



Jurisprudentie

CONCLUSIE VAN ADVOCaat-GENERAAL
M. CAMPOS SÁNCHEZ-BORDONA
van 10 december 2020¹

Zaak C-950/19

A

**in tegenwoordigheid van:
Patentti- ja rekisterihallituksien tilintarkastuslautakunta**

[verzoek van de Helsingin hallinto-oikeus (bestuursrechter Helsinki, Finland) om een prejudiciële beslissing]

„Prejudiciële verwijzing – Auditors – Richtlijn 2006/43/EG – Artikel 22 bis – Wachtijd voor de indiensttreding van voormalige auditors bij de gecontroleerde vennootschap – Schending van het verbod op aanvaarding van een voorname leidinggevende functie bij de gecontroleerde vennootschap – Onafhankelijkheid van auditors”

1. Richtlijn 2006/43/EG² bepaalt dat auditors onafhankelijk moeten zijn van de gecontroleerde entiteit en niet mogen deelnemen aan het besluitvormingsproces van die entiteit.

2. Een van de wettelijke bepalingen om deze onafhankelijkheid te waarborgen, is in 2014 vastgesteld bij richtlijn 2014/56/EU³, die in richtlijn 2006/43 een nieuwe bepaling heeft ingevoegd, namelijk artikel 22 bis, dat bepaalt dat de „voornaamste vennoot die namens een auditkantoor een wettelijke controle van financiële overzichten uitvoert”⁴ gedurende een bepaalde periode geen voorname leidinggevende functie in de gecontroleerde entiteit mag aanvaarden.⁵

3. Sinds dat jaar is dit verbod, dat tevoren logischerwijs gold gedurende de periode waarin de voornaamste vennoot hoofverantwoordelijke was voor de wettelijke controle van de rekeningen van de gecontroleerde onderneming, uitgebreid met een periode (van respectievelijk twee of één

¹ Oorspronkelijke taal: Spaans.

² Richtlijn 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).

³ Richtlijn van het Europees Parlement en de Raad van 16 april 2014 tot wijziging van richtlijn 2006/43/EG betreffende de wettelijke controles van jaarrekeningen en geconsolideerde jaarrekeningen (PB 2014, L 158, blz. 196).

⁴ Artikel 22 bis voorziet in twee categorieën personen: a) de auditors en voornaamste vennoten van een auditkantoor; en b) de overige vennoten van auditkantoren en de werknemers. De persoon aan wie in casu een sanctie is opgelegd, behoorde tot de eerste van die categorieën.

⁵ De regel was reeds opgenomen in de oorspronkelijke versie van richtlijn 2006/43 (artikel 42, lid 3), maar zag alleen op organisaties van openbaar belang. Vanaf 2014 is hij ook van toepassing op de andere entiteiten waarvan de financiële overzichten aan wettelijke controle zijn onderworpen.

jaar, al naargelang het gaat om entiteiten van openbaar belang of niet)⁶ na de neerlegging door de betrokkene van zijn functie als voornaamste vennoot die namens een auditkantoor een wettelijke controle van financiële overzichten uitvoert.

4. In casu is de „voornaamste vennoot” van een auditkantoor vóór de beëindiging van zijn optreden als voornaamste vennoot die namens het auditkantoor de wettelijke controle van financiële overzichten uitvoerde, bij de betrokken gecontroleerde vennootschap in dienst genomen voor een belangrijke leidinggevende functie.

5. Nadat het bevoegde orgaan (het auditcomité)⁷ dat gedrag had bestraft, heeft de auditor de hem opgelegde geldboete bij de verwijzende rechter betwist. Laatstgenoemde heeft het Hof verzocht om een prejudiciële beslissing over de uitlegging van artikel 22 bis, lid 1, onder a), van richtlijn 2006/43.

6. Het antwoord van het Hof zal de verwijzende rechter in staat stellen te bepalen of de aanvaarding van de functie in de gecontroleerde onderneming plaatsvindt op het moment waarop de voornaamste vennoot met die onderneming een arbeidsovereenkomst sluit of pas op het moment waarop hij de werkzaamheden in de leidinggevende functie daadwerkelijk begint uit te voeren.

I. Toepasselijke bepalingen

A. *Unierecht. Richtlijn 2006/43*

7. Artikel 2 („Definities”) van richtlijn 2006/43 bepaalt:

„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

⁶ Volgens de verwijzingsbeslissing bedroeg de periode in de onderhavige zaak twee jaar, zodat kan worden aangenomen dat de gecontroleerde onderneming van openbaar belang was.

⁷ Dat comité is een officieel orgaan van de Patentti- ja rekisterihallituksen tilintarkastuslautakunta (bureau voor intellectuele eigendom, Finland).

- 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”.

8. Artikel 22 („Onafhankelijkheid en objectiviteit”) van richtlijn 2006/43 luidt:

„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, leidinggevend, 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.

2. De lidstaten dragen er zorg voor dat wettelijke auditors, auditkantoren, hun voornaamste vennoten, hun werknemers, alsmede alle overige natuurlijke personen van wie de diensten ter beschikking van of onder het beheer van een wettelijke auditor of auditkantoor zijn gesteld en die direct betrokken zijn bij wettelijke controlewerkzaamheden, en personen die nauw met hen gelieerd zijn in de betekenis van artikel 1, lid 2, van richtlijn 2004/72/EG van de Commissie [...], geen materieel en rechtstreeks financieel belang mogen genieten of bezitten in of financiële

instrumenten mogen kopen of verkopen die worden uitgegeven, gegarandeerd of anderszins ondersteund door een gecontroleerde entiteit binnen hun gebied van wettelijke controlewerkzaamheden, met uitzondering van rechten van deelneming in instellingen voor gediversifieerde collectieve belegging, met inbegrip van beheerde fondsen zoals pensioenfondsen of levensverzekeringen, noch betrokken zijn bij het sluiten van een transactie in dergelijke financiële instrumenten.

