

Υπόθεση C-368/23 [Fautromb] ¹

**Σύνοψη της αιτήσεως προδικαστικής αποφάσεως κατά το άρθρο 98,
παράγραφος 1, του Κανονισμού Διαδικασίας του Δικαστηρίου**

Ημερομηνία καταθέσεως:

12 Ιουνίου 2023

Αιτούν δικαστήριο:

Formation restreinte du Haut conseil du Commissariat aux comptes
(Γαλλία)

Ημερομηνία της αποφάσεως του αιτούντος δικαστηρίου:

25 Μαΐου 2023

Προσφεύγων:

Le H3C

Καθού:

MO

1. Τα πραγματικά περιστατικά και η διαδικασία της κύριας δίκης

- 1 Ο ΜΟ, ηλικίας 82 ετών, είναι εγγεγραμμένος στον κατάλογο των ελεγκτών από το 1976 και στον πίνακα του σώματος ορκωτών λογιστών από το 1967.
- 2 Ο ΜΟ κατέχει, άμεσα ή έμμεσα μέσω της ανώνυμης εταιρίας Fiducial International, το 99,9 % του κεφαλαίου της αστικής εταιρίας Fiducial, της οποίας είναι διαχειριστής. Η συγκεκριμένη εταιρία είναι η μητρική εταιρία του ομίλου πολλαπλών ειδικοτήτων Fiducial, τον οποίο ο ΜΟ ίδρυσε το 1970 και ο οποίος δραστηριοποιείται σε σχεδόν 80 χώρες και απασχολεί περισσότερα από 20 000 άτομα.
- 3 Εντός του ομίλου, η Société fiduciaire nationale de révision comptable (στο εξής: Fidaudit) και οι θυγατρικές της ασκούν ελεγκτική δραστηριότητα. Ο ίδιος ο ΜΟ δεν είχε, ούτε είχε υπογράψει, οποιαδήποτε εντολή πιστοποίησης λογαριασμών. Η Société fiduciaire nationale d'expertise comptable (στο εξής: Fidexpertise) και οι

¹ Η ονομασία της παρούσας υπόθεσης είναι πλασματική. Δεν αντιστοιχεί στο πραγματικό όνομα κανενός διαδίκου.

θυγατρικές της ασκούν ελεγκτικολογιστική δραστηριότητα. Ο ΜΟ κατέχει, άμεσα ή έμμεσα, το σύνολο σχεδόν του κεφαλαίου των δύο ως άνω εταιριών, στις οποίες είναι επίσης πρόεδρος του διοικητικού συμβουλίου και γενικός διευθυντής.

- 4 Ο όμιλος Fiducial παρέχει πλείονες άλλες υπηρεσίες σε επιχειρήσεις μέσω των θυγατρικών του ως εξής:
 - της εταιρίας Fiducial Security Services, στον τομέα της ασφάλειας·
 - της εταιρίας Fiducial Office Solutions, στον τομέα της πώλησης ειδών και επίπλων γραφείου·
 - της εταιρίας Fiducial Informatique, στον τομέα της παροχής υπηρεσιών πληροφορικής·
 - της εταιρίας Fiducial Real Estate, στον τομέα της μεσιτείας ακινήτων και της διαχείρισης αστικών εταιριών επενδύσεων σε ακίνητα·
 - της εταιρίας Banque Fiducial, στον τραπεζικό τομέα, και
 - της εταιρίας Fiducial Médias, η οποία εκμεταλλεύεται ραδιοφωνικό σταθμό εθνικής εμβέλειας και περιφερειακά μέσα ενημέρωσης.
- 5 Το Haut conseil du commissariat aux comptes (Ανώτατο Συμβούλιο της Επιτροπής Ελεγκτικών Υπηρεσιών, Γαλλία), το οποίο είναι η ρυθμιστική αρχή του επαγγέλματος των ελεγκτών στη Γαλλία, έχει επιληφθεί διαδικασίας επιβολής κύρωσης στον ΜΟ λόγω παράβασης της κανονιστικής ρύθμισης που αφορά το επάγγελμα των ελεγκτών.
- 6 Κατ' ουσίαν, ο ΜΟ φέρεται ότι παρέβη, από τις 3 Ιανουαρίου 2016, το άρθρο L. 822-10 του Code de commerce (εμπορικού κώδικα), ασκώντας, άμεσα ή έμμεσα, εμπορικές δραστηριότητες μη δυνάμενες να χαρακτηριστούν παρεπόμενες του επαγγέλματος του ορκωτού λογιστή οι οποίες είναι, επομένως, ασυμβίβαστες με τα καθήκοντα του ελεγκτή.

2. Το νομικό πλαίσιο

A. Το δίκαιο της Ένωσης

Οδηγία 2006/43/ΕΚ του Ευρωπαϊκού Κοινοβουλίου και του Συμβουλίου, της 17ης Μαΐου 2006, για τους υποχρεωτικούς ελέγχους των ετήσιων και των ενοποιημένων λογαριασμών, όπως τροποποιήθηκε με τις οδηγίες του Ευρωπαϊκού Κοινοβουλίου και του Συμβουλίου 2008/30/ΕΚ, της 11ης Μαρτίου 2008, 2013/34/ΕΕ, της 26ης Ιουνίου 2013, 2014/56/ΕΕ, της 16ης Απριλίου 2014, και (ΕΕ) 2022/2464, της 14ης Δεκεμβρίου 2022.

