

- 1 Het verzoek om een prejudiciële beslissing heeft betrekking op de uitlegging van artikel 22 bis, lid 1, onder a), van richtlijn 2006/43/EG van het Europees Parlement en de Raad van 17 mei 2006 betreffende de wettelijke controles van jaarrekeningen en geconsolideerde jaarrekeningen, tot wijziging van de richtlijnen 78/660/EEG en 83/349/EEG van de Raad en houdende intrekking van richtlijn 84/253/EEG van de Raad (PB 2006, L 157, blz. 87, met rectificatie in PB 2018, L 176, blz. 23), zoals gewijzigd bij richtlijn 2014/56/EU van het Europees Parlement en de Raad van 16 april 2014 (PB 2014, L 158, blz. 196) (hierna: „richtlijn 2006/43”).
- 2 Dit verzoek is ingediend in het kader van een procedure ingeleid door A, een door de Finse kamer van koophandel erkende wettelijke auditor, met betrekking tot het besluit van de Patentti- ja rekisterihallituksen tilintarkastuslautakunta (rekenkamer van het bureau voor intellectuele eigendom, Finland; hierna: „bevoegde nationale autoriteit”) om hem een boete op te leggen voor de aanvaarding van een voorname leidinggevende functie bij een vennootschap waarbij hij de wettelijke controle van financiële overzichten had uitgevoerd.

Toepasselijke bepalingen

Unierecht

- 3 De overwegingen 5, 8, 9, 11 en 13 van richtlijn 2006/43 luiden als volgt:

„(5) Deze richtlijn beoogt een hoge mate van – maar geen volledige – harmonisatie van de voorschriften inzake de wettelijke controle van jaarrekeningen tot stand te brengen. Een lidstaat die de wettelijke controle van jaarrekeningen eist, kan strengere voorschriften hanteren, tenzij in deze richtlijn anders bepaald.

[...]

(8) Ter bescherming van derden dienen alle toegelaten wettelijke auditors en auditkantoren te worden ingeschreven in een register dat toegankelijk is voor het publiek en dat alle essentiële gegevens over wettelijke auditors en auditkantoren bevat.

(9) Wettelijke auditors dienen de hoogste ethische normen in acht te nemen. Zij moeten derhalve aan een strenge beroepsethiek onderworpen zijn, die ten minste betrekking heeft op hun verantwoordelijkheid voor het openbaar belang, hun integriteit en objectiviteit, alsmede hun vakbekwaamheid en zorgvuldigheid. De verantwoordelijkheid van de wettelijke auditors voor het openbaar belang houdt in dat een grotere kring van personen en instellingen vertrouwt op de kwaliteit van het werk van deze wettelijke auditors. Controles van de jaarrekeningen van goede kwaliteit dragen bij aan een behoorlijke werking van de markten door de integriteit en efficiëntie van de jaarrekeningen te vergroten. [...]

[...]

(11) Wettelijke auditors en auditkantoren dienen onafhankelijk te zijn wanneer zij wettelijke controles van jaarrekeningen uitvoeren. Zij kunnen de gecontroleerde entiteit informeren over kwesties die verband houden met de controle, maar moeten zich afzijdig houden van de interne besluitvormingsprocessen van de gecontroleerde entiteit. Indien zij in een situatie komen te verkeren waarin de bedreiging voor hun onafhankelijkheid, zelfs na het nemen van veiligheidsmaatregelen om die bedreiging in te perken, te groot is, dienen zij de controleopdracht neer te leggen of ervan af te zien. [...]

[...]

(13) Het is van belang dat alle bij het [Unierecht] voorgeschreven wettelijke controles van de jaarrekeningen steeds van goede kwaliteit zijn. [...]"

4 Artikel 1 van richtlijn 2006/43, dat is opgenomen in hoofdstuk 1 „Voorwerp en definities”, bepaalt:

„Deze richtlijn stelt regels vast voor de wettelijke controle van jaarrekeningen en geconsolideerde jaarrekeningen.

[...]"

5 In artikel 2 van hoofdstuk 1 van deze richtlijn, met als opschrift „Definities”, is bepaald:

„In de zin van deze richtlijn wordt verstaan onder:

[...]

2. „wettelijke auditor”: een natuurlijke persoon die door de bevoegde autoriteiten van een lidstaat in overeenstemming met deze richtlijn is toegelaten tot het uitvoeren van wettelijke controles van jaarrekeningen;

3. „auditkantoor”: een rechtspersoon of een andere entiteit met om het even welke rechtsvorm die door de bevoegde autoriteiten van een lidstaat in overeenstemming met deze richtlijn is toegelaten tot het uitvoeren van wettelijke controles van jaarrekeningen;

[...]

16. „voornaamste vennoot/vennoten”:

a) de wettelijke auditor(s) die door een auditkantoor voor een bepaalde controleopdracht is/zijn aangewezen als hoofdverantwoordelijke(n) voor de uitvoering van de wettelijke controle van jaarrekeningen namens het auditkantoor; of

b) in het geval van een groepscontrole, ten minste de wettelijke auditor(s) die door een auditkantoor is/zijn aangewezen als hoofdverantwoordelijke(n) voor de uitvoering van de wettelijke controle van jaarrekeningen op groepsniveau en de wettelijke auditor(s) die is/zijn aangewezen als hoofdverantwoordelijke(n) op het niveau van materiële dochterondernemingen; of

c) de wettelijke auditor(s) die de controleverklaring ondertekent/ondertekenen.

[...]"

