

Zaak C-950/19

Verzoek om een prejudiciële beslissing

Datum van indiening:

17 december 2019

Verwijzende rechter:

Helsingin hallinto-oikeus (Finland)

Datum van de verwijzingsbeslissing:

13 december 2019

Verzoekende partij:

A

Andere partij:

Patentti- ja rekisterihallituksen tilintarkastuslautakunta

**HELSINGIN
HALLINTO -
OIKEUS**

TUSSENVONNIS [OMISSIS]

13 december 2019 [OMISSIS]

Betreft

Verzoek om een prejudiciële beslissing aan het Hof van Justitie van de Europese Unie overeenkomstig artikel 267 van het Verdrag betreffende de werking van de Europese Unie (VWEU)

Verzoekende partij

KHT A

Betrokken partijen

A
Patentti- ja rekisterihallituksen tilintarkastuslautakunta

Bestreden besluit

De Patentti- ja rekisterihallituksen tilintarkastuslautakunta (de rekenkamer van de nationale raad van patenen en registratie) heeft bij een besluit van 13 november

2018 [OMISSIS] KHT A gelast tot betaling van een geldboete van 50 000 EUR aan de staat.

De Patentti- ja rekisterihallituksen tilintarkastuslautakunta is van oordeel dat de zogenoemde wachttijd van twee jaar in de zin van § 11, hoofdstuk 4, van de tilintarkastuslaki (wet inzake de financiële controle) is ingegaan op 12 juli 2018 en A op dezelfde dag de functie van financieel directeur, oftewel een voorname leidinggevende functie, bij X Oyj heeft aanvaard. Volgens de tilintarkastuslautakunta heeft A in strijd met de in § 11, hoofdstuk 4, van de tilintarkastuslaki neergelegde verplichting gehandeld.

Voorwerp van de zaak en relevante feiten

1. A stelde tegen het besluit van de Patentti- ja rekisterihallituksen tilintarkastuslautakunta beroep in bij de hallinto-oikeus. A vorderde een vermindering van het bedrag van de geldboete met ten minste de helft.
2. De Helsingin hallinto-oikeus (administratieve rechtbank te Helsinki) is bevoegd om kennis te nemen van de onderhavige zaak.
3. Blijkens het dossier heeft Y Oy als auditor van X Oyj opgetreden. KHT A was vanaf 2014 tot en met 12 juli 2018 actief als een door Y Oy aangewezen voornaamste vennoot. A sloot op 12 juli 2018 met X Oyj een arbeidsovereenkomst. Volgens het op 17 juli 2018 door X Oyj gepubliceerde beursbericht wordt A door X Oyj aangesteld als financieel directeur en lid van de raad van bestuur en zou A in februari 2019 in functie treden. De taken van A bij Y Oy zijn op 31 augustus 2018 beëindigd. Volgens een verklaring van Y Oy van 31 augustus 2018 aan de Tilintarkastusvalvonta (audittoezichthouder) heeft X Oyj schriftelijk bevestigd dat A geen voorname leidinggevende functie bij X Oyj zou bekleden en niet de taak van verantwoordelijke voor de financiën van de vennootschap of de verslaglegging zou uitoefenen vóór de publicatie van de controleverklaring voor het jaar 2018. In [Or. 2] het handelsregister staat Z Oy sinds 14 december 2018 geregistreerd als auditor van X Oyj.

Samenvatting van de relevante argumenten van de partijen

4. A heeft onder meer verklaard dat hij op transparante wijze heeft samengewerkt met de autoriteit, die hem niet eerder sancties had opgelegd. De handeling heeft geen nadelige gevolgen gehad voor derden.
5. A is van mening dat voor wat betreft de zwaarte en de duur van de inbreuk het besluit is gebaseerd op een onjuiste uitlegging. Volgens A lijdt het geen twijfel dat aanvaarding van de functie slechts kan zien op de situatie dat een persoon daadwerkelijk in functie treedt. Hoewel vóór indiensttreding een persoonlijke band kan ontstaan, heeft een persoon vóór de aanvang van de uitoefening van de functie geen feitelijke positie of invloed op de gang van zaken bij de