- 7 Το άρθρο 2 της οδηγίας ορίζει τον «υποχρεωτικό έλεγχο» ως έλεγχο των ετήσιων οικονομικών καταστάσεων ή ενοποιημένων οικονομικών καταστάσεων, εφόσον ο έλεγχος αυτός απαιτείται από το δίκαιο της Ένωσης ή από το εθνικό δίκαιο όσον αφορά τις μικρές επιχειρήσεις ή διενεργείται οικειοθελώς κατόπιν αίτησης μικρών επιχειρήσεων, όταν η εθνική νομοθεσία ορίζει τους εν λόγω ελέγχους ως υποχρεωτικούς ελέγχους. Εν συνεχεία, το ίδιο άρθρο ορίζει τον «νόμιμο ελεγκτή» και το «ελεγκτικό γραφείο» ως φυσικό ή νομικό πρόσωπο, αντιστοίχως, που έχει λάβει άδεια από τις αρμόδιες αρχές κράτους μέλους να διενεργεί υποχρεωτικούς ελέγχους.
- 8 Κατά την αιτιολογική σκέψη της 5, η οδηγία αποσκοπεί στην ουσιαστική, καιίτοι όχι πλήρη, εναρμόνιση, όσον αφορά τις απαιτήσεις υποχρεωτικού ελέγχου, και ένα κράτος μέλος που απαιτεί τον υποχρεωτικό έλεγχο μπορεί να επιβάλει αυστηρότερες απαιτήσεις, εκτός εάν ορίζεται άλλως στην εν λόγω οδηγία.
- 9 Εξάλλου, κατά την αιτιολογική σκέψη 9 της οδηγίας, οι νόμιμοι ελεγκτές θα πρέπει να τηρούν τα υψηλότερα ηθικά πρότυπα και πρέπει, συνεπώς, να υπόκεινται σε κανόνες επαγγελματικής δεοντολογίας οι οποίοι καλύπτουν τουλάχιστον την ευθύνη τους όσον αφορά το δημόσιο συμφέρον, την ακεραιότητα και την αντικειμενικότητά τους καθώς και την επαγγελματική επάρκειά τους και τη δέουσα επιμέλεια.
- 10 Επιπλέον, στην οδηγία 2014/56/ΕΕ, της 16ης Απριλίου 2014, για την τροποποίηση της οδηγίας 2006/43, επισημαίνεται, στην αιτιολογική σκέψη 1, ότι κρίθηκε αναγκαία η περαιτέρω εναρμόνιση των κανόνων που καθορίζονται στην οδηγία 2006/43 προκειμένου να ενισχυθεί, μεταξύ άλλων, η ανεξαρτησία και η αντικειμενικότητα των νόμιμων ελεγκτών και των ελεγκτικών γραφείων κατά την άσκηση των καθηκόντων τους. Στις αιτιολογικές σκέψεις 6 και 7 της εν λόγω οδηγίας, επισημαίνεται, εν συνεχεία, ότι είναι ιδιαίτερα σημαντικό να ενισχυθεί η ανεξαρτησία ως ουσιώδες στοιχείο όταν διενεργούνται υποχρεωτικοί έλεγχοι και να αποφεύγεται κάθε σύγκρουση συμφερόντων.
- 11 Θέτοντας σε εφαρμογή τις ως άνω αρχές, τα άρθρα 21 και 22 της οδηγίας 2006/43/ΕΚ της 17ης Μαΐου 2006, όπως τροποποιήθηκαν με την οδηγία 2014/56, ορίζουν μεταξύ άλλων τα εξής:

- τα κράτη μέλη εξασφαλίζουν ότι όλοι οι νόμιμοι ελεγκτές και όλα τα ελεγκτικά γραφεία υπόκεινται σε αρχές επαγγελματικής δεοντολογίας οι οποίες καλύπτουν τουλάχιστον την ιδιότητά τους ως προστατών του δημόσιου συμφέροντος, την ακεραιότητα και την αντικειμενικότητά τους, καθώς και την επαγγελματική ικανότητά τους και τη δέουσα επιμέλεια·
- τα κράτη μέλη διασφαλίζουν, αφενός, ότι, κατά τη διενέργεια υποχρεωτικού ελέγχου, ένας νόμιμος ελεγκτής ή ένα ελεγκτικό γραφείο είναι ανεξάρτητα από την ελεγχόμενη οντότητα και δεν συμμετέχουν στη διαδικασία λήψης αποφάσεων της ελεγχόμενης οντότητας και, αφετέρου, ότι, ο νόμιμος ελεγκτής ή το ελεγκτικό γραφείο λαμβάνει όλα τα εύλογα μέτρα για να διασφαλίσει ότι, κατά τη διενέργεια του υποχρεωτικού ελέγχου, η ανεξαρτησία του δεν επηρεάζεται από οποιαδήποτε υφιστάμενη ή δυνητική σύγκρουση συμφερόντων ή επιχειρηματική ή άλλη άμεση ή έμμεση σχέση στην οποία εμπλέκεται ο νόμιμος ελεγκτής, το δίκτυό του ή οποιοδήποτε πρόσωπο συνδέεται άμεσα ή έμμεσα με τον νόμιμο ελεγκτή ή το ελεγκτικό γραφείο μέσω της άσκησης ελέγχου·
- ο νόμιμος ελεγκτής ή το ελεγκτικό γραφείο δεν διενεργούν υποχρεωτικό έλεγχο όταν υπάρχει κίνδυνος να ανακύψει αυτοανασκόπηση, ίδιο συμφέρον, προάσπιση, οικειότητα ή εκφοβισμός που απορρέουν από οικονομική, προσωπική, επιχειρηματική, εργασιακή ή άλλη σχέση μεταξύ, αφενός, των ιδίων, του δικτύου τους, καθώς και οποιουδήποτε φυσικού προσώπου είναι σε θέση να επηρεάσει το αποτέλεσμα του νόμιμου ελέγχου, και, αφετέρου, της ελεγχόμενης οντότητας, με αποτέλεσμα ένας αντικειμενικός, συνετός και ενημερωμένος τρίτος, λαμβάνοντας υπόψη τις εφαρμοζόμενες διασφαλίσεις, να κατέληγε στο συμπέρασμα ότι υπονομεύεται η ανεξαρτησία του νόμιμου ελεγκτή ή του ελεγκτικού γραφείου.

