



Samling af Afgørelser

DOMSTOLENS DOM (Femte Afdeling)

24. marts 2021 *

»Præjudiciel forelæggelse – selskabsret – direktiv 2006/43/EF – lovpligtig revision af årsregnskaber og konsoliderede regnskaber – artikel 22a, stk. 1, litra a) – en revidereret virksomheds ansættelse af en revisor – karenperiode – forbud mod at påtage sig en ledende stilling i den reviderede virksomhed – tilsidesættelse – overtrædelsens grovhed og varighed – udtrykket »påtager sig en stilling« – rækkevidde – indgåelse af en ansættelseskontrakt med den reviderede virksomhed – revisorers uafhængighed – eksternt aspekt«

I sag C-950/19,

angående en anmodning om præjudiciel afgørelse i henhold til artikel 267 TEUF, indgivet af Helsingin hallinto-oikeus (forvaltningsdomstolen i Helsinki, Finland) ved afgørelse af 13. december 2019, indgået til Domstolen den 17. december 2019, i sagen anlagt af:

A

procesdeltager:

Patentti- ja rekisterihallituksen tilintarkastuslautakunta,

har

DOMSTOLEN (Femte Afdeling),

sammensat af afdelingsformanden, E. Regan (refererende dommer), og dommerne M. Ilešič, E. Juhász, C. Lycourgos og I. Jarukaitis,

generaladvokat: M. Campos Sánchez-Bordona,

justitssekretær: A. Calot Escobar,

på grundlag af den skriftlige forhandling,

efter at der er afgivet indlæg af:

– Europa-Kommissionen ved H. Støvlbæk, I. Koskinen og L. Armati, som befuldmægtigede,

og efter at generaladvokaten har fremsat forslag til afgørelse i retsmødet den 10. december 2020,

afsagt følgende

* Processprog: finsk

Dom

- 1 Anmodningen om præjudiciel afgørelse vedrører fortolkningen af artikel 22a, stk. 1, litra a), i Europa-Parlamentets og Rådets direktiv 2006/43/EF af 17. maj 2006 om lovpligtig revision af årsregnskaber og konsoliderede regnskaber, om ændring af Rådets direktiv 78/660/EØF og 83/349/EØF og om ophævelse af Rådets direktiv 84/253/EØF (EUT 2006, L 157, s. 87), som ændret ved Europa-Parlamentets og Rådets direktiv 2014/56/EU af 16. april 2014 (EUT 2014, L 158, s. 196) (herefter »direktiv 2006/43«).
- 2 Anmodningen er blevet indgivet i forbindelse med en sag anlagt af revisoren A, der har fået sin autorisation af det finske handelskammer, vedrørende en afgørelse truffet af Patentti- ja rekisterihallituksen tilintarkastuslautakunta (revisionsudvalget under kontoret for intellektuel ejendomsret, Finland) (herefter »den kompetente nationale myndighed«) om at pålægge A en bøde som følge af hans ansættelse i en ledende stilling i et selskab, for hvilket han havde udført den lovpligtige revision.

Retsforskrifter

EU-retten

- 3 I 5., 8., 9., 11. og 13. betragtning til direktiv 2006/43 anføres:
 - »(5) Med dette direktiv tilstræbes harmonisering på et højt niveau – dog ikke fuld harmonisering – for krav til lovpligtig revision. En medlemsstat, der kræver lovpligtig revision, kan stille strengere krav, medmindre andet er fastsat i dette direktiv.

[...]

 - (8) For at beskytte tredjemand bør alle godkendte revisorer og revisionsfirmaer opføres i et register, som er tilgængeligt for offentligheden, og som indeholder grundlæggende oplysninger om revisorer og revisionsfirmaer.
 - (9) Revisorer bør opfylde de højeste etiske standarder. De bør derfor være underlagt faglig etik, der som et minimum omfatter deres funktion i offentlighedens interesse, deres integritet og objektivitet samt deres faglige kompetence og agtpågivenhed. At revisorer udøver en funktion i offentlighedens interesse, betyder, at en større gruppe mennesker og institutioner stoler på kvaliteten af en revisors arbejde. En god revisionskvalitet bidrager til at få markederne til at fungere korrekt ved at øge regnskabernes integritet og effektivitet. [...]

[...]

 - (11) Revisorer og revisionsfirmaer bør være uafhængige, når de udfører lovpligtig revision. De kan orientere den reviderede virksomhed om spørgsmål, der dukker op i forbindelse med revisionen, men bør holde sig ude fra den reviderede virksomheds interne beslutningsprocesser. Hvis de kommer i en situation, hvor truslerne mod deres uafhængighed er for alvorlige, selv efter at der er truffet sikkerhedsforanstaltninger til at begrænse sådanne trusler, bør de fratræde eller afholde sig fra revisionen. [...]

[...]

 - (13) Det er vigtigt at sikre en konsekvent høj kvalitet i alle lovpligtige revisioner, der kræves ifølge [EU]retten [...]

- 4 I direktiv 2006/43, kapitel I, der har overskriften »Emne og definitioner«, fastsætter artikel 1 med overskriften »Emne« følgende:

»I dette direktiv fastlægges regler for lovpligtig revision af årsregnskaber og konsoliderede regnskaber.

[...]

- 5 I dette kapitel I fastsætter direktivets artikel 2 med overskriften »Definitioner« følgende:

»I dette direktiv forstås ved:

[...]

