

EUROOPA KOHTU OTSUS (kuues koda)

20. mai 1992\*

Audiitorid – Liikmesriigis kutsealase tegevuskoha omamise nõue

[...]

Kohtuasjas C-106/91,

mille esemeks on Euroopa Kohtule EMÜ asutamislepingu artikli 177 alusel esitatud Conseil d'Etat du Luxembourg'i eelotsusetaotlus, millega soovitakse nimetatud kohtus pooleliolevas menetluses järgmiste poolte vahel:

**Claus Ramrath**

ja

**Ministre de la Justice,**

põhikohtuasjas menetlusse astuja **Institut des réviseurs d'entreprises**'i osavõtul,

saada eelotsust isikute vaba liikumise eeskirjade tõlgendamise kohta,

EUROOPA KOHUS (kuues koda),

koosseisus: koja esimees F. A. Schockweiler, kohtunikud G. F. Mancini, C. N. Kakouris, M. Díez de Velasco ja J. L. Murray,

kohtujurist: F. G. Jacobs,

kohtusekretär: vanemametnik H. A. Rühl,

olles läbi vaadanud kirjalikud märkused, mille esitasid:

– Ministre de la Justice, esindaja: advokaat Francis Delaporte, Luxembourg,

– Institut des réviseurs d'entreprises, esindajad: advokaadid Claude Kremer ja Patrick Kinsch, Luxembourg,

– Euroopa Ühenduste Komisjon, esindaja: õigusnõunik Henri Étienne,

---

\* Kohtumenetluse keel: prantsuse.

arvestades suuliseks menetluseks koostatud ettekannet,

kuulanud 13. veebruari 1992. aasta istungil ära suulised märkused, mille esitasid Claus Ramrath, keda esindas advokaat J. J. Wagner, Luxembourg, ning Ministre de la Justice, Institut des réviseurs d'entreprises ja komisjon,

kuulanud 19. märtsi 1992. aasta istungil ära kohtujuristi ettepaneku,

on teinud järgmise

### **otsuse**

### **Põhjendused**

1. Oma 12. märtsi 1991. aasta otsusega, mis saabus Euroopa Kohtusse 3. aprillil 1991, esitas Conseil d'Etat du Luxembourg EMÜ asutamislepingu artikli 177 alusel Euroopa Kohtule eelotsuse saamiseks kaks küsimust isikute vaba liikumist käsitlevate EMÜ asutamislepingu sätete tõlgendamise kohta.

2. Need küsimused tekkisid kohtumenetluses, mille poolteks on Claus Ramrath ja Luksemburgi Ministre de la Justice (justiitsministeerium, edaspidi „ministeerium”) ning menetlusse astujaks Institut des réviseurs d'entreprises.

3. Menetluse eemeks on ministeeriumi 1989. aasta otsus võtta Ramrathilt ära audiitorina tegutsemise luba.

4. Audiitori kutseala on Luksemburgis reguleeritud 28. juuni 1984. aasta seadusega (Mémorial 1984, lk 1346). Selle seaduse artiklis 3 sätestatakse järgmist:

„Artiklis 1 nimetatud dokumentide seadusjärgset auditeerimist võivad teostada üksnes isikud, kellel on Ministre de la Justice'i luba.

1) Füüsiline isik peab loa saamiseks vastama järgmistele tingimustele:

a) ta on Euroopa Ühenduse liikmesriigi kodanik [...]

b) ta esitab tõendid kutsekvalifikatsiooni ja usaldusväärsuse kohta [...]

c) tal on Luksemburgis kutsealane tegevuskoht.

2) Juriidiline isik peab loa saamiseks vastama lõike 1 punktides a ja c nimetatud tingimustele ja järgmistele tingimustele:

a) juriidilise isiku nimel artiklis 1 nimetatud dokumentide seadusjärgset auditeerimist teostavad füüsilised isikud peavad vastama lõikes 1 sätestatud tingimustele ja neil peab olema õigus juriidilise isiku nimel siduvaid kohustusi võtta;

[...]

3) Ministre de la Justice tühistab nende isikute load, kes enam eespool loetletud tingimustele ei vasta [...]"

