

Byla C-368/23 [Fautromb]¹**Prašymo priimti prejudicinį sprendimą santrauka pagal Teisingumo Teismo procedūros reglamento 98 straipsnio 1 dalį****Gavimo data:**

2023 m. birželio 12 d.

Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas:Ribotos sudėties *Haut Conseil du Commissariat aux Comptes*
(Aukščiausioji audito taryba) (Prancūzija)**Sprendimo dėl prašymo priimti prejudicinį sprendimą priėmimo data:**

2023 m. gegužės 25 d.

Pareiškėjas:

H3C

Atsakovas:

MO

1. Faktinės aplinkybės ir pagrindinė byla

- 1 MO, kuriam yra 82 metai, nuo 1976 m. įtrauktas į teisės aktų nustatytą auditą atliekančių auditorių sąrašą, o nuo 1967 m. – į atestuotųjų apskaitininkų sąrašą.
- 2 MO tiesiogiai arba netiesiogiai, per akcinę bendrovę *Fiducial International*, valdo 99,9 proc. nekomercinės bendrovės *Fiducial*, kurios valdytojas jis yra, kapitalo. Ši bendrovė yra 1970 m. MO įsteigtos daugiasritės grupės *Fiducial*, kurios daugiau kaip 20 000 darbuotojų dirba beveik 80 šalių, patronuojančioji bendrovė.
- 3 Šioje grupėje teisės aktų nustatytą auditą atlieka *Société fiduciaire nationale de révision comptable* (Nacionalinė apskaitos audito patikos bendrovė, *Fidaudit*) ir jos patronuojamosios bendrovės. MO asmeniškai neturėjo ir nepasirašė jokių įgaliojimų tvirtinti apskaitos dokumentus. *Société fiduciaire nationale d'expertise comptable* (Nacionalinė apskaitos ekspertizės patikos bendrovė, *Fidexpertise*) ir jos patronuojamosios įmonės atlieka apskaitos ekspertizę. MO tiesiogiai arba

¹ Šios bylos pavadinimas išgalvotas. Jis neatitinka jokios bylos šalies tikrojo vardo, pavardės ar pavadinimo.

netiesiogiai valdo beveik visą šių dviejų bendrovių kapitalą, jis taip pat yra jų valdybos pirmininkas ir generalinis direktorius.

- 4 *Fiducial* grupė siūlo įmonėms daug kitų paslaugų per savo patronuojamąsias bendroves:
- bendrovę *Fiducial Security Services* – saugumo srityje;
 - bendrovę *Fiducial Office Solutions* – biuro reikmenų ir baldų pardavimo srityje;
 - bendrovę *Fiducial Informatique* – IT paslaugų teikimo srityje;
 - bendrovę *Fiducial Real Estate* – nekilnojamojo turto agentavimo ir nekilnojamojo turto investicinių bendrovių valdymo srityje;
 - bendrovę *Banque Fiducial* – bankininkystės sektoriuje, ir
 - bendrovę *Fiducial Médias*, kuri valdo nacionaliniu mastu transliuojančią radijo stotį ir regioninę žiniasklaidą.
- 5 *Haut Conseil du Commissariat aux Comptes* (Aukščiausioji audito taryba), kuri yra teisės aktų nustatyta audita atliekančio auditoriaus profesiją reglamentuojanti institucija Prancūzijoje, pradėjo sankcijų taikymo MO procedūrą dėl auditorių veiklą reglamentuojančių teisės aktų nesilaikymo.
- 6 MO nuo 2016 m. sausio 3 d. iš esmės pažeidė *Code de commerce* (Prancūzijos prekybos kodeksas) L. 822-10 straipsnį, nes tiesiogiai ar netiesiogiai vykdė komercinę veiklą, kuri negali būti apibūdinama kaip atestuotojo apskaitininko papildoma veikla ir todėl yra nesuderinama su teisės aktų nustatyta audita atliekančio auditoriaus pareigomis.

2. Teisinis pagrindas

A. Sąjungos teisė

2006 m. gegužės 17 d. Europos Parlamento ir Tarybos direktyva 2006/43/EB dėl teisės aktų nustatyto metinės finansinės atskaitomybės ir konsoliduotos finansinės atskaitomybės audito, iš dalies pakeista 2008 m. kovo 11 d. Europos Parlamento ir Tarybos direktyva 2008/30/EB, 2013 m. birželio 26 d. Europos Parlamento ir Tarybos direktyva 2013/34/ES, 2014 m. balandžio 16 d. Europos Parlamento ir Tarybos direktyva 2014/56/ES ir 2022 m. gruodžio 14 d. Europos Parlamento ir Tarybos direktyva (ES) 2022/2464.

