

**Zaak C-368/23 [Fautromb] <sup>1</sup>****Samenvatting van het verzoek om een prejudiciële beslissing overeenkomstig artikel 98, lid 1, van het Reglement voor de procesvoering van het Hof van Justitie****Datum van indiening:**

12 juni 2023

**Verwijzende rechter:**Formation restreinte du Haut conseil du Commissariat aux comptes  
(Frankrijk)**Datum van de verwijzingsbeslissing:**

25 mei 2023

**Verzoekende partij:**

H3C

**Verwerende partij:**

MO

**1. Feiten en hoofdgeding**

- 1 MO, 82 jaar oud, staat sinds 1976 ingeschreven op de lijst van “commissaires aux comptes” (externe accountants) en sinds 1967 op het tableau van de orde van accountants.
- 2 MO bezit direct of indirect, via de naamloze vennootschap Fiducial International, 99,9 % van het kapitaal van de burgerlijke vennootschap Fiducial, waarvan hij bestuurder is. Deze vennootschap is de moedermaatschappij van de door MO in 1970 opgerichte multidisciplinaire groep Fiducial, waarvan de meer dan 20 000 personeelsleden werkzaam zijn in bijna 80 landen.
- 3 Binnen deze groep oefenen de Société fiduciaire nationale de révision comptable (de vennootschap Fidaudit) en haar dochterondernemingen de activiteit van extern accountant uit. MO had persoonlijk geen enkele opdracht voor het uitvoeren van

<sup>1</sup> Dit is een fictieve naam, die niet overeenkomt met de werkelijke naam van enige partij in de procedure.

een wettelijke controle aanvaard of ondertekend. De Société fiduciaire nationale d'expertise comptable (de vennootschap Fidexpertise) en haar dochterondernemingen verrichten accountants- en boekhoudwerkzaamheden. MO bezit direct of indirect nagenoeg het volledige kapitaal van die twee vennootschappen, waarvan hij tevens bestuursvoorzitter en algemeen directeur is.

- 4 De groep Fiducial biedt diverse andere diensten aan bedrijven aan via de volgende dochterondernemingen:
  - de vennootschap Fiducial Security Services, actief op het gebied van beveiliging;
  - de vennootschap Fiducial Office Solutions, actief op het gebied van de verkoop van kantoorbenodigdheden en -meubilair;
  - de vennootschap Fiducial Informatique, actief op het gebied van de levering van informaticadiensten;
  - de vennootschap Fiducial Real Estate, actief op het gebied van de makelaardij en het beheer van vastgoedbeleggingsmaatschappijen;
  - de vennootschap Banque Fiducial, actief in het bankwezen, en
  - de vennootschap Fiducial Médias, die een landelijk radiostation en regionale mediakanalen exploiteert.
- 5 Bij de Haut conseil du commissariat aux comptes (hoge raad voor het externe-accountantswezen; hierna: „H3C”), het orgaan dat in Frankrijk belast is met de regulering van het beroep van extern accountant, loopt een tuchtprocedure tegen MO wegens veronachtzaming van de voor externe accountants geldende regelgeving.
- 6 MO wordt, kort gezegd, verweten dat hij sinds 3 januari 2016 in strijd met artikel L. 822-10 van de code de commerce (wetboek van koophandel) direct of indirect commerciële activiteiten heeft verricht die niet kunnen worden aangemerkt als bijkomstig ten opzichte van het accountantsberoep en daarom onverenigbaar zijn met de functie van extern accountant.

