asu A tegutsema äriühingus X Oyj võtmetähtsusega juhtival ametikohal ega rahanduse ja aruandluse pädevusega ametikohal. Äriregistrist nähtub, [lk 2] et 14. detsembril 2018 registreeriti äriühingut X Oyj auditeerivaks audiitorühinguks Z Oy.

Poolte peamiste väidete lühikokkuvõte

4. A väitis muu hulgas, et ta on teinud asutusega läbipaistvat koostööd ja asutus ei ole talle varem trahve määranud. Tema tegevus ei seadnud kõrvalisi isikuid ebasoodsamasse olukorda.
5. A hinnangul põhineb otsus õigusnormi rikkumise raskuse ja kestuse osas vääralt tõlgendusel. Ilmselgelt saab ametikohale asumine puudutada vaid olukorda, kus isik on ametikohal tegelikult tööle asunud. Isikul võib küll juba enne ametikohal tegutsema asumist tekkida „vaimne seotus“, kuid enne tegevuse alustamist ei ole

tal tegelikku ametikohta ja ta ei saa mõjutada äriühingu tegevust. Peale selle võivad asjaolud enne tema ametikohale asumist veel muutuda. Sõltumatuse aspektist peab hindamise keskmis olema isiku võime avaldada mõju tulevase tööandja raamatupidamisele või raamatupidamise aastaaruandele (käesoleval juhul finantsosakonna juhi ametikohale asumisega). A sõnul asus ta ametikohale alles siis, kui ta alustas seal tegelikult töötamist, see tähendab 2019. aasta veebruaris. Kui arvestada asjaolude muutust, nimelt tõsiasi, et äriühingu X Oyj 2018. aasta majandusaasta auditit teeb Z Oy, algas tegevuspiirangu tegelik tähtaeg 5. veebruaril 2018, mil lõpetati äriühingu X Oyj 2017. aasta majandusaastat hõlmav audit. Kui määrata tegevuspiirangu tähtaeg puhtalt tegeliku sõltumatuse aspektist, on tegevuspiirangu tähtajaks üks aasta (2018. aasta majandusaasta). Küsimuse puhtformaalse käsitlemise korral, jättes kõrvale tegeliku olukorra, saaks teha järelduse, et tegevuspiirangu tähtaeg algas 12. juulil 2018 ja lõppes 2019. aasta veebruaris, mil allkirjastati äriühingu X Oyj 2018. aasta majandusaastat hõlmav raamatupidamise aastaaruanne, seega oli tegevuspiirangu tähtaeg ligikaudu seitse kuud.

6. A märkis, et tema ametikoha muutuse kohta anti läbipaistvat teavet, mis võimaldas ka kõrvalistel isikutel mõista, et olukorda oli hoolikalt kaalutud ja võetud olid kaitsemeetmed. Audiitorühingu vahetamise tagajärjel ei tekkinud ka olukorda, kus A töötas äriühingus X Oyj finantsosakonna juhatajana, samal ajal kui Y Oy oli äriühingut auditeeriv audiitorühing. Vastavalt 29. novembri 2018. aasta börsiteatele valis äriühing X Oyj 2018. aasta majandusaastat hõlmava auditi tegemiseks uue audiitorühingu, millest tuleneb, et tegelikku üleminekut auditeeritava üksuse teenistusse ei toimunud, kuna A asus äriühingu X Oyj finantsosakonna juhataja ametikohale alles 2019. aasta veebruaris. A leiab, et audiitortevõtmise seaduse 10. peatüki § 5 kohaldamise tingimuseks on asjaomase auditeerimissuhte säilimine ka pärast audiitori üleminekut auditeeritava üksuse teenistusse. A sõnul ei ohusta tema asumine äriühingu X Oyj finantsosakonna juhi ametikohale selles äriühingus tehtava auditi sõltumatust.
7. **Auditikomitee** märkis halduskohtule esitatud seisukohas, et oma otsuses võttis ta arvesse audiitortevõtmise seaduse 10. peatüki §-s 7 nimetatud asjaolusid.
8. Auditikomitee asus vaidlustatud otsuses seisukohale, et tegevuspiirangu tähtaega tuleb hakata arvestama kuupäevast, mil võtmetähtsusega auditeerimispartner lõpetas asjaomase auditi raames audiitorina tegutsemise. Seega algas A tegevuspiirangu tähtaeg 12. juulil 2018. **[lk 3]**
9. Auditikomitee märkis, et audiitortevõtmise seaduse 4. peatüki §-s 11 kasutatud väljend *ametikohale asumine* võib tähendada ametikohta puudutava lepingu allkirjastamist või sellel ametikohal tegelikult tööle asumist. Seaduse seletuskirjast ei nähtu, kuidas tuleks sätet tõlgendada, ja puudub ka sätte kohaldamist käsitlev kohtupraktika. Tõlgendust, mille kohaselt tähendab väljend *ametikohale asumine* tegelikku tööleasumist ametikohal, toetab tõsiasi, et asjaolud võivad lepingu sõlmimise ja tegeliku tööleasumise vahelisel ajal muutuda. Sanktsioonide rakendamine teo eest, mida ei ole veel toime pandud, ei ole põhjendatud.