- 7 Šios direktyvos 2 straipsnyje „teisės aktų nustatytas auditas“ apibrėžiamas kaip metinių finansinių ataskaitų ar konsoliduotųjų finansinių ataskaitų auditas, jei jį reikalaujama atlikti pagal Sąjungos teisę, arba jį reikalaujama atlikti pagal

nacionalinę teisę mažųjų įmonių atveju, arba jis atliekamas savanoriškai paprašius mažosioms įmonėms, kai nacionalinės teisės aktuose tokie auditai apibrėžiami kaip teisės aktų nustatyti auditai. Toliau šiame straipsnyje teisės aktų nustatyta auditą atliekantis auditorius ir audito įmonė apibrėžiami kaip, atitinkamai, fizinis ar juridinis asmuo, kurį valstybės narės kompetentingos institucijos patvirtino atlikti teisės aktų nustatyta auditą.

- 8 Šios direktyvos 5 konstatuojamojoje dalyje nurodyta, kad valstybė narė, reikalaujanti atlikti teisės aktų nustatyta auditą, gali taikyti griežtesnius reikalavimus, nebent šioje direktyvoje numatyta priešingai.
- 9 Be to, 9 konstatuojamojoje dalyje teigiama, kad teisės aktų nustatyta auditą atliekantys auditoriai turėtų laikytis griežčiausių etikos reikalavimų ir todėl jiems turėtų būti taikomos profesinės etikos normos, apimančios jų vykdomą atstovavimo visuomenės interesams funkciją, sąžiningumą ir objektyvumą, profesinę kompetenciją ir reikiamą atsargumą.
- 10 Be to, 2014 m. balandžio 16 d. Direktyvos 2014/56/ES, kuria iš dalies keičiama Direktyva 2006/43, pirmoje konstatuojamojoje dalyje nustatyta, kad paaiškėjo, jog būtina dar labiau suvienodinti Direktyvoje 2006/43 apibrėžtas taisykles, be kita ko, siekiant stiprinti teisės aktų nustatyta auditą atliekančių auditorių ir audito įmonių nepriklausomumą bei objektyvumą vykdant savo pareigas. Toliau šios direktyvos 6 ir 7 konstatuojamosiose dalyse nurodoma, kad atliekant teisės aktų nustatyta auditą, ypač svarbu sustiprinti nepriklausomumą, kaip vieną iš esminių jo elementų.
- 11 Įgyvendinant šiuos principus, 2006 m. gegužės 17 d. Direktyvos 2006/43/EB 21 ir 22 straipsniuose, iš dalies pakeistuose Direktyva 2014/56, be kita ko, nustatyta:

– valstybės narės užtikrina, kad visiems teisės aktų nustatyta auditą atliekantiems auditoriams ir audito įmonėms būtų taikomi profesinės etikos principai, apimantys bent jau jų vykdomą atstovavimo visuomenės interesams funkciją, sąžiningumą ir objektyvumą, profesinę kompetenciją ir uolumą;

– valstybės narės užtikrina, kad, pirma, atlikdamas teisės aktų nustatyta auditą auditorius ir (arba) audito įmonė nebūtų priklausomi nuo audituojamo subjekto ir nedalyvautų audituojamam subjektui priimant sprendimus, ir, antra, kad teisės aktų nustatyta auditą atliekantis auditorius arba audito įmonė imtųsi visų pagrįstų priemonių užtikrinti, kad atliekant teisės aktų nustatyta auditą jų nepriklausomumo nepaveiktų jokie esami arba galimi interesų konfliktai, verslo arba kiti tiesioginiai ar netiesioginiai santykiai, susiję su jais, jų tinklu ar bet kuriuo asmeniu, tiesiogiai ar netiesiogiai susijusiu su jais kontrolės ryšiais;

– teisės aktų nustatyta auditą atliekantis auditorius ar audito įmonė neatlieka teisės aktų nustatyto audito, jei esama savikontrolės, savanaudiškų interesų, tarpininkavimo, familiarumo ar bauginimo grėsmės, kuri atsiranda dėl finansinių, asmeninių, verslo, darbo ar kitų ryšių tarp, viena vertus, jų pačių, jų tinklo ir bet kurio fizinio asmens, galinčio daryti poveikį teisės aktų nustatyto audito

rezultatams, ir, kita vertus, audituojamo subjekto, kuriuos vertindamas objektyvus, protingas ir informuotas trečiasis asmuo, atsižvelgdamas į taikomas apsaugos priemones, padarytų išvadą, jog kilo pavojus teisės aktų nustatyta audita atliekančio auditoriaus ar audito įmonės nepriklausomumui.