## 2. Toepasselijke bepalingen

### A. *Unierecht*

*Richtlijn 2006/43/EG van het Europees Parlement en de Raad van 17 mei 2006 betreffende de wettelijke controles van jaarrekeningen en geconsolideerde jaarrekeningen, gewijzigd bij richtlijn 2008/30/EG van het Europees Parlement en de Raad van 11 maart 2008, richtlijn 2013/34/EU van het Europees Parlement en de Raad van 26 juni 2013, richtlijn 2014/56/EU van het Europees Parlement en de Raad van 16 april 2014 en richtlijn (EU) 2022/2464 van het Europees Parlement en de Raad van 14 december 2022.*

- 7 In artikel 2 van de richtlijn wordt de wettelijke controle van jaarrekeningen gedefinieerd als een controle van een jaarrekening of een geconsolideerde jaarrekening, voor zover deze door het Unierecht wordt voorgeschreven of door nationaal recht wordt voorgeschreven met betrekking tot kleine ondernemingen, dan wel op vrijwillige basis op verzoek van kleine ondernemingen wordt uitgevoerd wanneer die controle bij nationale wetgeving als wettelijke controle is voorgeschreven. In datzelfde artikel worden de begrippen „wettelijke auditor” en „auditkantoor” gedefinieerd als een natuurlijke persoon respectievelijk een rechtspersoon die door de bevoegde autoriteiten van een lidstaat is toegelaten tot het uitvoeren van wettelijke controle van jaarrekeningen.
- 8 Volgens overweging 5 van richtlijn 2006/43 beoogt deze richtlijn een hoge mate van – maar geen volledige – harmonisatie van de voorschriften inzake de wettelijke controle van jaarrekeningen tot stand te brengen, en kan een lidstaat die de wettelijke controle van jaarrekeningen eist, strengere voorschriften hanteren, tenzij in deze richtlijn anders is bepaald.
- 9 Verder wordt in overweging 9 verklaard dat wettelijke auditors de hoogste ethische normen in acht dienen te nemen en daarom onderworpen moeten zijn aan een strenge beroepsethiek, die ten minste betrekking heeft op hun verantwoordelijkheid voor het openbaar belang, hun integriteit en objectiviteit, alsmede hun vakbekwaamheid en zorgvuldigheid.
- 10 Bovendien staat in overweging 1 van richtlijn 2014/56/EU van 16 april 2014 tot wijziging van richtlijn 2006/43 te lezen dat het noodzakelijk is gebleken om de in laatstgenoemde richtlijn vastgestelde voorschriften verder te harmoniseren teneinde met name de onafhankelijkheid en objectiviteit van wettelijke auditors en auditkantoren bij het uitvoeren van hun taken te vergroten. Volgens de overwegingen 6 en 7 van die richtlijn is het van bijzonder belang om de onafhankelijkheid, als wezenlijk element bij het uitvoeren van wettelijke controles, te versterken, en om belangenconflicten te voorkomen.
- 11 In de artikelen 21 en 22 van richtlijn 2006/43, zoals gewijzigd bij richtlijn 2014/56, is onder meer het volgende bepaald:

- de lidstaten zien erop toe dat voor alle wettelijke auditors en auditkantoren beginselen van de beroepsethiek gelden. Deze hebben ten minste betrekking op hun verantwoordelijkheid voor het openbaar belang, hun integriteit en objectiviteit, alsmede hun vakbekwaamheid en zorgvuldigheid;
- de lidstaten zien erop toe dat een wettelijke auditor of een auditkantoor bij het uitvoeren van een wettelijke controle van financiële overzichten onafhankelijk is van de gecontroleerde entiteit en niet betrokken is bij de besluitvorming van de gecontroleerde entiteit, en zorgen ervoor dat een wettelijke auditor of een auditkantoor alle redelijkerwijs te verwachten maatregelen neemt om te waarborgen dat bij de uitvoering van een wettelijke controle van financiële overzichten zijn onafhankelijkheid niet wordt beïnvloed door een bestaand of potentieel belangenconflict of een zakelijke of andere directe of indirecte relatie waarbij de wettelijke auditor of het auditkantoor, zijn netwerk of een persoon die direct of indirect door zeggenschap verbonden is met de wettelijke auditor of het auditkantoor, betrokken is;
- de wettelijke auditor of het auditkantoor ziet af van een wettelijke controle indien er enig risico is van zelftoetsing, eigenbelang, belangenbehartiging, bekendheid of intimidatie als gevolg van financiële, persoonlijke, zakelijke, arbeids- of andere relaties tussen enerzijds hemzelf, zijn netwerk en elke natuurlijke persoon die zich in een positie bevindt waardoor hij de uitkomsten van de wettelijke controle kan beïnvloeden, en anderzijds de gecontroleerde entiteit, op grond waarvan een objectieve, redelijke en geïnformeerde derde partij, met inachtneming van de getroffen veiligheidsmaatregelen, zou concluderen dat de onafhankelijkheid van de wettelijke auditor of het auditkantoor in het gedrang komt.

