

**Asia C-368/23 [Fautromb] <sup>1</sup>****Tiivistelmä unionin tuomioistuimen työjärjestyksen 98 artiklan 1 kohtaan perustuvasta ennakkoratkaisupyynnöstä****Jättämispäivä:**

12.6.2023

**Ennakkoratkaisupyynnön esittänyt tuomioistuin:**

Haut Conseil du Commissariat aux Comptesin (Ranska) rajattu kokoonpano

**Ennakkoratkaisupyynnön tekemispäivä:**

25.5.2023

**Kantaja**

H3C

**Vastaaja:**

MO

**1. Tosiseikat ja pääasian käsittelyn vaiheet**

- 1 MO, joka on 82-vuotias, on ollut merkittynä tilintarkastajien ammattirekisteriin vuodesta 1976 ja tilintarkastajaliiton (l'ordre des experts-comptables) jäsen vuodesta 1967.
- 2 MO omistaa suoraan tai välillisesti Fiducial International -nimisen osakeyhtiön kautta 99,9 prosenttia yksityisoikeudellisen Fiducial-yhtiön, jonka johtaja hän on, pääomasta. Tämä yhtiö on MO:n vuonna 1970 perustaman monialaisen Fiducial-konsernin emoyhtiö, jolla on yli 20 000 työntekijää lähes 80 maassa.
- 3 Tässä ryhmässä Société fiduciaire nationale de révision comptable (Société Fidaudit) ja sen tytäryhtiöt harjoittavat tilintarkastustoimintaa. MO:lla ei ollut henkilökohtaisesti tilien vahvistamista koskevaa toimeksiantoa tai siihen liittyvää allekirjoitusoikeutta. Société fiduciaire nationale d'expertise comptable (Société Fidexpertise) ja sen tytäryhtiöt harjoittavat kirjanpitoa. MO omistaa

<sup>1</sup> Tämän asian nimi on kuvitteellinen nimi. Se ei vastaa oikeudenkäynnin minkään asianosaisen todellista nimeä.

suoraan tai välillisesti näiden kahden yhtiön, joiden hallituksen puheenjohtajana ja toimitusjohtajana hän myös toimii, lähes koko pääoman.

- 4 Tytäryhtiöidensä kautta Fiducial-konserni tarjoaa yrityksille erilaisia muita palveluja:
  - Fiducial Security Services, turvallisuusalan palvelut;
  - Fiducial Office Solutions, toimistotarvikkeiden ja -kalusteiden myynti;
  - Fiducial Informatique, tietotekniikkapalvelut;
  - Fiducial Real Estate, kiinteistönvälityksen ja muiden kuin kaupallisten kiinteistösijoitusyhtiöiden hallinnointiin liittyvät palvelut;
  - Banque Fiducial, pankkialan palvelut, ja
  - Fiducial Médias -yhtiö, jolla on valtakunnallinen radioasema ja alueellisia tiedotusvälineitä.
- 5 Haut Conseil du Commissariat aux Comptes, joka on tilintarkastajan ammatin sääntelyviranomaisen Ranskassa, on aloittanut MO:ta vastaan sanktiomenettelyn tilintarkastusta koskevien säännösten noudattamatta jättämisen vuoksi.
- 6 MO oli 3.1.2016 lähtien rikkonut Ranskan kauppalaain L. 822-10 §:ää harjoittamalla suoraan tai välillisesti kaupallista toimintaa, jota ei voitu pitää tilintarkastajan ammattiin liittyvänä liitännäistoimintona ja joka oli näin ollen yhteensopimatonta tilintarkastajan tehtävien kanssa.

## **2. Asiaa koskevat oikeussäännöt**

### **A. Unionin oikeus**

*Tilinpäätösten ja konsolidoitujen tilinpäätösten lakisääteisestä tilintarkastuksesta 17.5.2006 annettu Euroopan parlamentin ja neuvoston direktiivi 2006/43/EY, sellaisena kuin se on muutettuna 11.3.2008 annetulla Euroopan parlamentin ja neuvoston direktiivillä 2008/30/EY, 26.6.2013 annetulla Euroopan parlamentin ja neuvoston direktiivillä 2013/34/EU, 16.4.2014 annetulla Euroopan parlamentin ja neuvoston direktiivillä 2014/56/EU ja 14.12.2022 annetulla Euroopan parlamentin ja neuvoston direktiivillä (EU) 2022/2464*

- 7 Direktiivin 2 artiklan mukaan lakisääteisellä tilintarkastuksella tarkoitetaan tilinpäätösten tai konsernitilinpäätösten tilintarkastusta, jonka suorittamista edellytetään unionin lainsäädännössä tai jonka suorittamista pienten yritysten osalta edellytetään kansallisessa lainsäädännössä tai joka suoritetaan vapaaehtoisesti sellaisten pienten yritysten pyynnöstä, jos tällaiset tilintarkastukset määritellään kansallisessa lainsäädännössä lakisääteiksi tilintarkastuksiksi.

