

Vec C-368/23 [Fautromb]¹

**Zhrnutie návrhu na začatie prejudiciálneho konania podľa článku 98 ods. 1
Rokovacieho poriadku Súdneho dvora**

Dátum podania:

12. jún 2023

Vnútroštátny súd:

Formation restreinte du Haut conseil du Commissariat aux comptes

Dátum rozhodnutia vnútroštátneho súdu:

25. máj 2023

Žalobca:

H3C

Žalovaný:

MO

¹ Názov tejto veci je fiktívny. Nezodpovedá skutočnému menu ani názvu žiadneho z účastníkov konania.

1. Skutkové okolnosti a konanie vo veci samej

- 1 MO, ktorý má 82 rokov, je zapísaný na zozname audítorov od roku 1976 a na zozname účtovníkov od roku 1967.
- 2 MO vlastní, priamo alebo nepriamo prostredníctvom akciovej spoločnosti Fiducial International, 99,9 % kapitálu spoločnosti Fiducial, ktorej je konateľom. Táto spoločnosť je materskou spoločnosťou viacodborovej skupiny Fiducial, ktorú v roku 1970 MO založil a ktorej viac než 20 000 zamestnancov pracuje v takmer 80 krajinách.
- 3 V rámci tejto skupiny spoločnosť Sociétés fiduciaire nationale de révision comptable (spoločnosť Fidaudit) a jej dcérske spoločnosti vykonávajú audítorskú činnosť. MO osobne nemal ani nepodpísal žiadne splnomocnenie na potvrdzovanie účtov. Sociétés fiduciaire nationale d'expertise comptable (spoločnosť Fidexpertise) a jej dcérske spoločnosti zasa pôsobia v oblasti účtovníctva. MO priamo alebo nepriamo vlastní prakticky celý kapitál týchto dvoch spoločností, v ktorých je zároveň predsedom správnej rady a generálnym riaditeľom.
- 4 Skupina Fiducial ponúka podnikom rôzne ďalšie služby prostredníctvom svojich dcérskech spoločností:
 - Fiducial Security Services v oblasti bezpečnosti;
 - Fiducial Office Solutions v oblasti predaja kancelárskeho nábytku a vybavenia;
 - Fiducial Informatique v oblasti poskytovania IT služieb;
 - Fiducial Real Estate v oblasti realít a správy realitných investičných trustov (sociétés civiles de placement immobilier);
 - Banque Fiducial v bankovom sektore a
 - Fiducial Médias, ktorá prevádzkuje celoštátnu rozhlasovú stanicu a regionálne médiá.
- 5 Haut Conseil du Commissariat aux Comptes (Vysoká rada Komory audítorov, Francúzsko), regulačný orgán pre audítorov vo Francúzsku, začal proti MO sankčné konanie za nedodržanie predpisov o audite.
- 6 Od 3. januára 2016 MO v podstate porušoval článok L.822-10 Code de commerce (obchodný zákonník) tým, že sa priamo alebo nepriamo zapájal do obchodných činností, ktoré nemožno označiť za pridružené k povolaniu účtovníka, a preto sú nezlučiteľné s funkciou audítora.

2. Právny rámec

A. *Právo Únie*

Smernica Európskeho parlamentu a Rady 2006/43/ES zo 17. mája 2006 o štatutárnom audite ročných účtovných záznamov a konsolidovaných účtovných záznamov, zmenená smernicami Európskeho parlamentu a Rady 2008/30/ES z 11. marca 2008, 2013/34/EÚ z 26. júna 2013, 2014/56/EÚ zo 16. apríla 2014 a (EÚ) 2022/2464 zo 14. decembra 2022.