3. De lidstaten zien erop toe dat een wettelijke auditor of een auditkantoor alle aanzienlijke bedreigingen voor zijn onafhankelijkheid en de veiligheidsmaatregelen die zijn genomen om deze bedreigingen in te perken, onderbouwt in de controledocumenten.

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:

- a) andere financiële instrumenten van de gecontroleerde entiteit bezitten dan rechten van deelneming in instellingen voor gediversifieerde collectieve belegging;
- b) financiële instrumenten bezitten van een entiteit die verbonden is met een gecontroleerde entiteit waarvan de eigendom een belangenconflict kan veroorzaken of over het algemeen kan worden opgevat als een belangenconflict veroorzakend, met uitzondering van rechten van deelneming in instellingen voor gediversifieerde collectieve belegging;
- 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.

6. Indien een gecontroleerde entiteit tijdens de periode waarop de financiële overzichten betrekking hebben wordt overgenomen door, fuseert met, of het eigendom verwerft van een andere entiteit, identificeert en evalueert de wettelijke auditor of het auditkantoor alle huidige en recente belangen en relaties, met inbegrip van aan die entiteit verstrekte niet-controlediensten waardoor, met inachtneming van de getroffen veiligheidsmaatregelen, zijn onafhankelijkheid en zijn bevoegdheid om de wettelijke controle voort te zetten na de ingangsdatum van de fusie of overname zou kunnen worden aangetast.

De wettelijke auditor of het auditkantoor treft zo snel mogelijk, en in elk geval binnen drie maanden, alle nodige maatregelen ter beëindiging van eventuele bestaande belangen of relaties waardoor zijn onafhankelijkheid zou worden aangetast, en treft voor zover mogelijk veiligheidsmaatregelen ter beperking van elke bedreiging van zijn onafhankelijkheid door belangen en relaties in het heden en het verleden.”

9. Artikel 22 bis („Dienstverband van voormalige wettelijke auditors of van werknemers van wettelijke auditors of auditkantoren bij gecontroleerde entiteiten”) van richtlijn 2006/43 bepaalt:

„1. 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.

2. De lidstaten zorgen ervoor dat werknemers en vennoten die niet behoren tot de voornaamste vennoten van een wettelijke auditor of een auditkantoor en die een wettelijke controle van financiële overzichten uitvoeren, alsmede andere natuurlijke personen van wie diensten ter beschikking of onder beheer van een dergelijke wettelijke auditor of een dergelijk auditkantoor worden gesteld, wanneer deze werknemers, vennoten of andere natuurlijke personen persoonlijk toegelaten zijn als wettelijke auditors, pas functies als bedoeld in lid 1, onder a), b) en c), aanvaarden nadat een periode van ten minste één jaar is verstreken sinds hij of zij direct betrokken was bij de wettelijke controleopdracht.”

10. Artikel 22 ter („Vorbereiding van de wettelijke controle en de beoordeling van bedreigingen voor de onafhankelijkheid”) van richtlijn 2006/43 bepaalt:

„De lidstaten zien erop toe dat een wettelijke auditor of een auditkantoor alvorens een opdracht voor een wettelijke controle te aanvaarden of te verlengen, een evaluatie uitvoert en documentatie beschikbaar heeft betreffende de volgende punten:

- of hij, zij of het voldoet aan de eisen van artikel 22 van deze richtlijn;

[...]”

B. Fins recht. Tilintarkastuslaki 1141/2015 van 18 september 2015

11. Ingevolge hoofdstuk 4, § 11, eerste alinea, van de tilintarkastuslaki 1141/2015⁸ mag een 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 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;

⁸ Wet 1141/2015 van 18 september 2015 op de controle van de rekeningen; hierna: „tilintarkastuslaki”.

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.

12. Volgens hoofdstuk 4, § 11, tweede alinea, van de tilintarkastuslaki bedraagt de termijn twee jaar indien de gecontroleerde entiteit een onderneming van openbaar belang is.

13. Ingevolge hoofdstuk 10, § 5, eerste alinea, van de tilintarkastuslaki kan het auditcomité een geldboete opleggen wanneer de auditor de in § 11 van die wet bedoelde termijnen met betrekking tot zijn indiensttreding bij de gecontroleerde entiteit niet heeft nageleefd. Volgens § 5, tweede alinea, van de tilintarkastuslaki bedraagt de geldboete ten hoogste 50 000 EUR.

14. Hoofdstuk 10, § 7, eerste alinea, van de tilintarkastuslaki bepaalt dat bij de vaststelling van de sanctie rekening wordt gehouden met alle relevante omstandigheden. Deze zijn:

- 1) de ernst en de duur van de inbreuk;
- 2) de mate van verantwoordelijkheid van de auditor;
- 3) de mate waarin de auditor meewerkt met de bevoegde autoriteit;
- 4) de eerdere aan de auditor opgelegde sancties;
- 5) de omvang van de schade of het verlies als gevolg van het handelen of nalaten.