6 Artikel 22 van deze richtlijn, „Onafhankelijkheid en objectiviteit”, dat onderdeel is van hoofdstuk IV, „Beroepsethiek, onafhankelijkheid, objectiviteit, vertrouwelijkheid en beroepsgeheim”, bepaalt:

„1. De lidstaten zien erop toe dat, bij het uitvoeren van een wettelijke controle van financiële overzichten, een wettelijke auditor of een auditkantoor, dan wel een natuurlijke persoon in een positie om directe of indirecte invloed uit te oefenen op de uitkomst van de wettelijke controle, onafhankelijk zijn van de gecontroleerde entiteit en niet betrokken zijn bij de besluitvorming van de gecontroleerde entiteit.

Onafhankelijkheid is in elk geval vereist zowel gedurende de periode waarop de te controleren financiële overzichten betrekking hebben als gedurende de periode waarin de wettelijke controle wordt uitgevoerd.

De lidstaten zorgen ervoor dat een wettelijke auditor of een auditkantoor alle redelijkerwijs te verwachten maatregelen neemt om te waarborgen dat bij de uitvoering van een wettelijke controle van de financiële overzichten zijn of haar onafhankelijkheid niet wordt beïnvloed door een bestaand of potentieel belangenconflict of een zakelijke of andere directe of indirecte relatie waarbij de wettelijke auditor of het auditkantoor dat de wettelijke controle uitvoert, en, voor zover van toepassing, zijn netwerk, leidinggevenden, auditors, werknemers en alle andere natuurlijke personen van wie de diensten ter beschikking worden gesteld aan of onder beheer worden gesteld van de wettelijke auditor of het auditkantoor, of een persoon die direct of indirect door zeggenschap verbonden is met de wettelijke auditor of het auditkantoor, betrokken is.

De wettelijke auditor of het auditkantoor ziet af van een wettelijke controle indien er enig risico is van zelftoetsing, eigenbelang, belangenbehartiging, bekendheid of intimidatie als gevolg van financiële, persoonlijke, zakelijke, arbeids- of andere relaties tussen:

- de wettelijke auditor, het auditkantoor, het netwerk ervan, en elke natuurlijke persoon die zich in een positie bevindt waardoor hij of zij de uitkomsten van de wettelijke controle kan beïnvloeden, en
- de gecontroleerde entiteit;

op grond waarvan een objectieve, redelijke en geïnformeerde derde partij, met inachtneming van de getroffen veiligheidsmaatregelen, zou concluderen dat de onafhankelijkheid van de wettelijke auditor of het auditkantoor in het gedrang komt.

[...]

4. De lidstaten zien erop toe dat personen en kantoren als bedoeld in lid 2 niet deelnemen in of op andere wijze invloed uitoefenen op de uitkomst van een wettelijke controle van het financieel overzicht van een bepaalde gecontroleerde entiteit, indien zij:

[...]

c) een dienstverband bij de gecontroleerde entiteit hebben gehad of daarmee een zakelijke of andere relatie hebben gehad binnen de in lid 1 bedoelde periode die een belangenconflict kan veroorzaken of over het algemeen kan worden opgevat als een belangenconflict veroorzakend.

5. Personen of kantoren als bedoeld in lid 2 mogen geen geldelijke en andere geschenken of gunsten vragen of accepteren van een gecontroleerde entiteit of van een met een gecontroleerde entiteit verbonden entiteit, tenzij een objectieve, redelijke en geïnformeerde derde de waarde daarvan als verwaarloosbaar of onbeduidend zou beschouwen.

[...]”

7 Hoofdstuk IV van richtlijn 2006/43 bevat eveneens artikel 22 bis, „Dienstverband van voormalige wettelijke auditors of van werknemers van wettelijke auditors of auditkantoren bij gecontroleerde entiteiten”, waarvan lid 1 als volgt luidt:

„De lidstaten zien erop toe dat de wettelijke auditor of de voornaamste vennoot die namens een auditkantoor een wettelijke controle van financiële overzichten uitvoert, alvorens een periode van ten minste één jaar, of, in het geval van een wettelijke controle van organisaties van openbaar belang, alvorens een periode van ten minste twee jaar is verstreken sedert de betrokkene niet langer optreedt als wettelijke auditor of voornaamste vennoot, niet:

- a) een voorname leidinggevende functie in de gecontroleerde entiteit aanvaardt;
- b) lid wordt van het auditcomité van de gecontroleerde entiteit of, wanneer een dergelijk comité niet bestaat, van het orgaan dat soortgelijke bevoegdheden heeft als een auditcomité;
- c) een niet bij het dagelijks bestuur betrokken lid van het leidinggevende orgaan en/of lid van het toezichthoudende orgaan van de gecontroleerde entiteit wordt.”

8 Hoofdstuk V van bovenstaande richtlijn, met als opschrift „Controlestandaarden en controleverklaringen”, bevat artikel 28, „Controleverklaringen”, dat bepaalt:

„1. De wettelijke auditor of het auditkantoor presenteert de resultaten van de wettelijke controle in een controleverklaring. [...]

2. De controleverklaring wordt op schrift gesteld en:

[...]

- c) zij bevat een controleoordeel dat een oordeel zonder voorbehoud, een oordeel met voorbehoud of een afkeurend oordeel kan zijn en waarin de wettelijke auditor(s) of het (de) auditkanto(o)r(en) duidelijk zijn (hun) oordeel geeft (geven) met betrekking tot het volgende:
 - i) of de financiële overzichten een getrouw beeld geven overeenkomstig het relevante stelsel inzake financiële verslaglegging;

[...]”