- 7 V článku 2 smernice sa štatutárny audit vymedzuje ako audit ročných účtovných záznamov alebo konsolidovaných účtovných záznamov, keď sa vyžaduje právom Únie alebo vnútroštátnym právom, pokiaľ ide o malé podniky, alebo je dobrovoľne vykonávaný na žiadosť malých podnikov, pokiaľ sa také audity vymedzujú vo vnútroštátnych právnych predpisoch ako štatutárne audity. Následne sa v ňom vymedzujú pojmy „štatutárny audítor“ a „audítorská spoločnosť“ ako fyzická, resp. právnická osoba, ktorú v súlade s touto smernicou schválili príslušné orgány členského štátu na vykonávanie štatutárnych auditov.
- 8 V odôvodnení 5 smernice sa uvádza, že cieľom smernice je rozsiahla, hoci nie úplná harmonizácia požiadaviek týkajúcich sa štatutárneho auditu a že členský štát, ktorý vyžaduje štatutárny audit, môže zaviesť prísnejšie požiadavky, pokiaľ v tejto smernici nie je stanovené inak.
- 9 V odôvodnení 9 sa ďalej uvádza, že štatutárni audítori by mali dodržiavať najvyššie etické normy a mali by sa teda riadiť zásadami profesijnej etiky, čo zahŕňa aspoň vykonávanie ich poslania vo verejnom záujme, ich bezúhonnosť a nestrannosť a ich odbornú spôsobilosť, ako aj náležitú starostlivosť.
- 10 Okrem toho sa v prvom odôvodnení smernice 2014/56/EÚ zo 16. apríla 2014, ktorou sa mení smernica 2006/43, uvádza, že sa ukázalo ako potrebné ďalej harmonizovať pravidlá vymedzené smernicou 2006/43, aby sa zlepšila najmä nezávislosť a nestrannosť štatutárnych audítorov a audítorských spoločností pri výkone ich úloh. V odôvodneniach 6 a 7 tejto smernice sa ďalej uvádza, že je obzvlášť dôležité posilniť nezávislosť ako základný prvok pri vykonávaní štatutárnych auditov a že by sa malo zabrániť konfliktom záujmov.
- 11 Vykonávajúc tieto zásady, sa v článkoch 21 a 22 smernice 2006/43/ES zo 17. mája 2006, zmenených smernicou 2014/56, stanovuje najmä toto:
 - členské štáty zabezpečia, aby sa všetci štatutárni audítori a audítorské spoločnosti riadili zásadami profesijnej etiky, ktoré zahŕňajú aspoň ich úlohu vo verejnom záujme, ich bezúhonnosť a nestrannosť a ich odbornú spôsobilosť a náležitú starostlivosť;
 - členské štáty zabezpečia jednak to, aby boli štatutárny audítor alebo audítorská spoločnosť pri výkone štatutárneho auditu nezávislí od auditovaného

subjektu a aby neboli zapojení do rozhodovania auditovaného subjektu, a jednak to, aby štatutárny audítor alebo audítorská spoločnosť prijali všetky náležité opatrenia na zaistenie toho, že počas výkonu štatutárneho auditu nebude ich nezávislosť ovplyvnená žiadnym existujúcim alebo potenciálnym konfliktom záujmov alebo obchodným alebo iným priamym či nepriamym vzťahom, ktorého sú účastníkom alebo ktorého účastníkom je ich sieť alebo akékoľvek osoby s nimi priamo alebo nepriamo prepojené prostredníctvom kontroly;

– štatutárny audítor alebo audítorská spoločnosť nevykoná štatutárny audit, pokiaľ hrozí, že by pri audite mohlo dôjsť k sebahodnoteniu, presadzovaniu vlastných záujmov, obhajobe, familiárnemu vzťahu alebo zastrážovaniu z dôvodu finančných, osobných, obchodných, zamestnaneckých alebo iných vzťahov medzi nimi, ich sieťou a akoukoľvek fyzickou osobou, ktorá môže ovplyvniť výsledok štatutárneho auditu, na jednej strane a auditovaným subjektom na strane druhej, následkom ktorých by objektívna, rozumná a informovaná tretia strana s prihliadnutím na uplatňované ochranné opatrenia dospela k záveru, že je sponchybná nezávislosť štatutárneho audítora alebo audítorskej spoločnosti.

