

**C-368/23. sz. [Fautromb]<sup>1</sup> ügy****Az előzetes döntéshozatal iránti kérelemről a Bíróság eljárási szabályzata  
98. cikkének (1) bekezdése alapján készített összefoglalás****A benyújtás napja:**

2023. június 12.

**A kérdést előterjesztő bíróság:**

Formation restreinte du Haut conseil du Commissariat aux comptes  
(Franciaország)

**Az előzetes döntéshozatalra utaló határozat kelte:**

2023. május 25.

**Felperes:**

H3C [Haut conseil du Commissariat aux comptes, Franciaország]

**Alperes:**

MO

**1. A tényállás és az alapeljárás**

- 1 MO, aki 82 éves, 1976 óta szerepel a jogszabály szerint engedélyezett könyvvizsgálók jegyzékében, 1967 óta pedig a könyvvizsgálói kamara névjegyzékében.
- 2 MO közvetlenül vagy a Fiducial International részvénytársaságon keresztül közvetve a Fiducial polgári jogi társaság tőkéjének 99,9%-ával rendelkezik, amely társaságnak ő az ügyvezetője. Ez a társaság az MO által 1970-ben létrehozott, több ágazatot átfogó Fiducial csoport anyavállalata, amely csoport több mint 20 000 alkalmazottja közel 80 országban dolgozik.
- 3 E csoporton belül a Société fiduciaire nationale de révision comptable (a Fidaudit társaság) és leányvállalatai jogszabályban előírt könyvvizsgálói tevékenységet folytatnak. MO személyesen nem rendelkezett a beszámoló hitelesítésére vonatkozó megbízással és nem is írt alá ilyen megbízást. A Société fiduciaire

<sup>1</sup> A jelen ügy neve fiktív. Az nem egyezik az eljárásban részt vevő egyetlen fél valódi nevével sem.

nationale d'expertise comptable (a Fidexpertise társaság) és leányvállalatai könyvvizsgálati tevékenységet folytatnak. MO közvetlenül vagy közvetve szinte kizárólagos részesedéssel rendelkezik e két társaságban, amelyek igazgatótanácsának elnöke és vezérigazgatója is ő.

- 4 A Fiducial csoport különböző további szolgáltatásokat kínál a vállalkozásoknak a leányvállalatain keresztül:
  - a Fiducial Security Services társaság a biztonság területén;
  - a Fiducial Office Solutions társaság az irodaszerek és irodai bútorok értékesítése területén;
  - a Fiducial Informatique társaság az informatikai szolgáltatások nyújtása területén;
  - a Fiducial Real Estate társaság az ingatlanügynökség és az ingatlanbefektetési társaságok kezelése területén;
  - a Banque Fiducial társaság a banki területen, és
  - a Fiducial Médias társaság, amely egy országos szintű rádióállomást és regionális médiumokat üzemeltet.
- 5 Az Haut conseil du commissariat aux comptes (a jogszabály szerint engedélyezett könyvvizsgálók főtanácsa, Franciaország) előtt, amely a jogszabály szerint engedélyezett könyvvizsgálói szakma franciaországi szabályozó hatósága, a jogszabályban előírt könyvvizsgálatra vonatkozó szabályozás megsértése miatt szankció kiszabására irányuló eljárás van folyamatban MO-val szemben.
- 6 MO állítólag 2016. január 3. óta lényegében megsértette a Code de commerce (kereskedelmi törvénykönyv) L. 822-10. cikkét azáltal, hogy közvetlenül vagy közvetve olyan kereskedelmi tevékenységeket folytatott, amelyek nem minősíthetők a könyvvizsgálói szakmát kiegészítő jellegűnek, és ennél fogva összeegyeztethetetlenek a jogszabály szerint engedélyezett könyvvizsgálói feladatokkal.

## 2. Jogi háttér

### A. Az uniós jog

*A 2008. március 11-i 2008/30/EK irányelvvel, a 2013. június 26-i 2013/34/EU irányelvvel, a 2014. április 16-i 2014/56/EU irányelvvel és a 2022. december 14-i (EU) 2022/2464 irányelvvel módosított, az éves és összevont (konszolidált) éves beszámoló jog szerinti könyvvizsgálatáról szóló, 2006. május 17-i 2006/43/EK európai parlamenti és tanácsi irányelv*