- 2) »revisor«: en fysisk person, som i overensstemmelse med dette direktiv er bemyndiget af en medlemsstats kompetente myndigheder til at udføre lovpligtig revision
- 3) »revisionsfirma«: en juridisk person eller enhver anden enhed – uanset dens juridiske form – som i overensstemmelse med dette direktiv er bemyndiget af en medlemsstats kompetente myndigheder til at udføre lovpligtig revision

[...]

- 16) »ledende revisionspartner«:

- a) den eller de revisorer, et revisionsfirma har udpeget til for en særlig revisionsopgave at være hovedansvarlig for at udføre den lovpligtige revision på revisionsfirmaets vegne, eller
- b) ved koncernrevision mindst den eller de revisorer, et revisionsfirma har udpeget til at være hovedansvarlig for at udføre den lovpligtige revision på koncernplan, og den eller de revisorer, et revisionsfirma har udpeget til at være hovedansvarlig på datterselskabsplan, eller
- c) den eller de revisorer, der underskriver revisionspåtegningen.

[...]

- 6 I nævnte direktivs kapitel IV, der har overskriften »Faglig etik, uafhængighed, objektivitet, fortrolighed og tavshedspligt«, bestemmer artikel 22 med overskriften »Uafhængighed og objektivitet« følgende:

»1. Medlemsstaterne sikrer, at en revisor eller et revisionsfirma, der udfører lovpligtig revision, og enhver fysisk person, der direkte eller indirekte kan påvirke resultatet af den lovpligtige revision, er uafhængig af den virksomhed, der revideres og ikke er involveret i den reviderede virksomheds beslutningstagning.

Uafhængighed kræves som minimum både i den periode, som regnskabet, der skal revideres, dækker, og i den periode, hvor den lovpligtige revision udføres.

Medlemsstaterne sikrer, at en revisor eller et revisionsfirma træffer alle nødvendige foranstaltninger til at sikre, at hans, hendes eller dets uafhængighed under udførelsen af en lovpligtig revision ikke påvirkes af eventuelle eksisterende eller potentielle interessekonflikter eller forretningsrelationer eller andre direkte eller indirekte relationer, der berører den revisor eller det revisionsfirma, der udfører den lovpligtige revision, og, hvor det er relevant, deres netværk, ledere, revisorer, ansatte, enhver anden fysisk person, hvis tjenester stilles til rådighed for eller kontrolleres af revisoren eller revisionsfirmaet, eller enhver anden person, der er direkte eller indirekte forbundet med revisoren eller revisionsfirmaet ved et kontrolforhold.

Revisoren eller revisionsfirmaet må ikke udføre en lovpligtig revision, hvis der er nogen som helst risiko for selvrevision, egeninteresse, partiskhed, fortrolighed eller intimidering som følge af finansielle, personlige, forretnings- eller ansættelses- eller andre forhold mellem:

- revisoren, revisionsfirmaet, dets netværk samt enhver fysisk person, som har mulighed for at påvirke den lovpligtige revision, og
- den virksomhed, der revideres,

på baggrund af hvilke en objektiv, fornuftig og velinformeret tredjepart, under hensyn til de sikkerhedsforanstaltninger, der er truffet, ville konkludere, at revisorens eller revisionsfirmaets uafhængighed er bragt i fare.

[...]

4. Medlemsstaterne sikrer, at de personer eller firmaer, der er omhandlet i stk. 2, ikke deltager i eller på anden måde påvirker resultatet af en lovpligtig revision af en bestemt revideret virksomhed, hvis de:

[...]

c) i den periode, der er omhandlet i stk. 1, har haft et ansættelses-, forretnings- eller andet forhold til den pågældende reviderede virksomhed, der kan medføre eller generelt opfattes som en årsag til interessekonflikter.

5. De personer eller firmaer, der er omhandlet i stk. 2, må ikke anmode om eller modtage pengegaver eller andre gaver, erkendtligheder eller lignende fordele fra den reviderede virksomhed eller nogen virksomhed, der er knyttet til en revideret virksomhed, medmindre en objektiv, rimelig og informeret tredjepart vil betragte værdien deraf som ubetydelig eller uvæsentlig.

[...]«

7 Ligeledes i kapitel IV i direktiv 2006/43 har artikel 22a med overskriften »Reviderede virksomheders ansættelse af tidligere revisorer eller af revisorer eller revisionsfirmaers ansatte« følgende ordlyd i stk. 1:

»Medlemsstaterne sikrer, at en revisor eller ledende revisionspartner, der udfører en lovpligtig revision på et revisionsfirmas vegne, ikke før udløbet af en periode på mindst et år, eller, hvis der er tale om lovpligtig revision af virksomheder af offentlig interesse, udløbet af en periode på to år efter fratrædelsen som revisor eller ledende revisionspartner i forbindelse med revisionsopgaven:

- a) påtager sig en ledende stilling i den reviderede virksomhed
- b) bliver medlem af et eventuelt revisionsudvalg i den reviderede virksomhed eller, hvis der ikke findes et sådant udvalg, det organ, der varetager de samme funktioner som et revisionsudvalg
- c) bliver bestyrelsesmedlem, der ikke indgår i direktionen, eller medlem af tilsynsorganet i den reviderede virksomhed.«

8 I nævnte direktivs kapitel V, der har overskriften »Revisionsstandarder og revisionspåtegning«, fastsætter artikel 28 med overskriften »Revisionspåtegning« følgende:

»1. Revisoren eller revisionsfirmaet fremlægger resultaterne af den lovpligtige revision i en revisionspåtegning [...]