Nariadenie Európskeho parlamentu a Rady (EÚ) č. 537/2014 zo 16. apríla 2014 o osobitných požiadavkách týkajúcich sa auditu subjektov verejného záujmu

- 12 V odôvodnení 5 nariadenia sa uvádza, že je dôležité stanoviť podrobné pravidlá, pokiaľ ide o zabezpečenie toho, aby štatutárne audity subjektov verejného záujmu mali primeranú kvalitu a aby ich vykonávali štatutárni audítori a audítorské spoločnosti podliehajúce prísnyim požiadavkám, a že spoločný regulačný prístup by mal zlepšiť integritu, nezávislosť, objektívnosť, zodpovednosť, transparentnosť a spoľahlivosť audítorov týchto subjektov, čím sa prispeje ku skvalitneniu štatutárnych auditov v Únii a tým k hladkému fungovaniu vnútorného trhu pri dosahovaní vysokej úrovne ochrany spotrebiteľov a investorov. V tomto odôvodnení sa spresňuje, že tieto striktné požiadavky by sa mali uplatňovať na štatutárnych audítorov a audítorské spoločnosti len vtedy, ak vykonávajú štatutárne audity subjektov verejného záujmu.
- 13 V článku 1 nariadenia sa uvádza, že sa ním stanovujú najmä požiadavky na vykonávanie štatutárneho auditu ročných a konsolidovaných účtovných závierok subjektov verejného záujmu, pravidlá organizácie a výberu štatutárnych audítorov a audítorských spoločností subjektmi verejného záujmu s cieľom podporovať ich nezávislosť a vyhnúť sa konfliktom záujmov. V článku 2 sa dodáva, že sa toto nariadenie uplatňuje bez toho, aby tým boli dotknuté ustanovenia smernice 2006/43/ES. V článku 5 sa potom vymedzujú neaudítorské služby, ktoré štatutárny audítor alebo audítorská spoločnosť vykonávajúci alebo vykonávajúca štatutárny audit subjektu verejného záujmu, alebo ktorýkoľvek člen ich siete, nesmie poskytovať tomuto subjektu, jeho materskému podniku ani podnikom, v ktorých má auditovaný subjekt rozhodujúci vplyv, jednak v období medzi začiatkom auditovaného obdobia a vydaním správy audítora, jednak v účtovnom období, ktoré tomuto obdobiu bezprostredne predchádza.

Smernica Európskeho parlamentu a Rady 2006/123/ES z 12. decembra 2006 o službách na vnútornom trhu

14 Odôvodnenia 97 a 101 smernice znejú:

„(97) V tejto smernici je potrebné ustanoviť určité pravidlá o vysokej kvalite služieb, ktoré zabezpečia najmä splnenie požiadaviek na informovanosť a transparentnosť. Tieto pravidlá by sa mali uplatňovať v prípadoch cezhranične poskytovaných služieb medzi členskými štátmi, ako aj v prípadoch služieb poskytovaných v členskom štáte poskytovateľom usadeným v tomto členskom štáte bez toho, aby sa zbytočne zaťažovali MSP. Nijakým spôsobom by nemali brániť členským štátom uplatňovať v súlade s touto smernicou a inými právnymi predpismi Spoločenstva dodatočné alebo iné požiadavky na kvalitu. ...

