

Sprawa C-368/23 [Fautromb]¹**Streszczenie wniosku o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym zgodnie z art. 98 § 1 regulaminu postępowania przed Trybunałem Sprawiedliwości****Data wpływu:**

12 czerwca 2023 r.

Oznaczenie sądu odsyłającego:Formation restreinte du Haut conseil du Commissariat aux comptes
(Francja)**Data wydania postanowienia o wystąpieniu z wnioskiem o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym:**

25 maja 2023 r.

Strona skarżąca:

H3C

Strona pozwana:

MO

1. Okoliczności faktyczne i postępowanie główne

- 1 MO, który ukończył 82 lata, jest wpisany na listę biegłych rewidentów od 1976 r., a do wykazu dyplomowanych księgowych od 1967 r.
- 2 MO posiada bezpośrednio lub pośrednio poprzez spółkę akcyjną Fiducial International 99,9 % kapitału spółki cywilnej Fiducial, którą zarządza. Spółka ta jest spółką dominującą wielodyscyplinarnej grupy Fiducial utworzonej przez MO w 1970 r., której personel, liczący ponad 20 000 osób, pracuje w blisko 80 krajach.
- 3 W ramach tej grupy Société fiduciaire nationale de révision comptable (spółka Fidaudit) i jej spółki zależne prowadzą działalność biegłych rewidentów. MO osobiście nie otrzymuje ani nie udziela żadnych zleceń na zatwierdzanie sprawozdań finansowych. Société fiduciaire nationale d'expertise comptable

¹ Nazwa niniejszej sprawy jest nazwą fikcyjną. Nie odpowiada ona rzeczywistemu nazwisku żadnej ze stron postępowania.

(spółka Fidexpertise) wraz ze swoimi spółkami zależnymi prowadzi działalność w zakresie usług dyplomowanych księgowych. MO posiada bezpośrednio lub pośrednio prawie cały kapitał obu tych spółek, których jest również prezesem zarządu i dyrektorem generalnym.

- 4 Grupa Fiducial oferuje przedsiębiorstwom rozmaite usługi za pośrednictwem swoich spółek zależnych:
 - spółki Fiducial Security Services w dziedzinie bezpieczeństwa,
 - spółki Fiducial Office Solutions w dziedzinie zaopatrzenia biur i sprzedaży mebli biurowych,
 - spółki Fiducial Informatique w dziedzinie usług informatycznych,
 - spółki Fiducial Real Estate w dziedzinie pośrednictwa w obrocie nieruchomościami i w dziedzinie zarządzania spółkami cywilnymi zajmującymi się inwestowaniem w nieruchomości,
 - spółki Banque Fiducial w dziedzinie bankowości,
 - spółki Fiducial Médias, która prowadzi ogólnokrajową stację radiową i media regionalne.
- 5 Przed Haut conseil du commissariat au comptes (radą izby biegłych rewidentów), która jest organem regulacyjnym zawodu biegłego rewidenta we Francji, toczy się przeciwko MO postępowanie o nałożenie kary w związku z naruszeniem przepisów dotyczących biegłych rewidentów.
- 6 Od dnia 3 stycznia 2016 r. MO ma naruszać zasadniczo art. L. 822–10 Code de commerce (kodeksu handlowego), przez to, że prowadzi bezpośrednio lub pośrednio działalność gospodarczą, której nie można uznać za działalność pomocniczą w stosunku do zawodu dyplomowanego księgowego i która w związku z tym jest nie do pogodzenia z zadaniami biegłego rewidenta.

2. Ramy prawne

A. *Prawo Unii*

Dyrektywa 2006/43/WE Parlamentu Europejskiego i Rady z dnia 17 maja 2006 r. w sprawie ustawowych badań rocznych sprawozdań finansowych i skonsolidowanych sprawozdań finansowych, zmieniona dyrektywami Parlamentu Europejskiego i Rady 2008/30/WE z dnia 11 marca 2008 r., 2013/34/UE z dnia 26 czerwca 2013 r., 2014/56/UE z dnia 16 kwietnia 2014 r. i (UE) 2022/2464 z dnia 14 grudnia 2022 r.