Vastupidist tõlgendust, mille kohaselt näitab *ametikohale asumine* ametikohta puudutava siduva lepingu sõlmimise aega, toetavad paljud muud tõsiasjad. Tegemist on sättega, mille eesmärk on tagada sõltumatus. Sõltumatuse hindamisel on olulised välised asjaolud, sõltumatuse väline kuvand. Lepingu sõlmimine on nähtav väline asjaolu. Lepingu sõlmimine mõjutab ka vahetult asjaomase isiku, tema tööandja ja sidusrühmade tegevust ning suhtumist. Audiitoril, kes on sõlminud lepingu, tekib lepingu alusel seotus uue tööandjaga. Seotus tähendab eelkõige lojaalsust tööandjale ja tegutsemist uue tööandja huvides juba enne tegelikku tööleasumist. Audiitor, kes asub auditeeritava üksuse juhtivale ametikohale, kaotab oma sõltumatuse seega juba lepingu sõlmimise kuupäeval. Sätte sõnastust arvestades ei ole tegeliku tööleasumise ajal seega määravat tähtsust. Sätte viimati nimetatud tõlgendust toetab käesoleval juhul ka asjaolu, et uus tööandja, äriühing X yj andis A tööleasumisest börsiteate kaudu teada ka kapitaliturul ja sidusrühmadele. Auditikomitee hinnangul asus A kõne all olevale ametikohale 12. juulil 2018, mil ta allkirjastas asjaomase töölepingu.

Riigisiseseid õigusnormid ja seaduse seletuskiri

10. Vastavalt audiitortevõtmise seaduse 4. peatüki § 11 lõikele 1 hoidub audiitor või võtmetähtsusega auditeerimispartner, kes teeb audiitorühingu nimel auditit, enne vähemalt ühe aasta möödumist auditit tegemisest järgmisest:
 - 1) auditeeritavas üksuses võtmetähtsusega juhtivale ametikohale asumine;
 - 2) auditeeritava üksuse auditikomitee või auditikomitee ülesannetega samaväärseid ülesandeid täitva organi liikmeks saamine;
 - 3) auditeeritava üksuse tegevjuhtkonda mittekuuluvaks haldusorgani liikmeks või järelevalveorgani liikmeks saamine.
11. Vastavalt § 11 lõikele 2 on lõikes 1 nimetatud tähtaeg kaks aastat, kui auditeeritavaks üksuseks on avaliku huvi üksus.
12. Audiitortevõtmise seaduse 10. peatüki § 5 lõike 1 kohaselt võib auditikomitee määrata trahvi, kui audiitor ei järgi 4. peatüki §-s 11 sätestatud tähtaegu, mis kehtivad audiitori üleminekul auditeeritava üksuse teenistusse. Vastavalt § 5 lõikele 2 määratakse 4. peatüki §-s 11 sätestatud tähtaja rikkumise eest trahv summas kuni 50 000 eurot. § 5 lõike 3 kohaselt laekub trahv riigi tuludesse.
13. Audiitortevõtmise seaduse 10. peatüki § 7 lõike 1 kohaselt tuleb trahviotsuse tegemisel arvesse võtta kõiki määravaid asjaolusid. Nendeks on: **[lk 4]**
 - 1) rikkumise raskus ja kestus;
 - 2) audiitori vastutus võtmeisikuna;
 - 3) audiitori valmisolek teha pädeva asutusega koostööd;

