



HELSINGIN
HALLINTO-
OIKEUS
Kirjattu unionin tuomioistuimen
rekisteriin numerolla 11388/06

Luxemburgissa, 07. 01. 2020 Kirjaja,
määrättyä

Faksi/sähköposti: _____
vastaanotettu: 17.12.19 Cecilia Strömholm
hallintovirkamies

VÄLIPÄÄTÖS

C-950/19 - 1

1 (7)

19/0922/3

Diaarinumero
00044/19/7213
Finlex

13.12.2019

Asia Euroopan unionin toiminnasta tehdyn sopimuksen (SEUT) 267 artiklan mukainen ennakkoratkaisupyyntö unionin tuomioistuimelle

Valittaja KHT A

Asiassa kuullut tahot
A
Patentti- ja rekisterihallituksen tilintarkastuslautakunta

Päätös, josta valitetaan

Patentti- ja rekisterihallituksen tilintarkastuslautakunta on päätöksellään 13.11.2018 numero PRH/2646/10000/2018 määrännyt KHT A:n maksettavaksi 50 000 euron suuruisen seuraamusmaksun, joka on suoritettava valtiolle.

Patentti- ja rekisterihallituksen tilintarkastuslautakunta on katsonut, että tilintarkastuslain 4 luvun 11 §:n mukainen kahden vuoden pituinen niin sanottu jäädyttelyjakso on alkanut 12.7.2018 ja että A on ottanut vastaan X Oyj:n talousjohtajan tehtävän ja siten johtoon kuuluvan avainhenkilön tehtävän samana päivänä. Tilintarkastuslautakunta on katsonut, että A on toiminut tilintarkastuslain 4 luvun 11 §:n sisältämän velvoitteen vastaisesti.

Oikeudenkäynnin kohde ja merkitykselliset tosiseikat

1. A on valittanut Patentti- ja rekisterihallituksen tilintarkastuslautakunnan päätöksestä hallinto-oikeuteen. A on vaatinut, että seuraamusmaksun määrä alennetaan vähintään puoleen.
2. Helsingin hallinto-oikeus on vireillä olevassa asiassa toimivaltainen hallinto-oikeus.
3. Asiassa saadun selvityksen mukaan Y Oy on toiminut X Oyj:n tilintarkastajana. KHT A on toiminut sen nimeämänä päävastuullisena tilintarkastajana vuodesta 2014 alkaen 12.7.2018 asti. A on 12.7.2018 tehnyt X Oyj:n kanssa työsopimuksen. X Oyj:n 17.7.2018 julkaiseman pörssitiedotteen mukaan X Oyj nimittää A:n X Oyj:n talousjohtajaksi ja johtoryhmän jäseneksi ja A aloittaa näissä tehtävissä helmikuussa 2019. A:n tehtävät Y Oy:ssä ovat päättyneet 31.8.2018. Y Oy:n tilintarkastusvalvonnalle 31.8.2018 antaman selvityksen mukaan X Oyj on vahvistanut kirjallisesti, että A ei tule toimimaan johdon avaintehtävissä X Oyj:ssä eikä yhtiön taloudesta tai raportoinnista vastaavassa tehtävässä ennen kuin tilintarkastuskertomus vuodelta 2018 on julkaistu. Kaup-

parekisterin mukaan X Oyj:n tilintarkastajaksi on 14.12.2018 rekisteröity Z Oy.

Tiivistelmä asianosaisten keskeisistä perusteluista

4. A on muun ohella todennut, että hän on tehnyt avoimesti yhteistyötä viranomaisen kanssa eikä viranomaisen ole antanut hänelle mitään aiempia seuraamuksia. Teosta ei ole aiheutunut haittaa ulkopuolisille.