- 7 W art.2 dyrektywy określono badanie ustawowe jako badanie rocznych sprawozdań finansowych lub skonsolidowanych sprawozdań finansowych w zakresie, w jakim jest ono wymagane na podstawie prawa Unii lub – w przypadku małych jednostek – prawa krajowego lub przeprowadzane dobrowolnie na wniosek małych jednostek, w przypadku gdy prawo krajowe określa takie badanie jako badanie ustawowe. Następnie przepis ów definiuje biegłego rewidenta i firmę audytorską jako osobę fizyczną lub prawną, odpowiednio, zatwierdzoną przez właściwe organy państwa członkowskiego do przeprowadzania badań ustawowych.
- 8 Motyw 5 dyrektywy wskazuje, że ma ona na celu osiągnięcie wysokiego stopnia – choć nie pełnej – harmonizacji wymogów dotyczących badania ustawowego, a jeżeli w tekście owej dyrektywy nie wskazano inaczej, państwo członkowskie wymagające badania ustawowego może wprowadzić bardziej rygorystyczne wymogi.
- 9 W motywie 9 stwierdzono zaś, że biegli rewidenci powinni przestrzegać najwyższych standardów etycznych i powinni zatem podlegać etyce zawodowej, zakładającej przynajmniej ich działanie w interesie publicznym, ich uczciwość i obiektywizm oraz ich kompetencje zawodowe i należytą staranność.
- 10 Ponadto dyrektywa 2014/56/UE z dnia 16 kwietnia 2014 r. zmieniająca dyrektywę 2006/43 wskazuje w motywie 1, że konieczna jest dalsza harmonizacja przepisów ustanowionych dyrektywą 2006/43, aby, między innymi, zwiększyć niezależność i obiektywizm biegłych rewidentów i firm audytorskich przy wykonywaniu powierzonych im zadań. Motywy 6 i 7 tej dyrektywy stwierdzają następnie, że szczególnie istotne jest zwiększenie niezależności jako jednego z podstawowych elementów przy przeprowadzaniu badań ustawowych, przy czym biegli rewidenci i firmy audytorskie powinni unikać konfliktów interesu.
- 11 Zasady te są wprowadzane w życie przez art. 21 i 22 dyrektywy 2006/43/WE z dnia 17 maja 2006 r., zmienionej dyrektywą 2014/56, które stanowią w szczególności, co następuje:
 - państwa członkowskie zapewniają, by wszyscy biegli rewidenci i firmy audytorskie podlegali zasadom etyki zawodowej, obejmującej co najmniej ich

działanie w interesie publicznym, ich uczciwość i obiektywizm oraz ich kompetencje zawodowe i należyta staranność;

– państwa członkowskie zapewniają, po pierwsze, aby biegły rewident lub firma audytorska przeprowadzający badanie ustawowe byli niezależni od badanej jednostki i nie uczestniczyli w procesie decyzyjnym badanej jednostki, a po drugie, aby biegły rewident i firmy audytorskie podejmowali wszelkie uzasadnione kroki w celu zapewnienia, że podczas przeprowadzania badania ustawowego na ich niezależność nie ma wpływu żaden konflikt interesów ani żadne stosunki gospodarcze lub inne stosunki, istniejące lub potencjalne, w których biorą udział oni lub ich sieć czy jakiegokolwiek osoby bezpośrednio lub pośrednio powiązane z nimi stosunkiem kontroli;

– biegły rewident lub firma audytorska nie przeprowadzają badania ustawowego, jeżeli istnieje jakiegokolwiek zagrożenie wystąpienia kontroli własnej działalności lub wystąpienia interesu własnego, występowania w czyimś interesie, zażyłości bądź groźby, związane ze stosunkiem finansowym, gospodarczym, stosunkiem zatrudnienia lub innego rodzaju między, z jednej strony, nimi, ich siecią czy jakiegokolwiek osobą fizyczną mogącą wpłynąć na wynik badania ustawowego, a z drugiej strony, jednostką badaną, w wyniku którego obiektywna, racjonalna i poinformowana osoba trzecia, przy uwzględnieniu zastosowanych zabezpieczeń, mogłaby wywnioskować, że niezależność biegłego rewidenta lub firmy audytorskiej jest zagrożona.