15. In hoofdstuk 10, § 7, tweede alinea, van de tilintarkastuslaki is bepaald dat bij de vaststelling van de hoogte van de geldboete, naast de in de eerste alinea genoemde omstandigheden, rekening wordt gehouden met:

- 1) de financiële situatie van de auditor;
- 2) het door de auditor verkregen voordeel.

II. Feiten en prejudiciële vragen

16. KHT A (hierna: „voornaamste vennoot”) werkte sinds 2014 als voornaamste vennoot van auditkantoor Y Oy (hierna: „auditkantoor”).

17. Op 5 februari 2018 heeft de voornaamste vennoot in het kader van de dienstverrichting van het auditkantoor jegens onderneming X Oyj (hierna: „gecontroleerde vennootschap”) de controleverklaring betreffende de jaarrekening van deze laatste entiteit voor het boekjaar 2017 ondertekend.

18. Op 12 juli 2018 heeft de voornaamste vennoot een arbeidsovereenkomst gesloten met de gecontroleerde vennootschap, waarbij hij werd aangesteld als financieel directeur en lid van de raad van bestuur.

19. Volgens een bepaling in die overeenkomst zou de voornaamste vennoot die leidinggevende functies pas in februari 2019 daadwerkelijk gaan uitoefenen. De ondertekening van de overeenkomst is bij beursbericht bekendgemaakt.

20. Op 31 augustus 2018 heeft de voornaamste vennoot zijn functie bij het auditkantoor beëindigd. Het auditcomité werd daarvan op dezelfde dag bij nota op de hoogte gebracht.

21. De gecontroleerde vennootschap heeft schriftelijk bevestigd dat de voornaamste vennoot vóór de publicatie van de controleverklaring voor het boekjaar 2018 bij haar geen voorname leidinggevende functie zou bekleden, noch de taak van verantwoordelijke voor de financiën of de verslaglegging zou uitoefenen.

22. Bij besluit van 13 november 2018 heeft het auditcomité de voornaamste vennoot een geldboete van 50 000 EUR opgelegd wegens niet-naleving van de verbodstermijn van hoofdstuk 4, § 11, van de tilintarkastuslaki.

23. In februari 2019, na de ondertekening van de jaarrekening van de gecontroleerde vennootschap voor het boekjaar 2018, is de voornaamste vennoot overeenkomstig het bepaalde in de arbeidsovereenkomst begonnen met de uitoefening van zijn leidinggevende functies bij die onderneming.

24. De voornaamste vennoot is bij de Helsingin hallinto-oikeus (bestuursrechter Helsinki, Finland) opgekomen tegen het sanctiebesluit.

25. Uit de verwijzingsbeslissing blijkt dat hij met zijn beroep niet opkomt tegen de schending van het verbod, maar tegen de ernst van de schending en het bedrag van de opgelegde geldboete. Volgens de voornaamste vennoot moest die geldboete ten minste tot de helft van het bedrag ervan worden verlaagd.

26. Verzoeker heeft ter onderbouwing van zijn beroep de volgende argumenten aangevoerd⁹:

- Hij heeft meegewerkt met de bestuurlijke autoriteiten en op transparante wijze gecommuniceerd over de omstandigheden die tot de sanctie hebben geleid;
- De aanvaarding van de functie heeft plaatsgevonden bij de aanvang van de werkzaamheden in de functie bij de gecontroleerde vennootschap (februari 2019) en niet bij het sluiten van de arbeidsovereenkomst. Hij heeft dan ook pas vanaf februari 2019 in strijd met de verbodsperiode gehandeld.
- Sinds de ondertekening van de controleverklaring voor het boekjaar 2017 (februari 2018) was verzoeker niet meer in staat om de controle van de jaarrekening van de gecontroleerde vennootschap te beïnvloeden. Derhalve moet de verbodsperiode dus worden geacht op dat moment te zijn ingegaan.
- De verandering van auditor voor het boekjaar 2018, zoals blijkt uit de inschrijving in het handelsregister, en het feit dat de voornaamste vennoot de functie van financieel directeur in de gecontroleerde vennootschap pas na de ondertekening van de jaarrekening van 2018 van die vennootschap is beginnen uit te oefenen, wijzen erop dat de benoeming tot financieel directeur van die vennootschap geen enkel gevaar opleverde voor de onafhankelijkheid van de wettelijke controle.

⁹ Punten 4, 5 en 6 van de verwijzingsbeslissing.

27. Het auditcomité heeft als verweer tegen het beroep het volgende aangevoerd¹⁰:

- De verbodsperiode is niet ingegaan bij de ondertekening van de jaarrekening van 2017, maar op 12 juli 2018, bij het sluiten van de arbeidsovereenkomst.
- De voornaamste vennoot heeft de functie aanvaard bij het sluiten van de arbeidsovereenkomst met de gecontroleerde vennootschap. Het betrokken verbod ziet met name op de waarborging van de onafhankelijkheid van de auditor, welke onafhankelijkheid ook vanuit extern oogpunt moet worden beoordeeld.
- Het sluiten van de arbeidsovereenkomst is een zichtbare factor, die het gedrag en de verwachtingen van de persoon die deze sluit, zijn werkgever en de aandeelhouders rechtstreeks beïnvloedt.
- Bij het opleggen van de sanctie zijn alle omstandigheden waarin de tilintarkastuslaki voorziet, in aanmerking genomen.