(101) V záujme príjemcov, najmä spotrebiteľov, je potrebné zabezpečiť, aby poskytovatelia mali možnosť ponúkať viacodborové služby a aby boli obmedzenia v tomto ohľade obmedzené na to, čo je potrebné na zabezpečenie neustrannosti a nezávislosti a integrity regulovaných povolání. Toto nemá vplyv na obmedzenia alebo zákazy výkonu konkrétnych činností, ktorých cieľom je zabezpečenie nezávislosti v prípadoch, v ktorých členský štát poverí poskytovateľa konkrétnou úlohou, najmä v oblasti mestského rozvoja, ani by to nemalo mať vplyv na uplatňovanie pravidiel hospodárskej súťaže.“

15 V článku 25 sa stanovuje:

„1. Členské štáty zabezpečia, aby sa na poskytovateľov nevzťahovali požiadavky, ktoré ich zaväzujú vykonávať výhradne danú konkrétnu činnosť alebo ktoré obmedzujú vykonávanie rôznych činností spoločne alebo v partnerstve.

Takéto požiadavky sa však môžu vzťahovať na týchto poskytovateľov:

a) regulované povolania, pokiaľ je to opodstatnené požiadavkou záruky súladu s pravidlami upravujúcimi profesijnú etiku a správanie, ktoré sa menia v závislosti od osobitnej povahy každého povolania a je to potrebné na zabezpečenie ich nezávislosti a neustrannosti;

b) poskytovatelia osvedčovacích a akreditačných služieb a služieb technického monitorovania, testovania alebo skúšobníctva, pokiaľ je to opodstatnené zabezpečením ich nezávislosti a neustrannosti.

2. Ak je udelené povolenie pre viacodborové činnosti medzi poskytovateľmi uvedenými v odseku 1 písm. a) a b), členské štáty zabezpečia, aby:

a) sa zabránilo konfliktom záujmov a nesúladu medzi určitými činnosťami;

b) sa zaručila nezávislosť a neustrannosť, ktorú si niektoré činnosti vyžadujú;

c) boli pravidlá upravujúce profesijnú etiku a správanie pri rôznych činnostiach navzájom zlučiteľné, obzvlášť pokiaľ ide o otázky mlčanlivosti.“

B. Vnútroštátne právo

Obchodný zákonník

- 16 Podľa článku L.822-1 obchodného zákonníka povinnosti audítora vykonávajú fyzické osoby alebo audítorské spoločnosti.
- 17 Audítori podliehajú rôznym etickým pravidlám, ktoré vyplývajú jednak z článkov L. 822-9 až L. 822-16 a R. 822-20 až R. 822-31 obchodného zákonníka, jednak z Code de déontologie de la profession de commissaire aux comptes (etický kódex pre povolanie audítora), ktorý je uvedený v prílohe k časti obchodného zákonníka prijatej vo forme nariadenia.
- 18 V článku L. 822-10 obchodného zákonníka sa stanovuje:

„Funkcie audítora sú nezlučiteľné:

- 1. s každou činnosťou alebo aktom, ktorý by mohol ohroziť jeho nezávislosť;*
- 2. s každým plateným zamestnaním; audítor však môže učiť predmety v oblasti súvisiacej s výkonom jeho povolania alebo mať platené zamestnanie u audítora alebo účtovníka;*
- 3. s každou obchodnou činnosťou, či už vykonávanou priamo alebo prostredníctvom sprostredkovateľa.“*

- 19 Článok L. 822-10 obchodného zákonníka bol doplnený zákonom z 22. mája 2019 a odvtedy sa v ňom stanovujú dve výnimky zo zákazu vykonávania obchodných činností, takže jeho bod 3 je teraz formulovaný takto:

„3. s každou obchodnou činnosťou, či už vykonávanou priamo alebo prostredníctvom sprostredkovateľa, s výnimkou na jednej strane obchodných činností, ktoré sú pridružené k povolaniu účtovníka, vykonávaných v súlade s pravidlami profesijnej etiky a nezávislosti audítorov a za podmienok stanovených v treťom pododseku článku 22 nariadenia č. 45-2138 z 19. septembra 1945, ktorým sa zriaďuje zoznam účtovníkov a upravuje sa titul a povolanie účtovníka, a na druhej strane pridružených obchodných činností vykonávaných spoločnosťou s viacodborovou praxou za podmienok stanovených v článku 31-5 zákona č. 90-1258 z 31. decembra 1990 o výkone slobodných povolání vo forme spoločnosti, ktoré podliehajú štatútu vo forme zákona alebo nariadenia alebo ktorých titul je chránený, a o spoločnostiach s finančnou účasťou slobodných povolání.“