2014 m. balandžio 16 d. Europos Parlamento ir Tarybos reglamentas (ES) Nr. 537/2014 dėl konkrečių viešojo intereso įmonių teisės aktų nustatyto audito reikalavimų

- 12 Šio reglamento 5 konstatuojamojoje dalyje nurodyta, kad svarbu nustatyti išsamias taisykles, kuriomis būtų užtikrinta, kad viešojo intereso įmonių teisės aktų nustatyta audita atliktų teisės aktų nustatyta audita atliekantys auditoriai ir audito įmonės, laikydamiesi griežtų reikalavimų, ir kad laikantis bendro požiūrio į reguliavimą turėtų padidėti teisės aktų nustatyta audita atliekančių auditorių ir audito įmonių, kurie atlieka viešojo intereso įmonių teisės aktų nustatyta audita, sąžiningumas, nepriklausomumas, objektyvumas, atsakingumas, skaidrumas ir patikimumas, taip prisidedant prie teisės aktų nustatyto audito kokybės Sąjungoje gerinimo ir sklandaus vidaus rinkos veikimo kartu užtikrinant aukštą vartotojų ir investuotojų apsaugos lygį. Šioje konstatuojamojoje dalyje nurodoma, kad šie griežti reikalavimai teisės aktų nustatyta audita atliekantiems auditoriams ir audito įmonėms turėtų būti taikytini tik tuo atveju, jeigu jie atlieka viešojo intereso įmonių teisės aktų nustatyta audita.
- 13 Reglamento 1 straipsnyje numatyta, kad šiame reglamente nustatytos teisės aktų nustatyta audita atliekančių auditorių ir audito įmonių veiklos organizavimui ir viešojo intereso įmonių vykdomai jų atrankai taikomos taisyklės, siekiant skatinti jų nepriklausomumą bei užtikrinti, kad nekiltų interesų konfliktų. 2 straipsnyje nurodyta, kad šis reglamentas taikomas nedarant poveikio Direktyvai 2006/43/EB. Toliau 5 straipsnyje apibrėžiamos ne audito paslaugos, kurių teisės aktų nustatyta audita atliekantis auditorius arba audito įmonė, atliekanti viešojo intereso įmonės teisės aktų nustatyta audita, ar bet kuris jų tinklo narys negali teikti tai įmonei, jos patronuojančiajai įmonei arba jos kontroliuojamoms įmonėms, pirma, laikotarpiu nuo audituojamo laikotarpio pradžios iki audito ataskaitos paskelbimo ir, antra, finansiniais metais, einančiais iškart prieš tą laikotarpį.

2006 m. gruodžio 12 d. Europos Parlamento ir Tarybos direktyva 2006/123/EB dėl paslaugų vidaus rinkoje

- 14 Šios direktyvos 97 ir 101 konstatuojamosiose dalyse nurodyta:

„(97) Šioje direktyvoje tikslinga numatyti tam tikras taisykles dėl aukštos paslaugų kokybės, kuriomis būtų užtikrinami visų pirma informavimo ir skaidrumo reikalavimai. Šios taisyklės turėtų būti taikomos peržengiančiam sieną paslaugų teikimui tarp valstybių narių ir paslaugoms, kurias valstybėje narėje teikia ten įsisteigęs teikėjas, neužkraunant nereikalingos naštos MVĮ. Jos jokių būdu neužkerta kelio valstybėms narėms, laikantis šios direktyvos

ir kitų Bendrijos teisės aktų, taikyti papildomus arba kitus kokybės reikalavimus. <...>