Rozporządzenie Parlamentu Europejskiego i Rady (UE) nr 537/2014 z dnia 16 kwietnia 2014 r. w sprawie szczegółowych wymogów dotyczących ustawowych badań sprawozdań finansowych jednostek interesu publicznego

12 Motyw 5 rozporządzenia stanowi, że ważne jest określenie szczegółowych zasad w celu zapewnienia, aby badania ustawowe jednostek interesu publicznego były przeprowadzane przez biegłych rewidentów i firmy audytorskie podlegające surowym wymogom, zaś wspólne podejście regulacyjne powinno wzmocnić uczciwość, niezależność, obiektywizm, odpowiedzialność, przejrzystość i wiarygodność biegłych rewidentów tych jednostek, przyczyniając się do podnoszenia jakości badań ustawowych w Unii, a tym samym do sprawnego funkcjonowania rynku wewnętrznego, przy osiągnięciu wysokiego poziomu ochrony konsumentów i inwestorów. W motywie tym wyjaśniono, że powyższe surowe wymogi powinny mieć zastosowanie do biegłych rewidentów i firm audytorskich tylko w zakresie, w jakim przeprowadzają oni ustawowe badania jednostek interesu publicznego.

13 Artykuł 1 rozporządzenia stanowi, że ustanawia ono, między innymi, zasady organizacji i wyboru biegłych rewidentów i firm audytorskich przez jednostki interesu publicznego, służące wspieraniu ich niezależności oraz unikaniu konfliktu interesów. W art. 2 dodano, że rozporządzenie to stosuje się bez uszczerbku dla dyrektywy 2006/43/WE. Następnie w art. 5 określono usługi niebędące badaniem sprawozdań finansowych, których biegły rewident lub firma

audytorska przeprowadzający badanie ustawowe jednostki interesu publicznego ani żaden członek sieci, do której należą, nie mogą świadczyć na rzecz tej jednostki, jej jednostki dominującej ani jednostek przez nią kontrolowanych w okresie od rozpoczęcia badanego okresu do wydania sprawozdania z badania oraz w roku obrotowym bezpośrednio poprzedzającym ów okres.

Dyrektywa 2006/123/WE Parlamentu Europejskiego i Rady z dnia 12 grudnia 2006 r. dotycząca usług na rynku wewnętrznym

14 Motywy 97 i 101 dyrektywy mają następujące brzmienie:

„(97) Niniejsza dyrektywa powinna zawierać przepisy służące zapewnieniu wysokiej jakości usług i zapewniające spełnienie w szczególności wymogów w zakresie informacji i przejrzystości. Przepisy te powinny mieć zastosowanie zarówno w przypadkach transgranicznego świadczenia usług pomiędzy państwami członkowskimi, jak i w przypadku usług świadczonych w danym państwie członkowskim przez usługodawcę prowadzącego przedsiębiorstwo na jego terytorium, nie nakładając nadmiernych obciążeń na MŚP. Zasady te w żaden sposób nie powinny stać na przeszkodzie, aby państwa członkowskie stosowały, zgodnie z niniejszą dyrektywą i innymi przepisami wspólnotowymi, dodatkowe lub inne wymogi w zakresie jakości. [...]

(101) Zapewnienie, że usługodawcy mają możliwość zaoferowania usług wielodyscyplinarnych oraz że ograniczenia w tym zakresie nie wykraczają poza to, co jest niezbędne w celu zapewnienia bezstronności, niezależności i uczciwości zawodów regulowanych, jest konieczne oraz leży w interesie usługobiorców, a w szczególności konsumentów. Pozostaje to bez wpływu na ograniczenia i zakazy dotyczące prowadzenia określonych rodzajów działalności, które to zakazy mają na celu zapewnienie niezależności w przypadkach, gdy państwo członkowskie powierza usługodawcy określone zadanie zwłaszcza w obszarze rozwoju miast; nie powinno to naruszać również stosowania reguł konkurencji”.