5. A on katsonut, että säännöksen rikkomisen vakavuuden ja ajallisen keston osalta päätös on perustunut virheelliseen tulkintaan. A:n mukaan on selvää, että tehtävän vastaanottaminen voi tarkoittaa vain tilannetta, jossa henkilö on tosiasiallisesti aloittanut tehtävässään. Vaikka henkilölle saattaa syntyä ”henkinen side” ennen palvelukseen siirtymistä, henkilöllä ei kuitenkaan ole tosiasiallista positiota tai vaikutusvaltaa yhtiön asioihin ennen tehtävässä aloittamista. Lisäksi olosuhteet saattavat vielä muuttua ennen tehtävässä aloittamista. Arvioinnin keskiössä pitäisi olla riippumattomuuden kannalta henkilön kyky vaikuttaa tulevan työnantajan kirjanpitoon tai tilinpäätökseen (tässä tapauksessa talousjohtajana aloittaminen). A:n mukaan hän ottaa tehtävän vastaan, kun hän tosiasiallisesti aloittaa tehtävässään, eli helmikuussa 2019. Kun otetaan huomioon olosuhteiden muuttuminen siten, että X Oyj:n tilikauden 2018 tilintarkastajana on Z Oy, A:n mukaan tosiasiallinen jäähdyttelyaika on alkanut X Oyj:n vuoden 2017 tilintarkastuksen saattamisesta päätökseen 5.2.2018. Mikäli jäähdyttelyaika määritettäisiin puhtaasti todellisen riippumattomuusnäkökulman perusteella, päädyttäisiin yhden vuoden pituiseen jäähdyttelyjaksoon (tilikausi 2018). Mikäli asiaa tarkastellaan tiukasti muutoseikkojen valossa sivuuttaen tosiasiallinen tilanne, pitäisi päätyä jäähdyttelyjaksoon, joka on alkanut 12.7.2018 ja loppunut helmikuussa 2019 X Oyj:n vuoden 2018 tilinpäätöksen allekirjoittamisen jälkeen eli noin seitsemään kuukauteen.

6. A on todennut, että hänen siirtymisestään on tiedotettu avoimesti, jotta ulkopuolinenkin on ymmärtänyt, että tilannetta on arvioitu huolellisesti ja on tehty turvaavia toimenpiteitä. Tilintarkastajan vaihtumisen seurauksena ei ole syntynyt lainkaan tilannetta, jossa A olisi työskennellyt X Oyj:ssä talousjohtajana silloin, kun Y Oy on toiminut X Oyj:n tilintarkastajana. X Oyj vaihtoi tilintarkastajaa tilikaudelle 2018 pörssitiedotteen 29.11.2018 mukaisesti, joten tosiasiallista siirtymistä tilintarkastusasiakkaan palvelukseen ei ole tapahtunut, koska A aloitti X Oyj:n talousjohtajana vasta helmikuussa 2019. A on arvellut, että tilintarkastuslain 10 luvun 5 §:n soveltamisen edellytyksenä pitäisi olla, että kyseinen tilintarkastussuhde jatkuu myös tilintarkastajan asiakasyritykseen siirtymisen jälkeen. A:n mukaan X Oyj:n tilintarkastuksen riippumattomuus ei ole vaarantunut hänen talousjohtajaksi siirtymisensä johdosta.

7. Patentti- ja rekisterihallituksen tilintarkastuslautakunta on hallinto-oikeudelle antamassaan lausunnossa todennut ottaneensa päätöksessään huomioon tilintarkastuslain 10 luvun 7 §:ssä mainitut seikat.

8. Tilintarkastuslautakunta on valituksenalaisella päätöksellään katsonut, että niin sanotun jäähdyttelyjakson alkaminen lasketaan alkavaksi siitä, kun päävastuullinen tilintarkastaja lakkasi toimimasta päävastuullisena tilintarkastajana kyseisessä tilintarkastustoimeksiannossa. Siten A:n niin sanottu jäähdyttelyjakso on alkanut 12.7.2018.