(101) Būtina gavėjų, pirmiausia vartotojų, labai užtikrinti, kad teikėjai turėtų galimybę siūlyti daugiasrites paslaugas ir kad apribojimai teikti tokias paslaugas būtų sumažinami iki pačių būtiniausių siekiant užtikrinti reglamentuojamųjų profesijų nešališkumą, nepriklausomumą ir sąžiningumą. Ši nuostata neturi poveikio apribojimams ar draudimams vykdyti tam tikrą veiklą, kuriais siekiama užtikrinti nepriklausomumą tais atvejais, kai valstybė narė teikėjui paveda konkrečią užduotį, ypač miesto plėtros srityje; ji taip pat neturėtų daryti poveikio konkurencijos taisyklių taikymui.“

15 25 straipsnyje numatyta:

„1. Valstybės narės užtikrina, kad paslaugų teikėjams nebūtų taikomi reikalavimai, kurie įpareigotų juos verstis tik tam tikra konkrečia veikla arba kurie ribotų bendrai arba partnerystės pagrindu vykdomą įvairių veiklą.

Tačiau tokie reikalavimai gali būti keliami šiems teikėjams:

a) reglamentuojamųjų profesijų teikėjams, jeigu tokių reikalavimų taikymas pateisinamas siekiant užtikrinti profesinės etikos ir elgesio taisyklių, priklausančių nuo kiekvienos profesijos pobūdžio, laikymąsi, ir yra būtinas jų nepriklausomumui ir nešališkumui užtikrinti;

b) sertifikavimo, akreditavimo, techninės stebėsenos, tyrimų arba bandymų paslaugų teikėjams, jeigu tokių reikalavimų taikymas pateisinamas siekiant užtikrinti jų nepriklausomumą ir nešališkumą.

2. Jeigu 1 dalies a ir b punktuose nurodytiems teikėjams išduodamas leidimas verstis daugiasrite veikla, valstybės narės užtikrina:

a) kad būtų išvengta interesų konfliktų ir tam tikrų veiklos rūšių nesuderinamumo;

b) kad būtų užtikrintas tam tikroms veiklos rūšims būtinas nepriklausomumas ir nešališkumas;

c) kad pagrindinės skirtingų veiklos rūšių profesinės etikos ir elgesio taisyklės būtų vienos su kitomis suderintos, ypač profesinių paslapčių saugojimo atžvilgiu.“

B. Nacionalinė teisė

Prekybos kodeksas

- 16 Pagal *Code de commerce* (Prekybos kodeksas) L. 822-1 straipsnį teisės aktų nustatyta auditą atliekančio auditoriaus pareigas eina fiziniai asmenys arba teisės aktų nustatyta auditą atliekančių auditorių įmonės.
- 17 Teisės aktų nustatyta auditą atliekantiems auditoriams taikomos įvairios profesinės etikos ir elgesio taisyklės, numatytos, pirma, Prekybos kodekso L. 822-9-L. 822-16 ir R. 822-20–R. 822-31 straipsniuose ir, antra, Teisės aktų nustatyta auditą atliekančių auditorių profesinės etikos kodekse, kuris išdėstytas Prekybos kodekso norminės dalies priede.
- 18 Prekybos kodekso L. 822-10 straipsnyje nustatyta:
- „Teisės aktų nustatyta auditą atliekančio auditoriaus pareigos yra nesuderinamos:*
- 1° su jokia veikla ar veiksmais, galinčiais pakenkti jo nepriklausomumui;*
- 2° su jokių darbu pagal darbo sutartį; tačiau teisės aktų nustatyta auditą atliekantis auditorius gali užsiimti su jo profesine praktika susijusia dėstyimo veikla arba dirbti apmokamą darbą teisės aktų nustatyta auditą atliekančio auditoriaus ar atestuotojo apskaitininko įmonėje;*
- 3° su jokia tiesiogiai ar per tarpininką vykdoma komercine veikla.“*
- 19 Prekybos kodekso L. 822-10 straipsnis buvo papildytas 2019 m. gegužės 22 d. įstatymu, kuriame dabar numatytos dvi draudimo užsiimti komercine veikla išimties. Jo 3 dalis dabar suformuluota taip:
- „3° Su jokia komercine veikla, vykdoma tiesiogiai ar per tarpininką, išskyrus, pirma, papildomą komercinę veiklą, susijusią su atestuotojo apskaitininko profesija, vykdomą laikantis atestuotų buhalterių etikos ir nepriklausomumo taisyklių ir 1945 m. rugsėjo 19 d. Nutarimo Nr. 45-2138 dėl atestuotųjų apskaitininkų sąjungos įsteigimo ir auditoriaus vardo bei profesijos reglamentavimo 22 straipsnio trečioje pastraipoje nustatytais sąlygomis, ir, antra, papildomą komercinę veiklą, daugiasritės bendrovės vykdomą sąlygomis, numatytomis 1990 m. gruodžio 31 d. Įstatymo Nr. 90-1258 dėl laisvųjų profesijų, kurioms taikomas įstatymuose arba teisės aktuose numatytas statusas arba kurių profesinis vardas yra saugomas, bendrovių forma bei laisvųjų profesijų finansų kontroliuojančiųjų bendrovių forma, 31-5 straipsnyje“.*
- 20 1945 m. rugsėjo 19 d. Nutarimo Nr. 45-2138 22 straipsnyje nustatyta, kad atestuotojo apskaitininko veikla yra nesuderinama su jokia veikla ar veiksmais, kurie gali pakenkti ją vykdančio asmens nepriklausomumui, ir išvardytos įvairios su ja nesuderinamos veiklos rūšys, įskaitant bet kokią komercinę veiklą ar