Κανονισμός (ΕΕ) 537/2014 του Ευρωπαϊκού Κοινοβουλίου και του Συμβουλίου, της 16ης Απριλίου 2014, σχετικά με ειδικές απαιτήσεις όσον αφορά τον υποχρεωτικό έλεγχο οντοτήτων δημόσιου συμφέροντος

- 12 Κατά την αιτιολογική σκέψη 5 του κανονισμού, είναι σημαντικό να καθοριστούν λεπτομερείς κανόνες, ώστε να εξασφαλιστεί η διενέργεια του υποχρεωτικού ελέγχου οντοτήτων δημόσιου συμφέροντος από νόμιμους ελεγκτές και ελεγκτικά γραφεία βάσει αυστηρών απαιτήσεων, καθώς και μια κοινή ρυθμιστική προσέγγιση η οποία θα βελτιώνει την ακεραιότητα, την ανεξαρτησία, την αντικειμενικότητα, την ευθύνη, τη διαφάνεια και την αξιοπιστία των νόμιμων ελεγκτών των εν λόγω οντοτήτων, πράγμα που θα συνέβαλλε στην ποιότητα των υποχρεωτικών ελέγχων στην Ένωση και, συνεπώς, στην ομαλή λειτουργία της εσωτερικής αγοράς, επιτυγχάνοντας παράλληλα υψηλό επίπεδο προστασίας των καταναλωτών και των επενδυτών. Στην ίδια αιτιολογική σκέψη διευκρινίζεται ότι οι εν λόγω αυστηρές απαιτήσεις θα πρέπει να ισχύουν για τους νόμιμους ελεγκτές και τα ελεγκτικά γραφεία μόνον εφόσον διεξάγουν νόμιμους ελέγχους οντοτήτων δημόσιου συμφέροντος.

- 13 Το άρθρο 1 του κανονισμού προβλέπει ότι ο εν λόγω κανονισμός ορίζει, μεταξύ άλλων, κανόνες για την οργάνωση και την επιλογή νόμιμων ελεγκτών και ελεγκτικών γραφείων από οντότητες δημόσιου συμφέροντος για την προώθηση της ανεξαρτησίας τους και για την αποφυγή της σύγκρουσης συμφερόντων. Στο άρθρο 2 διευκρινίζεται ότι ο εν λόγω κανονισμός εφαρμόζεται με την επιφύλαξη της οδηγίας 2006/43/EK. Το άρθρο 5 ορίζει, εν συνεχεία, τις μη ελεγκτικές υπηρεσίες τις οποίες ο νόμιμος ελεγκτής ή το ελεγκτικό γραφείο που διενεργεί υποχρεωτικό έλεγχο οντότητας δημόσιου συμφέροντος, ή οποιοδήποτε μέλος του δικτύου τους, δεν μπορεί να παρέχει στην εν λόγω οντότητα, στην οικεία μητρική επιχείρηση ή στις ελεγχόμενες από την ελεγχόμενη οντότητα επιχειρήσεις της, αφενός, κατά το διάστημα από την έναρξη της περιόδου που ελέγχεται έως την έκδοση της έκθεσης ελέγχου και, αφετέρου, κατά το αμέσως προηγούμενο οικονομικό έτος από την εν λόγω περίοδο.

Οδηγία 2006/123/EK του Ευρωπαϊκού Κοινοβουλίου και του Συμβουλίου, της 12ης Δεκεμβρίου 2006, σχετικά με τις υπηρεσίες στην εσωτερική αγορά

- 14 Οι αιτιολογικές σκέψεις 97 και 101 της οδηγίας έχουν ως εξής:

«(97) Είναι αναγκαίο να προβλεφθούν στην παρούσα οδηγία ορισμένοι κανόνες για την υψηλή ποιότητα των υπηρεσιών οι οποίες εξασφαλίζουν, ιδίως, την τήρηση απαιτήσεων ενημέρωσης και διαφάνειας. Οι κανόνες αυτοί θα πρέπει να ισχύουν τόσο σε περιπτώσεις διασυνοριακής παροχής υπηρεσιών μεταξύ κρατών μελών όσο και σε περιπτώσεις υπηρεσιών που παρέχονται σε κράτος μέλος από πάροχο υπηρεσιών εγκατεστημένο σε αυτό, χωρίς να επιβάλλουν άσκοπες επιβαρύνσεις στις ΜΜΕ. Οι κανόνες αυτοί δεν θα πρέπει να εμποδίζουν τα κράτη μέλη από το να εφαρμόζουν, σύμφωνα με την παρούσα οδηγία και το λοιπό κοινοτικό δίκαιο, πρόσθετες ή διαφορετικές απαιτήσεις ποιότητας. [...]

(101) Το συμφέρον των αποδεκτών, και ιδίως των καταναλωτών, επιβάλλει να εξασφαλισθεί η δυνατότητα των παρόχων υπηρεσιών να παρέχουν υπηρεσίες πολλαπλών ειδικοτήτων και ότι οι περιορισμοί εν προκειμένω περιορίζονται κατά τον βαθμό που απαιτείται, προκειμένου να εξασφαλισθεί η αμεροληψία, η ανεξαρτησία και η ακεραιότητα των νομοθετικώς κατοχυρωμένων επαγγελματιών. Αυτό δεν θίγει τους περιορισμούς ή τις απαγορεύσεις άσκησης ορισμένων δραστηριοτήτων που στοχεύουν στη διασφάλιση της ανεξαρτησίας σε περιπτώσεις κατά τις οποίες κράτος μέλος αναθέτει σε πάροχο υπηρεσιών συγκεκριμένο καθήκον κυρίως στον τομέα της αστικής ανάπτυξης, ούτε να θίγει την εφαρμογή των κανόνων περί ανταγωνιστικότητας.»

- 15 Το άρθρο 25 ορίζει τα εξής:

«1. Τα κράτη μέλη μεριμνούν ώστε οι πάροχοι να μην υπόκεινται σε απαιτήσεις που τους υποχρεώνουν να ασκούν αποκλειστικά συγκεκριμένη δραστηριότητα ή που περιορίζουν την άσκηση από κοινού ή σε εταιρική σχέση διαφορετικών δραστηριοτήτων.