*Verordening (EU) nr. 537/2014 van het Europees Parlement en de Raad van 16 april 2014 betreffende specifieke eisen voor de wettelijke controles van financiële overzichten van organisaties van openbaar belang*

- 12 Volgens overweging 5 van de verordening is het belangrijk om gedetailleerde regels vast te stellen teneinde te verzekeren dat de wettelijke controles van financiële overzichten van organisaties van openbaar belang worden uitgevoerd door wettelijke auditors en auditkantoren waarvoor strenge eisen gelden, en moet een gemeenschappelijke regelgevingsaanpak verbetering brengen in de integriteit, onafhankelijkheid, objectiviteit, verantwoordelijkheid, transparantie en betrouwbaarheid van de personen en kantoren die de financiële overzichten van die organisaties controleren, hetgeen moet bijdragen tot de kwaliteit van wettelijke controles in de Unie, en daarmee tot het soepel functioneren van de interne markt, en tegelijkertijd een hoog niveau van bescherming van de consument en de belegger waarborgt. Volgens dezelfde overweging moeten deze strikte eisen gelden voor wettelijke auditors en auditkantoren, voor zover deze wettelijke controles van financiële overzichten van organisaties van openbaar belang uitvoeren.

- 13 In artikel 1 van verordening nr. 537/2014 staat te lezen dat deze verordening onder meer eisen vaststelt voor de organisatie van wettelijke auditors en auditkantoren en voor hun selectie door organisaties van openbaar belang, teneinde hun onafhankelijkheid te bevorderen en belangenconflicten te vermijden. Volgens artikel 2 is deze verordening van toepassing onverminderd richtlijn 2006/43. In artikel 5 is bepaald welke andere dan controlediensten een wettelijke auditor die of een auditkantoor dat de wettelijke controle van organisaties van openbaar belang uitvoert, of ieder lid van het netwerk waartoe de wettelijke auditor of het auditkantoor behoort, niet mag verstrekken aan de gecontroleerde entiteit, haar moederonderneming en de ondernemingen waarover zij zeggenschap heeft, tijdens de periode tussen het begin van de gecontroleerde periode en het uitbrengen van de controleverklaring, en tijdens het boekjaar onmiddellijk voorafgaand aan die periode.

*Richtlijn 2006/123/EG van het Europees Parlement en de Raad van 12 december 2006 betreffende diensten op de interne markt*

- 14 De overwegingen 97 en 101 van de richtlijn luiden als volgt:

*„(97) Het is noodzakelijk om in deze richtlijn te voorzien in bepaalde voorschriften met betrekking tot een hoge dienstenkwaliteit, met name ter waarborging van informatie- en transparantie-eisen. Deze voorschriften moeten gelden zowel voor grensoverschrijdende dienstverrichting tussen lidstaten als voor diensten die in een lidstaat worden verricht door een aldaar gevestigde dienstverrichter, zonder de kleine en middelgrote ondernemingen (KMO's) onnodig te belasten. Zij beletten de lidstaten geenszins om overeenkomstig deze richtlijn en andere [Uniewetgeving] aanvullende of andere kwaliteitseisen toe te passen. [...]*