- 7 Az irányelv 2. cikke úgy határozza meg a jogszabály szerint engedélyezett könyvvizsgálatot, mint az éves pénzügyi kimutatások, illetve az összevont (konszolidált) éves pénzügyi kimutatások könyvvizsgálatát, amennyiben azt az uniós jog írja elő vagy a kisvállalkozások tekintetében nemzeti jog írja elő, vagy azt önkéntesen végzik el kisvállalkozások kérelmére, feltéve, hogy a nemzeti jog az ilyen könyvvizsgálatokat jogszabályban előírt könyvvizsgálatnak minősíti. Ezt követően úgy határozza meg a jogszabály szerint engedélyezett könyvvizsgálót és a könyvvizsgáló céget, mint azt a természetes, illetve jogi személyt, aki vagy amely jóváhagyást kap valamely tagállam illetékes hatóságaitól jogszabály szerint engedélyezett könyvvizsgálat elvégzésére.
- 8 Az irányelv (5) preambulumbekkezdése kimondja, hogy az irányelv célja a jog szerinti könyvvizsgálatra vonatkozó követelmények magas szintű – jóllehet nem teljes – harmonizációja. Amennyiben ezen irányelv eltérően nem rendelkezik, a jog szerinti könyvvizsgálatot előíró tagállam szigorúbb követelményeket is megállapíthat.
- 9 A (9) preambulumbekkezdés egyébiránt rögzíti, hogy a jog szerinti könyvvizsgálók meg kell, hogy feleljenek a legszigorúbb etikai követelményeknek, és ezért rájuk szakmai etikai szabályok kell, hogy vonatkozzanak, amelyek kiterjednek legalább közérdekű hivatásukra, feddhetetlenségükre, pártatlanságukra, valamint szakmai kompetenciájukra és kellő gondosságukra.
- 10 Ezenfelül a 2006/43 irányelvet módosító 2014. április 16-i 2014/56/EU irányelv (1) preambulumbekkezdésében kimondja, hogy szükséges a 2006/43 irányelvvel meghatározott szabályok további harmonizációja annak érdekében, hogy megerősödjön a jogszabály szerint engedélyezett könyvvizsgálók és könyvvizsgáló cégek függetlensége és pártatlansága a feladataik ellátása során. Ezen irányelv (6) és (7) preambulumbekkezdése ezt követően jelzi, hogy a jogszabályban előírt könyvvizsgálat során, annak lényegi elemeként különösen fontos megerősíteni a függetlenséget, és hogy el kell kerülni az összeférhetetlenséget.
- 11 Ezen elveket végrehajtva a 2006. május 17-i 2006/43/EK irányelv – 2014/56 irányelvvel módosított – 21. és 22. cikke többek között a következőképpen rendelkezik:

- a tagállamok biztosítják, hogy minden jog szerinti könyvvizsgáló és könyvvizsgáló cég szakmai etikai elvek hatálya alá tartozzon, melyeknek ki kell terjedniük legalább közérdekű hivatásukra, feddhetetlenségükre és pártatlanságukra, valamint szakmai kompetenciájukra és kellő gondosságukra;
- a tagállamok biztosítják egyrészt, hogy a jogszabályban előírt könyvvizsgálat végzésekor a jogszabály szerint engedélyezett könyvvizsgáló vagy a könyvvizsgáló cég független legyen a vizsgált szervezettől, és a vizsgált szervezet döntéshozatalában ne vegyen részt, és másrészt, hogy a jogszabály szerint engedélyezett könyvvizsgáló vagy a könyvvizsgáló cég az észszerűség határain belül mindent megtegyen annak érdekében, hogy a jogszabályban előírt könyvvizsgálat végzése során függetlenségét ne befolyásolja olyan fennálló vagy lehetséges összeférhetetlenség, illetve üzleti vagy egyéb közvetlen vagy közvetett kapcsolat, amelyben ő vagy hálózata, vagy valamely olyan egyéb személy érintett, aki hozzá ellenőrzés folytán közvetlenül vagy közvetetten kapcsolódik;
- a jogszabály szerint engedélyezett könyvvizsgáló vagy a könyvvizsgáló cég nem végezheti el a jogszabályban előírt könyvvizsgálatot, ha egyrészt az ő, a hálózata, valamint a jogszabályban előírt könyvvizsgálat eredményét befolyásolni képes bármely természetes személy, és másrészt a vizsgált szervezet közötti pénzügyi, személyes, üzleti, munka- vagy egyéb viszony miatt fennáll az önellenőrzés, érdekelttség, érdekképviselés, bizalmi viszony vagy megfélemlítés veszélye, és ennek eredményeképpen egy pártatlan, észszerűen gondolkodó és tájékozott harmadik személy – az alkalmazott óvintézkedéseket is figyelembe véve – arra a következtetésre jutna, hogy a jogszabály szerint engedélyezett könyvvizsgáló vagy a könyvvizsgáló cég függetlensége csorbát szenved.