Lisäksi sen mukaan lakisääteisellä tilintarkastajalla tarkoitetaan luonnollista henkilöä ja tilintarkastusyhteisöllä oikeushenkilöä, jotka jäsenvaltion toimivaltaiset viranomaiset ovat hyväksyneet suorittamaan lakisääteisiä tilintarkastuksia.

- 8 Direktiivin johdanto-osan viidennessä perustelukappaleessa todetaan, että direktiivillä pyritään lakisääteistä tilintarkastusta koskevien vaatimusten pitkälle menevään mutta ei täydelliseen yhdenmukaistamiseen, ja että jäsenvaltio, joka edellyttää lakisääteistä tilintarkastusta, voi asettaa tiukempia vaatimuksia, ellei tässä direktiivissä toisin säädetä.
- 9 Johdanto-osan yhdeksännessä perustelukappaleessa todetaan lisäksi, että lakisääteisten tilintarkastajien olisi noudatettava erittäin tiukkoja eettisiä normeja ja että tämän vuoksi heidän pitäisi olla ammattietikkaa koskevien vaatimusten alaisia, jotka koskevat ainakin heidän yleisen edun mukaista tehtäväänsä, rehellisyyttään ja objektiivisuuttaan sekä ammatillista pätevyyttään ja huolellisuuttaan.
- 10 Lisäksi direktiivin 2006/43 muuttamisesta 16.4.2014 annetun direktiivin 2014/56/EU johdanto-osan ensimmäisessä perustelukappaleessa todetaan, että direktiivissä 2006/43 vahvistettujen sääntöjen yhdenmukaistamista on vietävä pitemmälle, jotta erityisesti lakisääteiset tilintarkastajat ja tilintarkastusyhteisöt voisivat hoitaa tehtäviään riippumattomammin ja objektiivisemmin. Direktiivin johdanto-osan kuudennessa ja seitsemännessä perustelukappaleessa todetaan edelleen, että on erityisen tärkeää lujittaa riippumattomuutta olennaisena tekijänä lakisääteisiä tilintarkastuksia tehtäessä, ja että eturistiriitoja olisi vältettävä.
- 11 17.5.2006 annetun direktiivin 2006/43/EY, sellaisena kuin se on muutettuna direktiivillä 2014/56, 21 ja 22 artiklassa, joilla pannaan täytäntöön nämä periaatteet, säädetään muun muassa seuraavaa:
  - Jäsenvaltioiden on varmistettava, että kaikkiin lakisääteisiin tilintarkastajiin ja tilintarkastusyhteisöihin sovelletaan ammattietikkaa koskevia periaatteita. Näihin on vähintään sisällyttävä ammattietikkaan kuuluva yleisen edun mukainen tehtävä, rehellisyys ja objektiivisyys sekä ammatillinen pätevyys ja huolellisuus.
  - Jäsenvaltioiden on varmistettava, että toisaalta lakisääteinen tilintarkastaja tai tilintarkastusyhteisö on lakisääteistä tilintarkastusta suorittaessaan riippumaton tarkastettavasta yhteisöstä eikä osallistu sen päätöksentekoon ja että toisaalta lakisääteinen tilintarkastaja tai tilintarkastusyhteisö toteuttaa kaikki kohtuudella vaadittavat toimenpiteet sen varmistamiseksi, että hänen tai sen riippumattomuuteen ei vaikuta lakisääteistä tilintarkastusta suoritettaessa mikään olemassa oleva tai mahdollinen eturistiriita, liikesuhde tai muu suora tai välillinen suhde, jossa on osallisena lakisääteisen tilintarkastuksen suorittava lakisääteinen tilintarkastaja tai tilintarkastusyhteisö, ketju, johon tämä kuuluu, tai lakisääteiseen tilintarkastajaan tai tilintarkastusyhteisöön määräysvallan kautta suoraan tai välillisesti sidoksissa oleva henkilö.