9. Tilintarkastuslautakunta on todennut, että tilintarkastuslain 4 luvun 11 §:ssä tarkoitettu ”ottaa vastaan” tehtävä voi tarkoittaa tehtävää koskevan sopimuksen allekirjoittamista tai tosiasiallista aloittamista tehtävässä. Lain esitöistä ei ole saatavissa tulkintaohjetta eikä säännöksen soveltamisesta ole ratkaisukäytäntöä. Tulkintaa, jonka mukaan ”ottaa vastaan” viittaa tosiasialliseen tehtävässä aloittamiseen, puoltaa se seikka, että olosuhteet voivat muuttua sopimuksenteon ja tosiasiallisen aloittamisen välisenä aikana. Ei olisi perusteltua sanktioida tekoa, joka ei ole vielä tapahtunut. Vastakkaista tulkintaa, jonka mukaan ”ottaa vastaan” tarkoittaa tehtävää koskevan sitovan sopimuksen tekemisen ajankohtaa, puoltavat useat muut seikat. Kyse on riippumattomuussäännöksestä. Riippumattomuutta arvioitaessa ulkoiset seikat, riippumattomuuden ulkoinen kuva on tärkeä. Sopimuksen tekeminen on näkyvä ulkoinen seikka. Sopimuksen tekeminen myös välittömästi vaikuttaa asianosaisen henkilön, hänen työnantajansa ja sidosryhmien käyttäytymiseen ja asenteisiin. Sopimuksen tehneellä tilintarkastajalla syntyy sopimuksen vuoksi side uuteen työnantajaan. Side tarkoittaa etenkin lojaalisuutta työnantajaa kohtaan ja uuden työnantajan intressien mukaan toimimista jo ennen varsinaisen työn aloittamista. Tilintarkastusasiakkaan avainhenkilöksi siirtyvän tilintarkastajan riippumattomuus lakkaa näin ollen jo sopimuksenteon hetkellä. Säännöksen tarkoituksen kannalta tehtävän tosiasiallisella aloittamisajankohdalla ei ole ratkaisevaa merkitystä. Jälkimmäistä säännöksen tulkintaa puoltaa tässä tapauksessa myös se, että uusi työnantaja X Oyj on tehnyt tiedotteella A:n nimityksen näkyväksi pääomamarkkinoilla ja sidosryhmien keskuudessa. Tilintarkastuslautakunta on katsonut, että A on ottanut tehtävän vastaan allekirjoittaessaan tehtävää koskevan työsopimuksen 12.7.2018.

Kansallinen lainsäädäntö ja lainvalmisteluaineisto

10. Tilintarkastuslain 4 luvun 11 §:n 1 momentin mukaan tilintarkastaja tai tilintarkastusyhteisön puolesta tilintarkastuksen suorittava päävastuullinen tilintarkastaja ei saa ennen kuin vähintään vuosi on kulunut tilintarkastuksesta ottaa vastaan seuraavia tehtäviä:

- 1) johtoon kuuluvan avainhenkilön tehtävät tarkastetussa yhteisössä;
- 2) jäsenyys tarkastetun yhteisön tarkastusvaliokunnassa tai elimessä, joka suorittaa tarkastusvaliokunnan tehtäviä vastaavia tehtäviä;
- 3) jäsenyys tarkastetun yhteisön hallintoelimessä toimivaan johtoon kuulumatoman tai jäsenyys tarkastetun yhteisön valvontaelimessä.

11. Saman pykälän 2 momentin mukaan edellä 1 momentissa tarkoitettu määräaika on 2 vuotta, jos tarkastuksen kohteena on yleisen edun kannalta merkittävä yhteisö.

12. Tilintarkastuslain 10 luvun 5 §:n 1 momentin mukaan tilintarkastuslautakunta voi määrätä seuraamusmaksun, jos tilintarkastaja rikkoo 4 luvun 11 §:ssä tarkoitettuja määräaikoja tilintarkastajan siirtymisestä tarkastetun yhteisön palvelukseen. Pykälän 2 momentin mukaan seuraamusmaksu 4 luvun 11 §:ssä tarkoitettuna määrääjän rikkomisesta on enintään 50 000 euroa. Pykälän 3 momentin mukaan seuraamusmaksu määrätään maksettavaksi valtiolle.

13. Tilintarkastuslain 10 luvun 7 §:n 1 momentin mukaan seuraamuksesta päätettäessä on otettava huomioon kaikki asiaankuuluvat seikat. Näitä ovat:

- 1) rikkomisen vakavuus ja ajallinen kesto;
- 2) tilintarkastajan vastuun aste;
- 3) tilintarkastajan halukkuus tehdä yhteistyötä toimivaltaisen viranomaisen kanssa;
- 4) tilintarkastajalle määrätyt aiemmat seuraamukset; ja
- 5) teosta tai laiminlyönnistä aiheutuneen vahingon tai haitan määrä.

14. Saman pykälän 2 momentin mukaan seuraamusmaksun määrästä päätettäessä on 1 momentissa mainittujen seikkojen ohella otettava huomioon:

- 1) tilintarkastajan taloudellinen asema;
- 2) tilintarkastajan saamien etujen määrä.