15 Jej art. 25 stanowi:

„1. Państwa członkowskie zapewniają, że na usługodawców nie nakłada się wymogów, które zobowiązują ich do prowadzenia wyłącznie danej działalności lub które ograniczają prowadzenie różnych rodzajów działalności wspólnie lub uczestniczenie w nich.

Jednakże takim wymogom mogą podlegać następujący usługodawcy:

a) zawody regulowane, o ile jest to uzasadnione w celu zagwarantowania zgodności z uregulowaniami dotyczącymi etyki zawodowej i postępowania zawodowego, które są różne w zależności od szczególnej natury danego zawodu oraz o ile jest to niezbędne w celu zapewnienia ich niezależności i bezstronności;

b) usługodawcy świadczący usługi w zakresie certyfikacji, akredytacji, monitorowania technicznego, badań lub prób, o ile jest to uzasadnione w celu zapewnienia ich niezależności i bezstronności.

2. W przypadku gdy wykonywanie działalności wielodyscyplinarnej przez usługodawców określonych w ust. 1 lit. a) i b) jest dozwolone, państwa członkowskie zapewniają, co następuje:

a) zapobieganie konfliktom interesów i niezgodnościom pomiędzy niektórymi rodzajami działalności;

b) zapewnienie niezależności i bezstronności wymaganej w przypadku niektórych rodzajów działalności;

c) wzajemną zgodność uregulowań dotyczących etyki zawodowej i postępowania zawodowego w przypadku różnych rodzajów działalności, w szczególności w odniesieniu do zagadnień związanych z tajemnicą zawodową”.

B. Prawo krajowe

Code de commerce (kodeks handlowy)

16 Zgodnie z art. L. 822–1 kodeksu handlowego zadania biegłych rewidentów wykonują osoby fizyczne lub spółki biegłych rewidentów.

17 Biegli rewidenci podlegają szeregowi norm etyki zawodowej, wynikającym w szczególności, po pierwsze, z art. L. 822–9 – L. 822–16 i R. 822–20 – R. 822–31 kodeksu handlowego, a po drugie z Code de déontologie de la profession de commissaire aux comptes (kodeksu etyki zawodowej biegłych rewidentów), który znajduje się w załączniku do części regulacyjnej kodeksu handlowego.

18 Artykuł L. 822–10 francuskiego kodeksu handlowego stanowi:

„Zadań biegłego rewidenta nie można łączyć z:

1° czynnościami lub czynami mogącymi naruszać jego niezależność;

2° zatrudnieniem na podstawie stosunku pracy; jednakże biegły rewident może prowadzić nauczanie związane z wykonywaniem jego zawodu lub świadczyć pracę najemną u biegłego rewidenta lub dyplomowanego księgowego;

3° działalnością gospodarczą, bez względu na to, czy jest ona wykonywana bezpośrednio, czy przez pośrednika”.

19 Artykuł L. 822–10 uzupełniła ustawa z dnia 22 maja 2019 r. i przewiduje on obecnie dwa wyjątki od zakazu prowadzenia działalności gospodarczej, przy czym pkt 3° ma obecnie następujące brzmienie:

„3° z działalnością gospodarczą, bez względu na to, czy jest ona wykonywana bezpośrednio, czy przez pośrednika, z wyjątkiem, po pierwsze, działalności gospodarczej pomocniczej w stosunku do zawodu dyplomowanego księgowego, wykonywanej z poszanowaniem zasad etyki zawodowej i niezależności biegłych rewidentów oraz na warunkach przewidzianych w art. 22 akapit trzeci zarządzenia nr 45–2138 z dnia 19 września 1945 r. w sprawie utworzenia izby dyplomowanych księgowych i regulującego tytuł i zawód dyplomowanego księgowego, a po drugie, pomocniczej działalności gospodarczej wykonywanej przez spółkę wielodyscyplinarną wolnych zawodów, na warunkach przewidzianych w art. 31–5 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 (ustawy nr 90–1258 z dnia 31 grudnia 1990 r. w sprawie wykonywania w formie spółek wolnych zawodów podlegających przepisom ustawowym lub wykonawczym lub zawodów, których wykonywanie jest zastrzeżone dla osób posiadających odpowiedni dyplom, oraz spółek, w których udziały w kapitale posiadają osoby wykonujące wolne zawody)”.