28. In deze context heeft de Helsingin hallinto-oikeus het Hof verzocht om een prejudiciële beslissing over de volgende vragen:

- „1) Dient artikel 22 bis, lid 1, van richtlijn 2006/43 (ingevoegd bij richtlijn 2014/56) 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, 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?”

III. Procedure bij het Hof

29. Het verzoek om een prejudiciële beslissing is op 17 december 2019 ingekomen bij het Hof.

30. Alleen de Commissie heeft schriftelijke opmerkingen ingediend. Het houden van een terechtzitting werd niet noodzakelijk geacht.

IV. Beoordeling

A. *Precisering vooraf*

31. De verwijzende rechter vraagt zich af hoe de bewoordingen die in artikel 22 bis, lid 1, onder a), van richtlijn 2006/43 worden gebruikt om een van de aan auditors opgelegde verboden te omschrijven, moeten worden uitgelegd.

¹⁰ Punten 7, 8 en 9 van de verwijzingsbeslissing.

32. Zoals hierboven is uiteengezet, verbiedt die bepaling de voornaamste vennoot die namens een auditkantoor een wettelijke controle van financiële overzichten uitvoert om gedurende een bepaalde periode nadat hij niet langer als voornaamste vennoot optreedt, in de gecontroleerde entiteit „een voorname leidinggevende functie [...] [te aanvaarden]”.¹¹

33. De prejudiciële vraag (die weliswaar uit twee delen bestaat, maar in feite betrekking heeft op één enkel punt van twijfel) is zeer precies en heeft alleen tot doel te achterhalen op welke datum de functie als *aanvaard* moet worden beschouwd: op de datum waarop de voornaamste vennoot de overeenkomst met de gecontroleerde vennootschap heeft gesloten (juli 2018) of op de datum waarop hij zijn functie in die vennootschap is beginnen uit te oefenen (februari 2019).

34. Uit de beschrijving van de feiten in de verwijzingsbeslissing blijkt dat de keuze van de ene dan wel de andere datum geen gevolgen heeft voor de erkenning dat er sprake is geweest van een schending waarvoor een sanctie kan worden opgelegd. De voornaamste vennoot vraagt niet om de opgelegde geldboete nietig te verklaren, maar om deze te verlagen, waardoor hij impliciet toegeeft dat de schending in elk geval heeft plaatsgevonden.

35. De beoordeling van de relevante datum lijkt dus alleen van belang te zijn als factor bij de vaststelling van het bedrag van de geldboete overeenkomstig § 7, eerste alinea, hoofdstuk 10, van de tilintarkastuslaki.

B. Algemene context van richtlijn 2006/43

36. De geharmoniseerde regeling voor de controle van financiële overzichten vindt haar oorsprong in het Verdrag tot oprichting van de Europese Economische Gemeenschap, waarin is overeengekomen dat de Raad en de Commissie hun taken zullen uitoefenen door, voor zover nodig, de waarborgen te coördineren welke in de lidstaten worden verlangd van de rechtspersonen om de belangen te beschermen zowel van de deelnemers in die rechtspersonen als van derden.¹²

37. Op die rechtsgrondslag zijn de Vierde¹³, de Zevende¹⁴ en de Achtste¹⁵ richtlijn van de Raad vastgesteld, waarin respectievelijk de geharmoniseerde minimuminhoud van de jaarrekening en de geconsolideerde jaarrekening en de voorwaarden voor de goedkeuring van de met de wettelijke controle belaste accountants in de interne markt zijn bepaald.

38. Bij de Achtste richtlijn zijn de eerste bepalingen inzake de onafhankelijkheid van auditors ingevoerd: de „onafhankelijkheid en betrouwbaarheid” van de voor wettelijke controle van boekhoudbescheiden bevoegde personen moest worden gewaarborgd.¹⁶

¹¹ De partijen in het geding hebben gediscussieerd over het moment waarop „niet langer [wordt opgetreden] als wettelijke auditor of voornaamste vennoot” als dies a quo voor de berekening van de verbodsperiode, maar de verwijzende rechter uit geen bezorgdheid over dit aspect en het verzoek om een prejudiciële beslissing heeft er geen betrekking op.

¹² Artikel 54, lid 3, onder g).

¹³ Vierde richtlijn (78/660/EEG) van de Raad van 25 juli 1978 op de grondslag van artikel 54, lid 3, onder g), van het Verdrag betreffende de jaarrekening van bepaalde vennootschapsvormen (PB 1978, L 222, blz. 11).

¹⁴ Zevende richtlijn (83/349/EEG) van de Raad van 13 juni 1983 op de grondslag van artikel 54, lid 3, onder g), van het Verdrag betreffende de geconsolideerde jaarrekening (PB 1983, L 193, blz. 1).

¹⁵ Achtste richtlijn (84/253/EEG) van de Raad van 10 april 1984 op de grondslag van artikel 54, lid 3, onder g), van het Verdrag inzake de toelating van personen, belast met de wettelijke controle van boekhoudbescheiden (PB 1984, L 126, blz. 20).

¹⁶ Die verklaring in de derde overweging komt tot uiting in artikel 3 (wat de betrouwbaarheid betreft) en in de artikelen 24 en 27 (wat de onafhankelijkheid betreft) van de Achtste richtlijn.