15. Hallituksen esityksessä eduskunnalle laiksi tilintarkastuslain muuttamisesta ja eräksi siihen liittyviksi laeiksi (HE 70/2016 vp) on todettu, että muutoksilla pantaisiin täytäntöön tilintarkastusta koskevaan direktiiviin tehdyt muutokset sekä asiaa koskeva asetus. Tilintarkastuslakiin on ehdotettu lisättäväksi säännökset muun muassa tilintarkastajan siirtymisestä tarkastetun yhteisön palvelukseen. Hallituksen esityksen yksityiskohtaisissa perusteluissa 4 luvun 11 §:n osalta on lausuttu, että muutosdirektiivin 22 a artiklaan perustuva 11 § on uusi ja se käsittelee tilintarkastajan siirtymistä tarkastetun yhteisön palvelukseen. Yhteisön palvelukseen siirtymisellä tarkoitetaan, että tilintarkastaja ottaa vastaan johtoon kuuluvan avainhenkilön tehtäviä tarkastetussa yhteisössä, jäsenyyden tarkastusvaliokunnassa tai vastaavassa elimessä tai jäsenyyden kyseisen tarkastetun yhteisön hallintoelimessä toimivaan johtoon kuulumattomana tai jäsenyyden kyseisen yhteisön muussa valvontaelimessä. Pykälän 1 momentissa määritellään perustilanne, joka koskee kaikkia tämän lain 3 luvun mukaista tilintarkastusta suorittavia tilintarkastajia tai päävastuullisia tilintarkastajia. Nämä henkilöt eivät voi siirtyä tarkastuskohteensa palvelukseen tai sen toimielinten jäseneksi ennen kuin vähintään yksi vuosi on kulunut tilintarkastustoimeksiannon päättymisestä ja hänen toimikautensa on samalla päättynyt. Tätä ajanjaksoa kutsutaan niin sanotuksi cooling off eli jäähdyttelyjaksoksi. Johtoon kuuluvilla avainhenkilöillä tarkoitetaan toimitusjohtajan apuna toimivan johtoryhmän jäseniä tai toimitusjohtajan tai hallituksen avainhenkilöiksi määrittelemiä henkilöitä. Talusjohtajan tai vastaavan henkilön katsotaan olevan yhteisön avainhenkilö ilman erillistä määrittelyä.

16. Talusvaliokunnan mietinnössä TaVM 16/2016 vp on todettu tilintarkastajan siirtymisestä tarkastettavan yhteisön palvelukseen, että Suomen olosuhteisiin implementoituna direktiivin edellyttämät jäähdyttelyjaksojen aikamääreet ovat huomattavan pitkiä. Ottaen huomioon kansalliset tilintarkastajien työmarkkinat jäähdyttelyjaksosääntely voi aiheuttaa merkittäviä esteitä tilintarkastajien ammatilliselle kehitykselle ja ajantasaisen ammattitaidon optimaaliselle käytölle, etenkin pääkaupunkiseudun ulkopuolella. Talusvaliokunta on todennut, että säännös luo epätyytyttävän oikeustilan Suomen olosuhteisiin. Kysymyksessä on kuitenkin pakottavan EU-sääntelyn asettama minimi, minkä vuoksi kansallisesti ei voida säätää toisin. Tämän epätyytyttävän tilan vaikutusten minimoimiseksi talusvaliokunta pitää tarpeellisena ja tarkoituksenmukaisena käyttää kansallista harkintavaraa jäähdyttelyjakson rikkomisen sanktioinnin suhteen.

17. Tilinpäätösten ja konsolidoitujen tilinpäätösten lakisääteisestä tilintarkastuksesta, direktiivien 78/660/ETY ja 83/349/ETY muuttamisesta sekä neuvoston direktiivin 84/253/ETY kumoamisesta annetun Euroopan parlamentin ja neuvoston direktiivin 2006/43/EY 22 a artiklan 1 kohdan (lisätty direktiivillä 2014/56/EU) mukaan jäsenvaltioiden on varmistettava, että lakisääteinen tilintarkastaja tai tilintarkastusyhteisön puolesta lakisääteisen tilintarkastuksen suorittava päävastuullinen tilintarkastaja ei ota vastaan seuraavia tehtäviä ennen kuin vähintään vuosi tai, jos kyseessä on yleisen edun kannalta merkittävän yhteisön lakisääteinen tilintarkastus, vähintään kaksi vuotta on kulunut siitä, kun hän tai se lakkasi toimimasta lakisääteisenä tilintarkastajana tai päävastuullisena tilintarkastajana kyseisessä tilintarkastustoimeksiannossa:

- a) johtoon kuuluvan avainhenkilön tehtävät tarkastetussa yhteisössä;
- b) tarvittaessa jäsenyys tarkastetun yhteisön tarkastusvaliokunnassa tai, jos tällaista valiokuntaa ei ole, elimessä, joka suorittaa tarkastusvaliokunnan tehtäviä vastaavia tehtäviä;
- c) jäsenyys tarkastetun yhteisön hallintoelimessä toimivaan johtoon kuulumattomana tai jäsenyys tarkastetun yhteisön valvontaelimessä.