9 De overwegingen 1, 6 tot en met 8 en 10 van richtlijn 2014/56, waarbij richtlijn 2006/43 is gewijzigd, luiden als volgt:

„(1) Richtlijn [2006/43] stelt de voorwaarden vast voor de toelating en registratie van personen die wettelijke controles uitvoeren, de regels betreffende onafhankelijkheid, objectiviteit en beroepsethiek die op die personen van toepassing zijn, alsmede het kader voor het publieke toezicht dat op hen wordt uitgeoefend. Deze voorschriften moeten echter op het niveau van de Unie verder worden geharmoniseerd om te zorgen voor meer transparantie en voorspelbaarheid van de vereisten die op deze personen van toepassing zijn, en om hun onafhankelijkheid en objectiviteit bij het uitvoeren van hun taken te verbeteren. [...]

[...]

(6) Het is van bijzonder belang de onafhankelijkheid te versterken, als wezenlijk element bij het uitvoeren van wettelijke controles. Om te bevorderen dat wettelijke auditors en auditkantoren bij het uitvoeren van wettelijke controles onafhankelijk zijn van de gecontroleerde entiteit, moeten een wettelijke auditor of een auditkantoor en elke natuurlijke persoon die zich in een positie bevindt waarin hij de uitkomst van een wettelijke controle direct of indirect kan beïnvloeden, onafhankelijk zijn van de gecontroleerde entiteit en mag deze persoon niet betrokken zijn bij de besluitvorming. [...]

(7) Wettelijke auditors en auditkantoren moeten onafhankelijk zijn wanneer zij wettelijke controles van de financiële overzichten van gecontroleerde entiteiten uitvoeren, en belangenconflicten moeten worden vermeden. Bij het bepalen van de onafhankelijkheid van wettelijke auditors en auditkantoren moet rekening worden gehouden met het concept van een netwerk waarvan wettelijke auditors en auditkantoren deel uitmaken. Aan de onafhankelijkheidsvereiste moet ten

minste worden voldaan gedurende de periode waarop de auditverklaring betrekking heeft, met inbegrip van de periode waarop de te controleren financiële overzichten betrekking hebben en de periode waarin de wettelijke controle wordt uitgevoerd.

- (8) Wettelijke auditors, auditkantoren en hun werknemers moeten met name afzien van het uitvoeren van de wettelijke controle van een entiteit, als zij een zakelijk of financieel belang in de entiteit hebben, en van het sluiten van transacties in financiële instrumenten die worden uitgegeven, gegarandeerd of anderszins ondersteund door een gecontroleerde entiteit, met uitzondering van rechten van deelneming in instellingen voor gediversifieerde collectieve belegging. De wettelijke auditor of het auditkantoor mag niet deelnemen aan de interne besluitvormingsprocessen van de gecontroleerde entiteit. Wettelijke auditors, auditkantoren en hun werknemers die direct betrokken zijn bij de wettelijke controleopdracht mogen pas taken op leidinggevend of bestuurlijk niveau bij de gecontroleerde entiteit aanvaarden, nadat een passende periode is verstreken na afloop van de controleopdracht.

[...]

- (10) Een adequate interne organisatie van wettelijke auditors en auditkantoren dient te helpen bij het voorkomen van bedreigingen voor hun onafhankelijkheid. De eigenaren of aandeelhouders van een auditkantoor, alsmede zijn leidinggevenden, mogen daarom geen zodanige bemoeienis met de uitvoering van een wettelijke controle hebben dat daardoor afbreuk wordt gedaan aan de onafhankelijkheid en objectiviteit van de wettelijke auditor die namens het auditkantoor de wettelijke controle uitvoert. Voorts moeten wettelijke auditors en auditkantoren passende interne beleids- en proceduremaatregelen nemen met betrekking tot werknemers en andere personen die bij de wettelijke controlefunctie binnen hun organisaties betrokken zijn, om de naleving van hun wettelijke verplichtingen te verzekeren. Die beleids- en proceduremaatregelen moeten in het bijzonder bedreigingen voor de onafhankelijkheid helpen voorkomen en aanpakken, alsmede de kwaliteit, integriteit en grondigheid van de wettelijke controle waarborgen. Die beleids- en proceduremaatregelen moeten evenredig zijn met de schaal en complexiteit van de activiteiten van de wettelijke auditor of het auditkantoor.”

Fins recht

- 10 Hoofdstuk 4 van de tilintarkastuslaki (1141/2015) [wet op de controle van rekeningen (1141/2015)] van 18 september 2015, met als opschrift „Andere bepalingen met betrekking tot de wettelijke auditor”, bevat § 11, „Dienstverband van een wettelijke auditor bij een gecontroleerde entiteit”, die bepaalt:

„Een wettelijke auditor of de voornaamste vennoot die namens een auditkantoor een wettelijke controle van financiële overzichten uitvoert, mag, alvorens een periode van ten minste één jaar is verstreken sedert die wettelijke controle, niet de hierna genoemde functies aanvaarden:

- 1) een voorname leidinggevende functie in de gecontroleerde entiteit;
- 2) een functie als lid van het auditcomité van de gecontroleerde entiteit of het orgaan dat soortgelijke bevoegdheden heeft als een auditcomité;
- 3) een functie als niet bij het dagelijks bestuur betrokken lid van het leidinggevende orgaan en/of lid van het toezichthoudende orgaan van de gecontroleerde entiteit.

De in de eerste alinea bedoelde termijn van één jaar bedraagt twee jaar indien de gecontroleerde entiteit een organisatie van openbaar belang is.

[...]”

- 11 Hoofdstuk 10 van die wet draagt het opschrift „Sancties” en bevat § 5, „Geldboete en vaststelling daarvan”, waarin is bepaald:

„Het auditcomité kan een geldboete opleggen wanneer de auditor de in § 11 van hoofdstuk 4 van die wet bedoelde termijnen met betrekking tot de indiensttreding van een wettelijke auditor bij de gecontroleerde entiteit niet heeft nageleefd.