39. In de daaropvolgende jaren heeft de Commissie de onafhankelijkheid van de auditors door middel van verschillende mededelingen, initiatieven en niet-bindende instrumenten¹⁷ gestimuleerd en aldus de geschikte randvoorwaarden voor de vaststelling van richtlijn 2006/43 gecreëerd.¹⁸

40. In de oorspronkelijke versie van richtlijn 2006/43 werd de onafhankelijkheid van de auditor reeds in detail geregeld. Een deel van hoofdstuk IV („Beroepsethiek, onafhankelijkheid, objectiviteit, vertrouwelijkheid en beroepsgeheim”) ervan was daaraan gewijd.¹⁹

41. Diezelfde oorspronkelijke versie van richtlijn 2006/43 voorzag in de in het hoofdgeding aan de orde zijnde verbodsperiode, maar dan in hoofdstuk X („Bijzondere bepalingen betreffende de wettelijke controles van de jaarrekeningen van organisaties van openbaar belang”).²⁰

42. De huidige versie van richtlijn 2006/43 vloeit voort uit de herziening door richtlijn 2014/56, waarbij artikel 22 is gewijzigd en een nieuw artikel 22 bis is ingevoegd, waarvan de verwijzende rechter om uitlegging verzoekt.²¹ Naast regels die de betrouwbaarheid van auditors moeten beschermen, bevat zij regels die specifiek zien op de waarborging van hun onafhankelijkheid.

C. Artikel 22 bis van richtlijn 2006/43

43. Artikel 22 bis concretiseert overweging 8 van richtlijn 2014/56, waarin staat te lezen dat „[w]ettelijke auditors[...] pas taken op leidinggevend of bestuurlijk niveau bij de gecontroleerde entiteit [mogen] aanvaarden, nadat een passende periode is verstreken na afloop van de controleopdracht”.

44. De opsomming met verboden in artikel 22 bis, lid 1, van richtlijn 2006/43 omvat het verbod voor de auditor om „een voornamen leidinggevende functie in de gecontroleerde entiteit [te aanvaarden]” [onder a)]. De prejudiciële vraag strekt ertoe de twijfel weg te nemen over het moment waarop die *aanvaarding* van de leidinggevende functie plaatsvindt.

¹⁷ Zie groenboek van de Commissie van 24 juli 1996 – De rol, de positie en de aansprakelijkheid van de met de wettelijke controle belaste accountant in de Europese Unie (PB 1996, C 321, blz. 1); mededeling van de Commissie betreffende de wettelijke controle in de Europese Unie: verdere maatregelen (PB 1998, C 143, blz. 12); aanbeveling van de Commissie van 16 mei 2002 – Onafhankelijkheid van de met de wettelijke controle belaste accountant in de EU: basisbeginselen (PB 2002, L 191, blz. 22; hierna: „aanbeveling van de Commissie”); of mededeling van de Commissie van 21 mei 2003 – Versterking van de wettelijke accountantscontrole in de EU (PB 2003, C 236, blz. 2).

¹⁸ Zo heeft de Commissie dit gerechtvaardigd in het voorstel voor richtlijn 2006/43 [voorstel voor een richtlijn van het Europees Parlement en de Raad betreffende de wettelijke accountantscontrole van jaarrekeningen en geconsolideerde jaarrekeningen en tot wijziging van de richtlijnen 78/660/EEG en 83/349/EEG van de Raad (COM/2004/0177)].

¹⁹ In de nieuwe wetgeving werd het beleid inzake wettelijke controle bijgesteld ten gevolge van de toen „recente golf van schandalen in de Verenigde Staten en de Europese Unie [die] [...] nog maar eens [hadden] aangetoond welke belangrijke rol de wettelijke accountantscontrole [vervulde] bij het waarborgen van de geloofwaardigheid en betrouwbaarheid van jaarrekeningen van vennootschappen”. Die schandalen hadden in de Verenigde Staten van Amerika geleid tot de vaststelling van de „Sarbanes-Oxley Act of 2002”, die voorziet in een sterkere regelgevende en toezichthoudende inhoud voor het verrichten van wettelijke controlediensten. Een van de maatregelen in die wet is de invoering van een verbodsperiode („cooling-off period”) die vergelijkbaar is met de in casu aan de orde zijnde periode.

²⁰ Volgens artikel 42, lid 3, mag „[d]e wettelijke auditor of de voornaamste vennoot die namens een auditkantoor een wettelijke controle van de jaarrekeningen uitvoert, [...] pas een centrale leidinggevende functie in de gecontroleerde entiteit aanvaarden nadat een periode van ten minste twee jaar is verstreken sinds hij of zij zich als wettelijke auditor of voornaamste vennoot uit de controleopdracht heeft teruggetrokken”.

²¹ De herziene versie van artikel 22 verlangt de onafhankelijkheid van de auditor „zowel gedurende de periode waarop de te controleren financiële overzichten betrekking hebben als gedurende de periode waarin de wettelijke controle wordt uitgevoerd”, en zet de verplichtingen van de accountant in geval van mogelijke bedreigingen voor zijn onafhankelijkheid meer in detail uiteen.

1. Letterlijke uitlegging

45. Een letterlijke uitlegging van die bepaling, waarvan de bewoordingen in de verschillende taalversies sterk verschillen, levert geen sluitende resultaten op.