*A közérdeklődésre számot tartó gazdálkodó egységek jogszabályban előírt könyvvizsgálatára vonatkozó egyedi követelményekről szóló, 2014. április 16-i 537/2014/EU európai parlamenti és tanácsi rendelet*

- 12 A rendelet (5) preambulumbekkezdése kimondja, hogy részletes szabályok megállapítására van szükség annak érdekében, hogy a közérdeklődésre számot tartó gazdálkodó egységek jogszabályban előírt könyvvizsgálatát a jogszabály szerint engedélyezett könyvvizsgálók és a könyvvizsgáló cégek szigorú követelmények alapján végezzék, és hogy a közös szemléletű szabályozásnak javítania kell a közérdeklődésre számot tartó gazdálkodó egységek könyvvizsgálatát végző könyvvizsgálók integritását, függetlenségét, pártatlanságát, felelősségét, átláthatóságát és megbízhatóságát, ami hozzájárul az Unión belüli jogszabályban előírt könyvvizsgálat minőségéhez és így a belső piac zavartalan működéséhez, egyúttal biztosítja a fogyasztók és a befektetők nagyfokú védelmét. E preambulumbekkezdés pontosítja, hogy ezeket a szigorú követelményeket csak abban az esetben kell alkalmazni a jogszabály szerint engedélyezett könyvvizsgálókra és a könyvvizsgáló cégekre, amikor közérdeklődésre számot tartó gazdálkodó egységek jogszabályban előírt könyvvizsgálatát végzik.

- 13 A rendelet 1. cikke jelzi, hogy ez a rendelet megállapítja többek között a jogszabály szerint engedélyezett könyvvizsgálók és a könyvvizsgáló cégek közérdeklődésre számot tartó gazdálkodó egységek általi megszervezésére és kiválasztására vonatkozó, a függetlenségüket és az összeférhetetlenség elkerülését elősegítő szabályokat. A 2. cikk hozzáteszi, hogy ezt a rendeletet a 2006/43/EK irányelv sérelme nélkül kell alkalmazni. Az 5. cikk ezt követően meghatározza azokat a nem könyvvizsgálói szolgáltatásokat, amelyeket egy közérdeklődésre számot tartó gazdálkodó egység jogszabályban előírt könyvvizsgálatát végző, jogszabály szerint engedélyezett könyvvizsgáló vagy könyvvizsgáló cég vagy hálózatának valamely tagja egyrészt a vizsgált időszak kezdete és a könyvvizsgálói jelentés kiadása közötti időszakban, és másrészt az ezen időszakot közvetlenül megelőző pénzügyi évben nem nyújthat a vizsgált gazdálkodó egységnek, anyavállalatának vagy általa kontrollált vállalkozásoknak.

*A belső piaci szolgáltatásokról szóló, 2006. december 12-i 2006/123/EK európai parlamenti és tanácsi irányelv*

- 14 Az irányelv (97) és (101) preambulumbekkezdése kimondja:

*„(97)Ebben az irányelvben szükséges bizonyos magas színvonalú szolgáltatásokra vonatkozó olyan szabályokat meghatározni, amelyek különösen tájékoztatási és átláthatósági követelményeket biztosítanak. Ezeket a szabályokat mind a tagállamok közötti, határokon átnyúló szolgáltatások esetében, mind egy tagállamban letelepedett szolgáltató által az adott tagállamban nyújtott szolgáltatások esetében alkalmazni kell, anélkül hogy ezzel szükségtelen terheket rónának a kis- és középvállalkozásokra. Ezek a szabályok semmi esetre sem akadályozhatják meg, hogy a tagállamok ezen irányelvvel és egyéb közösségi jogszabályokkal összhangban kiegészítő vagy eltérő követelményeket alkalmazzanak. [...]*

*(101)A szolgáltatást igénybe vevők, különösen a fogyasztók érdekében szükség van annak biztosítására, hogy a szolgáltatóknak lehetőségük legyen több ágazatot átfogó szolgáltatásokat nyújtani, valamint arra, hogy az ebben a tekintetben fennálló korlátozások a szabályozott szakmák pártatlanságának, függetlenségének és tisztességének biztosításához szükséges mértékre szorítkozzanak. Ez nem érinti az egyes tevékenységek végzésére vonatkozó, a függetlenség biztosítása érdekében alkalmazott korlátozásokat és tilalmakat olyan esetekben, amikor egy tagállam egy szolgáltatót konkrét feladat elvégzésével bíz meg, különösen a városfejlesztés területén, és nem érinti a versenyszabályok alkalmazását sem.”*