tarpininkavimo veiksmus, kurie nėra susiję su profesinės veiklos vykdymu, išskyrus atvejus, kai tie veiksmai vykdomi kaip papildoma veikla ir nekelia pavojaus profesinei veiklai ar atestuotųjų apskaitininkų, kaip partnerių, nepriklausomumui, taip pat kai pastarieji laikosi su jų statusu ir profesine etika susijusių taisyklių.

- 21 1990 m. gruodžio 31 d. Įstatymo Nr. 90-1258 31-5 straipsnyje numatyta, kad daugiasritė bendrovė, įsteigta bendrai tam tikrų laisvųjų profesijų veiklai vykdyti, gali papildomai vykdyti bet kokią komercinę veiklą, kurios įstatymas ar dekretas nedraudžia vykdyti bent vienai iš profesijų, sudarančių šios bendrovės veiklos sritį.

3. Prašymo priimti prejudicinį sprendimą pagrindimas

- 22 Prekybos kodekso L. 822-10 straipsnio 3^o dalyje nurodytos komercinės veiklos rūšys nėra apibrėžtos jokiame įstatyme ar kitame teisės akte. Bylos nagrinėjimo metu MO neginčijo, kad jis netiesiogiai vykdė nagrinėjamą veiklą ir kad tai buvo komercinė veikla, kurios negalima apibūdinti kaip papildomos atestuotojo apskaitininko veiklos atžvilgiu.
- 23 Vis dėlto MO teigia, kad Prekybos kodekso L. 822-10 3^o straipsnio nuostatos prieštarauja Sąjungos teisei ir konkrečiai Direktyvos^o2006/123 dėl paslaugų vidaus rinkoje 25^o straipsniui, todėl šios nuostatos negali būti drausminės nuobaudos pagrindas. Jo nuomone, Prekybos kodekso L. 822-10 straipsnio 3^o dalyje nustatytas draudimas yra neproporcingas, nes auditorių nepriklausomumas ir interesų konfliktų prevencija pakankamai užtikrinami kitomis Prancūzijos įstatymų, kitų teisės aktų ar profesinės etikos taisyklių ir Sąjungos teisės nuostatomis, kurių jis pats laikėsi vykdydamas aptariamą komercinę veiklą.
- 24 MO remiasi 2020 m. vasario 27 d. Sprendimu *Komisija / Belgija (C-384/18, EU:C:2020:124)*, kuriame Europos Sąjungos Teisingumo Teismas konstatavo, kad uždraudama bendrai verstis apskaitininko veikla ir draudimo brokerio ar agento, nekilnojamojo turto agento veikla ar bet kokia kita bankininkystės ar finansinių paslaugų veikla ir leisdama *Institut professionnel des comptables et fiscalistes agréés* taryboms drausti bendrai verstis apskaitininko veikla ir bet kokia amatų, žemės ūkio ar komercine veikla, Belgijos Karalystė neįvykdė jai, be kita ko, pagal 2006 m. gruodžio 12 d. Europos Parlamento ir Tarybos direktyvos 2006/123/EB dėl paslaugų vidaus rinkoje 25 straipsnį tenkančių įsipareigojimų.
- 25 Šiame sprendime Teisingumo Teismas atmetė Belgijos Karalystės argumentus, kad, viena vertus, nagrinėjamas draudimas yra proporcingas, nes jis susijęs tik su griežtai identifikuota veikla, dėl kurios, kaip preziumuojama, gali kilti interesų konfliktas, ir, kita vertus, alternatyvios priemonės, atsižvelgiant į Belgijos rinkos struktūrą, nebūtų tokios pat veiksmingos siekiamiems tikslams įgyvendinti (52 punktas).