Εντούτοις, οι ακόλουθοι πάροχοι μπορούν να υπόκεινται σε τέτοιες απαιτήσεις:

α) τα νομοθετικώς κατοχυρωμένα επαγγέλματα, κατά τον βαθμό που αυτό δικαιολογείται για την εξασφάλιση της συμμόρφωσης προς τους κανόνες επαγγελματικής δεοντολογίας και συμπεριφοράς οι οποίοι ποικίλλουν λόγω της ιδιαιτερότητας του κάθε επαγγέλματος, και που είναι αναγκαίο για τη διασφάλιση της ανεξαρτησίας και της αμεροληψίας τους·

β) οι πάροχοι υπηρεσιών πιστοποίησης, τεχνικού ελέγχου ή δοκιμών, κατά τον βαθμό που αυτό δικαιολογείται για την εξασφάλιση της ανεξαρτησίας τους και της ακεραιότητάς τους.

2. Όταν επιτρέπεται η άσκηση δραστηριοτήτων πολλαπλών ειδικοτήτων μεταξύ των παρόχων που μνημονεύουν τα στοιχεία α) και β) της παραγράφου 1, τα κράτη μέλη μεριμνούν ώστε:

α) να προλαμβάνονται οι συγκρούσεις συμφερόντων και τα ασυμβίβαστα μεταξύ ορισμένων δραστηριοτήτων·

β) να εξασφαλίζεται η ανεξαρτησία και η αμεροληψία που απαιτούν ορισμένες δραστηριότητες·

γ) να εξασφαλίζεται ότι οι επαγγελματικοί δεοντολογικοί κανόνες διαφορετικών δραστηριοτήτων συμβιβάζονται μεταξύ τους, ιδίως όσον αφορά το επαγγελματικό απόρρητο.»

B. Το εθνικό δίκαιο

Code de commerce (εμπορικός κώδικας)

16 Κατά το άρθρο L. 822-1 του *Code de commerce* (εμπορικού κώδικα, στο εξής: εμπορικός κώδικας), τα καθήκοντα του ελεγκτή ασκούνται από φυσικά πρόσωπα ή από ελεγκτικές εταιρίες.

17 Οι ελεγκτές υπόκεινται σε πλείονες δεοντολογικούς κανόνες οι οποίοι απορρέουν, μεταξύ άλλων, αφενός, από τα άρθρα L. 822-9 έως L. 822-16 και R. 822-20 έως R. 822-31 του εμπορικού κώδικα και, αφετέρου από τον *Code de déontologie de la profession de commissaire aux comptes* (κώδικα δεοντολογίας του ελεγκτικού επαγγέλματος, στο εξής: κώδικας δεοντολογίας), που προσαρτάται ως παράρτημα στο κανονιστικό μέρος του εμπορικού κώδικα.

18 Το άρθρο L. 822-10 του εμπορικού κώδικα ορίζει τα εξής:

«Τα καθήκοντα του ελεγκτή είναι ασυμβίβαστα με:

1. κάθε δραστηριότητα ή πράξη ικανή να θίξει την ανεξαρτησία του·

2. κάθε μισθωτή δραστηριότητα· εντούτοις, ο ελεγκτής μπορεί να ασκεί καθήκοντα διδασκαλίας σε αντικείμενο σχετικό με την άσκηση του επαγγέλματός του ή να απασχολείται επ' αμοιβή από ελεγκτή ή ορκωτό λογιστή·

3. κάθε εμπορική δραστηριότητα, ασκούμενη άμεσα ή μέσω τρίτου.»

- 19 Το άρθρο L. 822-10 του εμπορικού κώδικα συμπληρώθηκε με τον νόμο της 22ας Μαΐου 2019, ο οποίος προβλέπει πλέον δύο εξαιρέσεις από την απαγόρευση άσκησης εμπορικών δραστηριοτήτων, το δε σημείο 3 έχει πλέον ως εξής:

«3. κάθε εμπορική δραστηριότητα, ασκούμενη άμεσα ή μέσω τρίτου, εξαιρουμένων, αφενός, των εμπορικών δραστηριοτήτων που είναι παρεπόμενες του επαγγέλματος του ορκωτού λογιστή, οι οποίες ασκούνται τηρουμένων των κανόνων δεοντολογίας και ανεξαρτησίας των ελεγκτών και υπό τις προϋποθέσεις του άρθρου 22, τρίτο εδάφιο, της *ordonnance n° 45-2138 du 19 septembre 1945 portant institution de l'ordre des experts-comptables et réglementant le titre et la profession d'expert-comptable* (απόφασης αριθ. 45-2138, της 19ης Σεπτεμβρίου 1945, περί θεσπίσεως σώματος ορκωτών λογιστών και ρυθμίσεως του τίτλου και του επαγγέλματος του ορκωτού λογιστή), και, αφετέρου, των παρεπόμενων εμπορικών δραστηριοτήτων που ασκεί η εταιρία πολλαπλών ειδικοτήτων υπό τις προϋποθέσεις του άρθρου 31-5 του *loi n° 90-1258 du 31 décembre 1990 relative à l'exercice sous forme de sociétés des professions libérales soumises à un statut législatif ou réglementaire ou dont le titre est protégé et aux sociétés de participations financières de professions libérales* (νόμου 90-1258, της 31ης Δεκεμβρίου 1990, περί της ασκήσεως υπό μορφή εταιριών των ελεύθερων επαγγελμάτων που υπόκεινται σε νομοθετική ή κανονιστική ρύθμιση ή των οποίων ο τίτλος προστατεύεται και περι εταιριών χαρτοφυλακίου ελεύθερων επαγγελμάτων).»