5. Eespool nimetatud seaduse artiklis 6 sätestatakse:

„Audiitori amet on kokkusobimatu selliste tegevustega, mis võivad kahjustada audiitori ametialast sõltumatust. Audiitor ei tohi töötada tasustataval ametikohal, välja arvatud artiklis 3 nimetatud loa omaniku juures.”

6. Ühenduse tasandil käsitleb audiitorina töötamise luba 10. aprilli 1984. aasta kaheksas nõukogu direktiiv 84/253/EMÜ, mis põhineb asutamislepingu artikli 54 lõike 3 punktil g ja käsitleb raamatupidamisdokumentide seadusjärgse auditeerimise eest vastutavate isikute tunnustamist (EÜT L 126, lk 20, edaspidi „kaheksas direktiiv”).

7. Kaheksanda direktiivi artiklis 3 sätestatakse:

„Liikmesriigi ametiasutused tunnustavad üksnes hea mainega isikuid, kes ei tegele millegagi, mis selle liikmesriigi seaduse alusel ei ühildu [...] osutatud dokumentide seadusjärgse auditeerimisega.”

8. Kaheksanda direktiivi III jao „Erialane hooldus ja sõltumatus” artiklites 23, 24, 25 ja 26 sätestatakse järgmist:

*„Artikkel 23*

Liikmesriigid näevad ette, et artikli 1 lõikes 1 osutatud dokumentide seadusjärgseks auditeerimiseks tunnustatud isikud teevad sellist auditit erialase hooldusega.

*Artikkel 24*

Liikmesriigid näevad ette, et sellised isikud ei tee nende riikide nõutavat seadusjärgset auditit, kui need isikud ei ole sõltumatud kooskõlas auditit nõudva liikmesriigi seadusega.

*Artikkel 25*

Artikleid 23 ja 24 kohaldatakse ka füüsiliste isikute suhtes, kes vastavad artiklites 3–19 sätestatud tingimustele ning auditeerivad seadusjärgselt artikli 1 lõikes 1 osutatud dokumente audiitorühingu nimel.

#### *Artikkel 26*

Liikmesriigid tagavad, et kui tunnustatud isikud ei auditeeri kooskõlas artiklitega 23, 24 ja 25, kehtivad nende kohta asjakohased sanktsioonid.”

9. Ministeerium andis 11. veebruaril 1985 Ramrathile loa audiitorina tegutseda. Tollal töötas Ramrath Luksemburgis asuvas Société Civile Treuarbeitis (edaspidi „Treuarbeit Luxembourg”), kellel oli juriidilise isikuna Luksemburgis sama tegevusluba.

10. Ramrath teatas 1988. aastal, et ta on siirdunud tööle Saksamaa Liitvabariigis Düsseldorfis asuvasse ettevõttesse Treuarbeit AG (edaspidi „Treuarbeit Düsseldorf”) ning tema kutselane tegevuskoht asub Düsseldorfis. Ramrath selgitas, et nii temal kui ka Treuarbeit D sseldorfil on Saksamaa Liitvabariigi ametivõimude heakskiit audiitorina tegutsemiseks ning lisas, et Treuarbeit Düsseldorf on nõustunud hoiduma teda mis tahes viisil m jutamast ajal, mil ta auditeerib Treuarbeit Luxembourgiga taotlusel Luksemburgis. Treuarbeit Luxembourg teatas hiljem, et ajal, mil Ramrath teostas t id Luksemburgis, oli tema t ondjaks tegelikult Treuarbeit Luxembourg.

11. Ministeerium t histas 19. mail 1989 Ramrathi loa, esitades kaks p hjudust: esiteks, teatades oma kutsealaseks aadressiks Düsseldorfis, oli Ramrath kaudselt tunnistanud, et tema kutsealane tegevuskoht, nagu see on sätestatud 28. juuni 1984. aasta seaduse artikli 3 lõike 1 punktis c, ei ole enam Luksemburgis, ning teiseks ei vastanud ta Treuarbeit Düsseldorfis t otajana enam kõnealuse seaduse artiklis 6 sätestatud ametialase s ltumatusn udele.