*(101) Het is nodig en in het belang van de afnemers, in het bijzonder de consumenten, erop toe te zien dat dienstverrichters multidisciplinaire diensten kunnen aanbieden en dat beperkingen dienaangaande niet verder gaan dan hetgeen noodzakelijk is om de onpartijdigheid, onafhankelijkheid en integriteit van de gereguleerde beroepen te waarborgen. Dit doet geen afbreuk aan beperkingen of verbodsbepalingen met betrekking tot het verrichten van bepaalde activiteiten, die ertoe strekken de onafhankelijkheid te garanderen in gevallen waarin een lidstaat een dienstverrichter belast met bepaalde taken, met name op het gebied van de stadsontwikkeling, noch aan de toepassing van mededingingsvoorschriften.”*

- 15 Artikel 25 bepaalt:

*„1. De lidstaten zien erop toe dat op dienstverrichters geen eisen van toepassing zijn die hen ertoe verplichten uitsluitend een bepaalde specifieke activiteit uit te oefenen of die het gezamenlijk of in partnerschap uitoefenen van verschillende activiteiten beperken.*

*Dergelijke eisen kunnen echter wel aan de volgende dienstverrichters worden opgelegd:*

*a) beoefenaren van gereguleerde beroepen, voor zover dergelijke eisen gerechtvaardigd zijn om naleving van de beroeps- en gedragsregels, die naargelang van de specifieke kenmerken van elk beroep verschillen, te waarborgen, en voor zover zij nodig zijn om hun onafhankelijkheid en onpartijdigheid te waarborgen;*

*b) dienstverrichters wier diensten bestaan uit certificering, accreditatie, technische controle, tests of proeven, voor zover dergelijke eisen gerechtvaardigd zijn om hun onafhankelijkheid en onpartijdigheid te waarborgen.*

*2. Wanneer multidisciplinaire activiteiten tussen de in lid 1, onder a) en b), bedoelde dienstverrichters zijn toegestaan, zien de lidstaten erop toe dat:*

*a) belangenconflicten en onverenigbaarheden tussen bepaalde activiteiten worden voorkomen;*

*b) de voor bepaalde activiteiten vereiste onafhankelijkheid en onpartijdigheid gewaarborgd zijn;*

*c) de beroeps- en gedragsregels voor verschillende activiteiten onderling verenigbaar zijn, met name wat het beroepsgeheim betreft.”*

## **B. Nationaal recht**

### *Code de commerce*

16 Volgens artikel L. 822-1 van de code de commerce wordt de functie van extern accountant uitgeoefend door natuurlijke personen of door accountantsorganisaties.

17 Voor externe accountants gelden verschillende beroeps- en gedragsregels, die met name zijn neergelegd in de artikelen L. 822-9 tot en met L. 822-16 en R. 822-20 tot en met R. 822-31 van de code de commerce, en in de code de déontologie de la profession de commissaire aux comptes (gedragscode voor externe accountants), die als bijlage aan dat wetboek is gehecht.

18 Artikel L. 822-10 van de code de commerce bepaalt:

*„De functie van extern accountant is onverenigbaar:*

*1° Met elke activiteit of handeling die afbreuk doet aan de onafhankelijkheid van de externe accountant;*

*2° Met elke arbeid in loondienst, met dien verstande dat een extern accountant onderwijs mag geven dat verband houdt met de uitoefening van zijn beroep, of betaalde arbeid mag verrichten bij een (externe) accountant;*

*3° Met elke commerciële activiteit, ongeacht of deze rechtstreeks wordt uitgeoefend dan wel via een tussenpersoon.”*

- 19 Artikel L. 822-10 van de code de commerce is aangevuld bij wet van 22 mei 2019 en kent thans twee uitzonderingen op het verbod op de uitoefening van commerciële activiteiten, die in punt 3 zijn geformuleerd als volgt:

*„3° Met elke commerciële activiteit, ongeacht of deze rechtstreeks wordt uitgeoefend dan wel via een tussenpersoon, met uitzondering van, ten eerste, commerciële activiteiten die bijkomstig zijn ten opzichte van het accountantsberoep en worden uitgeoefend met inachtneming van de voor externe accountants geldende beroeps- en gedragsregels en regels inzake onafhankelijkheid, en onder de voorwaarden die zijn neergelegd in artikel 22, derde alinea, van 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 [besluit nr. 45- 2138 van 19 september 1945 tot instelling van de orde van accountants en houdende regeling van de titel en het beroep van accountant], en, ten tweede, bijkomstige commerciële activiteiten die worden uitgeoefend door de multidisciplinaire vennootschap onder de voorwaarden die zijn neergelegd in artikel 31-5 van 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 [wet nr. 90-1258 van 31 december 1990 betreffende het in vennootschapsverband uitoefenen van vrije beroepen met een wettelijk of bestuursrechtelijk statuut of waarvan de titel beschermd is, en betreffende holdingmaatschappijen van vrije beroepen].”*

- 20 Artikel 22 van besluit nr. 45-2138 van 19 september 1945 bepaalt dat de activiteit van extern accountant onverenigbaar is met elke bezigheid of handeling die afbreuk doet aan de onafhankelijkheid van degene die deze activiteit uitoefent, zoals het verrichten van een commerciële activiteit of het verrichten van een andere bemiddelingsactiviteit dan die welke de uitoefening van het beroep meebrengt, tenzij die activiteit bijkomstig is en de uitoefening van het beroep of de onafhankelijkheid van de geassocieerde externe accountants en de naleving door deze laatsten van de regels die inherent zijn aan hun statuut en hun beroepsethiek, niet in gevaar brengt.
- 21 Artikel 31-5 van wet nr. 90-1258 van 31 december 1990 bepaalt dat een multidisciplinaire vennootschap die is opgericht met het oog op de gezamenlijke uitoefening van bepaalde vrije beroepen, op bijkomstige wijze elke commerciële activiteit mag uitoefenen waarvan de uitoefening niet bij wet of decreet is verboden voor ten minste een van de beroepen die binnen haar bedrijfsdoel vallen.

### 3. Motivering van de verwijzing

- 22 De in artikel L. 822-10, 3°, van de code de commerce bedoelde commerciële activiteiten worden in geen enkele wettelijke of bestuursrechtelijke tekst gedefinieerd. MO heeft tijdens de procedure niet ontkend dat hij de betrokken activiteiten indirect heeft uitgeoefend, noch dat het daarbij ging om commerciële activiteiten die niet kunnen worden aangemerkt als bijkomstig ten opzichte van het accountantsberoep.
- 23 MO stelt evenwel dat artikel L. 822-10, 3°, van de code de commerce in strijd is met het recht van de Europese Unie, meer in het bijzonder met artikel 25 van richtlijn 2006/123, en dus niet als grondslag kan dienen voor een tuchtrechtelijke sanctie. Volgens MO is het in artikel L. 822-10, 3°, van de code de commerce geformuleerde verbod onevenredig, aangezien de onafhankelijkheid van externe accountants en de voorkoming van belangenconflicten voldoende worden gewaarborgd door andere Franse en Europese wettelijke en bestuursrechtelijke bepalingen of deontologische voorschriften, die hij bij de uitoefening van de betrokken commerciële activiteiten in acht zou hebben genomen.
- 24 MO beroept zich op het arrest van 27 februari 2020, Commissie/België (C-384/18, EU:C:2020:124), waarin het Hof heeft vastgesteld dat het Koninkrijk België niet had voldaan aan zijn verplichtingen uit hoofde van met name artikel 25 van richtlijn 2006/123, door een verbod in te stellen op het gezamenlijk uitoefenen van de activiteiten van boekhouder en die van verzekeringsmakelaar, verzekeringsagent of vastgoedmakelaar dan wel bancaire activiteiten en activiteiten van financiële dienstverlening, en door de kamers van het Beroepsinstituut van Erkende Boekhouders en Fiscalisten toe te staan het gezamenlijk uitoefenen van de activiteiten van boekhouder en elke ambachts-, landbouw- en handelsactiviteit te verbieden.
- 25 In dat arrest heeft het Hof het betoog van het Koninkrijk België verworpen dat, ten eerste, het betrokken verbod evenredig was omdat het uitsluitend betrekking had op strikt afgebakende activiteiten waarvoor werd vermoed dat er zich een belangenconflict kon voordoen, en, ten tweede, alternatieve maatregelen wegens de structuur van de Belgische markt minder doeltreffend zouden zijn om de nagestreefde doelstellingen te bereiken (punt 52).
- 26 De rapporteur général du Haut conseil du commissariat aux comptes (algemeen rapporteur van de H3C; hierna: „algemeen rapporteur”) is van mening dat de in dat arrest gekozen oplossing niet kan worden toegepast op de situatie van MO, aangezien de activiteit, de taken en de deontologische verplichtingen van Belgische boekhouders wezenlijk verschillen van die van Franse externe accountants.
- 27 De algemeen rapporteur is namelijk van mening dat wegens de specifieke aard van de aan externe accountants toevertrouwde taken en meer in het bijzonder wegens hun taak op het gebied van de controle van jaarrekeningen, voor de