– Lakisääteinen tilintarkastaja tai tilintarkastusyhteisö ei saa suorittaa lakisääteistä tilintarkastusta, jos on olemassa uhkia, jotka liittyvät oman työn tarkastamiseen, omaan intressiin, asian ajamiseen, läheisyyteen tai painostukseen, ja jotka aiheutuvat taloudellisesta, henkilökohtaisesta, liike-, työ- tai muusta suhteesta yhtäältä lakisääteisen tilintarkastajan, tilintarkastusyhteisön, ketjun, johon se kuuluu, tai mahdollisen luonnollisen henkilön, joka on sellaisessa asemassa, että pystyy vaikuttamaan lakisääteisen tilintarkastuksen tulokseen, ja toisaalta tarkastettavan yhteisön välillä, ja joiden perusteella objektiivinen, harkitseva ja asioihin perehtynyt sekä sovelletut varotoimet huomioon ottava kolmas osapuoli päättelisi lakisääteisen tilintarkastajan tai tilintarkastusyhteisön riippumattomuuden vaarantuvan.

*Yleisen edun kannalta merkittävien yhteisöjen lakisääteistä tilintarkastusta koskevista erityisvaatimuksista 16.4.2014 annettu Euroopan parlamentin ja neuvoston asetus (EU) N:o 537/2014*

- 12 Asetuksen johdanto-osan viidennessä perustelukappaleessa todetaan, että on tärkeää vahvistaa yksityiskohtaiset säännöt sen varmistamiseksi, että yleisen edun kannalta merkittävien yhteisöjen lakisääteisten tilintarkastusten suorittajat ovat lakisääteisiä tilintarkastajia ja tilintarkastusyhteisöjä, joihin sovelletaan tiukkoja vaatimuksia, ja että yhteisen sääntelyä koskevan lähestymistavan olisi lisättävä yleisen edun kannalta merkittävien yhteisöjen lakisääteisten tilintarkastajien rehellisyyttä, riippumattomuutta, objektiivisuutta, vastuullisuutta, avoimuutta ja luotettavuutta, millä parannettaisiin osaltaan unionissa suoritettavien lakisääteisten tilintarkastusten laatua ja siten edistettäisiin sisämarkkinoiden moitteetonta toimintaa ja saavutettaisiin korkeatasoinen kuluttajan- ja sijoittajansuoja. Tässä johdanto-osan perustelukappaleessa täsmennetään, että näitä tiukkoja vaatimuksia olisi sovellettava lakisääteisiin tilintarkastajiin ja tilintarkastusyhteisöihin ainoastaan siltä osin kuin ne suorittavat yleisen edun kannalta merkittävien yhteisöjen lakisääteisiä tilintarkastuksia.
- 13 Asetuksen 1 artiklassa todetaan, että asetuksessa vahvistetaan säännöt, jotka koskevat lakisääteisten tilintarkastajien ja tilintarkastusyhteisöjen organisoitumista ja sitä, miten yleisen edun kannalta merkittävät yhteisöt toteuttavat lakisääteisten tilintarkastajien ja tilintarkastusyhteisöjen valinnan, ja joilla edistetään lakisääteisten tilintarkastajien ja tilintarkastusyhteisöjen riippumattomuutta ja eturistiriitojen välttämistä. Asetuksen 2 artiklassa lisätään, että tätä asetusta sovelletaan rajoittamatta direktiivin 2006/43/EY soveltamista. Tämän jälkeen 5 artiklassa määritellään muut kuin tilintarkastuspalvelut, joita lakisääteinen tilintarkastaja tai tilintarkastusyhteisö, joka suorittaa yleisen edun kannalta merkittävän yhteisön lakisääteisen tilintarkastuksen, tai niiden ketjun jäsen eivät voi tarjota kyseiselle yhteisölle, sen emoyritykselle tai sen määräysvallassa oleville yrityksille yhtäältä tarkastuksen kohteena olevan kauden alun ja tilintarkastuskertomuksen antamisen välisenä ajanjaksona ja toisaalta kyseistä kautta välittömästi edeltävänä tilikautena.

*Palveluista sisämarkkinoilla 12.12.2006 annettu Euroopan parlamentin ja neuvoston direktiivi 2006/123/EY*

14 Direktiivin johdanto-osan 97 ja 101 perustelukappaleessa todetaan seuraavaa:

*”(97)Tässä direktiivissä on tarpeen säätää palvelujen korkeaa laatua koskevista tietyistä säännöistä, joilla varmistetaan erityisesti tietoja ja avoimuutta koskevat vaatimukset. Näitä sääntöjä olisi sovellettava sekä tapauksiin, joissa tarjotaan rajatylittäviä palveluja jäsenvaltioiden välillä että tapauksiin, joissa jäsenvaltioon sijoittautunut palveluntarjoaja tarjoaa siellä palveluja, asettamatta tarpeettomia rasitteita pk-yrityksille. Ne eivät saisi millään tavalla estää jäsenvaltioita soveltamasta tämän direktiivin ja muun yhteisön oikeuden mukaisesti muita tai erilaisia laatuvaatimuksia. — —*