46. De bewoordingen van sommige van die versies lijken te pleiten voor een uitlegging waarbij de nadruk komt te liggen op de *daadwerkelijke uitoefening* van de leidinggevende functie, en niet op het moment waarop de auditor door het sluiten van zijn overeenkomst met de gecontroleerde vennootschap ermee instemt om voor die vennootschap te werken.²²

47. Andere versies lijken daarentegen voor het tegenovergestelde standpunt te pleiten, aangezien zij niet verlangen dat de leidinggevende functie in dienst van de gecontroleerde onderneming daadwerkelijk wordt uitgeoefend, maar het voldoende achten dat de functie contractueel is aanvaard.²³

48. Gelet op de verschillen tussen de taalversies kan dus niet worden uitgegaan van de letterlijke strekking van slechts één daarvan om daaruit de werkelijke betekenis van de bepaling af te leiden.²⁴

49. Derhalve moet worden teruggevallen op de andere gebruikelijke uitleggingscriteria van het Hof²⁵, dat wil zeggen de doelstelling van de bepaling en de context waarvan zij deel uitmaakt.

2. Teleologische uitlegging

50. De Commissie²⁶ en het auditcomité²⁷ zijn het eens over het belang van de externe perceptie van de onafhankelijkheid van auditors en pleiten voor een – in essentie – teleologische uitlegging van artikel 22 bis van richtlijn 2006/43.

51. Zij wijzen erop dat de verbodsperiode bedoeld is om die onafhankelijkheid te waarborgen, die relevant is vanuit intern oogpunt (relaties tussen de auditor en de gecontroleerde vennootschap) en vanuit extern oogpunt: het publiek heeft vertrouwen in de onafhankelijkheid van de auditor, wat niet het geval zal zijn als deze tijdens de controleopdracht of onmiddellijk (dan wel binnen een korte periode) nadat hij zijn functie als voornaamste vennoot heeft neergelegd, een leidinggevende functie in de gecontroleerde vennootschap kan aanvaarden.

²² Zie in die zin de Franse versie („occuper un poste”).

²³ Met name blijkt uit de Italiaanse versie („accettare una funzione dirigenziale di rilievo nell'ente sottoposto a revisione”) dat de *aanvaarding* van de functie voldoende is en dat de daadwerkelijke uitoefening ervan niet noodzakelijk is. De bewoordingen in de Spaanse versie („asuma un cargo directivo importante en la entidad auditada”) of de Portugese versie („assume posições de gestão fundamentais na entidade auditada”) kunnen ook worden uitgelegd als een loutere aanvaarding van de functie. Het werkwoord „vastaanottaa” in de Finse versie zou ook een betekenis van aanvaarden mogelijk maken die meer aansluit bij die van het Duits („übernehmen”) en het Engels („take up a key management position”) in die respectieve taalversies.

²⁴ Volgens vaste rechtspraak van het Hof kan een zuiver letterlijke uitlegging van een of meer taalversies van een meertalige tekst van het Unierecht niet zonder meer de overhand krijgen op de overige taalversies, aangezien de eenvormige toepassing van de bepalingen van het Unierecht vereist dat zij in het licht van de tekst in alle talen van de Europese Unie worden uitgelegd. Zie onder meer arrest van 26 september 2013, Commissie/Spanje (C-189/11, EU:C:2013:587, punt 56).

²⁵ „Volgens vaste rechtspraak van het Hof moet bij de uitlegging van een bepaling van het Unierecht niet alleen rekening worden gehouden met de bewoordingen ervan, maar ook met de context ervan en de doelstellingen van de regeling waarvan zij deel uitmaakt” [arrest van 3 september 2020, Niki Luftfahrt (C-530/19, EU:C:2020:635, punt 23)].

²⁶ Punt 13 van de schriftelijke opmerkingen van de Commissie.

²⁷ Punt 9 van de verwijzingsbeslissing.

52. Mijns inziens is het betrokken verbod bedoeld om te voorkomen dat de auditor (of het auditkantoor waarvan hij de voornaamste vennoot is) in de verleiding komt om een voor de gecontroleerde vennootschap gunstige controleverklaring uit te brengen, waarvoor hij kort daarna door die vennootschap *wordt beloond* met een leidinggevende functie.

53. Aldus opgevat anticipeert de regel op het gevaar dat de auditor zijn eigen – huidige of toekomstige – belangen nastreeft in de vennootschappen waarvan hij de rekeningen controleert, welke belangen zijn professionele opdracht kunnen beïnvloeden.

54. Het belangenconflict tussen de verplichtingen van de auditor en zijn (toekomstige) functie bij de gecontroleerde vennootschap kan zich voordoen wanneer de contractuele relatie tussen hem en de vennootschap wordt aangegaan of voorbereid tijdens de uitvoering van de controlewerkzaamheden. Aangenomen kan worden dat, indien dit het geval is, het werk van de voornaamste vennoot van het auditkantoor wordt beïnvloed door zijn fiduciaire verplichtingen jegens zijn toekomstige werkgever.

55. De betrokken bepaling is er derhalve op gericht om bij de auditor, voor zover mogelijk, elke drijfveer weg te nemen om een contractuele relatie met de gecontroleerde entiteit te plannen of aan te gaan terwijl hij optreedt als voornaamste vennoot die zijn wettelijke controle van financiële overzichten uitvoert.²⁸

56. Het verbod voor de voornaamste vennoot om in de periode waarin hij in die functie optreedt en gedurende een bepaalde periode daarna, leidinggevende functies in de gecontroleerde vennootschap op zich te nemen, beschermt bovendien, zoals de Commissie en het auditcomité hebben verklaard, het vertrouwen van derden dat de controleopdracht op een betrouwbare manier zal worden uitgevoerd. Het draagt in dezelfde mate bij tot de behoorlijke werking van de markten, zoals is verklaard in overweging 9 van richtlijn 2006/43.²⁹

57. Het vertrouwen van het publiek dat de jaarrekening een waarheidsgetrouw beeld van een onderneming weergeeft, is een belangrijk gegeven voor iedereen die met die onderneming te maken kan hebben, of het nu gaat om investeerders, schuldeisers, werknemers of derden.