2. Revisionspåtegningen skal være skriftlig og:

[...]

- c) indeholde en udtalelse, som skal være enten uden forbehold, med forbehold eller negativ, og hvori det klart anføres, om revisoren eller revisionsfirmaet finder
- i) at årsregnskabet giver et retvisende billede i overensstemmelse med det relevante system for regnskabsaflæggelse [...]

[...]«

9 1., 6.-8. og 10. betragtning til direktiv 2014/56, der ændrede direktiv 2006/43, er sålydende:

- »(1) [D]irektiv 2006/43[...] fastsætter betingelserne for godkendelse og registrering af personer, der udfører lovpligtig revision, reglerne om uafhængighed, objektivitet og fagetisk adfærd, som gælder for disse personer, samt rammerne for deres offentlige tilsyn. Det er imidlertid nødvendigt at harmonisere disse regler yderligere på EU-plan for at opnå større gennemsigtighed og forudsigelighed for de krav, der gælder for disse personer, samt øge uafhængigheden og objektiviteten i deres arbejde. [...]

[...]

- (6) Det er særlig relevant at styrke uafhængighed som et væsentligt element, når der udføres lovpligtige revisioner. Med henblik på at øge revisorernes og revisionsfirmaernes uafhængighed af den reviderede virksomhed, når de udfører lovpligtig revision, bør en revisor eller et revisionsfirma og enhver fysisk person, der direkte eller indirekte kan påvirke resultatet af den lovpligtige revision, være uafhængig af den reviderede virksomhed og ikke være involveret i den reviderede virksomheds beslutningsproces [...]
- (7) Revisorer og revisionsfirmaer bør være uafhængige, når de udfører lovpligtig revision af reviderede virksomheder, og interessekonflikter bør undgås. For at fastslå, om revisorer og revisionsfirmaer er uafhængige, skal der også tages højde for begrebet »netværk«, som revisorer og revisionsfirmaer arbejder inden for. Kravet om uafhængighed bør som minimum være opfyldt i den periode, som revisionspåtegningen dækker, herunder både den periode, som regnskabet, der skal revideres, dækker, og den periode, hvor den lovpligtige revision udføres.
- (8) Revisorer, revisionsfirmaer og deres ansatte bør navnlig afholde sig fra at udføre lovpligtig revision for en virksomhed, hvis de har en forretningsmæssig eller finansiell interesse i den, samt fra at handle med andre finansielle instrumenter, som udstedes, garanteres eller på anden måde understøttes af en revideret virksomhed, end kapitalinteresser i diversificerede kollektive investeringsordninger. Revisoren eller revisionsfirmaet bør afholde sig fra at deltage i den reviderede virksomheds interne beslutningsprocesser. Revisorer, revisionsfirmaer og de af deres ansatte, der er direkte involveret i revisionsopgaven, bør først kunne påtage sig opgaver i den reviderede virksomhed på ledelses- eller bestyrelsesniveau, efter at der er gået et passende tidsrum siden revisionsopgavens afslutning.

[...]

- (10) Revisorer og revisionsfirmaers interne organisation bør bidrage til at forhindre eventuelle trusler mod deres uafhængighed. Derfor bør ejerne af eller aktionærene i et revisionsfirma, samt ledelsen, ikke gribe ind i udførelsen af en lovpligtig revision på en måde, som skader uafhængigheden og objektiviteten for den revisor, der udfører den lovpligtige revision for revisionsfirmaet. Desuden bør revisorer og revisionsfirmaer indføre passende interne politikker og procedurer i forhold til de ansatte og andre personer, der beskæftiger sig med lovpligtig

revision i deres organisationer, for således at sikre opfyldelse af deres retlige forpligtelser. Disse politikker bør navnlig søge at forebygge og styre trusler mod uafhængigheden og sikre den lovpligtige revisions kvalitet, integritet og grundighed. Disse politikker og procedurer bør stå i et rimeligt forhold til omfanget og kompleksiteten af revisorens eller revisionsfirmaets virksomhed.»

Finsk ret

- 10 I kapitel 4 i tilintarkastuslaki (1141/2015) (lov om lovpligtig revision (1141/2015)) af 18. september 2015, der har overskriften »Andre bestemmelser vedrørende lovpligtige revisorer«, bestemmer § 11 med overskriften »En revisors skift til ansættelse hos en revideret virksomhed« følgende:

»En revisor eller ledende revisionspartner, som gennemfører en regnskabsrevision for et revisionselskab, må ikke påtage sig følgende stillinger før mindst et år efter regnskabsrevisionen:

- 1) en ledende stilling i den reviderede virksomhed
- 2) medlemskab af den reviderede virksomheds revisionsudvalg eller af et organ, som udøver et revisionsudvalgs funktioner
- 3) medlemskab af bestyrelsen uden tilknytning til direktionen eller medlemskab af den reviderede virksomheds tilsynsorgan.

Den i stk. 1 nævnte frist udgør to år, når genstanden for revisionen er en virksomhed af offentlig interesse.

[...]«

- 11 I lovens kapitel 10, der har overskriften »Sanktioner«, bestemmer § 5 med overskriften »Bøder og fastsættelse heraf« følgende:

»Revisionsudvalget kan udstede en bøde, hvis en revisor overtræder de i kapitel 4, § 11, nævnte frister for en revisors skift til ansættelse hos en revideret virksomhed.