*(101)Palvelujen vastaanottajien ja erityisesti kuluttajien edun kannalta on syytä varmistaa, että palveluntarjoajat voivat tarjota monialapalveluja ja että näiden palvelujen tarjoamista rajoitetaan ainoastaan siinä määrin kuin se on tarpeellista säänneltyjen ammattien harjoittajien riippumattomuuden, puolueettomuuden ja luotettavuuden takaamiseksi. Tämä ei vaikuta sellaisiin toiminnan harjoittamista koskeviin rajoituksiin ja kieltoihin, joiden tarkoituksena on varmistaa riippumattomuus tapauksissa, joissa jäsenvaltio antaa palveluntarjoajalle erityistehtäviä varsinkin kaupunkisuunnittelun alalla, eikä se saisi vaikuttaa kilpailusääntöjen soveltamiseen.”*

15 Asetuksen 25 artiklassa säädetään seuraavaa:

*”1. Jäsenvaltioiden on varmistettava, että palveluntarjoajille ei aseteta vaatimuksia, jotka velvoittavat harjoittamaan yksinomaan tiettyä toimintaa tai joilla rajoitetaan erilaisten toimintamuotojen harjoittamista yhdessä tai osana yhteistyöhanketta.*

*Tällaisia rajoituksia voidaan kuitenkin asettaa seuraaville palveluntarjoajille:*

*a) säänneltyjen ammattien harjoittajille, siltä osin kuin rajoitusten asettaminen on perusteltua kunkin ammatin erityispiirteisiin mukautettujen erilaisten ammattietiikkaan ja -toimintatapoihin liittyvien vaatimusten noudattamiseksi ja tarpeen säänneltyjen ammattien harjoittajien riippumattomuuden ja puolueettomuuden takaamiseksi;*

*b) palveluntarjoajille, jotka tarjoavat sertifiointi- tai akkreditointipalveluja, teknisiä tarkastuspalveluja tai testaukseen tai kokeisiin liittyviä palveluja, siltä osin kuin rajoitusten asettaminen on perusteltua palveluntarjoajien riippumattomuuden ja puolueettomuuden takaamiseksi.*

*2. Kun 1 kohdan a ja b alakohdassa tarkoitettu palveluntarjoajien välinen monialatoiminta sallitaan, jäsenvaltioiden on varmistettava seuraavat seikat:*

- a) *eturistiriidat ja tiettyjen toimintojen väliset yhteensopimattomuudet estetään;*
- b) *tiettyjen toimintojen edellyttämä riippumattomuus ja puolueettomuus taataan;*
- c) *ammattietiikkaan liittyvien vaatimusten yhteensopivuus taataan erityisesti ammatillisen salassapitovelvollisuuden osalta.*

### ***Kansallinen lainsäädäntö***

#### *Kauppalaki (code de commerce)*

- 16 Ranskan kauppalain L. 822-1 §:n mukaan tilintarkastajan tehtäviä hoitavat luonnolliset henkilöt tai tilintarkastusyhteisöt.
- 17 Tilintarkastajiin sovelletaan erilaisia ammattieettisiä vaatimuksia, jotka perustuvat erityisesti yhtäältä Ranskan kauppalain L. 822-9–L. 822-16 ja R. 822-20–R. 822-31 §:ään sekä toisaalta Ranskan kauppalain säädösosaan liitettyihin tilintarkastajien ammattieettisiin sääntöihin.
- 18 Ranskan kauppalain L. 822-10 §:ssä säädetään seuraavaa:
  - ”Tilintarkastajan tehtävät ovat yhteensopimattomia:*
  - 1. minkä tahansa toiminnan tai teon kanssa, joka on omiaan vaikuttamaan hänen riippumattomuuteensa;*
  - 2. minkä tahansa palkkatyösuhteen kanssa; tilintarkastaja voi kuitenkin antaa opetusta, joka liittyy hänen ammattinsa harjoittamiseen, tai olla palkkatyössä tilintarkastajan tai kirjanpitäjän palveluksessa.*
  - 3. minkä tahansa kaupallisen toiminnan harjoittamisen kanssa, riippumatta siitä, harjoitetaanko sitä suoraan vai toisen henkilön välityksellä.”*
- 19 Ranskan kauppalain L. 822-10 §:ää täydennettiin 22.5.2019 annetulla lailla, jossa säädetään nyt kahdesta poikkeuksesta kaupallisen toiminnan harjoittamisen kieltoon, ja 3 momentin sanamuoto on nyt seuraava:

*”3. minkä tahansa kaupallisen toiminnan kanssa, jota harjoitetaan joko suoraan tai toisen henkilön välityksellä, lukuun ottamatta yhtäältä kirjanpitäjän ammattiin liittyviä kaupallisia liitännäistoimintoja, joita harjoitetaan tilintarkastajien ammattietiikkaa ja riippumattomuutta koskevia sääntöjä noudattaen ja tilintarkastajaliitosta sekä kirjanpitäjän ammattinimikkeestä ja tämän ammatin harjoittamisesta 19.9.1945 annetun määräyksen nro 45-2138 22 §:n 3 momentissa säädetyin edellytyksin, ja toisaalta kaupallisia liitännäistoimintoja, joita harjoittaa moniammatillinen yritys lailla tai asetuksella säänneltyjen tai nimikesuojattujen ammattien harjoittamisesta yksityisesti yhtiömuodossa ja*

*itsenäisten ammatinharjoittajien osakkuusyhtiöistä 31.12.1990 annetun lain nro 90-1258 (loi 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) 31-5 §:ssä säädetyin edellytyksin.”*

- 20 Edellä mainitun 19.9.1945 annetun määräyksen nro 45–2138 22 §:ssä säädetään, että kirjanpito toiminta on yhteensopimatonta kaikkien sellaisten ammattien tai toimien kanssa, jotka voivat vaikuttaa sen harjoittajan riippumattomuuteen, ja luetellaan erilaisia yhteensopimattomuuksia, joihin kuuluu muun kuin ammatinharjoittamiseen liittyvän kaupallisen toiminnan harjoittaminen tai välitystoiminnan harjoittaminen, paitsi jos kyse on liitännäistoiminnasta, joka ei vaaranna tilintarkastajapartnerien ammatinharjoittamista tai riippumattomuutta taikka näiden asemaan ja ammattietiikkaan liittyvien sääntöjen noudattamista.
- 21 31.12.1990 annetun lain nro 90–1258 31–5 §:ssä säädetään, että tiettyjen vapaiden ammattien harjoittamista varten perustettu monialayritys voi liitännäistoimintona harjoittaa kaikkea sellaista kaupallista toimintaa, jonka harjoittamista ei ole sen toimialaan kuuluvien yhden tai useamman ammatin osalta kielletty laissa tai asetuksessa.

### **3. Ennakkoratkaisupyynnön perustelut**

- 22 Yhdessäkin laki- tai asetustekstissä ei määritellä kauppalain L. 822-10 §:n 3 momentin soveltamisalaan kuuluvaa kaupallista toimintaa. MO ei ole kiistänyt oikeudenkäynnin aikana sitä, että se on harjoittanut välillisesti riidanalaista toimintaa, eikä sitä, että kyse on kaupallisesta toiminnasta, jota ei voida pitää kirjanpitäjän ammattiin liittyvänä liitännäistoimintona.
- 23 MO katsoo kuitenkin, että Ranskan kauppalain L. 822-10 §:n 3 momentin säännökset ovat ristiriidassa Euroopan unionin oikeuden ja erityisesti palveluista sisämarkkinoilla annetun direktiivin 2006/123 25 artiklan kanssa, joten nämä säännökset eivät voi olla kurinpitoseuraamuksen perusteena. Hänen mukaansa Ranskan kauppalain L. 822-10 §:n 3 momentissa säädetty kielto oli suhteeton, koska tilintarkastajien riippumattomuus ja eturistiriitojen välttäminen oli riittävästi turvattu muilla Ranskan laeilla, asetuksilla tai hyvää ammattitapaa koskevilla säännöksillä ja unionin oikeudella, joita hän itse oli noudattanut kyseistä liiketoimintaa harjoittaessaan.
- 24 MO vetoaa 27.2.2020 annettuun tuomioon komissio v. Belgia (C-384/18, EU:C:2020:124), jossa Euroopan unionin tuomioistuin totesi, että Belgian kuningaskunta ei ole noudattanut palveluista sisämarkkinoilla 12.12.2006 annetun Euroopan parlamentin ja neuvoston direktiivin 2006/123/EY 25 artiklan mukaisia velvoitteitaan, koska se on ensinnäkin kieltänyt harjoittamasta samanaikaisesti yhtäältä kirjanpitäjän toimintaa ja toisaalta vakuutusmeklarin, vakuutusasiamiehen tai kiinteistönvälittäjän toimintaa tai pankki- tai rahoituslaitostoimintaa ja koska se on toisaalta sallinut sen, että Institut professionnel des comptables et fiscalistes

agrées (hyväksytyjen kirjanpitäjien ja veroasiantuntijoiden ammattijärjestö) kieltää harjoittamasta samanaikaisesti yhtäältä kirjanpitäjän toimintaa ja toisaalta käsieteollista tai kaupallista toimintaa taikka maataloustoimintaa.