- 15 A 25. cikk a következőképpen rendelkezik:

*„(1) A tagállamok biztosítják, hogy a szolgáltatókra ne vonatkozzanak olyan követelmények, amelyek egy adott konkrét tevékenység kizárólagos folytatására kötelezik őket, vagy amelyek különböző tevékenységek közös vagy partneri keretek között történő folytatását korlátozzák.*



*Ilyen követelmények azonban vonatkozhatnak a következő szolgáltatókra:*

*a) a szabályozott szakmák, amennyiben ez az egyes szakmák sajátos természetének megfelelő szakmai etikai és magatartási szabályoknak való megfelelés biztosításához indokolt, valamint függetlenségük és pártatlanságuk biztosításához szükséges;*

*b) minősítést, akkreditációt, műszaki ellenőrzést végző, vizsgálatokra vagy kísérletekre irányuló szolgáltatásokat nyújtó szolgáltatók, amennyiben ez függetlenségük és pártatlanságuk biztosításához indokolt.*

*(2) Amennyiben az (1) bekezdés a) és b) pontjában említett szolgáltatók között engedélyezett több ágazatot átfogó tevékenységek végzése, a tagállamok biztosítják az alábbiakat:*

*a) bizonyos tevékenységek közötti összeférhetetlenség és összeegyeztethetlenség elkerülése;*

*b) a bizonyos tevékenységek gyakorlásához megkövetelt függetlenség és pártatlanság fennállása;*

*c) a különböző tevékenységekre vonatkozó szakmai etikai és magatartási szabályok egymással való összeegyeztethetősége, különösen a szakmai titoktartás tekintetében.”*

## **B. A nemzeti jog**

*A kereskedelmi törvénykönyv*

16 A Code de commerce (kereskedelmi törvénykönyv) L. 822-1. cikke értelmében a jogszabály szerint engedélyezett könyvvizsgáló feladatait természetes személyek vagy jogszabály szerint engedélyezett könyvvizsgáló társaságok látják el.

17 A jogszabály szerint engedélyezett könyvvizsgálókra különböző szakmai etikai szabályok vonatkoznak, amelyek többek között egyrészt a kereskedelmi törvénykönyv L. 822-9–L. 822-16. és R. 822-20–R. 822-31. cikkéből, másrészt pedig a kereskedelmi törvénykönyv rendeleti részének mellékletében szereplő, a könyvvizsgálói szakma etikai kódexéből következnek.

18 A kereskedelmi törvénykönyv L. 822-10. cikke a következőképpen rendelkezik:

*„A jogszabály szerint engedélyezett könyvvizsgáló feladatai összeegyeztethetetlenek:*

*1° minden olyan tevékenységgel vagy cselekménnyel, amely sértheti a függetlenségét;*

2° bármely munkaviszonyban történő foglalkoztatással; a jogszabály szerint engedélyezett könyvvizsgálók azonban folytathatnak a szakmájuk gyakorlásához kapcsolódó oktatási tevékenységet, illetve jogszabály szerint engedélyezett könyvvizsgálónál vagy könyvvizsgálónál díjazás ellenében munkát végezhetnek;

3° bármely kereskedelmi tevékenységgel, függetlenül attól, hogy azt közvetlenül vagy más személyen keresztül végzik-e”.

- 19 A kereskedelmi törvénykönyv L. 822-10. cikkét kiegészítette a 2019. május 22-i törvény, amely immár két kivételt ír elő a kereskedelmi tevékenységek végzésének tilalma alól, a 3° pont szövege jelenleg a következő:

„3° bármely kereskedelmi tevékenységgel, függetlenül attól, hogy azt közvetlenül vagy más személyen keresztül végzik-e, kivéve egyrészt a könyvvizsgálói szakmát kiegészítő kereskedelmi tevékenységeket, amelyeket a könyvvizsgálókra vonatkozó szakmai etikai szabályok és függetlenségükre vonatkozó szabályok tiszteletben tartásával, valamint az 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 (a könyvvizsgálói kamara létrehozásáról, valamint a könyvvizsgálói cím és a könyvvizsgálói hivatás szabályozásáról szóló, 1945. szeptember 19-i 45-2138. sz. rendelet) 22. cikkének harmadik bekezdésében előírt feltételek mellett végeznek, és másrészt azon kiegészítő tevékenységeket, amelyeket a [szabad foglalkozást] gyakorló, több ágazatot átfogó társaság a 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 (a törvényi vagy rendeleti szabályozás hatálya alá tartozó, illetve védelem tárgyát képező szakmai címmel rendelkező szabad foglalkozások társasági formában történő gyakorlásáról, valamint a szabadfoglalkozásúak holdingtársaságairól szóló, 1990. december 31-i 90-1258. sz. törvény) 31-5. cikkében előírt feltételek mellett végez.”