vennootschap. Voorts kan de situatie zich nog wijzigen vóór de infunctietreding. Bij de beoordeling van de onafhankelijkheid dient een centrale rol te spelen of iemand in een zodanige positie verkeert dat hij invloed kan uitoefenen op de opstelling van de boekhoudbescheiden of jaarrekening van de toekomstige werkgever (in casu in functie is getreden als financieel directeur). Volgens A heeft hij de functie pas aanvaard op het moment dat hij daadwerkelijk in functie is getreden, oftewel in februari 2019. Gelet op de ontwikkeling dat Z Oy de auditor is van X Oyj voor wat betreft het boekjaar 2018, is volgens A de feitelijke wachttijd aangevangen na de voltooiing van de controle van de jaarrekening 2017 van X Oyj op 5 februari 2018. Dat zou zuiver vanuit het perspectief van onafhankelijkheid resulteren in een wachttijd van één jaar (boekjaar 2018). Strikt formeel bezien, los van de feitelijke situatie, is de wachttijd aangevangen op 12 juli 2018 en geëindigd in februari 2019, na de ondertekening van de jaarrekening 2018 van X Oyj, oftewel na een periode van ongeveer zeven maanden.

6. Volgens A is over zijn indiensttreding op transparante wijze gecommuniceerd, waardoor ook derden hebben kunnen begrijpen dat de situatie zorgvuldig is overwogen en dat er beschermende maatregelen genomen zijn. Ten gevolge van de wisseling van auditor heeft zich nooit de situatie voorgedaan dat A als financieel directeur werkzaam was bij X Oyj op het moment dat Y Oy actief was als auditor van X Oyj. Volgens het beursbericht van 29 november 2018 wisselde X Oyj van auditor voor wat betreft het boekjaar 2018, zodat er in feite geen indiensttreding bij een auditclient heeft plaatsgevonden, aangezien A pas in februari 2019 aantrad als financieel directeur bij X Oyj. A veronderstelt dat een voorwaarde voor toepassing van § 5, hoofdstuk 10, van de tilintarkastuslaki is dat de betrokken auditrelatie voortduurt na de indiensttreding van de auditor bij de cliënt. Volgens A is de onafhankelijkheid van de controle van de jaarrekening van X Oyj niet aangetast als gevolg van zijn indiensttreding als financieel directeur.
7. De **Patentti- ja rekisterihallituksen tilintarkastuslautakunta** heeft in haar advies aan de hallinto-oikeus verklaard dat zij bij haar besluit rekening heeft gehouden met de in § 5, hoofdstuk 10, van de tilintarkastuslaki genoemde elementen.
8. De tilintarkastuslautakunta heeft in haar bestreden besluit geoordeeld dat de zogenoemde wachttijd inging op het moment dat de voornaamste vennoot zich uit de betrokken auditopdracht terugtrok. De zogeheten wachttijd van A ging derhalve in op 12 juli 2018. **[Or. 3]**
9. De tilintarkastuslautakunta heeft verklaard dat „aanvaarding” van een functie in de zin van § 4, hoofdstuk 11, van de tilintarkastuslaki betrekking kan hebben op de ondertekening van de overeenkomst in verband met de functie of de daadwerkelijke indiensttreding. De voorbereidende stukken van de wet bieden geen uitleggingsrichtsnoeren en er is geen rechtspraak over de toepassing van de bepaling. Het feit dat de situatie zich kan wijzigen in de periode tussen de sluiting van de overeenkomst en de daadwerkelijke infunctietreding is een argument voor

een uitlegging volgens welke met „aanvaarding” de daadwerkelijke infunctietreding wordt bedoeld. Het zou niet gerechtvaardigd zijn om een gedraging te bestraffen die nog niet heeft plaatsgevonden. Verschillende andere feiten ondersteunen een tegenovergestelde uitlegging, volgens welke „aanvaarding” betrekking heeft op het moment van aangaan van de bindende overeenkomst in verband met de functie. Het gaat hier om een bepaling inzake onafhankelijkheid. Bij de beoordeling van onafhankelijkheid zijn de uiterlijke omstandigheden, de indruk van onafhankelijkheid naar buiten toe, van groot belang. Het aangaan van een overeenkomst is een zichtbare, uiterlijke omstandigheid. Het heeft een onmiddellijke impact op de betrokken persoon, zijn werkgever en de houding en gedragingen van belanghebbenden. De auditor die een overeenkomst heeft gesloten, krijgt naar aanleiding daarvan een binding met de nieuwe werkgever. Die binding impliceert met name loyaliteit richting die werkgever en het zich richten naar diens belangen al vóór de aanvang van de werkzaamheden. De onafhankelijkheid van een auditor die een sleutelpositie gaat innemen bij een auditclient, eindigt derhalve bij het aangaan van de overeenkomst. Voor het doel van de bepaling is het moment van de daadwerkelijke infunctietreding niet van doorslaggevend belang. Voor de laatste uitlegging van de bepaling pleit in dit geval ook de omstandigheid dat de nieuwe werkgever X Oyj de benoeming van A door middel van een verklaring kenbaar heeft gemaakt aan de kapitaalmarktsector en belanghebbenden. De tilintarkastuslautakunta is van oordeel dat A de functie op 12 juli 2018 heeft aanvaard op het moment van ondertekening van de arbeidsovereenkomst in verband met de functie.