- 26 Aukščiausiosios audito tarybos vyriausiasis pranešėjas mano, kad šis sprendimas negali būti pritaikytas MO situacijai, nes Belgijos apskaitininkų ir Prancūzijos teisės aktų nustatyta auditą atliekančių auditorių veikla, užduotys ir profesinės etikos pareigos iš esmės skiriasi.
- 27 Dėl specifinio jiems patiktų užduočių pobūdžio, o ypač dėl jų užduoties tvirtinti finansines ataskaitas, jis mano, kad teisės aktų nustatyta auditą atliekančių auditorių veiklai taikomos etikos taisyklės, kurios nacionalinėje teisėje visų pirma kyla iš Prekybos kodekso L.822-9–L.822-16 ir R.822-20–R.822-31 straipsnių bei teisės aktų nustatyta auditą atliekančio auditoriaus profesinės etikos kodekso.
- 28 Jo nuomone, kai kurios iš šių nuostatų yra skirtos būtent teisės aktų nustatyta auditą atliekančio auditoriaus nepriklausomumui ir nešališkumui užtikrinti ir interesų konfliktams išvengti, būtent:
- Prekybos kodekso L. 822-10°straipsnio 1° ir 2 dalys, kuriuose nustatytas bendras teisės aktų nustatyta auditą atliekančio auditoriaus pareigų nesuderinamumas su bet kokia veikla ar veiksmais, galinčiais pakenkti jo nepriklausomumui, ir su bet koku samdomu darbu, išskyrus atvejus, kai jis dirba teisės aktų nustatyta auditą atliekančio auditoriaus ar atestuotojo apskaitininko įmonėje arba mokymo tikslais;
 - šio kodekso L. 822-11–L. 822-13 straipsniai, kuriuose apibrėžiami įvairūs draudimai ir nurodoma įgyvendinti apsaugos priemonės, susijusias su teisės aktų nustatyta auditą atliekančio auditoriaus bei jo kontroliuojamų įmonių santykiais, visų pirma atsižvelgiant į 2014 m. balandžio 16 d. Reglamento (ES) Nr. 537/2014 nuostatas;
 - Etikos kodekso 4 ir 5 straipsniai, kuriuose reikalaujama, kad teisės aktų nustatyta auditą atliekantis auditorius būtų nepriklausomas nuo subjekto, kuriam jis atlieka užduotį ar teikia paslaugą, ir stengtųsi neatsidurti tokioje padėtyje, kuri galėtų būti vertinama kaip galinti pakenkti nešališkam tos užduoties atlikimui ar paslaugos teikimui; 12, 18–22 ir 31–35 straipsniai, kuriuose toliau pateikiamos įvairios nuostatos, skirtos šių principų įgyvendinimui užtikrinti.
- 29 Kita vertus, MO tvirtina, kad remiantis šiomis nuostatomis, anaipol neįrodančiomis būtinybės nustatyti teisės aktų nustatyta auditą atliekantiems auditoriams griežtesnius etikos standartus nei tie, kurie taikomi Belgijos apskaitininkams, kaip tik galima pakankamai užtikrinti teisės aktų nustatyta auditą atliekančių auditorių nepriklausomumą ir nešališkumą, todėl Prekybos kodekso L. 822-10 straipsnio 3 dalyje nustatytas komercinės veiklos draudimas nėra būtinas šiam tikslui pasiekti.
- 30 Be to, MO pažymi, kad nors 2014 m. balandžio 16 d. Reglamento (ES) Nr. 537/2014 tikslas, apibrėžtas jo 1 straipsnyje, yra skatinti teisės aktų nustatyta auditą atliekančių auditorių ir audito įmonių nepriklausomumą ir užtikrinti, kad nekiltų interesų konfliktų atliekant viešojo intereso įmonių auditą, šiame reglamente, kaip ir 2006 m. gegužės 17 d. Direktyvoje 2006/43/EB, numatytas ne bendras draudimas užsiimti komercine veikla, o tik draudimas tiesiogiai ar

netiesiogiai teikti su auditu nesusijusias paslaugas audituojamiems subjektams ar su jais susijusioms įmonėms. Iš to MO daro išvadą, kad nepriklausomumo ir nešališkumo lygį, kurio iš teisės aktų nustatyta auditą atliekančių auditorių tikisi Sąjungos teisės aktų leidėjas, galima pasiekti kitomis priemonėmis, o ne draudimu užsiimti komercine veikla, nustatytu Prekybos kodekso L. 822-10^o straipsnio 3 dalyje.