- 20 Το άρθρο 22 της *ordonnance n° 45-2138* (απόφασης αριθ. 45-2138), της 19ης Σεπτεμβρίου 1945, ορίζει ότι η ελεγκτικολογιστική δραστηριότητα είναι ασυμβίβαστη με κάθε επάγγελμα και κάθε πράξη ικανή να θίξει την ανεξαρτησία του προσώπου που την ασκεί και απαριθμεί, εν συνεχεία, πλείονα ασυμβίβαστα, στα οποία καταλέγεται η άσκηση κάθε εμπορικής δραστηριότητας ή πράξης διαμεσολάβησης εκτός εκείνων που είναι απόρροια της άσκησης του επαγγέλματος, εκτός εάν η εν λόγω πράξη έχει παρεπόμενο χαρακτήρα και δεν είναι ικανή να θέσει σε κίνδυνο την άσκηση του επαγγέλματος ή την ανεξαρτησία των εταίρων ορκωτών λογιστών καθώς και την τήρηση από τους εταίρους ορκωτούς λογιστές των εγγενών στην ιδιότητα και τη δεοντολογία τους κανόνων.
- 21 Το άρθρο 31-5 του *loi n° 90-1258* (νόμου 90-1258), της 31ης Δεκεμβρίου 1990, ορίζει ότι η εταιρία πολλαπλών ειδικοτήτων που ιδρύεται για την από κοινού άσκηση ορισμένων ελεύθερων επαγγελμάτων μπορεί να ασκεί, με παρεπόμενο χαρακτήρα, κάθε εμπορική δραστηριότητα η άσκηση της οποίας δεν απαγορεύεται από τον νόμο ή το διάταγμα σε σχέση με ένα τουλάχιστον από τα επαγγέλματα που περιλαμβάνονται στον εταιρικό σκοπό της.

3. Σκεπτικό της αιτήσεως προδικαστικής αποφάσεως

- 22 Κανένα νομοθετικό ή κανονιστικό κείμενο δεν ορίζει τις εμπορικές δραστηριότητες που μνημονεύονται στο άρθρο L. 822-10, σημείο 3, του εμπορικού κώδικα. Κατά τη διάρκεια της διαδικασίας, ο ΜΟ δεν αμφισβήτησε ότι άσκησε έμμεσα τις επίμαχες δραστηριότητες ούτε ότι επρόκειτο περί εμπορικών δραστηριοτήτων που δεν μπορούσαν να χαρακτηριστούν παρεπόμενες του επαγγέλματος του ορκωτού λογιστή.
- 23 Ο ΜΟ υποστηρίζει, εντούτοις, ότι οι διατάξεις του άρθρου L. 822-10, σημείο 3, του εμπορικού κώδικα αντιβαίνουν στο δίκαιο της Ευρωπαϊκής Ένωσης και ειδικότερα στο άρθρο 25 της οδηγίας 2006/123 σχετικά με τις υπηρεσίες στην εσωτερική αγορά και ότι, επομένως, οι εν λόγω διατάξεις δεν μπορούν να θεμελιώσουν πειθαρχική κύρωση. Κατά τον ΜΟ, η απαγόρευση του άρθρου L. 822-10, σημείο 3, του εμπορικού κώδικα έχει δυσανάλογο χαρακτήρα, καθότι η ανεξαρτησία των ελεγκτών και η αποφυγή της σύγκρουσης συμφερόντων διασφαλίζονται επαρκώς από άλλες νομοθετικές, κανονιστικές ή δεοντολογικές διατάξεις, του γαλλικού και του ενωσιακού δικαίου, με τις οποίες ο ΜΟ συμμορφώθηκε κατά την άσκηση των επίμαχων εμπορικών δραστηριοτήτων.
- 24 Ο ΜΟ επικαλείται την απόφαση της 27ης Φεβρουαρίου 2020, Επιτροπή κατά Βελγίου (C-384/18, EU:C:2020:124), με την οποία το Δικαστήριο της Ευρωπαϊκής Ένωσης αποφάνθηκε ότι το Βασίλειο του Βελγίου, απαγορεύοντας την από κοινού άσκηση της δραστηριότητας του λογιστή, αφενός, και των δραστηριοτήτων μεσίτη ασφαλίσεων, ασφαλιστικού πράκτορα, μεσίτη ακινήτων ή κάθε δραστηριότητας παροχής τραπεζικών ή χρηματοπιστωτικών υπηρεσιών, αφετέρου, και επιτρέποντας στα τμήματα του Institut professionnel des comptables et fiscalistes agréés (επαγγελματικού επιμελητηρίου εγκεκριμένων λογιστών και φοροτεχνικών) να απαγορεύουν την από κοινού άσκηση της δραστηριότητας του λογιστή, αφενός, και κάθε βιοτεχνικής, γεωργικής και εμπορικής δραστηριότητας, αφετέρου, παρέβη τις υποχρεώσεις που υπέχει, μεταξύ άλλων, από το άρθρο 25 της οδηγίας 2006/123/EK του Ευρωπαϊκού Κοινοβουλίου και του Συμβουλίου, της 12ης Δεκεμβρίου 2006, σχετικά με τις υπηρεσίες στην εσωτερική αγορά.
- 25 Με την ως άνω απόφαση, το Δικαστήριο απέρριψε την επιχειρηματολογία του Βασιλείου του Βελγίου κατά την οποία, αφενός, η επίμαχη απαγόρευση είναι σύμφωνη προς την αρχή της αναλογικότητας καθόσον αφορά αποκλειστικώς ορισμένες αυστηρά καθοριζόμενες δραστηριότητες, ως προς τις οποίες τεκμαίρεται ότι μπορεί να ανακύψει σύγκρουση συμφερόντων, και, αφετέρου, η λήψη εναλλακτικών μέτρων, λαμβανομένης υπόψη της δομής της βελγικής αγοράς, δεν θα ήταν εξίσου αποτελεσματική για την επίτευξη των επιδιωκόμενων σκοπών (σκέψη 52).
- 26 Ο rapporteur général du Haut conseil (γενικός εισηγητής του Ανωτάτου Συμβουλίου) εκτιμά ότι η ως άνω λύση δεν μπορεί να εφαρμοστεί στην περίπτωση του ΜΟ, δεδομένου ότι η δραστηριότητα, τα καθήκοντα και οι

δεοντολογικές υποχρεώσεις των Βέλγων λογιστών και των Γάλλων ελεγκτών εμφανίζουν ουσιαστικές διαφορές.