Bøden for overtrædelse af den i kapitel 4, § 11, nævnte frist udgør op til 50 000 EUR.

Bøden tilfalder staten.»

- 12 Ligeledes i kapitel 10 bestemmer § 7 med overskriften »Elementer, der skal tages i betragtning ved fastsættelsen af bøden« følgende:

»Ved bødens fastsættelse skal der tages hensyn til alle relevante omstændigheder. Der er tale om:

- 1) overtrædelsens grovhed og varighed

[...]«

Twisten i hovedsagen og de præjudicielle spørgsmål

- 13 Sagsøgeren i hovedsagen udførte som ledende revisionspartner på vegne af et revisionsfirma fra 2014 til den 12. juli 2018 den lovpligtige revision af X Oyjs regnskaber (herefter »det reviderede selskab«).

- 14 Den 5. februar 2018 afsluttede sagsøgeren i denne egenskab den lovpligtige revision af dette selskabs regnskaber for regnskabsåret 2017.
- 15 Den 12. juli 2018 indgik A en ansættelseskontrakt med det nævnte selskab.
- 16 Den 17. juli 2018 oplyste det reviderede selskab i en børsmeddelelse, at sagsøgeren i hovedsagen var blevet udnævnt til leder af finansafdelingen og medlem af ledelsesgruppen, og at han ville tiltræde denne stilling i februar 2019.
- 17 Den 31. august 2018 ophørte sagsøgeren med sit arbejde i revisionsfirmaet, hvor han var ansat. I en erklæring, som sidstnævnte fremsendte til revisionstilsynet samme dag, bekræftede det reviderede selskab skriftligt, at han hverken ville arbejde i en ledende stilling i selskabet eller i en stilling med ansvar for selskabets finanser eller regnskabsaflæggelse forud for offentliggørelsen af revisionsrapporten for regnskabsåret 2018.
- 18 Ved en afgørelse truffet den 13. november 2018 (herefter »den omtvistede afgørelse«) pålagde den kompetente nationale myndighed sagsøgeren i hovedsagen en bøde på 50 000 EUR med den begrundelse, at han ikke havde overholdt den såkaldte »karensperiode« på to år, der for så vidt angår virksomheder af offentlig interesse er fastsat i kapitel 4, § 11, i lov om lovpligtig revision. Efter denne myndigheds opfattelse skulle karensperiodens begyndelse regnes fra det tidspunkt, hvor han i revisionsfirmaet ophørte med at virke som ledende revisionspartner i forbindelse med revisionsopgaven vedrørende den reviderede virksomhed, dvs. den 12. juli 2018. Sagsøgeren har imidlertid siden denne dato været ansat i en ledende stilling, i det foreliggende tilfælde som leder af finansafdelingen, i dette selskab som følge af indgåelsen af en ansættelseskontrakt med selskabet.
- 19 Den 14. december 2018 blev et andet revisionsfirma optaget i handelsregistret som den enhed, der har til opgave at foretage den lovpligtige revision af det reviderede selskab.
- 20 Efter at dette andet revisionsfirma den 5. februar 2019 havde afsluttet den lovpligtige revision af det reviderede selskabs regnskaber for regnskabsåret 2018, begyndte sagsøgeren i hovedsagen at varetage sit arbejde i dette selskab som leder af finansafdelingen og medlem af bestyrelsen.
- 21 Sagsøgeren i hovedsagen anlagde sag ved Helsingin hallinto-oikeus (forvaltningsdomstolen i Helsinki, Finland) med påstand om nedsættelse til mindst det halve af den bøde, som han var blevet pålagt ved den omtvistede afgørelse.
- 22 Til støtte for søgsmålet har sagsøgeren i hovedsagen gjort gældende, at den omtvistede afgørelse er baseret på en fejlagtig opfattelse af overtrædelsens grovhed og varighed, eftersom udtrykket »påtager sig en [...] stilling« i artikel 22a, stk. 1, litra a), i direktiv 2006/43 nødvendigvis henviser til en situation, hvor den pågældende faktisk er tiltrådt stillingen. Så længe dette ikke er tilfældet, har sidstnævnte nemlig, selv om vedkommende kan føle sig moralsk knyttet til det ansættende selskab, ingen reel position i selskabet og ingen indflydelse på dets forretningsførelse. Et centralt element i den vurdering, der skal foretages på området for revisorers uafhængighed, er imidlertid den berørte persons mulighed for at påvirke den nye arbejdsgivers årsregnskaber. Det følger heraf, at sagsøgeren i det foreliggende tilfælde skal anses for at have påtaget sig stillingen som leder af finansafdelingen i det reviderede selskab fra det tidspunkt, hvor han tiltrådte den pågældende stilling i februar 2019.
- 23 Sagsøgeren i hovedsagen har desuden anført, at omstændighederne kan nå at ændre sig, før stillingen faktisk tiltrædes. I det foreliggende tilfælde må det, henset til den omstændighed, at et andet revisionsfirma fik til opgave at foretage den lovpligtige revision af det reviderede selskabs regnskaber for regnskabsåret 2018, således antages, at karensperioden begyndte at løbe fra den dato, hvor den lovpligtige revision af dette selskab, som han havde haft ansvaret for regnskabsåret 2017, blev afsluttet den 5. februar 2018. Hvis karensperioden var blevet fastsat under hensyn til den reelle uafhængighed, ville karensperioden således i det foreliggende tilfælde have nået op på et helt år, mens denne periode,