58. Vanuit een andere invalshoek bezien is het vertrouwen in de betrouwbaarheid van de controles van financiële overzichten een mechanisme om de waarde van de deelneming van de vennoten of aandeelhouders te beschermen, en een doeltreffend instrument voor goed bedrijfsbeheer. Het ontbreken van dat vertrouwen leidt ertoe dat de deelneming haar waarde verliest, zowel wegens het wantrouwen van de markt ten aanzien van de situatie van de onderneming als wegens het onvermogen van de bestuurders om haar zonder betrouwbare informatie te besturen.

²⁸ Wat de andere betrokken auditors betreft, verwijst de bepaling naar het moment waarop zij direct betrokken zijn bij de opstelling van de controleverklaring.

²⁹ „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.”

59. In lid 1, punt 1, van de aanbeveling van de Commissie wordt verklaard dat „[d]e externe accountant [...] het publiek er het best van [kan] overtuigen dat een wettelijke controle conform deze beginselen is uitgevoerd door onafhankelijk op te treden en dit ook naar buiten toe te laten merken”.³⁰

60. Die overwegingen blijven geldig, zelfs indien wordt aangenomen dat de voornaamste vennoot van het auditkantoor in een bepaald geval mogelijkwerwijs niet *daadwerkelijk* in staat is om de uitkomst van de analyse van de financiële overzichten van de gecontroleerde vennootschap te beïnvloeden.

61. Om de onafhankelijkheid en onpartijdigheid van zijn professionele werkzaamheden te waarborgen, mag de voornaamste vennoot vóór of tijdens de verbodsperiode immers onder geen beding een leidinggevende functie in de gecontroleerde vennootschap aanvaarden.

3. Systematische uitlegging

62. De betrouwbaarheid van de auditors³¹ en het vertrouwen van het publiek in de integriteit (en de kwaliteit) van hun werk³² zijn factoren die de opeenvolgende Unieregels op dit gebied hebben trachten te beschermen.

63. Artikel 22, lid 2, van richtlijn 2006/43 voorkomt het risico van belangenconflicten tussen de auditor (of het auditkantoor) en de gecontroleerde vennootschap. Dat risico kan ontstaan door „financiële, persoonlijke, zakelijke, arbeids- of andere relaties” tussen beide 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”.

64. In artikel 22, lid 4, van richtlijn 2006/43 wordt uitgesloten dat een auditor of een auditkantoor zijn beroepswerkzaamheden uitoefent in dienst van een gecontroleerde vennootschap waarbij hij „een dienstverband [...] [heeft] gehad of [waarmee hij] een zakelijke of andere relatie [heeft] gehad binnen de in lid 1 bedoelde periode die een belangenconflict kan veroorzaken of over het algemeen kan worden opgevat als een belangenconflict veroorzakend”.

³⁰ In de overwegingen 1 en 2 van deze aanbeveling staat het volgende te lezen: „De onafhankelijkheid van met de wettelijke controle belaste accountants (externe accountants) is van fundamenteel belang voor het bevorderen van het vertrouwen van het publiek in de betrouwbaarheid van externe accountantsverslagen. Zij verleent een grotere geloofwaardigheid aan de bekendgemaakte financiële gegevens en biedt toegevoegde waarde aan beleggers, investeerders, crediteuren, werknemers en andere belanghebbenden in EU-vennootschappen. Dit geldt vooral voor vennootschappen die instellingen van openbaar belang zijn, zoals bijvoorbeeld beursgenoteerde vennootschappen, kredietinstellingen, verzekeringsmaatschappijen, icbe's en beleggingsondernemingen. [...] Onafhankelijkheid is tevens het belangrijkste middel waarover het accountantsberoep beschikt om het publiek en de regelgevers ervan te overtuigen dat externe accountants en accountantskantoren hun werkzaamheden uitvoeren op een manier die beantwoordt aan de algemeen aanvaarde ethische beginselen, en met name het integriteits- en het objectiviteitsbeginsel.”

³¹ Volgens artikel 4 van richtlijn 2006/43 mogen „[d]e bevoegde autoriteiten van een lidstaat [...] slechts toelating verlenen aan betrouwbare natuurlijke personen of kantoren”. In artikel 3 van de Achtste richtlijn wordt in soortgelijke bewoordingen gesproken van „betrouwbare personen”.

³² Overweging 9 van richtlijn 2006/43 luidt: „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.”

65. Uit die voorzorgsmaatregelen blijkt dat, bezien vanuit een systematisch oogpunt, de uitlegging van richtlijn 2006/43 een van de essentiële bestanddelen van de betrouwbaarheid of de goede naam van auditors moet vrijwaren, zonder welke het vertrouwen van het publiek zou verdwijnen, namelijk de afwezigheid van bestaande of redelijkerwijs te voorziene belangenconflicten die van invloed zijn of kunnen zijn op de professionele taken van de auditors.

66. Voor de Uniewetgever is het externe aspect van de onafhankelijkheid van de auditor even belangrijk als het interne aspect ervan, en moet elk vermoeden dat bij het publiek zou kunnen leven aangaande een te *nauwe band* tussen degene die controleert en degene die wordt gecontroleerd, worden weggenomen.³³

67. Die voorzorgsmaatregelen zijn logisch als men rekening houdt met de betekenis en de rechtvaardiging van de controle van de jaarrekening, alsook met de eigenlijke functie die de publicatie van de jaarrekening van een onderneming heeft in een markteconomie.