- 27 Συγκεκριμένα, λόγω του ιδιαίτερου χαρακτήρα των καθηκόντων που ανατίθενται στους ελεγκτές, και ειδικότερα του καθήκοντός τους πιστοποίησης των λογαριασμών, ο rapporteur général du Haut conseil (γενικός εισηγητής του Ανωτάτου Συμβουλίου) εκτιμά ότι οι δραστηριότητες των ελεγκτών υπόκεινται σε ένα σύνολο δεοντολογικών κανόνων που απορρέουν, μεταξύ άλλων, στο γαλλικό δίκαιο, από τα άρθρα L. 822-9 έως L. 822-16 και R. 822-20 έως R. 822-31 του εμπορικού κώδικα και από τον κώδικα δεοντολογίας.
- 28 Κατά τον rapporteur général du Haut conseil (γενικό εισηγητή του Ανωτάτου Συμβουλίου), πολλές από τις ως άνω διατάξεις τείνουν, ειδικότερα, να διασφαλίζουν την ανεξαρτησία και την αμεροληψία των ελεγκτών και να προλαμβάνουν τις συγκρούσεις συμφερόντων, και συγκεκριμένα:
- το άρθρο L. 822-10, σημεία 1 και 2, του εμπορικού κώδικα, το οποίο θεσπίζει γενικό ασυμβίβαστο των καθηκόντων του ελεγκτή με κάθε δραστηριότητα ή πράξη ικανή να θίξει την ανεξαρτησία του, καθώς και με κάθε μισθωτή απασχόληση, εκτός εάν ασκείται σε ελεγκτή ή ορκωτό λογιστή ή αφορά τη διδασκαλία·
 - τα άρθρα L. 822-11 έως L. 822-13 του εμπορικού κώδικα, τα οποία προβλέπουν πλείονες απαγορεύσεις και επιτάσσουν την εφαρμογή διασφαλίσεων όσον αφορά τις σχέσεις μεταξύ του ελεγκτή και των ελεγχόμενων οντοτήτων, μεταξύ άλλων διά παραπομπής στις διατάξεις του κανονισμού (ΕΕ) 537/2014 της 16ης Απριλίου 2014·
 - τα άρθρα 4 και 5 του κώδικα δεοντολογίας, τα οποία επιτάσσουν στον ελεγκτή να είναι ανεξάρτητος από την οντότητα στην οποία ασκεί καθήκοντα ή παρέχει υπηρεσίες και να αποφεύγει καταστάσεις οι οποίες μπορούν να θεωρηθούν ικανές να θίξουν την αμερόληπτη άσκηση των καθηκόντων ή παροχή των υπηρεσιών, αρχές η εφαρμογή των οποίων διασφαλίζεται από πλείονες διατάξεις των άρθρων 12, 18 έως 22 και 31 έως 35.
- 29 Ο ΜΟ υποστηρίζει, αντιθέτως, ότι οι ως άνω διατάξεις όχι μόνο δεν καταδεικνύουν την αναγκαιότητα επιβολής στους ελεγκτές δεοντολογικών κανόνων αυστηρότερων από εκείνους που επιβάλλονται στους Βέλγους λογιστές, αλλά καθιστούν ακριβώς δυνατό να διασφαλίζεται επαρκώς η ανεξαρτησία και η αμεροληψία των ελεγκτών, με αποτέλεσμα να μην είναι αναγκαία, για την επίτευξη του σκοπού αυτού, η απαγόρευση άσκησης των εμπορικών δραστηριοτήτων που προβλέπεται από το άρθρο L. 822-10, σημείο 3, του εμπορικού κώδικα.
- 30 Εξάλλου, ο ΜΟ επισημαίνει ότι, μολονότι αντικείμενο του κανονισμού (ΕΕ) 537/2014 της 16ης Απριλίου 2014, όπως ορίζεται στο άρθρο του 1, είναι η προώθηση της ανεξαρτησίας των νόμιμων ελεγκτών και των ελεγκτικών γραφείων και η αποφυγή της σύγκρουσης συμφερόντων κατά τον έλεγχο των

οντοτήτων δημόσιου συμφέροντος, ο εν λόγω κανονισμός, όπως και η οδηγία 2006/43/ΕΚ της 17ης Μαΐου 2006, δεν προβλέπει γενική απαγόρευση άσκησης εμπορικών δραστηριοτήτων αλλά μόνον την απαγόρευση παροχής, άμεσα ή έμμεσα, μη ελεγκτικών υπηρεσιών στις ελεγχόμενες οντότητες ή στις συνδεδεμένες με αυτές επιχειρήσεις. Εντεύθεν ο ΜΟ συνάγει ότι το επίπεδο ανεξαρτησίας και αμεροληψίας που ο Ευρωπαίος νομοθέτης προσδοκά από τους ελεγκτές μπορεί να επιτευχθεί με άλλους τρόπους εκτός της απαγόρευσης άσκησης εμπορικών δραστηριοτήτων, η οποία προβλέπεται από το άρθρο L. 822-10, σημείο 3, του εμπορικού κώδικα.