- ifølge en strengt formel synsvinkel, ville have været ca. syv måneder, nemlig fra den 12. juli 2018, datoen for underskrivelsen af ansættelseskontrakten med det reviderede selskab, til den 5. februar 2019, datoen for afslutningen af den lovpligtige revision af dette selskabs regnskaber for regnskabsåret 2018.
- 24 Sagsøgeren i hovedsagen har i øvrigt gjort gældende, at der har hersket gennemsigtighed med hensyn til udbredelsen af information om hans ansættelse, således at også udenforstående forstod, at situationen var nøje gennemtænkt, og at der var truffet sikkerhedsforanstaltninger. Som følge af udskiftningen af det revisionsfirma, der havde til opgave at foretage den lovpligtige revision af det reviderede selskab for regnskabsåret 2018, befandt han sig således ikke i en situation, hvor han var ansat af dette selskab, mens det revisionsfirma, hvor han havde været ansat, endnu reviderede regnskaberne. Det må derfor være en forudsætning for at anvende kapitel 10, § 5, i lov om lovpligtig revision, at det pågældende revisionsforhold fortsat består også efter det reviderede selskabs ansættelse af den ledende revisionspartner.
- 25 Den kompetente nationale myndighed har anført, at den i den omtvistede afgørelse har taget hensyn til de omstændigheder, der i lov om lovpligtig revision er nævnt i kapitel 10, § 7, vedrørende pålæggelse af sanktioner.
- 26 Udtrykket »påtage sig [...] en [...] stilling« i denne lovs kapitel 4, § 11, kan ganske vist fortolkes således, at det både henviser til underskrivelsen af ansættelseskontrakten vedrørende den pågældende stilling og til den faktiske tiltrædelse af stillingen. Det er ligeledes korrekt, at omstændighederne kan ændre sig mellem disse to begivenheder. Det er dog ikke begrundet at sanktionere en handling, som endnu ikke har fundet sted.
- 27 Der er imidlertid flere omstændigheder, der taler for den første fortolkning. Eftersom karenperioden har til formål at sikre en revisors uafhængighed, skal der navnlig tages behørigt hensyn til ydre omstændigheder og fremtræden. Indgåelsen af en ansættelseskontrakt udgør – så meget desto mere, når den er blevet offentliggjort på markederne – en omstændighed, der kan opfattes af tredjeparter, og som har direkte indflydelse på adfærd og indstilling hos den ansatte person, dennes arbejdsgiver og de berørte aktører. En revisor, der har indgået en sådan ansættelseskontrakt, er som følge heraf bundet til sin nye arbejdsgiver i den forstand, at han er forpligtet til at udvise en vis loyalitet over for denne og skal handle i overensstemmelse med arbejdsgiverens interesser, endog før han faktisk tiltræder sin stilling. En revisor, der ansættes i en ledende stilling i en revideret virksomhed, ophører derfor med at være uafhængig allerede fra tidspunktet for indgåelsen af ansættelseskontrakten. Datoen for den faktiske tiltrædelse af stillingen er derimod ikke afgørende.
- 28 Den forelæggende ret er af den opfattelse, at udfaldet af tvisten i hovedsagen, der vedrører spørgsmålet om, hvorvidt den kompetente nationale myndighed kunne pålægge sagsøgeren i hovedsagen en bøde på 50 000 EUR som følge af manglende overholdelse af karenperioden i kapitel 4, § 11, i lov om lovpligtig revision, afhænger af metoden til beregning af denne karenperiodes varighed. Med henblik på i overensstemmelse med denne lovs kapitel 10, § 7, at tage stilling til grovheden og varigheden af den overtrædelse, som den berørte person foreholdes, er det således nødvendigt at fastlægge tidspunktet for, hvornår den pågældende skal anses for at have haft en ledende stilling i den reviderede virksomhed som omhandlet i den nævnte lovs kapitel 4, § 11, som gennemfører artikel 22a, stk. 1, i direktiv 2006/43 i national ret.
- 29 På denne baggrund har Helsingin hallinto-oikeus (forvaltningsdomstolen i Helsinki, Finland) besluttet at udsætte sagen og forelægge Domstolen følgende præjudicielle spørgsmål:
- »1) Skal artikel 22a, stk. 1[...], i direktiv 2006/43[...] fortolkes således, at en ledende revisionspartner påtager sig en stilling af den i dette stykke nævnte art, når ansættelseskontrakten indgås?

- 2) Såfremt det første spørgsmål besvares benægtende: Skal [dette direktivs] artikel 22a, stk. 1, fortolkes således, at en ledende revisionspartner påtager sig en stilling af den i dette stykke nævnte art, når arbejdet i den pågældende stilling indledes?»