- 31 Ribotos sudėties Aukščiausioji audito taryba visų pirma mano, kad, nustatant, jog visa komercinė veikla yra nesuderinama su teisės aktų nustatyta auditą atliekančio auditoriaus pareigomis, išskyrus papildomą komercinę veiklą, susijusią su atestuotojo apskaitininko profesija, ir komercinę veiklą, kurią papildomai vykdo bendrovė, įsteigta siekiant bendrai vykdyti tam tikrų laisvųjų profesijų veiklą, pagal Prekybos kodekso L. 822-10 straipsnio 3 dalį teisės aktų nustatyta auditą atliekantiems auditoriams faktiškai taikomi tokie reikalavimai, kokie yra nurodyti Direktyvos 2006/123 dėl paslaugų vidaus rinkoje 25 straipsnio 1 dalies pirmoje pastraipoje.
- 32 Taigi kyla klausimas, ar šie reikalavimai yra leistini pagal Direktyvos 2006/123 25 straipsnio 1 dalies antros pastraipos a punktą, pagal kurį reikia nustatyti, ar jie yra pagrįsti siekiant užtikrinti teisės aktų nustatyta auditą atliekančių auditorių profesinės etikos taisyklių laikymąsi, o visų pirma garantuoti jų nepriklausomumą ir nešališkumą.
- 33 Šiuo klausimu, pirma, nekyla abejonių, kad Prekybos kodekso L. 822-10 straipsnio 3^o dalyje įtvirtintu komercinės veiklos draudimu siekiama užkirsti kelią interesų konfliktams ir taip apriboti riziką, kad bus pakenkta teisės aktų nustatyta auditą atliekančių auditorių nepriklausomumui bei nešališkumui.
- 34 Antra, šis draudimas galėtų būti siejamas su galimybe valstybėms narėms pagal Direktyvos 2006/43 5 konstatuojamąją dalį nustatyti griežtesnius standartus, nei numatyti šioje direktyvoje.
- 35 Siekiant priimti sprendimą dėl MO iškeltos drausminės bylos, būtina išaiškinti Direktyvos 2006/43 25 straipsnį. Dėl to Aukščiausioji audito taryba pateiks toliau išdėstytą pirmąjį prejudicinį klausimą.
- 36 Be to, 2019 m. gegužės 22 d. įstatyme nustatytais šio draudimo išimtimis (žr. šios santraukos 19 punktą) ribojamas kišimasis į teisės aktų nustatyta auditą atliekančių auditorių laisvę diversifikuoti savo veiklą, vis dėlto užtikrinant, kad tokiai veiklai bet kuriuo atveju būtų taikomi profesinės etikos reikalavimai, keliami atestuotiesiems apskaitininkams ar kitų reglamentuojamų profesijų atstovams.
- 37 Dėl to Ribotos sudėties Aukščiausioji audito taryba pateiks toliau išdėstytą antrąjį prejudicinį klausimą.