- 31 Το Formation restreinte du Haut conseil du Commissariat aux comptes (Ανώτατο Συμβούλιο της Επιτροπής Ελεγκτικών Υπηρεσιών, σε περιορισμένη σύνθεση) εκτιμά κατ' αρχάς ότι, καθιστώντας ασυμβίβαστες με τα καθήκοντα των ελεγκτών, όλες τις εμπορικές δραστηριότητες, εξαιρουμένων των εμπορικών δραστηριοτήτων που είναι παρεπόμενες του επαγγέλματος του ορκωτού λογιστή και των εμπορικών δραστηριοτήτων που ασκούνται με παρεπόμενο χαρακτήρα από εταιρία συσταθείσα για την από κοινού άσκηση ορισμένων ελεύθερων επαγγελμάτων, το άρθρο L. 822-10, σημείο 3, του εμπορικού κώδικα υποβάλλει κατ' ουσίαν τους ελεγκτές σε απαιτήσεις όπως οι προβλεπόμενες στο άρθρο 25, παράγραφος 1, πρώτο εδάφιο, της οδηγίας 2006/123 σχετικά με τις υπηρεσίες στην εσωτερική αγορά.
- 32 Τίθεται, επομένως, το ζήτημα αν οι εν λόγω απαιτήσεις μπορούν να γίνουν δεκτές δυνάμει του άρθρου 25, παράγραφος 1, δεύτερο εδάφιο, στοιχείο α', της οδηγίας 2006/123 και, επομένως, πρέπει να εξακριβωθεί αν δικαιολογούνται για τη διασφάλιση της τήρησης των κανόνων δεοντολογίας των ελεγκτών και ειδικότερα για τη διασφάλιση της ανεξαρτησίας και της αμεροληψίας τους.
- 33 Συναφώς, κατά πρώτον, δεν χωρεί αμφιβολία ότι η απαγόρευση άσκησης εμπορικών δραστηριοτήτων του άρθρου L. 822-10, σημείο 3, του εμπορικού κώδικα είναι ικανή να αποτρέψει καταστάσεις σύγκρουσης συμφερόντων και, επομένως, να περιορίσει τους κινδύνους επηρεασμού της ανεξαρτησίας και της αμεροληψίας των ελεγκτών.
- 34 Κατά δεύτερον, η εν λόγω απαγόρευση θα μπορούσε να υπόκειται στη διακριτική ευχέρεια που διαθέτουν τα κράτη μέλη, κατά την αιτιολογική σκέψη 5 της οδηγίας 2006/43, να επιβάλλουν απαιτήσεις αυστηρότερες από τις προβλεπόμενες από την εν λόγω οδηγία.
- 35 Το Formation restreinte du Haut conseil du Commissariat aux comptes (Ανώτατο Συμβούλιο Ελεγκτών, σε περιορισμένη σύνθεση) εκτιμά ότι, προκειμένου να αποφανθεί επί των πειθαρχικών διώξεων που ασκήθηκαν κατά του ΜΟ, είναι αναγκαία η ερμηνεία του άρθρου 25 της οδηγίας 2006/43. Συναφώς, υποβάλλει το πρώτο προδικαστικό ερώτημα όπως εκτίθεται κατωτέρω.
- 36 Εξάλλου, οι εξαιρέσεις από την ως άνω απαγόρευση οι οποίες θεσπίστηκαν με τον νόμο της 22ας Μαΐου 2019 (βλ. σημείο 19 της παρούσας σύνοψης)

μετριάζουν τον περιορισμό της ελευθερίας των ελεγκτών να διαφοροποιούν τις δραστηριότητές τους, διασφαλίζοντας εντούτοις ότι οι εν λόγω δραστηριότητες υπόκεινται, εν πάση περιπτώσει, σε δεοντολογικές απαιτήσεις που επιβάλλονται στους ορκωτούς λογιστές ή σε άλλα νομοθετικώς κατοχυρωμένα επαγγέλματα.

- 37 Το Formation restreinte du Haut conseil du Commissariat aux comptes (Ανώτατο Συμβούλιο της Επιτροπής Ελεγκτικών Υπηρεσιών, σε περιορισμένη σύνθεση) υποβάλλει συναφώς το δεύτερο προδικαστικό ερώτημα όπως εκτίθεται κατωτέρω.

4. Επί της ιδιότητας του αιτούντος οργάνου ως «δικαστηρίου»

- 38 Προκειμένου να εκτιμήσει αν το αιτούν όργανο είναι «δικαστήριο» κατά την έννοια του άρθρου 267 ΣΛΕΕ, το Δικαστήριο λαμβάνει υπόψη μια σειρά στοιχείων, όπως είναι η ίδρυση του οργάνου αυτού με νόμο, η μονιμότητά του, ο δεσμευτικός χαρακτήρας της δικαιοδοσίας του, ο κατ' αντιμωλίαν χαρακτήρας της ενώπιόν του διαδικασίας, η εκ μέρους του οργάνου αυτού εφαρμογή κανόνων δικαίου, καθώς και η ανεξαρτησία του (αποφάσεις της 30ής Ιουνίου 1966, Vaassen-Göbbels, 61/65, EU:C:1966:39, και της 26ης Ιανουαρίου 2023, NV Construct, C-403/21, EU:C:2023:47, σκέψη 39). Το Δικαστήριο εξακριβώνει βάσει των στοιχείων που παρέχονται με την απόφαση περί παραπομπής αν το αιτούν όργανο μπορεί να χαρακτηριστεί «δικαστήριο» κατά την έννοια του άρθρου 267 ΣΛΕΕ (προσφάτως, διάταξη της 7ης Φεβρουαρίου 2023, Konstrukta – Defence, C-521/22, EU:C:2023:94, σκέψη 24 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία).
- 39 Το Formation restreinte du Haut conseil du Commissariat aux comptes (Ανώτατο Συμβούλιο της Επιτροπής Ελεγκτικών Υπηρεσιών, σε περιορισμένη σύνθεση) συστάθηκε με το άρθρο L. 821-2, II, του εμπορικού κώδικα, το οποίο του αναθέτει την αρμοδιότητα να καταγιγνώσκει τις κυρώσεις που επιβάλλονται, δυνάμει του άρθρου L. 824-1 του ίδιου κώδικα, στους ελεγκτές λόγω πειθαρχικού παραπτώματος.
- 40 Η περιορισμένη σύνθεση απαρτίζεται από έναν δικαστικό λειτουργό, μέλος του σώματος του Haut conseil (Ανωτάτου Συμβουλίου), ο οποίος είναι ο πρόεδρος της, και τέσσερα μέλη που εκλέγονται μεταξύ των μελών του σώματος του Haut conseil (Ανωτάτου Συμβουλίου).
- 41 Η εντολή των μελών του σώματος του Haut conseil (Ανωτάτου Συμβουλίου) είναι αμετάκλητη, τα δε μέλη υπόκεινται σε δεοντολογικούς κανόνες που προβλέπουν διάφορα ασυμβίβαστα και επιβάλλουν στα μέλη να ασκούν τα καθήκοντά τους με αξιοπρέπεια, εντιμότητα και ακεραιότητα, να αίρουν αμέσως κάθε σύγκρουση συμφερόντων καθώς και να μην λαμβάνουν ούτε να ζητούν οδηγίες από οποιαδήποτε αρχή κατά την άσκηση των καθηκόντων που τους έχουν ανατεθεί.
- 42 Στη διαδικασία που εφαρμόζεται ενώπιον της περιορισμένης σύνθεσης, το ενδιαφερόμενο πρόσωπο τυγχάνει ακρόασης στο πέρας της έρευνας που διεξάγει ο γενικός εισηγητής, μπορεί να τύχει συνδρομής από σύμβουλο σε όλα τα στάδια