12. Ministeeriumi otsuse peale esitatud kaebust p hjudades v itis Ramrath Conseil d’ tat du Luxembourgis muu hulgas, et teda diskrimineeritakse: 28. juuni 1984. aasta seaduse kohaselt on ametialase s ltumatusn udega kooskõlas see, kui audiitor on Luksemburgi ametivõimude poolt tunnustatud juriidilise isiku t otaja, kuid audiitor ei tohi olla sellise juriidilise isiku t otaja, kellele audiitortegevuse loa on andnud mõne teise liikmesriigi ametivõimud, isegi kui selle riigi õigusaktidega on audiitoritele ette nähtud sarnased s ltumatusn uded.

Conseil d’ tat du Luxembourg peatas oma 12. märtsi 1991. aasta otsusega menetluse, kuni Euroopa Kohus teeb eelotsuse järgmistes küsimustes:

„1. a) Kas asutamislepingu artikkel 52 ja järgnevad artiklid või mõni muu asutamislepingu või selle rakenduseeskirjade säte võimaldab liikmesriigi p devatel asutustel pidada füüsilisel isikul selles liikmesriigis audiitorina tegutsemisega kokkusobimatuks seda, et nimetatud isik tegutseb audiitorina teises liikmesriigis?

Juhul kui vastus on eitav:

b) Kas liikmesriik võib isikule, kellel on luba tegutseda audiitorina teises liikmesriigis, kus on ka selle isiku tegevuskoht, kehtestada tema töö tegemiseks vajaliku püsiinfrastruktuuriga seotud nõuded, antud liikmesriigis viibimise aja miinimumnõuded ja ametialaste käitumiseeskirjade täitmise tagamiseks vajalikud nõuded?

2. Kas EMÜ asutamislepingu artikkel 52 ja järgnevad artiklid või mõni muu asutamislepingu või selle rakenduseeskirjade säte võimaldab liikmesriigi pädevatel asutustel anda audiitorina tegutsemise lube üksnes siseriiklike õigusaktide kohaselt heakskiidetud isiku töötajatele, jättes kõrvale mõne teise liikmesriigi õigusaktide alusel heakskiidetud isiku töötajad?”

14. Täpsemad andmed põhikohtuasja faktiliste asjaolude, menetluse käigu ning Euroopa Kohtule esitatud kirjalike märkuste kohta on esitatud suuliseks menetluseks koostatud ettekandes ning edaspidi mainitakse või käsitletakse neid niivõrd, kui see on vajalik Euroopa Kohtu põhjenduste selgitamiseks.

15. Esiteks on oluline märkida, et praegusel menetlusetapil ei ole siseriiklik kohus lõplikult kindlaks teinud Ramrathi seisundit talle kohaldatavate ühenduse sätete seisukohalt. Siseriikliku kohtu tuvastatud faktid ja tema küsimustes viidatud ühenduse õiguse sätted jätavad selles osas mitmeid võimalusi olenevalt sellest, kas Ramrath kuulub ühenduse sätete alla tulenevalt oma kutsetegevusest või oma töökohast või seetõttu, et ta töötab isiku heaks, kes oma kutsetegevusest tulenevalt kuulub ühenduse õiguse sätete alla.

16. Seega võib tema olukord kuuluda töötajaid käsitleva asutamislepingu peatüki, täpsemalt artikli 48 alla, või asutamisoigust ja teenuseid käsitlevate peatükkide, täpsemalt artiklite 52, 56 ja 59 alla.

17. Lisaks näitab nende erinevate sätete võrdlus, et nende aluseks on samad põhimõtted, mis käsitlevad ühenduse õiguses sätestatud isikute liikmesriikide territooriumile sisenemist ja seal elamist, ning igasuguse kodakondsuse alusel diskrimineerimise keeld.

18. Conseil d'État du Luxembourg küsimustele vastates tuleb neid kaalutlusi arvesse võtta.

### **Esimene küsimus**

19. Esimese küsimusega soovib siseriiklik kohus sisuliselt teada saada, kas asutamisoigust käsitlevad asutamislepingu sätted välistavad olukorra, kus liikmesriik keelab isikul oma territooriumile asuda ja seal audiitorina tegutseda seetõttu, et isik asub ja tal on tegevusluba mõnes teises liikmesriigis.