Om de præjudicielle spørgsmål

- 30 Med de to spørgsmål, der skal behandles samlet, ønsker den forelæggende ret nærmere bestemt oplyst, om artikel 22a, stk. 1, litra a), i direktiv 2006/43 skal fortolkes således, at en revisor, såsom en ledende revisionspartner, der er udpeget af et revisionsfirma i forbindelse med en lovpligtig revisionsopgave, skal anses for at påtage sig en ledende stilling i den reviderede virksomhed i denne bestemmelses forstand, så snart den pågældende indgår en ansættelseskontrakt med sidstnævnte virksomhed vedrørende denne stilling eller først fra det tidspunkt, hvor vedkommende faktisk påbegynder sit arbejde i den pågældende stilling.
- 31 Indledningsvis bemærkes, at artikel 22a, stk. 1, i direktiv 2006/43 i den situation, hvor en revisor eller en ledende revisionspartner, som udfører en lovpligtig revision på et revisionsfirmas vegne, ansættes af en revideret virksomhed, indfører en karenperiode, der alt efter omstændighederne har en varighed på mindst et år, eller, hvis den pågældende ansættes af en virksomhed af offentlig interesse, på mindst to år, efter fratrædelsen som revisor eller ledende revisionspartner i forbindelse med revisionsopgaven, og i hvilken periode en sådan revisor i henhold til dette direktivs artikel 22a, stk. 1, litra a), har forbud mod at »påtage sig« en ledende stilling i den reviderede virksomhed.
- 32 Det fremgår af de oplysninger, som den forelæggende ret har fremlagt, at de spørgsmål, der er forelagt Domstolen, er opstået i forbindelse med en tvist, hvorunder sagsøgeren i hovedsagen, selv om han ikke bestrider at have tilsidesat karenperioden på to år, der finder anvendelse i det foreliggende tilfælde, ikke desto mindre ønsker at opnå en nedsættelse af den bøde, som han er blevet pålagt af den kompetente nationale myndighed som følge af denne tilsidesættelse med den begrundelse, at han den samme dag, som han var fratruddet som ledende revisionspartner i forbindelse med revisionsopgaven vedrørende dette selskab, havde indgået en ansættelseskontrakt med dette selskab, i henhold til hvilken han var blevet udnævnt til leder af finansafdelingen og medlem af selskabets ledelsesgruppe. Ifølge myndigheden er det i denne forbindelse uden betydning, at sagsøgeren i hovedsagen faktisk først tiltrådte stillingen på et senere tidspunkt, lidt mere end seks måneder efter indgåelsen af denne ansættelseskontrakt og ca. et år efter afslutningen af den sidste lovpligtige revision af det pågældende selskab, som han havde foretaget for revisionsfirmaet.
- 33 Det følger heraf, at den forelæggende ret, således som den udtrykkeligt har anført i forelæggelsesafgørelsen, med sine spørgsmål udelukkende tilsigter – idet tilsidesættelsen af den relevante karenperiode ikke bestrides – at fastslå overtrædelsens grovhed og varighed ved at få præciseret rækkevidden af udtrykket »påtager sig en stilling«, der anvendes i artikel 22a, stk. 1, litra a), i direktiv 2006/43, med henblik på at fastlægge det tidspunkt, hvor denne tilsidesættelse skal anses for at være begået.
- 34 I denne forbindelse bemærkes, at det følger af Domstolens faste praksis, at der ved fortolkningen af en EU-retlig bestemmelse ikke blot skal tages hensyn til dennes ordlyd, men også til den sammenhæng, hvori den indgår, og til de mål, der forfølges med den ordning, som den udgør en del af (jf. bl.a. dom af 6.10.2020, Jobcenter Krefeld, C-181/19, EU:C:2020:794, præmis 61 og den deri nævnte retspraksis).
- 35 Hvad angår ordlyden af artikel 22a, stk. 1, litra a), i direktiv 2006/43 må det konstateres, at de verber, der anvendes i visse sprogversioner af denne bestemmelse, såsom »nastoupit« i den tjekkiske sprogversion, »übernimmt« i den tyske sprogversion, »occuper« i den franske sprogversion og »prevzeti« i den slovenske sprogversion kan antyde, at den nævnte bestemmelse kræver, at den pågældende belaver sig på eller faktisk varetager sit arbejde i denne stilling hos den reviderede virksomhed.