Unionin tuomioistuimen oikeuskäytäntö

18. Hallinto-oikeuden tiedossa ei ole unionin tuomioistuimen asiaan soveltuvaa ratkaisua.

Ennakkoratkaisupyynnön tarve

19. Asiassa on hallinto-oikeudessa kysymys siitä, onko Patentti- ja rekisterihallituksen tilintarkastuslautakunta voinut määrätä A:lle 50 000 euron suuruisen seuraamusmaksun tilintarkastuslain 4 luvun 11 §:ssä tarkoitetun niin sanotun jäädyttelyjakson rikkomisesta. Asian ratkaisemisen kannalta on keskeistä, miten toteutuneen jäädyttelyjakson kesto lasketaan.

20. Tilintarkastuslain 10 luvun 7 §:n 1 momentin mukaan seuraamuksesta päätettäessä on otettava huomioon muun ohella rikkomisen vakavuus ja ajallinen kesto, joten hallinto-oikeuden on määriteltävä, milloin A on laissa tarkoitetulla tavalla ottanut vastaan johtoon kuuluvan avainhenkilön tehtävän X Oyj:ssä. Koska tilintarkastuslain 4 luvun 11 §:n säännöksellä on pantu täytäntöön tilinpäätösten ja konsolidoitujen tilinpäätösten lakisääteisestä tilintarkastuksesta, direktiivien 78/660/ETY ja 83/349/ETY muuttamisesta sekä neuvoston direktiivin 84/253/ETY kumoamisesta annetun Euroopan parlamentin ja neuvoston direktiivin 2006/43/EY 22 a artiklan 1 kohta (lisätty direktiivillä 2014/56/EU), Euroopan unionin oikeuden tulkinnan varmistamiseksi asiassa on perusteltua hakea ennakkoratkaisua unionin tuomioistuimelta.

21. A:lle ja Patentti- ja rekisterihallituksen tilintarkastuslautakunnalle on varattu tilaisuus lausua ennakkoratkaisun pyytämisestä unionin tuomioistuimelta.

Hallinto-oikeuden välipäätös ennakkoratkaisun pyytämisestä unionin tuomioistuimelta

22. Helsingin hallinto-oikeus on päättänyt lykätä asian käsittelyä ja pyytää unionin tuomioistuimelta Euroopan unionin toiminnasta tehdyn sopimuksen (SEUT) 267 artiklan nojalla ennakkoratkaisun tilinpäätösten ja konsolidoitujen tilinpäätösten lakisääteisestä tilintarkastuksesta, direktiivien 78/660/ETY ja

83/349/ETY muuttamisesta sekä neuvoston direktiivin 84/253/ETY kumoamisesta annetun Euroopan parlamentin ja neuvoston direktiivin 2006/43/EY 22 a artiklan 1 kohdan (lisätty direktiivillä 2014/56/EU) tulkinnasta. Ennakkoratkaisun pyytäminen on tarpeen Helsingin hallinto-oikeudessa vireillä olevan asian ratkaisemiseksi.

Ennakkoratkaisukysymykset

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

2) Jos vastaus kysymykseen 1 on kielteinen, onko 22 a artiklan 1 kohtaa tulkittava siten, että päävastuullinen tilintarkastaja ottaa mainitussa kohdassa tarkoitettulla tavalla tehtävän vastaan aloittaessaan työskentelyn kyseisessä tehtävässä?

Saatuaan unionin tuomioistuimen ennakkoratkaisun yllä oleviin kysymyksiin hallinto-oikeus antaa lopullisen päätöksen asiassa.

Muutoksenhaku

Hallintolainkäyttölain 5 §:n 1 momentin mukaan tähän päätökseen ei saa hakea muutosta valittamalla.

Hallinto-oikeuden kokoonpano

Asian ovat ratkaisseet hallinto-oikeuden jäsenet
Outi Siimes, Vesa Heikkilä (t) ja Paula Makkonen.



Esittelijäjäsen

Paula Makkonen

Jakelu

Välipäätös Euroopan unionin tuomioistuin / Cour de justice de l'Union européenne

A

Jäljennös Patenti- ja rekisterihallituksen tilintarkastuslautakunta