4. Dėl teismo statuso

- 38 Siekdamas nustatyti, ar prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusi institucija yra teismas, kaip tai suprantama pagal SESV 267 straipsnį, Teisingumo Teismas atsižvelgia į aplinkybių visumą, t. y. į tai, ar ši institucija yra įsteigta pagal įstatymus, ar ji nuolatinė, ar jos jurisdikcija yra privaloma, ar procesas joje yra grindžiamas rungimosi principu, ar ji taiko teisės aktus ir ar ji yra nepriklausoma (1966 m. birželio 30 d. Sprendimas *Vaassen-Göbbels*, 61/65, EU:C:1966:39 ir 2023 m. sausio 26 d. Sprendimo *NV Construct*, C-403/21, EU:C:2023:47, 39 punktas). Remdamasis sprendime dėl kreipimosi į Teisingumo Teismą pateikta informacija, Teisingumo Teismas patikrina, ar prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusia institucija galima priskirti teismui, kaip tai suprantama pagal SESV 267 straipsnį (žr. naujausios 2023 m. vasario 7 d. Nutarties *Konstrukta – Defence*, C-521/22, EU:C:2023:94, 24 punktą).
- 39 Ribotos sudėties Aukščiausioji audito taryba yra įsteigta Prekybos kodekso L. 821-2 straipsnio II dalimi, pagal kurią jai suteikiama kompetencija skirti sankcijas, kurios pagal šio kodekso L. 824-1 straipsnį gali būti skiriamos teisės aktų nustatyta audita atliekantiems auditoriams už drausminius nusižengimus.
- 40 Ribotos sudėties tarybą sudaro teismų sistemos narys, Aukščiausiosios audito tarybos kolegijos narys, kuris yra jos pirmininkas, ir dar keturi nariai, kuriuos kolegija renka iš savo narių.
- 41 Aukščiausiosios audito tarybos narių įgaliojimai neatšaukiami ir jie privalo laikytis profesinės etikos taisyklių, kuriose numatytos įvairios su ja nesuderinamos veiklos rūšys ir reikalaujama, kad jie savo pareigas vykdytų oriai, sąžiningai ir dorai, nedelsdami nutrauktų bet kokį interesų konfliktą bei vykdydami savo pareigas negautų ir neprašytų jokių valdžios institucijų nurodymų.
- 42 Per ribotos sudėties Aukščiausiajai audito tarybai taikomą procedūrą suinteresuotasis asmuo išklausomas vyriausiojo pranešėjo atliekamo tyrimo pabaigoje, kuriam visose procedūros stadijose gali padėti advokatas, jis yra informuojamas apie prieštaravimus ir gali susipažinti su byla bei pateikti savo pastabas. Po to viešame posėdyje jį apklausia ribotos sudėties Aukščiausioji audito taryba, kuri vėliau apsversto ir priima pagrįstą sprendimą, kurį galima apskūsti *Conseil d'État* (Valstybės Taryba).
- 43 Iš šių duomenų matyti, kad ribotos sudėties Aukščiausioji audito taryba, kuri negali veikti savo iniciatyva ir kuri vienintelė turi jurisdikciją priimti sprendimus auditoriams iškeltose drausmės bylose, priima sprendimus taikydama teisės normas, laikydamosi rungimosi principo ir tokiomis sąlygomis, kuriomis gali būti užtikrintas jos nepriklausomumas, todėl ji turi teismo statusą, kaip tai suprantama pagal minėtą SESV 267 straipsnį.

5. Prejudiciniai klausimai

44 Ribotos sudėties Aukščiausioji audito taryba atideda savo sprendimo priėmimą, kol Europos Sąjungos Teisingumo Teismas priims sprendimą šiais klausimais:

„1. Ar 2006 m. gruodžio 12 d. Europos Parlamento ir Tarybos direktyvos 2006/123/EB dėl paslaugų vidaus rinkoje 25 straipsnis, be kita ko, atsižvelgiant į 2006 m. gegužės 17 d. Europos Parlamento ir Tarybos direktyvos 2006/43/EB dėl teisės aktų nustatyto metinės finansinės atskaitomybės ir konsoliduotos finansinės atskaitomybės audito ir 2014 m. balandžio 16 d. Europos Parlamento ir Tarybos reglamento (ES) Nr. 537/2014 dėl konkrečių viešojo intereso įmonių teisės aktų nustatyto audito reikalavimų nuostatas, turi būti aiškinamas taip, kad pagal jį teisės aktų nustatytą auditą atliekantiems auditoriams ir audito įmonėms negali būti nacionalinės teisės aktais uždrausta tiesiogiai ar per tarpininką vykdyti bet kokią komercinę veiklą?

2. Jeigu atsakymas į pirmąjį klausimą būtų teigiamas, ar taip yra ir tuo atveju, jei pagal šiuos teisės aktus šis draudimas išimties tvarka netaikomas, pirma, atestuotojo apskaitininko profesijos atžvilgiu papildomai komercinei veiklai, vykdomai laikantis auditorių profesinės etikos ir nepriklausomumo taisyklių ir 1945 m. rugsėjo 19 d. Nutarimo Nr. 45-2138 22 straipsnio trečioje pastraipoje nustatytomis sąlygomis, ir, antra, papildomai komercinei veiklai, kurią daugiasritė bendrovė vykdo 1990 m. gruodžio 31 d. Įstatymo Nr. 90-1258 31-5 straipsnyje numatytomis sąlygomis? “

Priimta Paryžiuje 2023 m. gegužės 25 d.

Sekretorius

Pirmininkas