De geldboete die wordt opgelegd wegens schending van de in § 11 van hoofdstuk 4 bedoelde termijn bedraagt ten hoogste 50 000 EUR.

De geldboete wordt betaald aan de staat.”

- 12 In § 7, „Elementen die bij de vaststelling van de sanctie in aanmerking moeten worden genomen”, van hoofdstuk 10 is bepaald:

„Bij de vaststelling van de sanctie moeten alle relevante omstandigheden in aanmerking worden genomen. Deze zijn:

1) de ernst en de duur van de inbreuk;

[...]”

Hoofdgeding en prejudiciële vragen

- 13 Verzoeker in het hoofdgeding heeft vanaf 2014 tot 12 juli 2018 als voornaamste vennoot namens een auditkantoor de wettelijke controle van de financiële overzichten van X Oyj (hierna: „gecontroleerde vennootschap”) uitgevoerd.
- 14 Op 5 februari 2018 heeft verzoeker als voornaamste vennoot de wettelijke controle van de financiële overzichten van die vennootschap voor het boekjaar 2017 uitgevoerd.
- 15 Op 12 juli 2018 heeft verzoeker in het hoofdgeding met die vennootschap een arbeidsovereenkomst gesloten.
- 16 Op 17 juli 2018 heeft de gecontroleerde vennootschap in een beursbericht bekendgemaakt dat verzoeker in het hoofdgeding door haar werd aangesteld als financieel directeur en lid van de raad van bestuur en dat hij in februari 2019 in dienst zou treden.
- 17 Op 31 augustus 2018 heeft verzoeker zijn functie bij het auditkantoor waarvoor hij werkzaam was, beëindigd. Op dezelfde dag heeft de gecontroleerde vennootschap in een door het auditkantoor opgestelde schriftelijke verklaring aan de toezichthouder op accountantsorganisaties bevestigd dat verzoeker vóór de publicatie van de controleverklaring voor het boekjaar 2018 bij haar geen voorname leidinggevende, financiële of verslagleggingsfunctie zou bekleden.
- 18 Bij besluit van 13 november 2018 (hierna: „litigieus besluit”) heeft de bevoegde nationale autoriteit verzoeker in het hoofdgeding een geldboete van 50 000 EUR opgelegd omdat hij de zogenoemde „wachtijd” van twee jaar als bedoeld in § 11 van hoofdstuk 4 van de wet op de controle van rekeningen met betrekking tot entiteiten van openbaar belang niet in acht had genomen. Deze autoriteit was van oordeel dat deze wachtijd ingaat op de datum waarop hij zijn functie als voornaamste vennoot bij het auditkantoor die de wettelijke controle van de financiële overzichten van de gecontroleerde vennootschap uitvoert, had beëindigd, namelijk 12 juli 2018. Verzoeker in het hoofdgeding heeft volgens die autoriteit vanaf die dag bij die vennootschap op grond van de met haar gesloten

- arbeidsovereenkomst een voorname leidinggevende functie bekleed, in casu de functie van financieel directeur.
- 19 Op 14 december 2018 werd een ander auditkantoor ingeschreven in het handelsregister als entiteit die belast is met de wettelijke controle van de financiële overzichten van de gecontroleerde vennootschap.
- 20 Nadat op 5 februari 2019 de wettelijke controle van de financiële overzichten van die vennootschap voor het boekjaar 2018 door dat andere auditkantoor was afgerond, is verzoeker in het hoofdgeding begonnen met de uitoefening van zijn functie als financieel directeur en lid van de raad van bestuur bij die onderneming.
- 21 Verzoeker in het hoofdgeding heeft in beroep bij de Helsingin hallinto-oikeus (bestuursrechter Helsinki, Finland) verzocht om de hem bij het litigieuze besluit opgelegde geldboete met de helft te verlagen.
- 22 Ter onderbouwing van dat beroep stelt verzoeker in het hoofdgeding dat het litigieuze besluit berust op een onjuiste uitlegging van de ernst en de duur van de inbreuk, aangezien de in artikel 22 bis, lid 1, onder a), van richtlijn 2006/43 gebruikte uitdrukking „een functie aanvaarden” noodzakelijkerwijs verwijst naar een situatie waarin de betrokkene daadwerkelijk in dienst is getreden. Zolang dit niet het geval is, kan deze betrokkene zich weliswaar moreel verbonden voelen met de onderneming die hem in dienst heeft genomen, maar bekleedt hij daar geen feitelijke functie en oefent hij geen invloed uit op de gang van zaken bij die onderneming. Bij de beoordeling van de onafhankelijkheid staat onder meer de vraag centraal of de betrokkene in staat is om de jaarrekeningen van zijn nieuwe werkgever te beïnvloeden. In het onderhavige geval moet er dus van uit worden gegaan dat verzoeker de betrokken functie heeft aanvaard op het moment van zijn indiensttreding bij de gecontroleerde vennootschap als financieel directeur in februari 2019.
- 23 Verzoeker in het hoofdgeding benadrukt verder dat de omstandigheden vóór de daadwerkelijke indiensttreding kunnen veranderen. Zo moet er in de onderhavige zaak van worden uitgegaan dat, gelet op het feit dat een ander auditkantoor werd belast met de wettelijke controle van de financiële overzichten van de gecontroleerde vennootschap voor het boekjaar 2018, de wachttijd begon te lopen op 5 februari 2018, de datum waarop de wettelijke controle van die vennootschap voor het boekjaar 2017 – waarmee verzoeker was belast – werd afgerond. Indien de wachttijd wordt vastgesteld in het licht van de daadwerkelijke onafhankelijkheid, zou die wachttijd in het onderhavige geval één volledig jaar bedragen, terwijl die wachttijd strikt formeel gezien ongeveer zeven maanden zou zijn geweest, namelijk vanaf 12 juli 2018 – de datum waarop de arbeidsovereenkomst met de gecontroleerde vennootschap is getekend – tot 5 februari 2019, de datum waarop de wettelijke controle van de financiële overzichten van die vennootschap voor het boekjaar 2018 is afgerond.
- 24 Voorts wijst verzoeker in het hoofdgeding erop dat over zijn indiensttreding op transparante wijze is gecommuniceerd, waardoor ook derden hebben kunnen begrijpen dat de situatie zorgvuldig is overwogen en dat er beschermende maatregelen genomen zijn. Vanwege de verandering van het auditkantoor dat belast was met de wettelijke controle van de financiële overzichten van de gecontroleerde vennootschap voor het boekjaar 2018, was verzoeker dus niet werkzaam bij die vennootschap terwijl het auditkantoor dat hem in dienst had genomen de rekeningen van die vennootschap nog controleerde. De toepassing van § 5 van hoofdstuk 10 van de wet op de controle van rekeningen moet dus worden onderworpen aan de voorwaarde dat de betrokken auditrelatie voortduurt na de indiensttreding van de voornaamste vennoot bij de gecontroleerde vennootschap.
- 25 De bevoegde nationale autoriteit stelt dat zij in het litigieuze besluit rekening heeft gehouden met de omstandigheden genoemd in § 7 van hoofdstuk 10 van de wet op de controle van rekeningen met betrekking tot het opleggen van sancties.