- 20 Az 1945. szeptember 19-i ordonnance n° 45-2138 (45-2138. sz. rendelet) 22. cikke úgy rendelkezik, hogy a könyvvizsgálói szakértői tevékenység összeegyeztethetetlen minden olyan foglalkozással vagy tevékenységgel, amely sértheti az e tevékenységet gyakorló személy függetlenségét, majd felsorolja az összeférhetetlenség különböző eseteit, amelyek között szerepel bármely kereskedelmi tevékenység vagy közbenső tevékenység folytatása, a szakma gyakorlásával együtt járóak kivételével, kivéve ha azt kiegészítő jelleggel végzik és az nem veszélyeztetheti a szakma gyakorlását vagy a könyvvizsgáló tagok függetlenségét, valamint a jogállásukból eredő szabályok és a rájuk vonatkozó szakmai etikai szabályok ez utóbbiak általi tiszteletben tartását.
- 21 Az 1990. december 31-i loi n° 90-1258 (90-1258. sz. törvény) 31-5. cikke úgy rendelkezik, hogy az egyes szabad foglalkozások közös gyakorlására létrehozott, több ágazatot átfogó társaság kiegészítő jelleggel bármely olyan kereskedelmi

tevékenységet végezhet, amelynek végzését törvény vagy rendelet nem tiltja a tevékenységi körébe tartozó szakmák közül legalább egynek.

### **3. Az előzetes döntéshozatalra utalás indokolása**

- 22 A kereskedelmi törvénykönyv L. 822-20. cikkének 3° pontjában említett kereskedelmi tevékenységeket semmilyen törvényi vagy rendeleti rendelkezés nem határozza meg. MO az eljárás során nem vitatta, hogy közvetve végezte a szóban forgó tevékenységeket, és azt sem vitatta, hogy olyan kereskedelmi tevékenységekről van szó, amelyek nem minősíthetők a könyvvizsgálói szakmát kiegészítő jellegűnek.
- 23 MO ugyanakkor azt állítja, hogy a kereskedelmi törvénykönyv L. 822-10. cikke 3° pontjának rendelkezései ellentétesek az uniós joggal, különösen a belső piaci szolgáltatásokról szóló 2006/123 irányelv 25. cikkével, így e rendelkezések nem alaposítanak meg fegyelmi szankciót. Álláspontja szerint a kereskedelmi törvénykönyv L. 822–10. cikkének 3° pontjában előírt tilalom aránytalan, mivel a jogszabály szerint engedélyezett könyvvizsgálók függetlenségét és az összeférhetetlenség megelőzését megfelelően biztosítják más francia, valamint uniós jogi jogszabályi, szabályozási vagy szakmai etikai rendelkezések, amelyeket ő a szóban forgó kereskedelmi tevékenységek gyakorlása során betartott.
- 24 MO a 2020. február 27-i Bizottság kontra Belgium ítéletre (C-384/18, EU:C:2020:124) hivatkozik, amelyben az Európai Unió Bírósága kimondta, hogy a Belga Királyság – mivel megtiltotta a könyvelői tevékenységnek az alkuszi, biztosítási ügynöki, ingatlanügynöki, valamint bármely banki vagy pénzügyi szolgáltatási tevékenységgel együttes történő gyakorlását, és mivel lehetővé tette az Institut professionnel des comptables et fiscalistes agréés (bejegyzett könyvelők és adószakértők szakmai intézménye) kamarái számára, hogy megtiltsák a könyvelői tevékenységnek minden kézműipari, mezőgazdasági, illetve kereskedelmi tevékenységgel való együttes gyakorlását – nem teljesítette a belső piaci szolgáltatásokról szóló, 2006. december 12-i 2006/123/EK európai parlamenti és tanácsi irányelv 25. cikkéből eredő kötelezettségeit.
- 25 Ebben az ítéletben a Bíróság elutasította a Belga Királyság azon érvelését, amely szerint egyrészt a szóban forgó tilalom arányos, mivel kizárólag olyan szigorúan meghatározott tevékenységekre vonatkozik, amelyek vonatkozásában vélelmezhető, hogy összeférhetetlenség áll fenn, másrészt a belga piac szerkezetére tekintettel alternatív intézkedések nem lennének ugyanolyan hatékonyak a kitűzött célok elérése szempontjából (52. pont).
- 26 Az Haut conseil (főtanács) főelőadója úgy ítéli meg, hogy ez a megoldás nem ültethető át MO helyzetére, mivel a belga könyvelők és a francia jogszabály szerint engedélyezett könyvvizsgálók tevékenysége, feladatai és szakmai etikai kötelezettségei lényegesen eltérnek.