της διαδικασίας, οι αιτιάσεις του κοινοποιούνται και μπορεί να αποκτήσει πρόσβαση στον φάκελο και να υποβάλει τις παρατηρήσεις του. Εν συνεχεία, το ενδιαφερόμενο πρόσωπο τυγχάνει ακρόασης, σε δημόσια συνεδρίαση, από την περιορισμένη σύνθεση, η οποία, κατόπιν διάσκεψης, εκδίδει αιτιολογημένη απόφαση, κατά της οποίας χωρεί προσφυγή ενώπιον του Conseil d'État (Συμβουλίου της Επικρατείας, Γαλλία).

- 43 Από τα ως άνω στοιχεία προκύπτει ότι η περιορισμένη σύνθεση, η οποία δεν επιλαμβάνεται υποθέσεων αυτεπαγγέλτως και είναι μόνη αρμόδια να αποφαινεται επί των πειθαρχικών διώξεων που ασκούνται κατά των ελεγκτών, αποφασίζει εφαρμόζοντας κανόνες δικαίου, στο πλαίσιο κατ' αντιμωλίας διαδικασίας και υπό συνθήκες που διασφαλίζουν την ανεξαρτησία της και, επομένως, η εν λόγω σύνθεση έχει χαρακτήρα δικαστηρίου κατά την έννοια του προμνησθέντος άρθρου 267 ΣΛΕΕ.

5. Τα προδικαστικά ερωτήματα

- 44 Το Formation restreinte du Haut conseil du Commissariat aux comptes (Ανώτατο Συμβούλιο της Επιτροπής Ελεγκτικών Υπηρεσιών, σε περιορισμένη σύνθεση) αναστέλλει την έκδοση αποφάσεως έως ότου το Δικαστήριο της Ευρωπαϊκής Ένωσης αποφανθεί επί των ακόλουθων προδικαστικών ερωτημάτων:

«1. Πρέπει να γίνει δεκτό ότι το άρθρο 25 της οδηγίας 2006/123/ΕΚ του Ευρωπαϊκού Κοινοβουλίου και του Συμβουλίου, της 12ης Δεκεμβρίου 2006, σχετικά με τις υπηρεσίες στην εσωτερική αγορά, ερμηνευόμενο υπό το πρίσμα, μεταξύ άλλων, των διατάξεων της οδηγίας 2006/43/ΕΚ του Ευρωπαϊκού Κοινοβουλίου και του Συμβουλίου, της 17ης Μαΐου 2006, για τους υποχρεωτικούς ελέγχους των ετήσιων και των ενοποιημένων λογαριασμών, και του κανονισμού (ΕΕ) 537/2014 του Ευρωπαϊκού Κοινοβουλίου και του Συμβουλίου, της 16ης Απριλίου 2014, σχετικά με ειδικές απαιτήσεις όσον αφορά τον υποχρεωτικό έλεγχο οντοτήτων δημοσίου συμφέροντος, έχει την έννοια ότι αντιτίθεται σε εθνική νομοθεσία η οποία απαγορεύει στους νόμιμους ελεγκτές και στα ελεγκτικά γραφεία να ασκούν οποιαδήποτε εμπορική δραστηριότητα, ανεξαρτήτως του αν η εν λόγω δραστηριότητα ασκείται άμεσα ή μέσω τρίτου προσώπου;

2. Σε περίπτωση καταφατικής απάντησης στο πρώτο προδικαστικό ερώτημα, μεταβάλλεται η απάντηση εάν η εν λόγω νομοθεσία εξαιρεί από το πεδίο εφαρμογής της απαγόρευσης, αφενός, τις εμπορικές δραστηριότητες που είναι παρεπόμενες του επαγγέλματος του ορκωτού λογιστή, οι οποίες ασκούνται τηρουμένων των κανόνων δεοντολογίας και ανεξαρτησίας των ελεγκτών και υπό τις προϋποθέσεις του άρθρου 22, τρίτο εδάφιο, της ordonnance n° 45-2138 (απόφασης αριθ. 45-2138), της 19ης Σεπτεμβρίου 1945, και, αφετέρου, τις παρεπόμενες εμπορικές δραστηριότητες που ασκεί εταιρία πολλαπλών ειδικοτήτων υπό τις προϋποθέσεις του άρθρου 31-5 του loi n° 90-1258 (νόμου 90-1258), της 31ης Δεκεμβρίου 1990;»

Παρίσι, 25 Μαΐου 2023

Ο γραμματέας

Ο πρόεδρος

ΕΓΓΡΑΦΟ ΕΡΓΑΣΙΑΣ