68. Naar de perceptie van derden wordt in dit verband ook verwezen in artikel 22, lid 1, in fine, van richtlijn 2006/43: de relatie tussen de auditor (of het auditkantoor) en de gecontroleerde vennootschap mag er niet toe leiden dat 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”.

69. Kortom, een relatie die een belangenconflict kan veroorzaken, is net zo ongewenst als een relatie die redelijkerwijs wordt gepercipieerd als een mogelijke bron van belangenconflicten.

4. Toepassing van die criteria op de onderhavige zaak

70. Het uitgangspunt is dat de voornaamste vennoot in casu noch tijdens de periode waarin hij de wettelijke controle van financiële overzichten in de gecontroleerde vennootschap uitvoerde, noch gedurende een periode van twee jaar na afloop van die controleopdracht, een voorname leidinggevende functie in de gecontroleerde vennootschap mocht aanvaarden.

71. Zoals reeds is uiteengezet, is dat verbod geschonden, en heeft de betrokkene zelf die schending – althans impliciet – erkend aangezien hij slechts om vermindering (niet om nietigverklaring) van de hem opgelegde geldboete verzoekt.

72. Het feit dat de voornaamste vennoot van een auditkantoor, terwijl hij zijn controlewerkzaamheden in de gecontroleerde vennootschap verricht, met deze laatste een arbeidsovereenkomst sluit (om een voorname leidinggevende functie uit te oefenen), legt een mogelijk belangenconflict bloot, dat voldoende is om zijn onafhankelijkheid te beïnvloeden.

³³ In de Verenigde Staten wordt een vergelijkbare benadering gevolgd. De Supreme Court aldaar heeft namelijk het volgende verklaard: „the SEC requires the filing of audited financial statements to obviate the fear of loss from reliance on inaccurate information, thereby encouraging public investment in the Nation's industries. It is therefore not enough that financial statements *be* accurate; the public must also *perceive* them as being accurate. Public faith in the reliability of a corporation's financial statements depends on the public perception of the outside auditor as an independent professional [...] If investors were to view the auditor as an advocate for the corporate client, the value of the audit function itself might well be lost” (cursivering in het origineel), *United States v. Arthur Young and Co.*, 465 US 805, 819 nr. 15 (1984).

73. Aan die vaststelling wordt niet afgedaan door het feit dat het verschillende maanden heeft geduurd – namelijk totdat de controleverklaring over het boekjaar 2018 werd gepubliceerd – vooraleer daadwerkelijk uitvoering werd gegeven aan de contractuele relatie, die was aangegaan toen de betrokkene zijn functie als voornaamste vennoot nog niet had neergelegd (wat hij heeft gedaan op 31 augustus 2018).

74. Relevant (en wat een „objectieve, redelijke en geïnformeerde” derde partij zou kunnen concluderen) is dat, ook toen de overeenkomst op 12 juli 2018 werd gesloten – dit wil zeggen na de ondertekening van de controleverklaring –, de professionele relatie tussen de voor de controleopdracht verantwoordelijke voornaamste vennoot (of zijn auditkantoor) en de gecontroleerde vennootschap nog bestond.

75. Het is bovendien logisch om uit het voorgaande af te leiden dat de onderhandelingen over de arbeidsvoorwaarden met de gecontroleerde vennootschap niet alleen werden gevoerd door een persoon die de voornaamste vennoot van het auditkantoor was, maar ook op een moment waarop die persoon verantwoordelijk was voor de uitvoering van de controletaken met betrekking tot de aan zijn controle onderworpen vennootschap. Ook dat zou door een „objectieve, redelijke en geïnformeerde” derde partij kunnen worden geconcludeerd.

76. Doorslaggevend bij die beoordeling is dus niet het moment waarop de voornaamste vennoot zijn leidinggevende functie in de gecontroleerde vennootschap *daadwerkelijk* begint uit te oefenen, maar de datum waarop hij met deze vennootschap overeenkomt om die functie op zich te nemen.

77. Uit die overeenkomst ontstaan reeds wederzijdse verplichtingen die onverenigbaar zijn met het feit dat de voornaamste vennoot blijft optreden als verantwoordelijke binnen het auditkantoor dat met de controle van de jaarrekening van de gecontroleerde onderneming werd belast.

78. Die overeenkomst werpt haar schaduw daarenboven ook op het verleden. Van buitenaf wordt zij namelijk logischerwijs opgevat als een uiting van een bestaand of potentieel conflict, dat indruist tegen de onafhankelijkheid en onpartijdigheid van de voornaamste vennoot zelf en het auditkantoor, en dat de betrouwbaarheid van de controle van de financiële overzichten van de gecontroleerde vennootschap zou kunnen hebben beïnvloed.

V. Conclusie

79. Gelet op een en ander geef ik het Hof in overweging om de Helsingin hallinto-oikeus te antwoorden als volgt:

„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, moet aldus worden uitgelegd dat de belangrijkste vennoot van een auditkantoor een voorname leidinggevende functie in de gecontroleerde vennootschap aanvaardt op het moment waarop hij de desbetreffende arbeidsovereenkomst met die vennootschap sluit, ook al begint hij zijn functie aldaar pas enkele maanden na het sluiten van die overeenkomst daadwerkelijk uit te oefenen.”