- 25 Tuomiossaan unionin tuomioistuin hylkäsi Belgian kuningaskunnan väitteen, jonka mukaan yhtäältä kyseessä oleva kieltäminen on oikeasuhteinen, koska se koskee yksinomaan tarkasti yksilöityjä toimintoja, joiden osalta oletetaan, että eturistiriita voi syntyä, ja toisaalta Belgian markkinoiden rakenne huomioon ottaen vaihtoehtoiset toimenpiteet eivät olisi yhtä tehokkaita tavoiteltujen päämäärien saavuttamiseksi (52 kohta).
- 26 Haut conseil'n yleisesittelijä katsoo, että tätä ratkaisua ei voida soveltaa MO:n tilanteeseen, koska belgialaisten kirjanpitäjien ja ranskalaisten tilintarkastajien toiminta, tehtävät ja ammattieettiset velvollisuudet ovat hyvin erilaisia.
- 27 Hän katsoo, että tilintarkastajien toimintaan sovelletaan heille uskottujen tehtävien erityisluonteen vuoksi ja erityisesti heidän tehtäväkseen kuuluvan tilinpäätöksen vahvistamisen vuoksi ammattieettisiä vaatimuksia, jotka perustuvat kansallisessa lainsäädännössä erityisesti kauppalaain L. 822-9–L. 822-16 ja R. 822-20–R. 822-31 §:ään sekä tilintarkastajan ammattieettisiin sääntöihin.
- 28 Hänen mukaansa useiden näiden – muun muassa seuraavien – säännösten tarkoituksena on erityisesti taata tilintarkastajan riippumattomuus ja puolueettomuus sekä estää eturistiriidat:
- kauppalaain L. 822-10 §:n 1 ja 2 momentti, joissa säädetään tilintarkastajan tehtävien yleisestä yhteensopimattomuudesta minkä tahansa toiminnan tai teon kanssa, joka voi vaikuttaa hänen riippumattomuuteensa, sekä minkä tahansa palkkatyösuhteen kanssa, paitsi jos sitä hoidetaan tilintarkastajan tai kirjanpitäjän palveluksessa tai jos kyseessä on opetustehtävä;
  - kauppalaain L. 822-11–L. 822-13 §, joissa määritellään erilaisia kieltoja ja säädetään sellaisten suojaustoimenpiteiden toteuttamisesta, jotka liittyvät tilintarkastajan ja hänen määräysvallassaan olevien yhteisöjen välisiin suhteisiin, erityisesti viittaamalla 16.4.2014 annetun asetuksen (EU) N:o 537/2014 säännöksiin;
  - ammattieettisten sääntöjen 4 ja 5 artikla, joissa edellytetään, että tilintarkastajan on oltava riippumaton siitä yhteisöstä, jolle se tarjoaa toimeksiannon tai palvelun, ja vältettävä joutumasta tilanteeseen, jonka voitaisiin katsoa vaarantavan kyseisen toimeksiannon tai palvelun puolueettoman suorittamisen, sekä 12, 18–22 ja 31–35 artikla, jotka sisältävät erilaisia säännöksiä, joiden tarkoituksena on varmistaa näiden periaatteiden täytäntöönpano.
- 29 MO väittää toisaalta, että nämä säännökset, jotka eivät suinkaan osoita tarvetta asettaa tilintarkastajille tiukempia ammattieettisiä vaatimuksia kuin belgialaisille kirjanpitäjille, mahdollistavat nimenomaan sen, että tilintarkastajien riippumattomuus ja puolueettomuus voidaan taata riittävällä tavalla, joten



kauppalain L. 822-10 §:n 3 momentissa säädetty kaupallista toimintaa koskeva kielto ei ole tarpeen tämän tavoitteen saavuttamiseksi.