- 36 Det fremgår imidlertid snarere af andre sprogversioner af samme bestemmelse, at det med henblik på anvendelsen af bestemmelsen kan være tilstrækkeligt, at den pågældende accepterer den nævnte stilling ved at påtage sig pligten til at varetage denne, således at indgåelsen af en ansættelseskontrakt udgør det relevante tidspunkt, der skal tages i betragtning i denne henseende. En sådan fortolkning fremgår bl.a. af de verber, der anvendes i den spanske version (»asuma«), den italienske (»accettare«), den nederlandske (»aanvaardt«) og den polske version (»zajęli«).
- 37 Under disse omstændigheder kan en ren ordlydsfortolkning af artikel 22a, stk. 1, litra a), i direktiv 2006/43, der er baseret på ordlyden af én eller flere sprogversioner, og som udelukker andre, ikke lægges til grund. Det følger nemlig af Domstolens faste praksis, at den formulering, der er anvendt i en sprogversion af en EU-retlig bestemmelse, ikke kan tjene som eneste grundlag for bestemmelsens fortolkning eller tillægges større betydning end de øvrige sprogversioner, eftersom EU-rettens bestemmelser skal fortolkes og anvendes ensartet i lyset af de versioner, der er udfærdiget på alle Unionens sprog (jf. bl.a. dom af 8.10.2020, *Combinova*, C-476/19, EU:C:2020:802, præmis 31 og den deri nævnte retspraksis).
- 38 Henset til den forskel, der er mellem de forskellige sprogversioner af artikel 22a, stk. 1, litra a), i direktiv 2006/43, skal den sammenhæng, hvori denne bestemmelse indgår, samt de formål, der forfølges med bestemmelsen, og den lovgivning, som den udgør en del af, undersøges.
- 39 Det skal i denne forbindelse bemærkes, at dette direktiv, således som det fremgår af dets artikel 1, sammenholdt med 5., 8., 9., 11. og 13. betragtning hertil, tilstræber en harmonisering på et højt niveau for krav til lovpligtig revision ved bl.a. at pålægge revisorer strenge etiske standarder navnlig for så vidt angår deres integritet, uafhængighed og objektivitet, med henblik på, i både de reviderede virksomheders og tredjeparternes interesse, at sikre en god revisionskvalitet og således bidrage til at få markederne til at fungere korrekt ved at sikre at årsregnskabet giver et retvisende billede af de reviderede virksomheder.
- 40 Artikel 22a i direktiv 2006/43, der blev indsat heri ved direktiv 2014/56, er et led i dette formål, eftersom denne bestemmelse, således som det navnlig fremgår af første betragtning til sidstnævnte direktiv, indgår i en række regler, som EU-lovgiver har indført i kapitel IV i direktiv 2006/43 med overskriften »Faglig etik, uafhængighed, objektivitet, fortrolighed og tavshedspligt«, der omfatter dette direktivs artikel 22-24, med henblik på gennem en yderligere harmonisering bl.a. at øge revisorers uafhængighed i deres arbejde.
- 41 Som det fremgår af 6.-8. og 10. betragtning til direktiv 2014/56, har disse regler i det væsentlige til formål dels at sikre, at revisorer ikke er involveret i den reviderede virksomheds interne beslutningsproces og at undgå interessekonflikter, bl.a. ved at revisorer udelukkes fra at udføre lovpligtig revision for en virksomhed, hvis de har en forretningsmæssig eller finansiel interesse heri, dels at beskytte dem mod indgreb fra ejerne af eller aktionærerne i, samt ledelsen af det revisionsfirma, hvori de er ansat, hvilket, ved at forhindre enhver indblanding, der direkte eller indirekte kan påvirke resultatet af deres revision, som fremlægges i den i artikel 28 i direktiv 2006/43 nævnte revisionspåtegning, skal sikre revisionens kvalitet og integritet og dermed pålidelighed over for den reviderede virksomhed og tredjeparter i overensstemmelse med det med direktivet tilstræbte formål, der er omtalt i denne doms præmis 39.
- 42 Det følger heraf, at kravet om uafhængighed ikke alene har et internt aspekt, for så vidt som det har til formål at sikre over for den reviderede virksomhed, at den revision, som udføres af den herfor ansvarlige revisor er pålidelig, men også et eksternt aspekt, for så vidt som det har til formål at bevare tilliden hos tredjeparter, såsom kreditorer og investorer, til revisionens pålidelighed. Dette eksterne aspekt er så meget desto vigtigere, som denne tillid er afgørende for at sikre beskyttelsen af værdien af partnernes og aktionærernes kapitalandele og dermed, at markederne som helhed fungerer tilfredsstillende for investorerne. Lovpligtige revisioner skal således ikke alene være pålidelige, men skal ligeledes opfattes som sådan af tredjeparter.