20. Sellega seoses tuleb meenutada Euroopa Kohtu väljakujunenud pretsedendiõigust (vt näiteks 12. juuli 1984. aasta otsus kohtuasjas 107/83 *Klopp* (1984) EKL 2971, 19. punkt; 7. juuli 1988. aasta otsus kohtuasjas 143/87 *Stanton ja L'Étoile 1905* (1988) EKL 3877, 11. punkt; 7. juuli 1988. aasta otsus liidetud kohtuasjades 154/87 ja 155/87 *Wolf ja Microtherm Europe* (1988) EKL 3897, 11. punkt), mille kohaselt asutamisoigus hõlmab ka õigust asutada

ja säilitada ühenduse piires rohkem kui üks tegevuskoht, pidades seejuures kinni ametialase käitumise reeglitest.

21. Sellest tulenevalt takistab asutamisõigus liikmesriigil nõuda, et teataval kutsealal tegutseval isikul oleks ühenduses üksnes üks tegevuskoht.

22. Seepärast tuleb esimesele küsimusele vastata, et asutamisõigust käsitlevad asutamislepingu sätted välistavad olukorra, kus liikmesriik keelab isikul oma territooriumile asuda ja seal audiitorina tegutseda seetõttu, et isik asub ja tal on tegevusluba teises liikmesriigis.

### **Teine ja kolmas küsimus**

23. Teise ja kolmanda küsimusega soovitakse sisuliselt teada saada, kas isikute vaba liikumist käsitlevad asutamislepingu sätted keelavad liikmesriigil seada teises liikmesriigis juba audiitorina tegutsemise luba omavale isikule oma territooriumil audiitorina tegutsemiseks tingimusi, mis käsitlevad vajalikku püsiinfrastruktuuri, antud liikmesriigis viibimise aega, ametialaste käitumiseeskirjade täitmise järelevalvet või, kui tegemist on töötajaga, nõuet, et tema peamisel tööandjal peab olema luba selle riigi territooriumil audiitorina tegutseda.

24. Ilma et oleks vaja arutada, kas teises liikmesriigis auditeerida sooviv audiitor on töötaja, füüsilisest isikust ettevõtja või teenuseosutaja – seda otsustab vajaduse korral siseriiklik kohus – tuleb läbi vaadata kõik isikute vaba liikumisega seotud asutamislepingu sätted, et teha kindlaks, kas need välistavad selliste tingimuste kehtestamise, nagu on ette nähtud 28. juuni 1984. aasta seadusega.

25. Asutamislepingu artiklis 48 sätestatud töötajate vaba liikumise põhimõte annab igale liikmesriigi kodanikule õiguse siseneda teise liikmesriigi territooriumile ja nimetatud artiklis sätestatud eesmärgil seal elada. Sama põhimõte tagab igale töötajale ka õiguse asuda ajutiselt tööle teise liikmesriiki. Seda õigust ei saa temalt ära võtta põhjusel, et ta on päritoluriigis juba palgatöötaja või teises liikmesriigis tehtav töö on osalise tööajaga.

26. Lisaks on Euroopa Kohus eespool nimetatud 7. juuli 1988. aasta otsustes kohtuasjades *Stanton* ja *Wolf*, mõlema 12. punkt, märkinud, et eespool asutamislepingut käsitleva küsimusega seoses esitatud kaalutlused kehtivad ka töötaja puhul, kes töötab ühes liikmesriigis ja soovib lisaks olla teises liikmesriigis füüsilisest isikust ettevõtja.

27. Lõpetuseks tuleb meenutada, et asutamislepingu artiklis 59 ja järgnevates artiklites sätestatud teenuste osutamise vabadus hõlmab teenust osutava isiku suhtes igasuguse sellise diskrimineerimise kaotamist, mis tuleneb muu hulgas asjaolust, et tema asukoht on teises liikmesriigis, kui see liikmesriik, kus kavatsetakse teenust osutada (vt 17. detsembri 1981. aasta otsus kohtuasjas 279/80 *Webb* (1981) EKL 3305, 14. punkt).