- 20 Artykuł 22 zarządzenia nr 45–2138 z dnia 19 września 1945 r. stanowi, że działalności biegłego rewidenta nie można łączyć z jakimkolwiek zajęciem lub czynnością mogącą naruszać niezależność osoby, która ją wykonuje, a następnie wymienia różne przypadki niekompatybilności, w tym wykonywanie działalności gospodarczej lub czynności pośrednictwa innych niż związane z wykonywaniem tego zawodu, chyba że są one prowadzone w sposób pomocniczy i nie mogą zagrozić wykonywaniu zawodu lub niezależności dyplomowanych księgowych będących wspólnikami ani też poszanowaniu przez nich zasad nierozzerwalnie związanych z ich statusem i etyką zawodową.
- 21 Artykuł 31–5 ustawy nr 90–1258 z dnia 31 grudnia 1990 r. stanowi natomiast, że spółka wielodyscyplinarna utworzona w celu wspólnego wykonywania niektórych wolnych zawodów może wykonywać pomocniczo działalność gospodarczą, której ustawa lub dekret nie zakazują w przypadku chociażby jednego z zawodów, które stanowią przedmiot działalności spółki.

3. Uzasadnienie odesłania

- 22 Działalności gospodarczej, o której mowa w art. L. 822–10 pkt 3 kodeksu handlowego, nie określa żaden akt prawny ani wykonawczy. MO nie zakwestionował w toku postępowania, że pośrednio wykonywał rozpatrywaną działalność ani że jest to działalność gospodarcza, której nie można uznać za działalność pomocniczą w stosunku do zawodu dyplomowanego księgowego.
- 23 MO utrzymuje jednak, że przepisy art. L. 822–10 pkt 3 kodeksu handlowego są sprzeczne z prawem Unii Europejskiej, a w szczególności z art. 25 dyrektywy 2006/123 dotyczącej usług na rynku wewnętrznym, w związku z czym przepisy te

nie mogą stanowić podstawy nałożenia kary dyscyplinarnej. Jego zdaniem, zakaz ustanowiony w art. L. 822–10 pkt 3 kodeksu handlowego jest nieproporcjonalny, ponieważ niezależność biegłych rewidentów i zapobieganie konfliktom interesów zapewniają w wystarczającym stopniu inne przepisy ustawowe, wykonawcze lub etyczne, zarówno francuskie, jak i prawa Unii, do których przy prowadzeniu rozpatrywanej działalności gospodarczej on sam się stosuje.