Nationale bepalingen en de voorbereidende stukken van de wet

10. Volgens § 11, eerste alinea, hoofdstuk 4, van de tilintarkastuslaki mag de auditor of de voornaamste vennoot die namens een auditkantoor een controle van financiële overzichten uitvoert, alvorens een periode van ten minste één jaar is verstreken sedert de controle van financiële overzichten niet de volgende functies aanvaarden:
 - 1) een voorname leidinggevende functie in de gecontroleerde entiteit;
 - 2) lid van het auditcomité van de gecontroleerde eenheid of het orgaan dat soortgelijke bevoegdheden heeft als een auditcomité;
 - 3) een niet bij het dagelijks bestuur betrokken lid van het leidinggevende orgaan en/of lid van het toezichthoudende orgaan van de gecontroleerde entiteit.
11. Volgens § 11, tweede alinea, hoofdstuk 4, is de in de eerste alinea bedoelde periode twee jaar in het geval van een gecontroleerde organisatie van algemeen belang.
12. Volgens § 5, eerste alinea, hoofdstuk 10, van de tilintarkastuslaki kan de tilintarkastuslautakunta een geldboete opleggen, wanneer de auditor de in § 11,

hoofdstuk 4, van de tilintarkastuslaki bedoelde termijnen aangaande indiensttreding bij de gecontroleerde entiteit niet heeft nageleefd. Volgens § 5, tweede alinea, hoofdstuk 10, bedraagt de geldboete wegens niet-naleving van de in § 11, hoofdstuk 4, van de tilintarkastuslaki bedoelde termijn ten hoogste 50 000 EUR. Volgens § 5, derde alinea, hoofdstuk 10, wordt de betaling van de geldboete aan de staat gelast.

13. Volgens § 7, eerste alinea, hoofdstuk 10, van de tilintarkastuslaki wordt bij de vaststelling van de sanctie rekening gehouden met alle relevante feiten. Deze zijn: **[Or. 4]**

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

14. Volgens § 7, tweede alinea, hoofdstuk 10, van de tilintarkastuslaki wordt bij de vaststelling van de hoogte van de geldboete, naast de in de eerste alinea genoemde feiten, rekening gehouden met:

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

15. Volgens het ontwerp van de regering aan het parlement voor een wet inzake wijziging van de tilintarkastuslaki en bepaalde daarmee verband houdende wetten (HE 70/2016 vp), wordt door deze wijzigingen uitvoering gegeven aan de wijzigingen van de auditrichtlijn en de betreffende verordening. Voorgesteld wordt om in de tilintarkastuslaki bepalingen op te nemen betreffende onder andere indiensttreding van de auditor bij de gecontroleerde entiteit. In de uitvoerige toelichting bij het ontwerp van de regering wordt ten aanzien van de op artikel 22 bis van de gewijzigde richtlijn gebaseerde § 11, hoofdstuk 4, aangegeven dat de paragraaf nieuw is en betrekking heeft op indiensttreding van de auditor bij de gecontroleerde entiteit. Onder indiensttreding bij die entiteit wordt verstaan dat de auditor een functie aanvaardt als voornamelijk leidinggevende in de gecontroleerde entiteit, als lid van het auditcomité of een soortgelijk orgaan of als lid van een niet bij het dagelijks bestuur van het leidinggevende orgaan en/of van het toezichthoudende orgaan van de gecontroleerde entiteit. § 11, eerste alinea, hoofdstuk 4, omschrijft de uitgangssituatie van alle auditoren of voornaamste vennoten die controles van financiële overzichten uitvoeren in de zin van hoofdstuk 3 van de wet. Deze personen mogen niet in dienst treden bij de gecontroleerde eenheid of lid worden van een orgaan daarvan alvorens een periode van ten minste één jaar is verstreken na afloop van de controleopdracht en

de beëindiging van de benoeming. Deze periode wordt de zogeheten cooling off oftewel wachttijd genoemd. Onder personen met voornamelijk leidinggevende functies wordt verstaan leden van de raad van bestuur, die de uitvoerend directeur bijstaat, of door de uitvoerend directeur of het bestuur aangewezen personen voor sleutelposities. Een uitvoerend directeur of overeenkomstig persoon wordt geacht een sleutelpositie zonder verdere omschrijving te hebben ingenomen bij een entiteit.