28. Eeltoodud kaalutlustest nähtub, et asutamislepingu artiklite 48 ja 59 eesmärk on soodustada ühenduse kodanike igasugust kutsetegevust kogu ühenduse piires ning välistada

siseriiklikud õigusaktid, mis võivad seada ühenduse kodanikud ebasoodsasse seisundisse juhul, kui nad soovivad laiendada oma tegevust ühe liikmesriigi piiridest kaugemale (vt eespool nimetatud 7. juuli 1988. aasta otsused kohtuasjades *Stanton* ja *Wolf*, mõlema 13. punkt).

29. Teatavate kutsetegevuste erilist iseloomu silmas pidades ei saa siiski asutamislepinguga kokkuseadmatuks pidada erinõuete kehtestamist neid tegevusi reguleerivate eeskirjade alusel. Asutamislepingu aluspõhimõtteks olevat isikute vaba liikumist võib aga piirata üksnes selliste eeskirjadega, mis on õigustatud üldise huvi seisukohalt ning mida kohaldatakse kõikidele asjaomase riigi territooriumil sel kutsealal tegutsevatele isikutele ja ettevõtjatele, ja üksnes juhul, kui kõnealune huvi ei ole juba piisavalt kaitstud ühenduse kodanikule tema asukohaliikmesriigis kehtivate eeskirjadega (vt 26. veebruari 1991. aasta otsus kohtuasjas C-180/89 *komisjon v Itaalia* (1991) EKL I-709, 17. punkt).

30. Lisaks peavad need eeskirjad olema ametialaste käitumisreeglite täitmise tagamiseks ja eeskirjade eesmärgiks olevate huvide kaitsmiseks objektiivselt vajalikud (eespool nimetatud 26. veebruari 1991. aasta otsus *komisjon v Itaalia*, 17. punkt).

31. Sellest tuleneb, et nimetatud eeskirju võib pidada asutamislepingu isikute vaba liikumise sätetega kooskõlas olevateks üksnes juhul, kui tõendatakse, et kõnealuse tegevusala puhul eksisteerivad üldise huviga seotud mõjuvad põhjused, mis õigustavad vaba liikumise piirangut, ning et see huvi ei ole juba kaitstud ühenduse kodaniku asukohariigi normidega ja sama tulemust ei ole võimalik saavutada leebemate eeskirjadega.

32. Seepärast tuleb uurida, kas tingimused, mille on kehtestanud raamatupidamisdokumentide seadusjärgse auditeerimise kohaks olev liikmesriik ja mis käsitlevad püsiinfrastruktuuri, tegelikku selle liikmesriigi territooriumil viibimise aega, audiitori ametialaste käitumiseeskirjade täitmise järelevalvet või seda, et isik peab olema selle riigi ametivõimude poolt heakskiidetud audiitori töötaja, on objektiivselt vajalikud.

33. Ministeerium leiab, et kaheksanda direktiivi preambuli põhjenduste ja selle artiklite 3, 23, 24, 25 ja 26 kohaselt on iga liikmesriigi ülesanne määrata kindlaks audiitorite sõltumatuse ja usaldusväärsuse kriteeriumid. Seepärast on liikmesriigi territooriumil tegutseva audiitori kutse-eeskirjade täitmise järelevalveks vaja, et audiitoril oleks selles riigis püsiinfrastruktuur ja ta viibiks vähemalt teatava aja selles riigis. Lisaks saab palgatöötajast audiitori puhul nende eeskirjade täitmise tagada üksnes tema tööandja kaudu. Ametivõimud saavad nende eeskirjade täitmise järelevalvet teostada üksnes tööandja tasandil, kes peab seepärast olema nende poolt tunnustatud.

34. Sellega seoses tuleb märkida, et kaheksanda direktiivi sätetega tehakse liikmesriikidele muu hulgas ülesandeks hinnata siseriiklike õigusaktide alusel oma territooriumil tegutsevate audiitorite usaldusväärsust.