- 26 De uitdrukking „een functie aanvaarden” in de zin van § 11 van hoofdstuk 4 van die wet zou inderdaad kunnen worden opgevat als een verwijzing naar zowel de ondertekening van de arbeidsovereenkomst inzake de betrokken functie als de daadwerkelijke indiensttreding. Ook is het juist dat de omstandigheden in de tijd tussen die twee gebeurtenissen kunnen veranderen. Het is niet gerechtvaardigd om een gedraging te bestraffen die nog niet heeft plaatsgevonden.
- 27 Er zijn volgens de bevoegde nationale autoriteit echter meerdere aspecten die pleiten voor de eerstgenoemde uitlegging. Aangezien de wachttijd de onafhankelijkheid van wettelijke auditors beoogt te waarborgen, moeten in het bijzonder de externe aspecten en de zichtbare factoren in aanmerking worden genomen. Het sluiten van een arbeidsovereenkomst is – zeker wanneer dit op de markt is bekendgemaakt – een factor die zichtbaar is voor derden en die het gedrag en de houding van de aangeworven persoon, zijn werkgever en de belanghebbenden rechtstreeks beïnvloedt. Een wettelijke auditor die een dergelijke arbeidsovereenkomst heeft gesloten, is op grond daarvan gebonden aan zijn nieuwe werkgever, in die zin dat hij – reeds vóór zijn daadwerkelijke indiensttreding – in zekere mate loyaal dient te zijn aan die werkgever en overeenkomstig diens belangen moet handelen. Een wettelijke auditor die in dienst wordt genomen voor een leidinggevende functie bij een gecontroleerde entiteit is dus vanaf de sluiting van de arbeidsovereenkomst niet meer onafhankelijk. De datum van de daadwerkelijke indiensttreding is daarentegen niet doorslaggevend.
- 28 De verwijzende rechter meent dat de uitkomst van het hoofdgeding, dat betrekking heeft op de vraag of de bevoegde nationale autoriteit aan verzoeker in het hoofdgeding een boete van 50 000 EUR mocht opleggen wegens het niet in acht nemen van de in § 11 van hoofdstuk 4 van de wet op de controle van rekeningen genoemde wachttijd, afhangt van de wijze waarop de duur van die wachttijd wordt berekend. Om overeenkomstig § 7 van hoofdstuk 10 van die wet te oordelen over de ernst en de duur van de aan de betrokkene verweten inbreuk, moet namelijk worden vastgesteld op welk moment hij een voornamelijk leidinggevende functie bij de gecontroleerde vennootschap heeft aanvaard in de zin van § 11 van hoofdstuk 4 van die wet, waarbij artikel 22 bis, lid 1, van richtlijn 2006/43 is omgezet in nationaal recht.
- 29 Tegen deze achtergrond heeft de Helsingin hallinto-oikeus de behandeling van de zaak geschorst en het Hof de volgende prejudiciële vragen gesteld:
- „1) Dient artikel 22 bis, lid 1, van richtlijn [2006/43] aldus te worden uitgelegd dat de voornaamste vennoot een functie aanvaardt in de zin van lid 1 op het moment van het sluiten van de arbeidsovereenkomst?
- 2) Ingeval de eerste vraag ontkennend wordt beantwoord, dient artikel 22 bis, lid 1, [van deze richtlijn] dan aldus te worden uitgelegd dat de voornaamste vennoot een functie aanvaardt in de zin van lid 1 bij de aanvang van de werkzaamheden in de betrokken functie?”