16. In het rapport TaVM 16/2016 vp verklaart de Talousvaliokunta (commissie van economische zaken) over indiensttreding van de auditor bij de gecontroleerde entiteit dat de door de richtlijn voor de wachttijden voorgeschreven termijnen in de Finse omstandigheden behoorlijk lang zijn. Gelet op de nationale arbeidsmarkt voor auditoren kan de regelgeving betreffende wachttijden een grote belemmering vormen voor de beroepsontwikkeling en een optimaal gebruik van de actuele vaardigheden van auditoren, met name buiten de hoofdstedelijke regio. Volgens de Talousvaliokunta leidt de regeling tot een onbevredigende juridische situatie in Finland. Er is echter bij dwingende EU-regelgeving een minimum vastgesteld, waardoor het niet mogelijk is om op nationaal niveau anders te bepalen. Om de gevolgen van deze onbevredigende situatie zo veel mogelijk te beperken, acht de Talousvaliokunta het noodzakelijk en passend dat gebruik wordt gemaakt van de nationale beoordelingsvrijheid met betrekking tot het opleggen van sancties wegens niet-naleving van de wachttijd.

Relevante wetgeving van de Unie [Or. 5]

17. Volgens artikel 22 bis, lid 1, 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 (ingevoegd bij richtlijn 2014/56/EU), zien de lidstaten 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 voornamelijk 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.

Rechtspraak van het Hof van Justitie van de Europese Unie

18. Er zijn bij de Hallinto-oikeus geen relevante uitspraken van het Hof bekend.

Noodzaak van een verzoek om een prejudiciële beslissing

19. Voor de hallinto-oikeus is de vraag gerezen of de Patentti- ja rekisterihallituksen tilintarkastuslautakunta aan A een geldboete van 50 000 EUR kon opleggen wegens niet-naleving van de zogeheten wachttijd in de zin van § 11, hoofdstuk 4, van de tilintarkastuslaki. Voor de beslechting van de zaak is het essentieel op welke wijze de duur van de wachttijd wordt berekend.
20. Volgens § 7, eerste alinea, hoofdstuk 10, van de tilintarkastuslaki wordt bij de vaststelling van de sanctie onder andere rekening gehouden met de ernst en de duur van de inbreuk, zodat de hallinto-oikeus moet vaststellen, wanneer A in de zin van de wet een voorname leidinggevende functie bij X Oyj heeft aanvaard. Aangezien de bepaling van § 11, hoofdstuk 4, van de tilintarkastuslaki uitvoering geeft aan artikel 22 bis, lid 1, 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 (ingevoegd bij richtlijn 2014/56/EU), is het met het oog op de uitlegging van Unierecht gerechtvaardigd het Hof te verzoeken om een prejudiciële beslissing.
21. A en de Patentti- ja rekisterihallituksen tilintarkastuslautakunta zijn in de gelegenheid gesteld om hun standpunt kenbaar te maken met betrekking tot het doen van een prejudicieel verzoek aan het Hof.

Tussenvonnis van de hallinto-oikeus met betrekking tot het doen van een verzoek aan het Hof om een prejudiciële beslissing.

22. De Helsingin hallinto-oikeus heeft besloten de behandeling van de zaak te schorsen en het Hof krachtens artikel 267 VWEU te verzoeken om een prejudiciële beslissing over de uitlegging van artikel 22 bis, lid 1, van richtlijn 2006/43/EG [Or. 6] 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 (ingevoegd bij richtlijn 2014/56/EU). Het verzoek om een prejudiciële beslissing is noodzakelijk voor het beslechten van de bij de Helsingin hallinto-oikeus aanhangige zaak.

Prejudiciële vragen

1) Dient artikel 22 bis, lid 1, van richtlijn 2006/43/EG (ingevoegd bij richtlijn 2014/56/EU) 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, 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?

[OMISSIS] [Or. 7] [OMISSIS]

WERKDOCUMENT