uitoefening van het beroep van extern accountant diverse beroeps- en gedragsregels gelden die op nationaal niveau met name zijn neergelegd in de artikelen L. 822-9 tot en met L. 822-16 en R. 822-20 tot en met R. 822-31 van de code de commerce en in de gedragscode voor externe accountants.

- 28 Volgens de algemeen rapporteur beogen verschillende van die bepalingen met name de onafhankelijkheid en onpartijdigheid van de externe accountant te waarborgen en belangenconflicten te voorkomen, te weten:
- artikel L. 822-10, 1° en 2°, van de code commerce, waarin is bepaald dat de functie van extern accountant in het algemeen onverenigbaar is met elke activiteit of handeling die afbreuk doet aan de onafhankelijkheid van de accountant, alsmede met elke betaalde arbeid, behalve wanneer deze arbeid wordt verricht bij een (externe) accountant of bestaat in het geven van onderwijs;
  - de artikelen L. 822-11 tot en met L. 822-13 van de code de commerce, waarin verschillende verboden zijn geformuleerd en waarin is bepaald dat veiligheidsmaatregelen moeten worden toegepast met betrekking tot de relatie tussen de externe accountant en de organisaties die door hem worden gecontroleerd, waarbij met name wordt verwezen naar de bepalingen van verordening nr. 537/2014;
  - de artikelen 4 en 5 van de gedragscode, volgens welke de externe accountant onafhankelijk moet zijn van de organisatie waarvoor hij een opdracht uitvoert of een dienst verricht, en moet vermijden dat hij terechtkomt in een situatie die reden zou kunnen zijn om te twijfelen aan de onpartijdige uitvoering van die opdracht of dienst; de artikelen 12, 18 tot en met 22 en 31 tot en met 35 bevatten vervolgens verschillende bepalingen die de toepassing van die beginselen moeten garanderen.
- 29 MO stelt daarentegen dat die bepalingen volstrekt niet de noodzaak illustreren om aan externe accountants strengere beroeps- en gedragsregels op te leggen dan aan Belgische boekhouders, maar juist een voldoende waarborg vormen voor de onafhankelijkheid en onpartijdigheid van externe accountants, zodat het in artikel L. 822-10, 3°, van de code commerce neergelegde verbod op het verrichten van commerciële activiteiten niet noodzakelijk is om dat doel te bereiken.
- 30 MO merkt voorts op dat verordening nr. 537/2014 volgens artikel 1 weliswaar tot doel heeft om de onafhankelijkheid van wettelijke auditors en auditkantoren te bevorderen en belangenconflicten op het gebied van de controle van organisaties van openbaar belang te vermijden, maar evenals richtlijn 2006/43 niet voorziet in een algemeen verbod op het verrichten van commerciële activiteiten, doch slechts in een verbod om direct of indirect andere diensten dan controlediensten te verlenen aan gecontroleerde entiteiten of daaraan gelieerde ondernemingen. MO leidt daaruit af dat de mate van onafhankelijkheid en onpartijdigheid die de Europese wetgever van externe accountants verwacht, kan worden bereikt met andere middelen dan een verbod op het verrichten van commerciële activiteiten zoals dat van artikel L. 822-10, 3°, van de code de commerce.