Beantwoording van de prejudiciële vragen

- 30 Met zijn twee vragen, die samen moeten worden onderzocht, wenst de verwijzende rechter in wezen te vernemen of artikel 22 bis, lid 1, onder a), van richtlijn 2006/43 aldus moet worden uitgelegd dat een wettelijke auditor, zoals de voornaamste vennoot die namens een auditkantoor de wettelijke controle van financiële overzichten uitvoert, een voornamelijk leidinggevende functie bij een gecontroleerde entiteit aanvaardt in de zin van die bepaling op het moment dat hij met die entiteit een arbeidsovereenkomst voor die functie sluit of pas vanaf het moment dat hij zijn werkzaamheden in die functie daadwerkelijk begint uit te oefenen.
- 31 Vooraf zij eraan herinnerd dat artikel 22 bis, lid 1, van richtlijn 2006/43 voor de gevallen waarin een

wettelijke auditor of de voornaamste vennoot die namens een auditkantoor een wettelijke controle van financiële overzichten uitvoert door een gecontroleerde entiteit wordt aangeworven, een wachttijd instelt die naargelang het geval één jaar, of wanneer hij door een organisatie van openbaar belang wordt aangeworven, twee jaar bedraagt en die ingaat op het moment dat hij zijn werkzaamheden als wettelijke auditor of voornaamste vennoot die de wettelijke controle van financiële overzichten uitvoert, beëindigt. In deze periode is het die auditor of vennoot krachtens artikel 22 bis, lid 1, onder a), van die richtlijn niet toegestaan om een voorname leidinggevende functie in de gecontroleerde entiteit te „aanvaarden”.

- 32 Uit de door de verwijzende rechter verstrekte gegevens blijkt dat de aan het Hof gestelde vragen zijn gerezen in het kader van een geding waarin verzoeker in het hoofdgeding weliswaar niet ontkent dat hij de in casu geldende wachttijd van twee jaar niet in acht heeft genomen, maar niettemin verzoekt om verlaging van de geldboete die de bevoegde nationale autoriteit hem om die reden heeft opgelegd, aangezien hij op de dag waarop hij zijn werkzaamheden als voornaamste vennoot die de wettelijke controle van de financiële overzichten van een vennootschap uitvoert, heeft beëindigd, een arbeidsovereenkomst met die vennootschap heeft gesloten op grond waarvan hij is aangesteld als financieel directeur en lid van de raad van bestuur van die vennootschap. Volgens die autoriteit is het in dit verband niet van belang dat verzoeker in het hoofdgeding pas op een latere datum daadwerkelijk in dienst is getreden, namelijk iets meer dan zes maanden na de sluiting van die arbeidsovereenkomst en ongeveer een jaar nadat hij namens dat auditkantoor de laatste wettelijke controle van de financiële overzichten van die vennootschap had beëindigd.
- 33 Zoals hij in de verwijzingsbeslissing uitdrukkelijk vermeldt, wenst de verwijzende rechter met zijn vragen dus – aangezien de schending van de geldende wachttijd niet is betwist – uitsluitend de ernst en de duur van die inbreuk vast te stellen, waarvoor verduidelijking nodig is van de strekking van de in artikel 22 bis, lid 1, onder a), van richtlijn 2006/43 gebezigde uitdrukking „een functie aanvaarden”, teneinde te kunnen vaststellen op welk moment die inbreuk is gepleegd.
- 34 Dienaangaande zij eraan herinnerd dat volgens vaste rechtspraak van het Hof bij de uitlegging van een bepaling van het Unierecht niet alleen rekening moet worden gehouden met de bewoordingen ervan, maar ook met de context van die bepaling en de doelstellingen van de regeling waarvan zij deel uitmaakt (zie met name arrest van 6 oktober 2020, Jobcenter Krefeld, C-181/19, EU:C:2020:794, punt 61 en aldaar aangehaalde rechtspraak).
- 35 Met betrekking tot de bewoordingen van artikel 22 bis, lid 1, onder a), van richtlijn 2006/43 moet worden vastgesteld dat de in bepaalde taalversies van die bepaling gebruikte werkwoorden, zoals „nastoupit” in de Tsjechische taalversie, „übernimmt” in de Duitse taalversie, „occuper” in de Franse taalversie en „prevzeti” in de Sloveense taalversie, erop zouden kunnen wijzen dat die bepaling vereist dat de betrokkene op het punt staat om zijn werkzaamheden in die functie bij de gecontroleerde entiteit uit te oefenen dan wel die werkzaamheden daadwerkelijk uitoefent.
- 36 Andere taalversies van die bepaling wijzen er evenwel meer op dat het voor de toepassing ervan kan volstaan dat de betrokkene die functie aanvaardt door toe te zeggen om die functie uit te oefenen, zodat de sluiting van een arbeidsovereenkomst het relevante moment is waarmee in dit verband rekening moet worden gehouden. Een dergelijke uitlegging volgt met name uit de werkwoorden die worden gebruikt in het Spaans („asuma”), Italiaans („accettare”), Nederlands („aanvaardt”) en Pools („zajęli”).
- 37 Derhalve kan niet worden gekozen voor een zuiver letterlijke uitlegging van artikel 22 bis, lid 1, onder a), van richtlijn 2006/43 die is gebaseerd op een of meerdere taalversies en niet op de overige taalversies. Volgens vaste rechtspraak van het Hof kan de in een van de taalversies van een Unierechtelijke bepaling gebruikte formulering immers niet als enige grondslag voor de uitlegging van die bepaling dienen of voorrang hebben boven de andere taalversies, aangezien Unierechtelijke bepalingen uniform moeten worden uitgelegd en toegepast in het licht van de tekst in alle talen van de

Unie (zie met name arrest van 8 oktober 2020, *Combinova*, C-476/19, EU:C:2020:802, punt 31 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