- 27 A jogszabály szerint engedélyezett könyvvizsgálókra bízott feladatok sajátos jellege, és különösen a beszámolók hitelesítésére vonatkozó feladatuk miatt ugyanis úgy véli, hogy a jogszabály szerint engedélyezett könyvvizsgálók tevékenységére a nemzeti jogban a kereskedelmi törvénykönyv L. 822-9–L. 822-16. és R. 822-20–R. 822-31. cikkéből és a jogszabály szerint engedélyezett könyvvizsgálói szakma etikai kódexéből eredő etikai szabályok összessége vonatkozik.
- 28 Véleménye szerint e rendelkezések közül több különösen a jogszabály szerint engedélyezett könyvvizsgáló függetlenségének és pártatlanságának biztosítására, valamint az összeférhetlenség megelőzésére irányul, tudniillik:
- a kereskedelmi törvénykönyv L. 822-20. cikkének 1° és 2° pontja, amely a jogszabály szerint engedélyezett könyvvizsgálói feladatok minden olyan tevékenységgel vagy cselekménnyel való általános összeegyeztethetlenségét írja elő, amely sértheti függetlenségét, valamint bármely munkaviszonyban történő foglalkoztatással való összeegyeztethetlenségét, kivéve ha azt könyvvizsgálónál vagy jogszabály szerint engedélyezett könyvvizsgálónál, vagy oktatási célból végzik;
  - e törvénykönyv L. 822-21–L. 822-13. cikke, amely különböző tilalmakat határoz meg, és a jogszabály szerint engedélyezett könyvvizsgáló és az általa vizsgált gazdálkodó egységek közötti kapcsolatokra vonatkozó óvintézkedések végrehajtását írja elő, különösen a 2014. április 16-i 537/2014/EU rendelet rendelkezéseire hivatkozva;
  - az etikai kódex 4. és 5. cikke, amely arra kötelezi a jogszabály szerint engedélyezett könyvvizsgálót, hogy független legyen attól a gazdálkodó egységtől, amelynél [jogszabályban ráruházott] feladatot ellát vagy amely részére [a jogszabályban ráruházott feladatok körén kívül eső] szolgáltatást nyújt, és ne kerüljön olyan helyzetbe, amely veszélyeztetheti e feladat vagy szolgáltatás pártatlan teljesítését, a 12., 18–22. és 31–35. cikk pedig ezt követően az ezen elvek végrehajtásának biztosítására szolgáló különböző rendelkezéseket tartalmaz.
- 29 MO ezzel szemben azt állítja, hogy ezek a rendelkezések távolról sem annak szükségességét mutatják, hogy a jogszabály szerint engedélyezett könyvvizsgálókra a belga könyvelőkkel szemben előírtaknál szigorúbb szakmai etikai szabályokat írjanak elő, hanem éppen a jogszabály szerint engedélyezett könyvvizsgálók függetlenségének és pártatlanságának kellő biztosítását teszik lehetővé, amely folytán a kereskedelmi törvénykönyv L. 822-10. cikkének 3° pontjában előírt, a kereskedelmi tevékenységekre vonatkozó tilalom nem szükséges e cél eléréséhez.
- 30 Egyébiránt MO megjegyzi, hogy noha a 2014. április 16-i 537/2014/EU rendelet – 1. cikkében meghatározott – célja a közérdeklődésre számot tartó gazdálkodó egységek könyvvizsgálata területén a jogszabály szerint engedélyezett könyvvizsgálók és a könyvvizsgáló cégek függetlenségének és az

összeférhetetlenség elkerülésének elősegítése, ez a rendelet – a 2006. május 17-i 2006/43/EK irányelvhez hasonlóan – nem írja elő a kereskedelmi tevékenységek végzésének általános tilalmát, hanem csupán arra vonatkozó tilalmat ír elő, hogy a vizsgált gazdálkodó egység vagy kapcsoló vállalkozásai részére – közvetlenül vagy közvetve – nem könyvvizsgálói szolgáltatásokat nyújtsanak. MO ebből azt a következtetést vonja le, hogy a függetlenségnek és pártatlanságnak az európai jogalkotó által a jogszabály szerint engedélyezett könyvvizsgálóktól elvárt szintje más eszközökkel is elérhető, mint a kereskedelmi tevékenység gyakorlásának a kereskedelmi törvénykönyv L. 822–10. cikkének 3<sup>o</sup> pontjában előírthoz hasonló tilalma.