- 31 De beperkte formatie van de H3C is om te beginnen van mening dat aangezien alle commerciële activiteiten, met uitzondering van commerciële activiteiten die bijkomstig zijn ten opzichte van het accountantsberoep en commerciële activiteiten die op bijkomstige wijze worden uitgeoefend door een vennootschap die is opgericht met het oog op de gezamenlijke uitoefening van bepaalde vrije beroepen, door artikel L. 822-10, 3°, van de code de commerce onverenigbaar worden verklaard met de functie van extern accountant, deze bepaling externe accountants inderdaad onderwerpt aan eisen als bedoeld in artikel 25, lid 1, eerste alinea, van richtlijn 2006/123.
- 32 De vraag rijst derhalve of dergelijke eisen toelaatbaar zijn op grond van artikel 25, lid 1, tweede alinea, onder a), van richtlijn 2006/123. Daartoe moet worden nagegaan of zij gerechtvaardigd zijn om de naleving van de voor externe accountants geldende beroeps- en gedragsregels te waarborgen, en met name om hun onafhankelijkheid en onpartijdigheid te garanderen.
- 33 In de eerste plaats lijdt het geen twijfel dat het in artikel L. 822-10, 3°, van de code de commerce neergelegde verbod op het verrichten van commerciële activiteiten belangenconflicten voorkomt en daarmee het risico beperkt dat afbreuk wordt gedaan aan de onafhankelijkheid en onpartijdigheid van externe accountants.
- 34 In de tweede plaats is het denkbaar dat dat verbod toelaatbaar is gelet op het feit dat de lidstaten volgens overweging 5 van richtlijn 2006/43 voorschriften kunnen hanteren die strenger zijn dan die van deze richtlijn.
- 35 Om uitspraak te kunnen doen in de tegen MO ingeleide tuchtprocedure, acht de beperkte formatie van de H3C uitlegging van artikel 25 van richtlijn 2006/43 noodzakelijk. Zij zal in dit verband de hieronder geformuleerde eerste prejudiciële vraag voorleggen aan het Hof.
- 36 Voorts is met de uitzonderingen die de wet van 22 mei 2019 op het betrokken verbod heeft ingevoerd (zie punt 19 van deze samenvatting), de aantasting van de vrijheid van externe accountants om diverse activiteiten uit te oefenen, beperkt, zij het dat in het kader van die activiteiten hoe dan ook de voor accountants of andere gereguleerde beroepen geldende beroeps- en gedragsregels moeten worden nageleefd.
- 37 Hierover gaat de hieronder geformuleerde tweede prejudiciële vraag die de H3C zal voorleggen aan het Hof.

#### **4. Hoedanigheid van „rechterlijke instantie”**

- 38 Bij de beoordeling of de verwijzende instantie een rechterlijke instantie is in de zin van artikel 267 VWEU, houdt het Hof rekening met een geheel van factoren, zoals de wettelijke grondslag van die instantie, het permanente karakter, de verplichte rechtsmacht, de procedure op tegenspraak, de toepassing door de

instantie van de regels van het recht, en de onafhankelijkheid van de instantie (arresten van 30 juni 1966, Vaassen-Göbbels, 61/65, EU:C:1966:39, en 26 januari 2023, NV Construct, C-403/21, EU:C:2023:47, punt 39). Het Hof verifieert op basis van de informatie in de verwijzingsbeslissing of de verwijzende instantie kan worden aangemerkt als een rechterlijke instantie in de zin van artikel 267 VWEU (laatstelijk beschikking van 7 februari 2023, Konstrukta – Defence, C-521/22, EU:C:2023:94, punt 24).