- 24 MO powołuje się na wyrok z dnia 27 lutego 2020 r., Komisja/Belgia (C-384/18, EU:C:2020:124), w którym Trybunał Sprawiedliwości Unii Europejskiej orzekł, że zakazując łączenia działalności księgowego z działalnością brokera, agenta ubezpieczeniowego, agenta nieruchomości lub wszelką działalnością z zakresu bankowości lub usług finansowych, oraz upoważniając izby Institut professionnel des comptables et fiscalistes agréés (instytutu zawodowego biegłych księgowych i doradców podatkowych) do wydawania zakazów łączenia działalności księgowego z jakąkolwiek działalnością rzemieślniczą, rolniczą i handlową, Królestwo Belgii uchybiło zobowiązaniom, jakie na nim ciążyą na mocy, między innymi, art. 25 dyrektywy 2006/123/WE Parlamentu Europejskiego i Rady z dnia 12 grudnia 2006 r. dotyczącej usług na rynku wewnętrznym.
- 25 W wyroku tym Trybunał Sprawiedliwości oddalił argumenty Królestwa Belgii, zgodnie z którymi, po pierwsze, rozpatrywany zakaz jest proporcjonalny w zakresie, w jakim dotyczy jedynie ściśle określonych rodzajów działalności, w odniesieniu do których można domniemywać występowanie konfliktu interesów, a po wtóre, środki alternatywne, biorąc pod uwagę strukturę rynku belgijskiego, nie byłyby równie skuteczne w osiągnięciu zamierzonych celów (pkt 52).
- 26 Rapporteur général du Haut conseil (sprawozdawca generalny rady) uważa, że rozwiązania tego nie można zastosować do sytuacji MO, ponieważ działalność, zadania i powinności etyczne belgijskich księgowych i francuskich biegłych rewidentów znacznie się różnią.
- 27 Uważa on bowiem, że ze względu na szczególny charakter powierzonych im zadań, a w szczególności ich zadania polegającego na zatwierdzaniu sprawozdań finansowych, działalność biegłych rewidentów podlega zestawowi norm etyki zawodowej, wynikających w prawie krajowym w szczególności z art. L. 822–9 – L. 822–16 i R. 822–20 – R. 822–31 kodeksu handlowego oraz z kodeksu etyki zawodowej biegłych rewidentów.
- 28 Jego zdaniem wiele z tych przepisów ma na celu zwłaszcza zagwarantowanie niezależności i bezstronności biegłych rewidentów oraz zapobieganie konfliktom interesów, a konkretnie:
 - art. L. 822–10 pkt 1 i 2 kodeksu handlowego ustanawia ogólny zakaz łączenia obowiązków biegłego rewidenta z jakąkolwiek działalnością lub czynnością mogącą naruszać jego niezależność oraz z zatrudnieniem na podstawie

stosunku pracy, chyba że jest ona wykonywana u biegłego rewidenta lub dyplomowanego księgowego lub w ramach nauczania;

– artykuły od L. 822–11 do L. 822–13 tego kodeksu określają szereg zakazów i nakazują wprowadzenie środków ochronnych dotyczących relacji między biegłym rewidentem a kontrolowanymi przez niego jednostkami, w szczególności poprzez odniesienie do przepisów rozporządzenia (UE) nr 537/2014 z dnia 16 kwietnia 2014 r.;

– art. 4 i 5 kodeksu etyki zawodowej wymagają, aby biegły rewident był niezależny od jednostki, na rzecz której wykonuje zadania lub świadczy usługi, oraz aby unikał postawienia się w sytuacji, którą można by postrzegać jako zagrożenie dla bezstronnego wykonywania rzeczonych zadań lub usług, przy czym art. 12, 18–22 i 31–35 zawierają następnie szereg przepisów mających na celu zapewnienie realizacji tych zasad.

- 29 MO utrzymuje natomiast, że przepisy te wcale nie ilustrują konieczności narzucenia biegłym rewidentom bardziej rygorystycznych standardów etycznych niż w przypadku księgowych belgijskich, lecz właśnie w sposób wystarczający gwarantują niezależność i bezstronność biegłych rewidentów, w związku z czym zakaz działalności gospodarczej ustanowiony w art. L. 822–10 pkt 3 kodeksu handlowego nie jest konieczny do osiągnięcia tego celu.
- 30 Ponadto MO zauważa, że chociaż celem rozporządzenia (UE) nr 537/2014 z dnia 16 kwietnia 2014 r., określonym w jego art. 1, jest wspieranie niezależności biegłych rewidentów i firm audytorskich oraz unikanie konfliktu interesów w odniesieniu do kontroli jednostek interesu publicznego, rozporządzenie to, podobnie jak dyrektywa 2006/43/WE z dnia 17 maja 2006 r., nie przewiduje ogólnego zakazu prowadzenia działalności gospodarczej, lecz jedynie zakaz bezpośredniego lub pośredniego świadczenia usług innych niż usługi audytorskie na rzecz kontrolowanych jednostek lub przedsiębiorstw z nimi powiązanych. MO wywodzi stąd, że poziom niezależności i bezstronności oczekiwany od biegłych rewidentów przez prawodawcę europejskiego można osiągnąć za pomocą innych środków niż zakaz prowadzenia działalności gospodarczej, taki jak ustanowiony w art. L. 822–10 pkt 3 kodeksu handlowego.
- 31 Rada izby biegłych rewidentów w składzie ograniczonym uważa przede wszystkim, że art. L. 822–10 pkt 3 kodeksu handlowego nakłada na biegłych rewidentów wymogi w istocie tożsame z wymogami zapisanymi w art. 25 ust. 1 akapit pierwszy dyrektywy 2006/123 dotyczącej usług na rynku wewnętrznym, ponieważ ustanawia zakaz łączenia z obowiązkami biegłego rewidenta jakiegokolwiek działalności gospodarczej, z wyjątkiem działalności gospodarczej pomocniczej w stosunku do zawodu dyplomowanego księgowego i działalności gospodarczej wykonywanej przez spółkę utworzoną w celu wspólnego wykonywania niektórych wolnych zawodów.