35. Selle ülesande täitmiseks võib liikmesriik nõuda üldise huvi seisukohalt vajalike kutse-eeskirjade täitmist, mis käsitlevad audiitorite usaldusväärsust ja sõltumatust ning mida

kohaldatakse kõikidele selle riigi territooriumil audiitorina tegutsevatele isikutele. Selles osas näivad riigi territooriumil infrastruktuuri olemasolu ja audiitori tegeliku kohalolekuga seotud nõuded olevat selle huvi kaitsmiseks põhjendatud.

36. Nimetatud nõuded ei ole aga enam objektiivselt vajalikud juhul, kui seadusjärgset auditit teostab isik, kellel on küll tegevuskoht ja tegevusluba teises liikmesriigis, kuid kes on ajutiselt sellise füüsilise või juriidilise isiku teenistuses, kellele selle liikmesriigi ametivõimud, kus audit toimub, on andnud loa audiitorina tegutseda. Sel juhul saab liikmesriik selle isiku kaudu tagada, et audiitor, kes aeg-ajalt tema territooriumil auditeerib, täidab eeskirju.

37. Kõikidest eeltoodud kaalutlustest lähtudes tuleb Conseil d'État du Luxembourg teisele ja kolmandale küsimusele vastata, et asutamislepingu artiklid 48 ja 49 ei keela liikmesriigil seada teises liikmesriigis juba audiitorina tegutsemise luba omavale isikule oma territooriumil audiitorina tegutsemiseks tingimusi, mis on objektiivselt vajalikud kutse-eeskirjade täitmise tagamiseks ja käsitlevad tööks vajalikku püsiinfrastruktuuri, antud liikmesriigis tegelikult viibitavat aega ja ametialaste käitumiseeskirjade täitmise järelevalvet, välja arvatud juhul, kui nende eeskirjade ja tingimuste täitmine on juba tagatud füüsilisest või juriidilisest isikust audiitori kaudu, kellel on selle liikmesriigi territooriumil tegevuskoht ja tegevusluba ning kelle heaks audiitorina tegutseda kavatsev isik töö teostamise ajal töötab.

## **Kohtukulud**

38. Euroopa Kohtule märkusi esitanud Luksemburgi valitsuse ja Euroopa Ühenduste Komisjoni kohtukulud ei hüvitata. Et põhikohtuasja poolte jaoks on käesolev menetlus siseriiklikus kohtus poolelioleva asja üks staadium, otsustab kohtukulude jaotuse nimetatud kohus.

Esitatud põhjendustest lähtudes,

EUROOPA KOHUS (kuues koda),

vastuseks Conseil d'État du Luxembourg 12. märtsi 1991. aasta otsusega esitatud eelotsuseküsimustele otsustab:

**1. Asutamisõigust käsitlevad asutamislepingu sätted välistavad olukorra, kus liikmesriik keelab isikul oma territooriumile asuda ja seal audiitorina tegutseda seetõttu, et isikul on tegevuskoht ja tegevusluba teises liikmesriigis.**



**2. Asutamislepingu artiklid 48 ja 49 ei keela liikmesriigil seada teises liikmesriigis juba audiitorina tegutsemise luba omavale isikule oma territooriumil audiitorina tegutsemiseks tingimusi, mis on objektiivselt vajalikud kutse-eeskirjade täitmise tagamiseks ja käsitlevad tööks vajalikku püsiinfrastruktuuri, antud liikmesriigis tegelikult viibitavat aega ja ametialaste käitumiseeskirjade täitmise järelevalvet, välja arvatud juhul, kui nende eeskirjade ja tingimuste täitmine on juba tagatud füüsilisest või juriidilisest isikust audiitori kaudu, kellel on selle liikmesriigi territooriumil tegevuskoht ja tegevusluba ning kelle heaks audiitorina tegutseda kavatsev isik töö teostamise ajal töötab.**

Schockweiler

Mancini

Kakouris

Díez de Velasco

Murray

Kuulutatud avalikul kohtuistungil 20. mail 1992 Luxembourgis.

Kohtusekretär

Kuuenda koja esimees

J.-G. Giraud

F. A. Schockweiler