- 39 Volgens artikel L. 821-2, II, van de code de commerce is de beperkte formatie van de H3C bevoegd om de tuchtrechtelijke sancties op te leggen die volgens artikel L. 824-1 van dit wetboek kunnen worden opgelegd aan externe accountants die in de fout zijn gegaan.
- 40 Die beperkte formatie wordt voorgezeten door een rechter, die lid is van de H3C, en bestaat verder uit vier andere leden die dit college uit zijn midden heeft gekozen.
- 41 Het mandaat van de leden van de H3C kan niet worden ingetrokken, en voor de leden van dit college gelden beroeps- en gedragsregels die voorzien in verschillende onverenigbaarheden en volgens welke deze leden hun taken op waardige, eerlijke en integere wijze moeten uitoefenen, elk belangenconflict moeten beëindigen en geen instructies mogen vragen of ontvangen bij de uitoefening van hun taken.
- 42 In de procedure voor de beperkte formatie wordt de betrokkene na afloop van het door de algemeen rapporteur uitgevoerde onderzoek gehoord, kan hij zich in alle fasen van de procedure laten bijstaan door een raadsman, wordt hij op de hoogte gesteld van hetgeen hem wordt verweten, en kan hij het dossier inzien en zijn opmerkingen maken. De betrokkene wordt vervolgens door de beperkte formatie gehoord tijdens een openbare terechtzitting, waarna deze formatie beraadslaagt en een met redenen omklede beslissing geeft, waartegen in beroep kan worden gegaan bij de Conseil d'État (hoogste bestuursrechter, Frankrijk).
- 43 Hieruit volgt dat de beperkte formatie, die niet ambtshalve een zaak kan starten en die als enige bevoegd is om een oordeel te vellen in tuchtprocedures tegen accountants, uitspraak doet volgens de regels van het recht na een procedure op tegenspraak, en onder voorwaarden die haar onafhankelijkheid waarborgen, zodat zij de hoedanigheid heeft van rechterlijke instantie in de zin van artikel 267 VWEU.

## 5. Prejudiciële vragen

- 44 De beperkte formatie van de H3C schorst de behandeling van de zaak totdat het Hof zich heeft uitgesproken over de volgende vragen:

*„1. Moet artikel 25 van richtlijn 2006/123/EG van het Europees Parlement en de Raad van 12 december 2006 betreffende diensten op de interne markt,*

*met name gelet op de bepalingen van richtlijn 2006/43/EG van het Europees Parlement en de Raad van 17 mei 2006 betreffende de wettelijke controles van jaarrekeningen en geconsolideerde jaarrekeningen, en van verordening (EU) nr. 537/2014 van het Europees Parlement en de Raad van 16 april 2014 betreffende specifieke eisen voor de wettelijke controles van financiële overzichten van organisaties van openbaar belang, aldus worden uitgelegd dat het zich verzet tegen een nationale wettelijke regeling volgens welke wettelijke auditors en auditkantoren geen enkele commerciële activiteit mogen uitoefenen, noch rechtstreeks, noch via een tussenpersoon?*

*2. Zo ja, is dit dan ook het geval indien volgens de betrokken wettelijke regeling twee soorten commerciële activiteiten van dat verbod zijn uitgezonderd, te weten ten eerste commerciële activiteiten die bijkomstig zijn ten opzichte van het accountantsberoep en worden uitgeoefend met inachtneming van de voor externe accountants geldende beroeps- en gedragsregels en regels inzake onafhankelijkheid, en onder de voorwaarden die zijn neergelegd in artikel 22, derde alinea, van besluit nr. 45-2138 van 19 september 1945, en ten tweede bijkomstige commerciële activiteiten die worden uitgeoefend door een multidisciplinaire vennootschap onder de voorwaarden van artikel 31-5 van wet nr. 90-1258 van 31 december 1990?"*

Parijs, 25 mei 2023,

De secretaris

De voorzitter