- 32 Powstaje zatem pytanie, czy wymogi te są dopuszczalne na gruncie art. 25 ust. 1 akapit drugi lit. a) dyrektywy 2006/123, co wymaga ustalenia, czy są one uzasadnione jako środek zapewnienia przestrzegania zasad etyki zawodowej biegłych rewidentów, a w szczególności zagwarantowania ich niezależności i bezstronności.
- 33 W tym względzie należy zauważyć w pierwszej kolejności, że zakaz prowadzenia działalności gospodarczej ustanowiony w art. L. 822–10 pkt 3 kodeksu handlowego niewątpliwie może zapobiegać sytuacjom konfliktu interesów, a w konsekwencji ograniczyć ryzyko naruszenia niezależności i bezstronności biegłych rewidentów.
- 34 W drugiej kolejności zakaz ten mógłby wchodzić w zakres uprawnień państw członkowskich, które zgodnie z motywem 5 dyrektywy 2006/43 mogą wprowadzać normy surowsze niż przewidziane w dyrektywie.
- 35 Sąd ów stoi na stanowisku, że w celu wydania orzeczenia w postępowaniu dyscyplinarnym wszczętym przeciwko MO konieczne jest dokonanie wykładni art. 25 dyrektywy 2006/43. Przedstawia on w tym względzie pierwsze pytanie prejudycjalne sformułowane poniżej.
- 36 Ponadto wyjątki od tego zakazu wprowadzone ustawą z dnia 22 maja 2019 r. (zob. pkt 19 niniejszego streszczenia) osłabiają ograniczenie wolności biegłych rewidentów w zakresie dywersyfikacji ich działalności, jednocześnie zapewniając, że działalność ta niezmiennie podlega wymogom etyki zawodowej nałożonym na biegłych rewidentów i inne zawody regulowane.
- 37 Rada izby biegłych rewidentów w składzie ograniczonym zadaje w tym względzie drugie pytanie prejudycjalne.

4. W przedmiocie statusu „sądu”

- 38 Przy ustalaniu, czy dany organ odsyłający ma charakter „sądu” w rozumieniu art. 267 TFUE, Trybunał bierze pod uwagę całokształt okoliczności, takich jak ustanowienie organu na podstawie ustawy, jego stały charakter, obligatoryjny charakter jego jurysdykcji, kontradiktoryjność postępowania, stosowanie przez organ przepisów prawa oraz jego niezawisłość (wyroki: z dnia 30 czerwca 1966 r., Vaassen-Göbbels, 61/65, EU:C:1966:39; z dnia 26 stycznia 2023 r., NV Construct, C-403/21, EU:C:2023:47, pkt 39). Trybunał Sprawiedliwości bada, czy organ odsyłający może zostać uznany za sąd w rozumieniu art. 267 TFUE, przyjmując za podstawę informacje przedstawione w postanowieniu odsyłającym (ostatnio postanowienie z dnia 7 lutego 2023 r., Konstrukta-Defence, C-521/22, EU:C:2023:94, pkt 24).
- 39 Skład ograniczony rady izby biegłych rewidentów ustanowiono na mocy art. L. 821–2 II kodeksu handlowego, przyznającego mu właściwość w zakresie

nakładania kar, którym zgodnie z art. L. 824–1 tego kodeksu podlegają biegli rewidenci z tytułu przewinień dyscyplinarnych.