- 30 MO toteaa lisäksi, että vaikka 16.4.2014 annetun asetuksen (EU) N:o 537/2014 1 artiklassa määriteltynä tavoitteena on edistää lakisääteisten tilintarkastajien ja tilintarkastusyhteisöjen riippumattomuutta ja torjua yleisen edun kannalta merkittävien yhteisöjen valvontaan liittyviä eturistiriitoja, kyseisessä asetuksessa, kuten 17.5.2006 annetussa direktiivissä 2006/43/EY, ei säädetä yleisestä kiellosta harjoittaa kaupallista toimintaa vaan ainoastaan kiellosta tarjota suoraan tai välillisesti muita kuin tilintarkastuspalveluja valvotuille yhteisöille tai niihin sidoksissa oleville yrityksille. MO päättelee näin ollen, että EU:n lainsäätäjän tilintarkastajilta edellyttämä riippumattomuuden ja puolueettomuuden taso voidaan saavuttaa muilla keinoilla kuin Ranskan kauppalain L. 822-10 §:n 3 momentissa säädetyn kaltaisella kaupallisen toiminnan harjoittamista koskevalla kiellolla.
- 31 Haut Conseil du Commissariat aux Comptesin rajattu kokoonpano katsoo ensinnäkin, että ottaen huomioon, että kaikki kaupallinen toiminta on L. 822-10 §:n 3 momentin nojalla yhteensopimatonta tilintarkastajan tehtävien kanssa, lukuun ottamatta kirjanpitäjän ammattiin liittyviä kaupallisia liitännäistoimintoja ja tiettyjen vapaiden ammattien yhteistä harjoittamista varten perustetun yhtiön harjoittamaa kaupallista toimintaa, kyseisessä säännöksessä asetetaan tilintarkastajille tosiasiallisesti palveluista sisämarkkinoilla annetun direktiivin 2006/123 25 artiklan 1 kohdan ensimmäisessä alakohdassa tarkoitettujen kaltaisia vaatimuksia.
- 32 Näin ollen herää kysymys, ovatko nämä vaatimukset sallittuja direktiivin 2006/123 25 artiklan 1 kohdan toisen alakohdan a alakohdan nojalla, jossa edellytetään, että on selvitettävä, ovatko ne perusteltuja tilintarkastajien ammattieettisten vaatimusten noudattamiseksi ja erityisesti heidän riippumattomuutensa ja puolueettomuutensa takaamiseksi.
- 33 Tältä osin voidaan kiistatta todeta ensinnäkin, että kauppalain L. 822-10 §:n 3 momentissa säädetty kaupallisen toiminnan kielto on omiaan estämään eturistiriitatilanteet ja näin ollen rajoittamaan tilintarkastajien riippumattomuuden ja puolueettomuuden vaarantumisen riskiä.
- 34 Toiseksi tämä kielto voisi kuulua direktiivin 2006/43 johdanto-osan viidennen perustelukappaleen mukaiseen jäsenvaltioiden mahdollisuuteen asettaa tiukempia vaatimuksia kuin direktiivissä säädetään.
- 35 MO:ta vastaan aloitetun kurinpitomenettelyn ratkaisemiseksi näyttää olevan tarpeen tulkita direktiivin 2006/43 25 artiklaa. Haut Conseil du Commissariat aux Comptesin rajattu kokoonpano esittää tässä yhteydessä jäljempänä esitetyn ensimmäisen ennakkoratkaisukysymyksen.
- 36 Lisäksi 22.5.2019 annetulla lailla käyttöön otetut poikkeukset tähän kieltoon (ks. tämän tiivistelmän 19 kohta) rajoittavat puuttumista tilintarkastajien vapauteen

monipuolistaa toimintaansa, samalla kun kuitenkin varmistetaan, että tällaiseen toimintaan sovelletaan joka tapauksessa kirjanpitäjille asetettuja tai muiden säänneltyjen ammattien osalta säädettyjä ammattieettisiä vaatimuksia.

- 37 Haut Conseil du Commissariat aux Comptesin rajattu kokoonpano esittää tältä osin jäljempänä esitetyn toisen ennakkoratkaisukysymyksen.