- 4) audiitorile määratud varasemad trahvid ja
 - 5) tegevuse või tegevusetusega tekitatud kahju suurus või põhjustatud ebasoodsama olukorra ulatus.
14. Vastavalt § 7 lõikele 2 tuleb trahviotsuse tegemisel võtta lisaks lõikes 1 nimetatud asjaoludele arvesse järgmist:
- 1) audiitori majanduslik olukord;
 - 2) audiitori saadud kasu suurus.
15. Valitsuse poolt parlamendile esitatud seaduseelnõus, mis käsitleb audiitortegevuse seaduse ja teiste sellega seotud seaduste muutmise seaduse vastuvõtmist (valitsuse seaduseelnõu HE 70/2016 vp), on märgitud, et kõnealuste muudatustega võetakse üle auditidirektiivis tehtud muudatused ja sellekohane määrus. Tehakse ettepanek lisada audiitortegevuse seadusesse sätted, mis reguleerivad muu hulgas audiitori tööleasumist auditeeritavas üksuses. Valitsuse seaduseelnõu seletuskirjas on 4. peatüki § 11 kohta märgitud, et muudetud direktiivi artiklil 22a põhinev § 11 on uus ja käsitleb audiitori üleminekut auditeeritava üksuse teenistusse. Auditeeritava üksuse teenistusse asumisega on mõeldud seda, et audiitor asub auditeeritavas üksuses võtmetähtsusega juhtivale ametikohale, saab auditeeritava üksuse auditikomitee või auditikomitee ülesannetega samaväärseid ülesandeid täitva organi liikmeks või auditeeritava üksuse tegevjuhtkonda mittekuluavaks haldusorgani liikmeks või järelevalveorgani liikmeks. § 11 lõikes 1 on määratletud peamine koosseisutunnus, mis puudutab kõiki audiitoreid või võtmetähtsusega auditeerimispartnereid, kes teevad auditit seaduse 3. peatüki tähenduses. Nimetatud isikud ei või nende auditeerivas üksuses tööle asuda ega selle organite liikmeks saada enne vähemalt ühe aasta möödumist auditi lõppemisest ja seega ka nende audiitorina ametis oleku aja lõppemisest. Seda ajavahemikku nimetatakse ajavahemikuks, mil kehtib tegevuspiirang (*Cooling Off*). Võtmetähtsusega juhtiv ametikoht hõlmab juhtkonna liikmeid, kelle tegevus seisneb juhataja abistamises, või isikuid, kelle juhtiva ametikoha on kindlaks määranud juhataja või juhatus. Finantsosakonna juhataja ametikoht või sellega samaväärne ametikoht leotakse ka ilma eraldi määratluseta äriühingu juhtivaks ametikohaks.
16. Majanduskomitee aruandes TaVM 16/2016 vp on audiitori ülemineku kohta auditeeritava üksuse teenistusse märgitud, et direktiivis kehtestatud tähtajad on Soomes kujunenud olukorda arvestades märkimisväärselt pikad. Audiitorite riigisisest tööturgu silmas pidades võib tegevuspiirangut reguleeriv kord tekitada märkimisväärsed takistusi audiitorite kutsealaseks arenguks ja ametialase võimekuse parimaks kasutamiseks, seda eelkõige väljaspool pealinna piirkonda. Majanduskomitee tuvastas, et säte loob Soome jaoks ebarahuldava õigusliku olukorra. Kuna tegemist on aga liidu õigusnormiga ette nähtud siduva miinimumiga, ei saa riigisiseses õiguses teha sellest erandeid. Majanduskomitee leiab, et selleks et minimeerida kõnealuse ebarahuldava olukorra tagajärgi, on

tegevuspiirangu tähtaja eiramise eest sanktsioonide määramisel vajalik ja asjakohane kasutada liikmesriigi kaalutusõigust.

Asjakohane liidu õigus [lk 5]

17. 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 (ELT 2006, L 157, lk 87), artikli 22a lõike 1 (lisatud direktiiviga 2014/56/EL) kohaselt tagavad liikmesriigid, 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.

Euroopa Kohtu praktika

18. Halduskohtule teadaolevalt puuduvad kohtuasja suhtes kohaldatavad Euroopa Kohtu otsused.

Eelotsusetaotluse vajalikkus

19. Halduskohtus menetletavas kohtuasjas on küsimus selles, kas auditikomitee võis määrata A-le selle eest, et ta ei olnud järginud tegevuspiirangu tähtaega audiitortegevuse seaduse 4. peatüki § 11 tähenduses, trahvi summas 50 000 eurot. Kohtuasja lahendamisel on keskse tähtsusega, kuidas tuleb arvutada ette nähtud tegevuspiirangu tähtaega.
20. Audiitortegevuse seaduse 10. peatüki § 7 lõike 1 kohaselt tuleb trahviotsuse tegemisel muu hulgas arvesse võtta rikkumise raskust ja kestust, millest tulenevalt peab halduskohus määrama, millal on A seaduses nimetatud viisil asunud äriühingus X Oyj võtmetähtsusega juhtivale ametikohale. Kuna audiitortegevuse seaduse 4. peatüki §-ga 11 on üle võetud 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 lõige 1 (lisatud direktiiviga 2014/56/EL), on liidu õiguse tõlgendamise tagamiseks põhjendatud esitada kohtuasjas eelotsusetaotlus Euroopa Kohtule.

21. A ja auditikomitee kuulati ära seoses Euroopa Kohtule eelotsusetaotluse esitamisega.

Helsingin hallinto-oikeuse (Helsingi halduskohus) vahemäärus, mille kohaselt esitatakse Euroopa Kohtule eelotsusetaotlus

22. Helsingin hallinto-oikeus (Helsingi halduskohus) otsustas menetluse peatada ja esitada Euroopa Liidu toimimise lepingu (ELTL) artikli 267 alusel Euroopa Kohtule eelotsuse küsimused selle kohta, kuidas tõlgendada 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 [lk 6] 83/349/EMÜ ning tunnistatakse kehtetuks nõukogu direktiiv 84/253/EMÜ, artikli 22a lõiget 1 (lisatud direktiiviga 2014/56/EL). Eelotsusetaotluse esitamine on Helsingin hallinto-oikeuses (Helsingi halduskohus) pooleli oleva kohtuasja lahendamiseks vajalik.

Eelotsuse küsimused

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

2. Kas siis, kui esimesele küsimusele vastatakse eitavalt, tuleb artikli 22a lõiget 1 tõlgendada nii, et võtmetähtsusega auditeerimispartner asub viidatud lõikes nimetatud laadi ametikohale siis, kui ta alustab asjaomasel ametikohal töötamist?

[...] [lk 7 [...]]