- 31 A Formation restreinte du Haut conseil du Commissariat aux comptes (a jogszabály szerint engedélyezett könyvvizsgálók főtanácsának részleges ülése) először is úgy véli, hogy a kereskedelmi törvénykönyv L. 822-10. cikkének 3<sup>o</sup> pontja azáltal, hogy a jogszabály szerint engedélyezett könyvvizsgálói feladatokkal összeegyeztethetetlennek nyilvánít minden kereskedelmi tevékenységet, a könyvvizsgálói szakmát kiegészítő kereskedelmi tevékenységek és az egyes szabad foglalkozások közös gyakorlására létrehozott társaság által kiegészítő jelleggel végzett kereskedelmi tevékenységek kivételével, ténylegesen a belső piaci szolgáltatásokról szóló 2006/123 irányelv 25. cikke (1) bekezdésének első albekezdésében hivatkozottakhoz hasonló követelményeket állapít meg a jogszabály szerint engedélyezett könyvvizsgálók számára.
- 32 Következésképpen felmerül a kérdés, hogy e követelmények megengedhetőek-e a 2006/123 irányelv 25. cikke (1) bekezdése második albekezdésének a) pontja alapján, ami szükségessé teszi annak meghatározását, hogy e követelmények indokoltak-e a jogszabály szerint engedélyezett könyvvizsgálókra vonatkozó szakmai etikai szabályok tiszteletben tartásának biztosítása, és különösen függetlenségük és pártatlanságuk biztosítása érdekében.
- 33 E tekintetben elsősorban nem kétséges, hogy a kereskedelmi tevékenységek kereskedelmi törvénykönyv L. 822-10. cikkének 3<sup>o</sup> pontjában előírt tilalma alkalmas az összeférhetetlenség eseteinek megelőzésére, és következésképpen a jogszabály szerint engedélyezett könyvvizsgálók függetlenségének és pártatlanságának sérelmével kapcsolatos kockázatok korlátozására.
- 34 Másodsorban, e tilalom a 2006/43 irányelv (5) preambulumbekzdésének megfelelően a tagállamok rendelkezésére álló azon lehetőség körébe tartozhat, hogy az ezen irányelvben előírtaknál szigorúbb követelményeket állapítsanak meg.
- 35 A Formation restreinte du Haut conseil du Commissariat aux comptes (a jogszabály szerint engedélyezett könyvvizsgálók főtanácsának részleges ülése) az MO-val szemben indított fegyelmi eljárás elbírálásához szükségesnek tartja a 2006/43 irányelv 25. cikkének értelmezését. E tekintetben teszi fel az alábbiakban szereplő, előzetes döntéshozatalra előterjesztett első kérdést.

- 36 Egyébiránt az e tilalom alóli, a 2019. május 22-i törvénnyel bevezetett kivételek (lásd a jelen összefoglalás 19. pontját) korlátozzák a jogszabály szerint engedélyezett könyvvizsgálóknak a tevékenységük diverzifikálásával kapcsolatos szabadságát érő sérelmet, ügyelve azonban arra, hogy az ilyen tevékenységekre mindenképpen a könyvvizsgálók vagy más szabályozott szakmák számára megállapított szakmai etikai követelmények vonatkozzanak.
- 37 A Formation restreinte du Haut conseil du Commissariat aux comptes (a jogszabály szerint engedélyezett könyvvizsgálók főtanácsának részleges ülése) e tekintetben teszi fel az alábbiakban szereplő, előzetes döntéshozatalra előterjesztett második kérdést.