- 20 V článku 22 nariadenia č. 45-2138 z 19. septembra 1945 sa uvádza, že výkon účtovníctva je nezlučiteľný s akýmikoľvek povolaniami alebo úkonmi, ktoré by

mohli ohroziť nezávislosť osoby, ktorá ho vykonáva, a ďalej sa v ňom uvádzajú rôzne druhy nezlučiteľnosti, medzi ktoré patrí vykonávanie každej obchodnej činnosti alebo sprostredkovateľského úkonu, ktoré nie sú spojené s výkonom povolania, s výnimkou prípadu, ak sa vykonávajú ako pridružené a nemohli by ohroziť výkon povolania alebo nezávislosť zapojených účtovníkov, ako aj dodržiavanie pravidiel vyplývajúcich z ich postavenia a profesijnej etiky z ich strany.

- 21 V článku 31-5 zákona č. 90-1258 z 31. decembra 1990 sa stanovuje, že spoločnosť s viacodborovou praxou vytvorená na účel spoločného výkonu určitých slobodných povolání môže vykonávať ako pridruženú činnosť každú obchodnú činnosť, ktorú zákon alebo dekrét nezakazuje vykonávať aspoň jednému z povolání, ktoré tvoria jej predmet činnosti.

3. Odôvodnenie návrhu na začatie prejudiciálneho konania

- 22 Obchodné činnosti, na ktoré sa vzťahuje článok L. 822-10 bod 3 obchodného zákonníka, nie sú vymedzené v žiadnom zákone ani nariadení. MO v priebehu konania nespochybnil, že predmetné činnosti nepriamo vykonával, ani to, že išlo o obchodné činnosti, ktoré nemožno označiť za pridružené k povolaniu účtovníka.
- 23 MO však tvrdí, že ustanovenia článku L. 822-10 bodu 3 obchodného zákonníka sú v rozpore s právom Európskej únie, konkrétne s článkom 25 smernice 2006/123 o službách na vnútornom trhu, takže tieto ustanovenia nemôžu zakladať disciplinárnu sankciu. Podľa jeho názoru je zákaz stanovený v článku L. 822-10 bode 3 obchodného zákonníka neprimeraný, keďže nezávislosť audítorov a predchádzanie konfliktom záujmov sú dostatočne zabezpečené inými ustanoveniami zákonov, nariadení alebo etických kódexov, francúzskych aj v oblasti práve Únie, ktoré on sám pri vykonávaní predmetných obchodných činností dodržiava.
- 24 MO odkazuje na rozsudok z 27. februára 2020, Komisia/Belgicko (C-384/18, EU:C:2020:124), v ktorom Súdny dvor Európskej únie konštatoval, že Belgické kráľovstvo si tým, že zakázalo spoločný výkon činnosti účtovníka s činnosťami sprostredkovateľa alebo poisťovacieho agenta, realitného agenta alebo s akoukoľvek bankovou činnosťou alebo činnosťou v odvetví finančných služieb, a tým, že umožnilo senátom Institut professionnel des comptables et fiscalistes agréés (Komora akreditovaných účtovníkov a daňových poradcov, Belgicko) zakázať spoločný výkon činnosti účtovníka s akoukoľvek remeselnou, poľnohospodárskou a obchodnou činnosťou, nesplnilo povinnosti, ktoré mu vyplývajú najmä z článku 25 smernice Európskeho parlamentu a Rady 2006/123/ES z 12. decembra 2006 o službách na vnútornom trhu.
- 25 V tomto rozsudku Súdny dvor odmietol argumentáciu Belgického kráľovstva, podľa ktorej je predmetný zákaz jednak primeraný, keďže sa týka výlučne presne identifikovaných činností, pri ktorých sa predpokladá, že môže dôjsť ku konfliktu

záujmov, a jednak, že alternatívne opatrenia by vzhľadom na štruktúru belgického trhu neboli rovnako účinné na dosiahnutie sledovaných cieľov (bod 52).