- 43 Det er ud fra disse to perspektiver, det interne og det eksterne, at EU-lovgiver, således som det navnlig fremgår af ottende betragtning til direktiv 2014/56, har forbudt en revisor at varetage funktioner på ledelses- eller bestyrelsesniveau i den reviderede virksomhed, ikke blot i løbet af den periode, der er omfattet af revisionspåtegningen, men ligeledes, som det afspejles i bestemmelserne i artikel 22a, stk. 1, i direktiv 2006/43, i en passende periode efter vedkommendes fratrædelse som revisor eller ledende revisionspartner i forbindelse med revisionsopgaven.
- 44 Som generaladvokaten i det væsentlige har anført i punkt 52-55 i forslaget til afgørelse, har et sådant forbud således til formål så vidt muligt at fjerne tilskyndelsen for en revisor til at planlægge eller konkretisere sin ansættelse i en revideret virksomhed i den periode, hvor han udfører den lovpligtige revision af regnskaberne, og i en nærmere fastlagt efterfølgende periode. Med dette forbud tilsigter EU-lovgiver navnlig at undgå, at revisoren fristes til at prioritere sine egne aktuelle eller potentielle interesser ved at afgive en påtegning, der er imødekommende over for den reviderede virksomhed, og som sidstnævnte på kort eller mellemlang sigt belønner med en ledende stilling i virksomheden.
- 45 Det skal imidlertid fastslås, at selve den omstændighed, at der foreligger et kontraktforhold mellem en revisor og en revideret virksomhed, eller endog blot indledning af forhandlinger med henblik herpå, ikke alene kan give anledning til en interessekonflikt, men også give indtryk af en sådan.
- 46 Som Europa-Kommissionen med rette har gjort gældende i sit skriftlige indlæg, kan dette kontraktforhold, henset til de loyalitets- og redelighedskrav, der følger af et sådant kontraktforhold, og til den nære tilknytning, som det synes at indføre mellem kontraktparterne, nemlig af tredjeparter opfattes således, at det kan få eller kan have haft indflydelse på den revision af den reviderede virksomhed, som udføres af den pågældende revisor, og dermed forringe disse tredjeparters tillid til, at revisionen fører til et pålideligt resultat.
- 47 Det skal i denne henseende navnlig fremhæves, at selv når en revisor er fratrukket som revisor eller ledende revisionspartner i forbindelse med en lovpligtig revision af en bestemt virksomheds regnskaber, kan forhandling eller indgåelse af et kontraktforhold mellem den pågældende revisor og denne virksomhed være tilstrækkelig til med tilbagevirkende kraft at rejse tvivl hos tredjeparter om kvaliteten og integriteten af den revision, der blev udført inden fratrædelsen.
- 48 Det fremgår således, navnlig henset til den betydning, som tredjeparters opfattelse har for så vidt angår en revisors uafhængighed, at revisoren skal anses for at påtage sig en stilling i en revideret virksomhed som omhandlet i artikel 22a, stk. 1, litra a), i direktiv 2006/43, så snart der er indgået et kontraktforhold mellem disse parter, selv om revisoren endnu ikke er tiltrådt sin stilling i denne virksomhed.
- 49 Denne fortolkning er i tråd med bestemmelserne i artikel 22 i direktiv 2006/43, der specifikt har til formål at definere rækkevidden af revisorers uafhængighed, og sammenholdt med hvilke rækkevidden af dette direktivs artikel 22a, stk. 1, skal fastlægges, eftersom alle disse bestemmelser, således som det allerede fremgår af denne doms præmis 40, er blevet vedtaget af EU-lovgiver med henblik på at øge denne uafhængighed.
- 50 I henhold til artikel 22, stk. 1, skal medlemsstaterne med henblik på at sikre, at en revisor ikke involveres i en revideret virksomheds beslutningsproces, sikre, at der træffes alle rimelige foranstaltninger for at forhindre, at der opstår nogen form for interessekonflikt mellem denne revisor og en sådan virksomhed, som bl.a. kan følge af finansielle, personlige, forretnings- eller ansættelsesforhold, hvad enten de er direkte eller indirekte, eksisterende eller potentielle »på baggrund af hvilke en objektiv, fornuftig og velinformeret tredjepart [...] ville konkludere«, at revisorens uafhængighed er bragt i fare.

- 51 På samme måde er medlemsstaterne i henhold til artikel 22, stk. 4, litra c), forpligtet til at sikre, at revisorer ikke kan deltage i den lovpligtige revision af en revideret virksomheds regnskaber, hvis de i den periode, hvor revisionen udføres, har et ansættelses-, forretnings- eller andet forhold til sidstnævnte, »der kan medføre eller generelt opfattes som en årsag til interessekonflikter«.
- 52 Det fremgår endvidere af artikel 22, stk. 5, at en revisor ikke kan anmode om eller modtage gaver eller fordele fra den reviderede virksomhed, når en objektiv, rimelig og informeret tredjepart »vil betragte« værdien deraf som betydelig eller ikke uvæsentlig.
- 53 Som generaladvokaten har anført i punkt 69 i forslaget til afgørelse, fremgår det klart af disse bestemmelser, at en relation, der kan skabe en aktuel eller potentiel interessekonflikt, ifølge EU-lovgiver kan skade pålideligheden af en lovpligtig revisions resultat lige så meget som en relation, der med rimelighed kan opfattes af tredjeparter som den eventuelle årsag til en sådan interessekonflikt.
- 54 Henset til samtlige ovenstående betragtninger skal de forelagte spørgsmål besvares med, at artikel 22a, stk. 1, litra a), i direktiv 2006/43 skal fortolkes således, at en revisor, såsom en ledende revisionspartner, der er udpeget af et revisionsfirma i forbindelse med en revisionsopgave, skal anses for at påtage sig en ledende stilling i den reviderede virksomhed i denne bestemmelses forstand, så snart den pågældende indgår en ansættelseskontrakt med sidstnævnte virksomhed vedrørende denne stilling, selv om vedkommende endnu ikke er påbegyndt sit arbejde i den pågældende stilling.

Sagsomkostninger

- 55 Da sagens behandling i forhold til hovedsagens parter udgør et led i den sag, der verserer for den forelæggende ret, tilkommer det denne at træffe afgørelse om sagsomkostningerne. Bortset fra de nævnte parters udgifter kan de udgifter, som er afholdt i forbindelse med afgivelse af indlæg for Domstolen, ikke erstattes.

På grundlag af disse præmisser kender Domstolen (Femte Afdeling) for ret:

Artikel 22a, stk. 1, litra a), i Europa-Parlamentets og Rådets direktiv 2006/43/EF af 17. maj 2006 om lovpligtig revision af årsregnskaber og konsoliderede regnskaber, om ændring af Rådets direktiv 78/660/EØF og 83/349/EØF og om ophævelse af Rådets direktiv 84/253/EØF, som ændret ved Europa-Parlamentets og Rådets direktiv 2014/56/EU af 16. april 2014, skal fortolkes således, at en revisor, såsom en ledende revisionspartner, der er udpeget af et revisionsfirma i forbindelse med en revisionsopgave, skal anses for at påtage sig en ledende stilling i den reviderede virksomhed i denne bestemmelses forstand, så snart den pågældende indgår en ansættelseskontrakt med sidstnævnte virksomhed vedrørende denne stilling, selv om vedkommende endnu ikke er påbegyndt sit arbejde i den pågældende stilling.

Underskrifter