- 38 Gelet op de verschillen tussen de verschillende taalversies van artikel 22 bis, lid 1, onder a), van richtlijn 2006/43 moet worden onderzocht wat de context van deze bepaling is en wat de doelstellingen zijn van de regeling waarvan zij deel uitmaakt.
- 39 Dienaangaande moet worden opgemerkt dat deze richtlijn, zoals blijkt uit artikel 1, gelezen in het licht van de overwegingen 5, 8, 9, 11 en 13 ervan, beoogt een hoge mate van harmonisatie van de voorschriften inzake de wettelijke controle van jaarrekeningen tot stand te brengen, door met name wettelijke auditors te onderwerpen aan strenge ethische normen die in het bijzonder betrekking hebben op hun integriteit, onafhankelijkheid en objectiviteit, teneinde in het belang van zowel de gecontroleerde entiteiten als derden de kwaliteit van de controles te waarborgen en zodoende bij te dragen aan een behoorlijke werking van de markten, door ervoor te zorgen dat de financiële jaarrekeningen een getrouw beeld geven van die entiteiten.
- 40 Artikel 22 bis van richtlijn 2006/43, dat in deze richtlijn is ingevoegd bij richtlijn 2014/56, past in die doelstelling, aangezien die bepaling, zoals met name blijkt uit overweging 1 van laatstgenoemde richtlijn, deel uitmaakt van een reeks voorschriften die door de Uniewetgever in hoofdstuk IV van richtlijn 2006/43, met als opschrift „Beroepsethiek, onafhankelijkheid, objectiviteit, vertrouwelijkheid en beroepsgeheim”, dat de artikelen 22 tot en met 24 van de richtlijn omvat, zijn ingevoerd teneinde door een hogere mate van harmonisatie onder meer de onafhankelijkheid van de wettelijke auditors bij het uitvoeren van hun taken te versterken.
- 41 Uit de overwegingen 6 tot en met 8 en 10 van richtlijn 2014/56 blijkt dat deze voorschriften in wezen ertoe strekken om, ten eerste, ervoor te zorgen dat wettelijke auditors niet zijn betrokken bij de interne besluitvorming van de gecontroleerde entiteiten en dat belangenconflicten worden vermeden door wettelijke auditors geen controles uit te laten voeren van entiteiten waarin zij een zakelijk of financieel belang hebben en, ten tweede, die auditors te beschermen tegen bemoeienis van de eigenaren, aandeelhouders of leidinggevendenden van het auditkantoor waarvoor zij werkzaam zijn, teneinde de kwaliteit en de integriteit van die auditors te waarborgen door iedere inmenging die de uitkomst van hun controle in de in artikel 28 van richtlijn 2006/43 genoemde controleverklaring direct of indirect kan beïnvloeden te voorkomen, en derhalve de betrouwbaarheid daarvan voor de gecontroleerde entiteit en derden te garanderen overeenkomstig het in punt 39 van dit arrest genoemde doel van deze richtlijn.
- 42 Hieruit blijkt dat het vereiste van onafhankelijkheid niet alleen een intern aspect heeft, doordat het de betrouwbaarheid van de door de wettelijke auditor uitgevoerde controle voor de gecontroleerde entiteit beoogt te verzekeren, maar eveneens een extern aspect, doordat het ertoe strekt dat derden, zoals de schuldeisers en de investeerders, hun vertrouwen in de betrouwbaarheid van die controle behouden. Dit externe aspect is des te meer van belang aangezien dat vertrouwen onmisbaar is voor de bescherming van de waarde van de deelnemingen van de vennoten en aandeelhouders en bijgevolg voor de behoorlijke werking van de markten in hun geheel voor investeerders. De wettelijke controles moeten dus niet alleen betrouwbaar zijn, maar ook door derden als zodanig worden beschouwd.
- 43 Vanuit dit tweeledige – interne en externe – perspectief heeft de Uniewetgever, zoals met name blijkt uit overweging 8 van richtlijn 2014/56, verboden dat een wettelijke auditor taken op leidinggevend of bestuurlijk niveau bij een gecontroleerde entiteit aanvaardt tijdens de periode waarop de controleverklaring betrekking heeft, maar ook, zoals blijkt uit artikel 22 bis, lid 1, van richtlijn 2006/43, gedurende een passende periode na de beëindiging van zijn taken als wettelijke auditor of voornaamste vennoot die de wettelijke controle van financiële overzichten uitvoert.
- 44 Zoals de advocaat-generaal in de punten 52 tot en met 55 van zijn conclusie in wezen heeft opgemerkt,

is dat verbod bedoeld om bij de wettelijke auditor zoveel mogelijk elke drijfveer weg te nemen om zijn dienstverband met een gecontroleerde entiteit voor te bereiden of aan te gaan terwijl hij voor die entiteit de wettelijke controle van de financiële overzichten uitvoert en ook tijdens een bepaalde daaropvolgende periode. In het bijzonder wil de Uniewetgever met dat verbod voorkomen dat die auditor in de verleiding komt om zijn eigen – huidige of toekomstige – belangen na te streven door voor die entiteit een gunstige controleverklaring uit te brengen, waarvoor hij op korte of middellange termijn door die vennootschap wordt beloond met een voorname leidinggevende functie.