- 26 Generálny spravodajca Vysokkej rady sa domnieva, že toto riešenie nemožno uplatniť na situáciu MO, pretože činnosti, úlohy a etické povinnosti belgických účtovníkov a francúzskych audítorov sa podstatne líšia.
- 27 Vzhľadom na osobitnú povahu úloh, ktoré im boli zverené, a najmä ich úlohu potvrdzovať účtovné závierky, sa domnieva, že činnosť audítorov podlieha súboru etických pravidiel, ktoré vo vnútroštátnom práve vyplývajú najmä z článkov L. 822-9 až L. 822-16 a R. 822-20 až R. 822-31 obchodného zákonníka a etického kódexu povolania audítora.
- 28 Podľa jeho názoru sú viaceré z týchto ustanovení určené najmä na zaručenie nezávislosti a nestrannosti audítora a na predchádzanie konfliktom záujmov, konkrétne:
- článok L. 822-10 body 1 a 2 obchodného zákonníka, kde sa stanovuje všeobecná nezlučiteľnosť povinností štatutárneho audítora s akýmikoľvek činnosťami alebo úkonmi, ktoré by mohli ohroziť jeho nezávislosť, ako aj s akýmkoľvek plateným zamestnaním, pokiaľ nejde o zamestnanie u audítora alebo účtovníka alebo na účely výučby;
 - články L. 822-11 až L. 822-13 tohto zákonníka, v ktorých sa vymedzujú rôzne zákazy a predpisuje vykonávanie ochranných opatrení týkajúcich sa vzťahu medzi audítorom a subjektmi, ktoré kontroluje, najmä s odkazom na ustanovenia nariadenia (EÚ) č. 537/2014 zo 16. apríla 2014;
 - články 4 a 5 etického kódexu, v ktorých sa vyžaduje, aby bol audítor nezávislý od subjektu, pre ktorý vykonáva prácu alebo ktorému poskytuje plnenie, a aby sa vyhýbal situáciám, ktoré by mohli byť vnímané ako ohrozenie nestranného výkonu tejto práce alebo poskytovania tohto plnenia, pričom články 12, 18 až 22 a 31 až 35 potom obsahujú rôzne ustanovenia určené na zabezpečenie uplatňovania týchto zásad.
- 29 MO naopak tvrdí, že tieto ustanovenia ani zďaleka nedokazujú potrebu uložiť audítorom prísnejšie etické normy, než sú stanovené pre belgických účtovníkov, ale umožňujú práve to, aby sa v dostatočnej miere zaručila nezávislosť a nestrannosť audítorov, takže zákaz obchodných činností stanovený v článku L. 822-10 bode 3 obchodného zákonníka nie je na dosiahnutie tohto cieľa potrebný.
- 30 Okrem toho MO konštatuje, že hoci cieľom nariadenia (EÚ) č. 537/2014 zo 16. apríla 2014, ako je vymedzený v jeho článku 1, je podporovať nezávislosť štatutárnych audítorov a audítorských spoločností a bojovať proti konfliktu záujmov pri audite subjektov verejného záujmu, v tomto nariadení, podobne ako v smernici 2006/43/ES zo 17. mája 2006, sa nestanovuje všeobecný zákaz vykonávania obchodných činností, ale len zákaz priameho alebo nepriameho

poskytovania neaudítorských služieb auditovaným subjektom alebo podnikom s nimi prepojeným. MO z toho vyvodzuje, že úroveň nezávislosti a nestrannosti, ktorú od audítorov očakáva európsky normotvorca, možno dosiahnuť inými prostriedkami než zákazom vykonávania obchodných činností, ako je zákaz uložený v článku L. 822-10 bod 3 obchodného zákonníka.