#### **4. A „bíróságnak” minősülésről**

- 38 Annak értékeléséhez, hogy az előzetes döntéshozatalt kezdeményező szerv az EUMSZ 267. cikk szerinti „bíróság” jellemzőivel rendelkezik-e, a Bíróság meghatározott tényezők összességét veszi figyelembe, amelyek közé tartozik az, hogy a szerv jogszabály alapján jött-e létre, állandó jelleggel működik-e, hatásköre kötelező jellegű-e, az eljárása kontradiktórius jellegű-e, jogszabályokat alkalmaz-e, valamint hogy független-e (1966. június 30-i Vaassen-Göbbels ítélet, 61/65, EU:C:1966:39; 2023. január 26-i NV Construct ítélet, C-403/21, EU:C:2023:47, 39. pont). A Bíróság az előzetes döntéshozatalra utaló határozatban megjelölt e tényezők alapján vizsgálja meg, hogy a kérdést előterjesztő szerv az EUMSZ 267. cikk értelmében vett bíróságnak minősíthető-e (ebben az értelemben legutóbb: 2023. február 7-i Konstrukta – Defence végzés, C-521/22, EU:C:2023:94, 24. pont).
- 39 A Formation restreinte du Haut conseil du commissariat-t (a jogszabály szerint engedélyezett könyvvizsgálók főtanácsának részleges ülése) a kereskedelmi törvénykönyv L. 821-2. cikkének II. bekezdése hozza létre, amely hatáskört biztosít számára a fegyelmi vétség miatt a jogszabály szerint engedélyezett könyvvizsgálókra az e törvénykönyv L. 824-1. cikke alapján kiróható szankciók kiszabására.
- 40 A részleges ülés tagjai egy bíró, aki a főtanács testületének tagja és a részleges ülés elnöke, valamint négy másik tag, akiket a főtanács testülete a tagjai közül választ ki.
- 41 A főtanács testülete tagjainak megbízatása nem visszavonható, és rájuk olyan szakmai etikai szabályok vonatkoznak, amelyek az összeegyeztetlenség különböző eseteit állapítják meg, és előírják számukra, hogy feladataikat méltósággal, feddhetetlenséggel és integritással lássák el, haladéktalanul szüntessenek meg minden összeférhetetlenséget, és hatáskörük gyakorlása során semmilyen hatóságtól ne fogadjanak el és ne kérjenek utasítást.
- 42 A részleges ülés előtti eljárásban a főelőadó által lefolytatott vizsgálatot követően meghallgatják az érintett személyt, aki az eljárás minden szakaszában tanácsadó

segítségét veheti igénybe, a kifogásokról értesítik, betekinthez az ügy irataiba, és észrevételeket tehet. Ezt követően a részleges ülés nyilvános tárgyaláson meghallgatja az érintett személyt, majd tanácskozást követően indokolással ellátott határozatot hoz, amely a Conseil d'État (államtanács) előtt megtámadható.

- 43 E tényezőkből az következik, hogy a részleges ülés – amely nem járhat el hivatalból, és amely kizárólagos hatáskörrel rendelkezik a jogszabály szerint engedélyezett könyvvizsgálókkal szemben indított fegyelmi eljárások lefolytatására, – jogszabályokat alkalmazva, kontradiktórius eljárásban és a függetlenségét biztosító feltételek mellett határoz, így e testület az EUMSZ 267. cikk értelmében vett „bíróság” jellemzőivel rendelkezik.

##### **5. Az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdések**

- 44 A Formation restreinte du Haut conseil du Commissariat aux comptes (a jogszabály szerint engedélyezett könyvvizsgálók főtanácsának részleges ülése) az Európai Unió Bíróságának a következő kérdésekről való határozathozataláig felfüggeszti az eljárást:

„1) Úgy kell-e értelmezni a belső piaci szolgáltatásokról szóló, 2006. december 12-i 2006/123/EK európai parlamenti és tanácsi irányelv 25. cikkét, különös tekintettel az éves és összevont (konszolidált) éves beszámolók jog szerinti könyvvizsgálatáról szóló, 2006. május 17-i 2006/43/EK európai parlamenti és tanácsi irányelv, valamint a közérdeklődésre számot tartó gazdálkodó egységek jogszabályban előírt könyvvizsgálatára vonatkozó egyedi követelményekről szóló, 2014. április 16-i 537/2014/EU európai parlamenti és tanácsi rendelet rendelkezéseire, hogy azzal ellentétes az olyan nemzeti jogszabály, amely megtiltja, hogy a jogszabály szerint engedélyezett könyvvizsgálók és könyvvizsgáló cégek bármilyen – akár közvetlenül, akár más személyen keresztül végzett – kereskedelmi tevékenységet folytassanak?

2) Igenlő válasz esetén akkor is így van-e ez, ha e jogszabály kivételként kizárja e tilalom hatálya alól egyrészt a jogszabály szerint engedélyezett könyvvizsgálói szakmát kiegészítő, a jogszabály szerint engedélyezett könyvvizsgálókra vonatkozó szakmai etikai és függetlenséggel kapcsolatos szabályok tiszteletben tartásával és az 1945. szeptember 19-i 45-2138. sz. rendelet 22. cikkének harmadik bekezdésében foglalt feltételek mellett végzett kereskedelmi tevékenységeket, másrészt pedig egy [szabad foglalkozást] gyakorló, több ágazatot átfogó társaság által az 1990. december 31-i 90-1258. sz. törvény 31-5. cikkében foglalt feltételek mellett végzett, kiegészítő jellegű kereskedelmi tevékenységeket?”

Kelt Párizsban, 2023. május 25-én

a titkár

az elnök