#### **4. Kysymys siitä, onko elin tuomioistuin**

- 38 Arvioitaessa sitä, onko ennakkoratkaisua pyytänyt elin SEUT 267 artiklassa tarkoitettu tuomioistuin, unionin tuomioistuin ottaa huomioon useita tekijöitä, joita ovat muun muassa elimen lakisääteisyys, pysyvyys, sen tuomiovallan pakottavuus, menettelyn kontradiktorisuus, toiminta oikeussääntöjen soveltajana ja riippumattomuus (tuomio 30.6.1966, Vaassen-Göbbels, 61/65, EU:C:1966:39 ja tuomio 26.1.2023, NV Construct, C-403/21, EU:C:2023:47, 39 kohta). Unionin tuomioistuin tarkistaa ennakkoratkaisupyyntöpäätöksessä annettujen tietojen perusteella, voidaanko ennakkoratkaisua pyytävä elin luokitella SEUT 267 artiklassa tarkoitetuksi tuomioistuimeksi (viimeksi 7.2.2023 annettu määräys Konstrukt – Defence (C-521/22, EU:C:2023:94, 24 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).
- 39 Haut Conseil du Commissariat aux Comptesin rajattu kokoonpano on perustettu kauppalain (Code de commerce) L. 821-2 §:n II momentilla, jossa sille annetaan toimivalta määrätä seuraamuksia, joita tilintarkastajille voidaan määrätä kyseisen lain L. 824-1 §:n nojalla kurinpidollisen rikkomuksen perusteella.
- 40 Rajattu kokoonpano koostuu tuomariston jäsenestä, joka on Haut conseil'n kollegion jäsen ja toimii sen puheenjohtajana, sekä neljästä muusta jäsenestä, jotka kollegio valitsee keskuudestaan.
- 41 Haut conseil'n jäsenten toimeksianto ei voi peruuttaa, ja heihin sovelletaan ammattieettisiä vaatimuksia, joissa määrätään erilaisista yhteensopimattomuuksista ja vaaditaan heitä hoitamaan tehtävänsä arvokkaasti ja rehellisesti, lopettamaan välittömästi kaikki eturistiriidat ja olemaan vastaanottamatta tai pyytämättä ohjeita miltään viranomaiselta tehtäviään hoitaessaan.
- 42 Rajatussa kokoonpanossa sovellettavassa menettelyssä asianosaista kuullaan yleisesittelijän suorittaman tutkimuksen päätyttyä, hänellä voi olla avustaja menettelyn kaikissa vaiheissa, väitteet annetaan hänelle tiedoksi ja hän voi tutustua asiakirja-aineistoon ja esittää huomautuksia. Tämän jälkeen häntä kuullaan julkisessa istunnossa rajatussa kokoonpanossa, joka käsittelee asian ja antaa perustellun päätöksen, johon voidaan hakea muutosta Conseil d'État'ssa.
- 43 Näistä seikoista seuraa, että rajattu kokoonpano, joka ei voi toimia omasta aloitteestaan ja jolla yksin on toimivalta ratkaista tilintarkastajia vastaan nostetut kurinpitomenettelyt, tekee ratkaisunsa soveltamalla oikeussääntöjä, noudattaen

kontradiktorista menettelyä ja olosuhteissa, jotka takaavat sen riippumattomuuden; näin ollen kyseinen elin on edellä mainitussa SEUT 267 artiklassa tarkoitettu tuomioistuin.

## 5. Ennakkoratkaisukysymykset

- 44 Haut Conseil du Commissariat aux Comptesin rajattu kokoonpano lykkää päätöstään siihen asti, kunnes Euroopan unionin tuomioistuin on ottanut kantaa seuraaviin kysymyksiin:

*”1. Onko palveluista sisämarkkinoilla 12.12.2006 annetun Euroopan parlamentin ja neuvoston direktiivin 2006/123/EY 25 artiklaa tulkittava – kun otetaan huomioon erityisesti tilinpäätösten ja konsolidoitujen tilinpäätösten lakisääteisestä tilintarkastuksesta 17.5.2006 annetun Euroopan parlamentin ja neuvoston direktiivin 2006/43/EY ja yleisen edun kannalta merkittävien yhteisöjen lakisääteistä tilintarkastusta koskevista erityisvaatimuksista 16.4.2014 annetun Euroopan parlamentin ja neuvoston asetuksen (EU) N:o 537/2014 säännökset – siten, että se on esteenä sille, että kansallisessa lainsäädännössä kielletään lakisääteisiä tilintarkastajia ja tilintarkastusyhteisöjä harjoittamasta kaupallista toimintaa riippumatta siitä, harjoitetaanko sitä suoraan vai toisen henkilön välityksellä?*

*2. Jos vastaus on myöntävä, päteekö sama myös silloin, kun kyseisessä lainsäädännössä suljetaan poikkeuksellisesti tämän kiellon soveltamisalan ulkopuolelle yhtäältä kirjanpitäjän ammattiin liittyvät kaupalliset liitännäistoiminnot, joita harjoitetaan tilintarkastajien ammattietuikkää ja riippumattomuutta koskevia sääntöjä noudattaen ja 19.9.1945 annetun asetuksen N:o 45-2138 22 §:n 3 momentissa säädetyin edellytyksin, ja toisaalta kaupalliset liitännäistoiminnot, joita harjoittaa moniammatillinen yritys 31.12.1990 annetun lain N:o 90-1258 31-5 §:ssä säädetyin edellytyksin?”*

Tehty Pariisissa 25.5.2023,

Kirjaaja

Presidentti