- 45 Vastgesteld moet worden dat het loutere bestaan van een contractuele relatie tussen een wettelijke auditor en een gecontroleerde vennootschap, dan wel het aangaan van onderhandelingen daarvoor, niet alleen kan leiden tot een belangenconflict maar daar bovendien de schijn van kan geven.
- 46 Zoals de Europese Commissie in haar schriftelijke opmerkingen terecht stelt, kan die contractuele relatie namelijk, gelet op de daaruit voortvloeiende verplichtingen van loyaliteit en goede trouw en de band die zij tussen de betrokken partijen lijkt te creëren, door derden worden opgevat als een factor die de controle van de gecontroleerde entiteit door de betrokken wettelijke auditor kan beïnvloeden of heeft beïnvloed en derhalve het vertrouwen van die derden in de betrouwbaarheid van de uitkomst van die controle aantasten.
- 47 In het bijzonder zij er in dit verband op gewezen dat, zelfs wanneer een wettelijke auditor of de voornaamste vennoot zijn taken in het kader van de wettelijke controle van de financiële overzichten van een bepaalde entiteit heeft beëindigd, het feit dat er wordt onderhandeld over een contractuele relatie tussen die auditor of vennoot en die entiteit of dat die relatie wordt aangegaan, achteraf twijfel kan opwekken bij derden met betrekking tot de kwaliteit en de integriteit van de controle die voorafgaand aan de beëindiging van die taken van die auditor of vennoot is uitgevoerd.
- 48 Met name gelet op het belang van de wijze waarop derden aankijken tegen de onafhankelijkheid van een wettelijke auditor, moet er dan ook van worden uitgegaan dat deze auditor een functie bij een gecontroleerde entiteit aanvaardt in de zin van artikel 22 bis, lid 1, onder a), van richtlijn 2006/43 vanaf het moment dat hij een contractuele relatie met die entiteit aangaat, ook al is die auditor nog niet daadwerkelijk begonnen met zijn werkzaamheden in die functie bij die entiteit.
- 49 Deze uitlegging is in overeenstemming met de bepalingen van artikel 22 van richtlijn 2006/43, die specifiek tot doel hebben de contouren van de onafhankelijkheid van wettelijke auditors af te bakenen en in het licht waarvan de strekking van artikel 22 bis, lid 1, van die richtlijn moet worden bepaald, aangezien al deze bepalingen, zoals reeds uit punt 40 van dit arrest blijkt, door de Uniewetgever zijn vastgesteld om die onafhankelijkheid te versterken.
- 50 In lid 1 van artikel 22 is namelijk bepaald dat de lidstaten, om te voorkomen dat een wettelijke auditor betrokken is bij het besluitvormingsproces van een gecontroleerde entiteit, erop moeten toezien dat alle redelijkerwijs te verwachten maatregelen worden genomen om te voorkomen dat er tussen die auditor en die entiteit een belangenconflict ontstaat dat met name kan voortkomen uit een bestaande of potentiële directe of indirecte financiële, persoonlijke, zakelijke of arbeidsrelatie „op grond waarvan een objectieve, redelijke en geïnformeerde derde partij zou concluderen” dat de onafhankelijkheid van die auditor in het gedrang komt.
- 51 Daarnaast dienen de lidstaten er krachtens lid 4, onder c), van artikel 22 voor te zorgen dat wettelijke auditors niet deelnemen aan een wettelijke controle van het financieel overzicht van een gecontroleerde entiteit indien zij in de periode waarin de wettelijke controle wordt uitgevoerd een dienstverband bij de gecontroleerde entiteit hebben gehad of daarmee een zakelijke of andere relatie hebben gehad „die een belangenconflict kan veroorzaken of over het algemeen kan worden opgevat als een belangenconflict veroorzakend”.

- 52 Voorts volgt uit lid 5 van artikel 22 dat een wettelijke auditor geen geschenken of gunsten mag vragen of accepteren van een gecontroleerde entiteit wanneer een objectieve, redelijke en geïnformeerde derde de waarde daarvan niet als verwaarloosbaar of als onbeduidend „zou beschouwen”.
- 53 Zoals de advocaat-generaal in punt 69 van zijn conclusie heeft opgemerkt, komt uit deze bepalingen duidelijk naar voren dat een relatie die nu of in de toekomst een belangenconflict kan veroorzaken, de betrouwbaarheid van de uitkomst van een wettelijke controle volgens de Uniewetgever net zo zeer aantast als een relatie die door derden redelijkerwijs wordt gepercipieerd als een mogelijke bron van een dergelijk belangenconflict.
- 54 Gelet op alle voorgaande overwegingen dient op de gestelde vragen te worden geantwoord dat artikel 22 bis, lid 1, onder a), van richtlijn 2006/43 aldus moet worden uitgelegd dat een wettelijke auditor, zoals de voornaamste vennoot die namens een auditkantoor de wettelijke controle van financiële overzichten uitvoert, een voorname leidinggevende functie bij een gecontroleerde entiteit aanvaardt in de zin van die bepaling op het moment dat hij met die entiteit een arbeidsovereenkomst voor die functie sluit, ook al is hij nog niet begonnen zijn werkzaamheden in die functie daadwerkelijk uit te oefenen.

Kosten

- 55 Ten aanzien van de partijen in het hoofdgeding is de procedure als een aldaar gerezen incident te beschouwen, zodat de verwijzende rechter over de kosten heeft te beslissen. De door anderen wegens indiening van hun opmerkingen bij het Hof gemaakte kosten komen niet voor vergoeding in aanmerking.

Het Hof (Vijfde kamer) verklaart voor recht:

Artikel 22 bis, lid 1, onder a), van richtlijn 2006/43/EG van het Europees Parlement en de Raad van 17 mei 2006 betreffende de wettelijke controles van jaarrekeningen en geconsolideerde jaarrekeningen, tot wijziging van de richtlijnen 78/660/EEG en 83/349/EEG van de Raad en houdende intrekking van richtlijn 84/253/EEG van de Raad, zoals gewijzigd bij richtlijn 2014/56/EU van het Europees Parlement en de Raad van 16 april 2014, moet aldus worden uitgelegd dat een wettelijke auditor, zoals de voornaamste vennoot die namens een auditkantoor de wettelijke controle van financiële overzichten uitvoert, een voorname leidinggevende functie bij een gecontroleerde entiteit aanvaardt in de zin van die bepaling op het moment dat hij met die entiteit een arbeidsovereenkomst voor die functie sluit, ook al is hij nog niet begonnen zijn werkzaamheden in die functie daadwerkelijk uit te oefenen.

ondertekeningen

* Procestaal: Fins.