- 40 Skład ograniczony składa się z sędziego z wymiaru sprawiedliwości, członka prezydium wysokiej rady, który jest jego przewodniczącym, oraz czterech innych członków wybranych przez prezydium ze swego grona.
- 41 Mandat członków prezydium rady nie podlega odwołaniu, a członkowie ci podlegają normom etyki zawodowej przewidującym różne przypadki niepołączalności stanowisk i nakładającym na nich obowiązek pełnienia swoich funkcji w sposób godny, uczciwy i prawy, natychmiastowego usuwania wszelkich konfliktów interesów oraz zakaz otrzymywania instrukcji od jakiegokolwiek organu lub występowania o nie przy wykonywaniu ich obowiązków.
- 42 W postępowaniu przed ograniczonym składem osoba zainteresowana zostaje wysłuchana po zakończeniu dochodzenia prowadzonego przez sprawozdawcę generalnego, może korzystać z pomocy prawnika na wszystkich etapach postępowania, jest informowana o stawianych jej zarzutach, a także może zapoznawać się z aktami sprawy i przedstawiać swoje uwagi. Następnie jest ona przesłuchiwana na posiedzeniu jawnym przez skład ograniczony, który przeprowadza naradę, a następnie wydaje orzeczenie z uzasadnieniem, od którego przysługuje odwołanie do Conseil d'État (rady stanu).
- 43 Z powyższego wynika, że ograniczony skład, który nie może wszcząć postępowania z urzędu i który jako jedyny jest właściwy do orzekania w przedmiocie postępowań dyscyplinarnych wszczętych przeciwko biegłym rewidentom, orzeka z zastosowaniem przepisów prawa, w postępowaniu kontradyktoryjnym i w warunkach gwarantujących jego niezawisłość, w związku z czym skład ten ma charakter sądu w rozumieniu ww. art. 267 TFUE.

5. Pytania prejudycjalne

- 44 Rada izby biegłych rewidentów w składzie ograniczonym zawiesza postępowanie do czasu udzielenia przez Trybunał Sprawiedliwości Unii Europejskiej odpowiedzi na następujące pytania prejudycjalne:

„1. Czy art. 25 dyrektywy 2006/123/WE Parlamentu Europejskiego i Rady z dnia 12 grudnia 2006 r. dotyczącej usług na rynku wewnętrznym należy interpretować, biorąc pod uwagę w szczególności przepisy dyrektywy 2006/43/WE Parlamentu Europejskiego i Rady z dnia 17 maja 2006 r. w sprawie ustawowych badań rocznych sprawozdań finansowych i skonsolidowanych sprawozdań finansowych i rozporządzenia Parlamentu Europejskiego i Rady (UE) nr 537/2014 z dnia 16 kwietnia 2014 r. w sprawie szczegółowych wymogów dotyczących ustawowych badań sprawozdań finansowych jednostek interesu publicznego, w ten sposób, że stoi on na przeszkodzie ustanowionemu przez przepisy krajowe zakazowi

prowadzenia przez biegłych rewidentów i firmy audytorskie, w sposób bezpośredni lub przez pośrednika, jakiejkolwiek działalności gospodarczej?

2. W przypadku udzielenia odpowiedzi twierdzącej, czy tak samo jest w sytuacji, gdy owe przepisy wyłączają z zakresu tego zakazu, w drodze wyjątku, po pierwsze, działalność gospodarczą pomocniczą w stosunku do zawodu dyplomowanego księgowego, wykonywaną z poszanowaniem zasad etyki i niezależności biegłych rewidentów oraz na warunkach przewidzianych w art. 22 akapit trzeci zarządzenia nr 45–2138 z dnia 19 września 1945 r., a po drugie, pomocniczą działalność gospodarczą wykonywaną przez spółkę wielodyscyplinarną wolnych zawodów na warunkach przewidzianych w art. 31–5 ustawy nr 90–1258 z dnia 31 grudnia 1990 r.?”

Sporządzono w Paryżu dnia 25 maja 2023 r.

Sekretarz

Przewodniczący