- 31 Formation restreinte du Haut conseil du Commissariat aux comptes (Užší senát Vysokiej rady Komory audítorov) sa predovšetkým domnieva, že článok L. 822-10 bod 3 obchodného zákonníka tým, že sa v ňom stanovuje, že s funkciami audítora sú nezlučiteľné všetky obchodné činnosti s výnimkou tých obchodných činností, ktoré sú pridružené k povolaniu účtovníka, a obchodných činností vykonávaných pridružené spoločnosťou založenou na spoločný výkon určitých slobodných povolaní, v skutočnosti podriaďuje audítorov požiadavkám, ako sú požiadavky uvedené v článku 25 ods. 1 prvom pododseku smernice 2006/123 o službách na vnútornom trhu.
- 32 Vystáva preto otázka, či tieto požiadavky sú prípustné podľa článku 25 ods. 1 druhého pododseku písm. a) smernice 2006/123, čo si vyžaduje, aby sa určilo, či sú opodstatnené na zaručenie dodržiavania etických pravidiel audítorov, a najmä na zaručenie ich nezávislosti a nestrannosti.
- 33 V tomto smere je, po prvé, nepochybné, že zákaz obchodných činností stanovený v článku L. 822-10 bode 3 obchodného zákonníka môže zabrániť situáciám konfliktu záujmov, a teda obmedziť riziko ohrozenia nezávislosti a nestrannosti audítorov.
- 34 Po druhé, na tento zákaz by sa mohla vzťahovať možnosť, ktorú majú členské štáty v súlade s odôvodnením 5 smernice 2006/43, zaviesť prísnejšie normy, než sú normy stanovené v tejto smernici.
- 35 Zdá sa mu, že na rozhodnutie v disciplinárnom konaní vedenom proti MO, potrebuje vyložiť článok 25 smernice 2006/43. Položí preto prvú prejudiciálnu otázku uvedenú nižšie.
- 36 Okrem toho výnimky z tohto zákazu zavedené zákonom z 22. mája 2019 (pozri bod 19 tohto zhrnutia) obmedzujú vplyv na slobodu audítorov diverzifikovať svoje činnosti a zároveň zabezpečujú, aby tieto činnosti v každom prípade podliehali etickým požiadavkám kladeným na účtovníkov alebo iné regulované povolania.
- 37 La Formation restreinte du Haut conseil du Commissariat aux comptes (Užší senát Vysokiej rady Komory audítorov) preto položí druhú prejudiciálnu otázku uvedenú nižšie.

4. O postavení „súdneho orgánu“

- 38 Pri posudzovaní, či má vnútroštátny orgán povahu súdneho orgánu v zmysle článku 267 ZFEÚ, Súdny dvor zohľadňuje všetky kritériá, ako je právne postavenie tohto orgánu, jeho trvalý charakter, záväzný charakter jeho právomoci, kontradiktórna povaha konania, uplatňovanie právnych noriem orgánom, ako aj jeho nezávislosť (rozsudky z 30. júna 1966, Vaassen-Göbbels, 61/65, EU:C:1966:39; a z 26. januára 2023, NV Construct, C-403/21, EU:C:2023:47, bod 39). A práve na základe informácií poskytnutých v rozhodnutí o predložení veci Súdny dvor overuje, či vnútroštátny orgán možno považovať za súdny orgán v zmysle článku 267 ZFEÚ (naposledy uznesenie zo 7. februára 2023, Konstrukta – Defence, C-521/22, EU:C:2023:94, bod 24).
- 39 La Formation restreinte du Haut conseil du commissariat aux comptes (Užší senát Vysokkej rady Komory audítorov) bol zriadený článkom L. 821-2 ods. II obchodného zákonníka, ktorý mu dáva právomoc ukladať sankcie, ktoré podľa článku L. 824-1 tohto zákonníka možno uložiť audítorom za disciplinárny delikt.
- 40 Užší senát sa skladá zo sudcu, člena kolégia Vysokkej rady, ktorý mu predsedá, a štyroch ďalších členov, ktorých volí kolégium spomedzi svojich členov.
- 41 Mandát členov kolégia Vysokkej rady nie je odvolateľný a podliehajú etickým pravidlám, v rámci ktorých sa stanovujú rôzne nezlučiteľnosti a vyžaduje sa od nich, aby svoje povinnosti vykonávali dôstojne, čestne a bezúhonne, aby okamžite ukončili akýkoľvek konflikt záujmov a aby pri výkone svojich povinností neprijímali ani nevyhľadávali pokyny od žiadneho orgánu.
- 42 V konaní pred užším senátom je dotknutá osoba vypočutá na konci prešetrovania, ktoré vedie všeobecný spravodajca, právny zástupca jej môže pomáhať vo všetkých fázach konania, je informovaná o tom, čo sa jej kladie za vinu, a môže nahliadnuť do spisu a predložiť pripomienky. Následne ju užší senát vypočuje na verejnom pojednávaní, potom sa poradí a vydá odôvodnené rozhodnutie, proti ktorému sa možno odvolať na Conseil d'État (Štátna rada, Francúzsko).
- 43 Z týchto skutočností vyplýva, že užší senát, ktorý nemôže konať z úradnej moci a ktorý jediný má právomoc rozhodovať o disciplinárnych konaniach vedených proti audítorom, rozhoduje v súlade s právnymi pravidlami, v kontradiktórnom konaní a za podmienok, ktoré zaručujú jeho nezávislosť, takže tento senát má povahu súdneho orgánu v zmysle vyššie uvedeného článku 267 ZFEÚ.

5. Prejudiciálne otázky

- 44 La Formation restreinte du Haut conseil du Commissariat aux comptes (Užší senát Vysokkej rady Komory audítorov) prerušuje svoje konanie, kým Súdny dvor Európskej únie neodpovie na tieto otázky:

„1. Má sa článok 25 smernice Európskeho parlamentu a Rady 2006/123/ES z 12. decembra 2006 o službách na vnútornom trhu vykladať, najmä so zreteľom na ustanovenia smernice Európskeho parlamentu a Rady 2006/43/ES zo 17. mája 2006 o štatutárnom audite ročných účtovných závierok a konsolidovaných účtovných závierok a nariadenia (EÚ) Európskeho parlamentu a Rady č. 537/2014 zo 16. apríla 2014 o osobitných požiadavkách na štatutárne audity subjektov verejného záujmu, tak, že bráni tomu, aby vnútroštátna právna úprava zakazovala štatutárnym audítorm a audítorským spoločnostiam vykonávať akúkoľvek obchodnú činnosť, či už priamo alebo prostredníctvom sprostredkovateľa?

2. Ak áno, platí to isté, ak táto právna úprava vylučuje z pôsobnosti tohto zákazu výnimočne na jednej strane obchodné činnosti, ktoré sú pridružené k povolaniu účtovníka, vykonávané v súlade s pravidlami profesijnej etiky a nezávislosti audítora a za podmienok stanovených v článku 22 treťom pododseku nariadenia č. 45-2138 z 19. septembra 1945, a na druhej strane pridružené obchodné činnosti vykonávané spoločnosťou s viacodborovou praxou za podmienok stanovených v článku 31-5 zákona č. 90-1258 z 31. decembra 1990?“

V Paríži, 25. mája 2023

Tajomník

Predseda

PRACOVNÝ DOKUMENT