

**Predmet C-368/23 (Fautromb)<sup>1</sup>****Sažetak zahtjeva za prethodnu odluku sastavljen na temelju članka 98.  
stavka 1. Poslovnika Suda****Datum podnošenja:**

12. lipnja 2023.

**Sud koji je uputio zahtjev:**Suženi sastav Haut conseila du Commissariat aux comptes  
(Francuska)**Datum odluke kojom se upućuje zahtjev:**

25. svibnja 2023.

**Tužitelj:**

H3C

**Tuženik:**

MO

**1. Činjenice i glavni postupak**

- 1 Osoba MO, koja ima 82 godine, upisana je na popis ovlaštenih revizora od 1976., a u imenik ovlaštenih računovođa od 1967.
- 2 Osoba MO je vlasnik, izravno ili neizravno preko dioničkog društva Fiducial International, 99,9 % temeljnog kapitala društva građanskog prava Fiducial, čiji je direktor. To društvo je društvo majka multidisciplinarne grupe Fiducial, koju je osoba MO osnovala 1970. i koja ima više od 20 000 zaposlenika i posluje u gotovo 80 zemalja.
- 3 U okviru te grupe, društvo Soci  t   fiduciaire nationale de r  vision comptable (društvo Fidaudit) i njegova društva k  eri obavljaju djelatnost ovlaštenih revizora. Osoba MO nije osobno bila zadužena za obavljanje niti je bila potpisnik ijednog angažmana potvrđivanja financijskih izvještaja. Soci  t   fiduciaire nationale d'expertise comptable (društvo Fidexpertise) obavlja pak, kao i njegova društva k  eri, djelatnost ovlaštenih računovođa. Osoba MO je vlasnik, izravno ili

<sup>1</sup> Naziv ovog predmeta je izmišljen. On ne odgovara stvarnom imenu nijedne stranke u postupku.

neizravno, gotovo cijelog temeljnog kapitala tih dvaju društava, čiji je također predsjednik upravnog odbora i glavni izvršni direktor.

- 4 Grupa Fiducial različitim poduzetnicima nudi druge usluge preko svojih društava kćeri:
  - društva Fiducial Security Services, u području sigurnosti;
  - društva Fiducial Office Solutions, u području prodaje uredskog namještaja i opreme;
  - društva Fiducial Informatique, u području pružanja informatičkih usluga;
  - društva Fiducial Real Estate, u području posredovanja na tržištu nekretnina i upravljanja fondovima za ulaganja u nekretnine;
  - društva Banque Fiducial, u području bankarstva i
  - društva Fiducial Médias, koje upravlja radijskom postajom na nacionalnoj razini i regionalnim medijima.
- 5 Pred Haut conseilom du commissariat aux comptes (Visoko vijeće za ovlaštene revizore, Francuska), regulatornim tijelom za revizorsku struku u Francuskoj, pokrenut je postupak sankcioniranja osobe MO zbog povrede propisa o zakonskoj reviziji.
- 6 Osoba MO navodno, u biti, od 3. siječnja 2016. krši članak L. 822-10 Codea de commerce (Trgovački zakonik) jer obavlja, izravno ili neizravno, trgovačke djelatnosti koje se ne mogu kvalificirati kao akcesorne struci ovlaštenog računovođe i stoga su nespojive s dužnostima ovlaštenog revizora.

## 2. Pravni okvir

### A. *Pravo Unije*

*Direktiva 2006/43/EZ Europskog parlamenta i Vijeća od 17. svibnja 2006. o zakonskim revizijama godišnjih financijskih izvještaja i konsolidiranih financijskih izvještaja, izmijenjena Direktivom 2008/30/EZ Europskog parlamenta i Vijeća od 11. ožujka 2008., Direktivom 2013/34/EU Europskog parlamenta i Vijeća od 26. lipnja 2013., Direktivom 2014/56/EU Europskog parlamenta i Vijeća od 16. travnja 2014. i Direktivom (EU) 2022/2464 Europskog parlamenta i Vijeća od 14. prosinca 2022.*

- 7 Člankom 2. Direktive zakonska revizija definira se kao revizija godišnjih financijskih izvještaja ili konsolidiranih financijskih izvještaja u onoj mjeri u kojoj se to zahtijeva na temelju prava Unije ili na temelju nacionalnog prava s obzirom na male poduzetnike ili dobrovoljno obavlja na zahtjev malih poduzetnika ako su

nacionalnim zakonodavstvom takve revizije definirane kao zakonske revizije. Zatim se ovlaštenu revizor i revizorsko društvo definiraju kao fizička odnosno pravna osoba kojoj je nadležno tijelo države članice izdalo odobrenje za obavljanje zakonske revizije.

- 8 U uvodnoj izjavi 5. Direktive navodi se da je njezin cilj postići visoku, iako ne i potpunu usklađenost uvjeta za zakonsku reviziju i da država članica koja zahtijeva zakonsku reviziju može postaviti i strože uvjete, osim ako Direktivom nije drukčije propisano.
- 9 Osim toga, u uvodnoj izjavi 9. navodi se da bi se ovlaštenu revizori trebali pridržavati najviših etičkih standarda te bi stoga trebali djelovati u skladu s profesionalnom etikom koja pokriva barem njihovu funkciju zastupanja javnog interesa, njihovo poštenje i objektivnost te stručnu osposobljenost i dužnu pažnju.
- 10 Usto, u uvodnoj izjavi 1. Direktive 2014/56/EU od 16. travnja 2014. o izmjeni Direktive 2006/43 navodi se da je potrebno daljnje usklađivanje pravila utvrđenih Direktivom 2006/43 kako bi se osnažila, među ostalim, neovisnost i objektivnost ovlaštenih revizora i revizorskih društava pri izvršavanju njihovih zadaća. U uvodnim izjavama 6. i 7. te direktive zatim se navodi da je važno poboljšati neovisnost kao ključni element u obavljanju zakonskih revizija i da bi se sukobi interesa trebali izbjeđivati.
- 11 Ta se načela provode člancima 21. i 22. Direktive 2006/43/EZ od 17. svibnja 2006., kako su izmijenjeni Direktivom 2014/56, koji osobito propisuju:
  - države članice osiguravaju da svi ovlaštenu revizori i revizorska društva podliježu načelima profesionalne etike, koja pokrivaju, kao minimum, njihovu funkciju od javnog interesa, njihov integritet i objektivnost te njihovu profesionalnu kompetenciju i dužnu pažnju;
  - države članice dužne su osigurati da su, s jedne strane, pri obavljanju zakonske revizije ovlaštenu revizor ili revizorsko društvo neovisni o subjektu koji je predmet revizije i da ne sudjeluju u donošenju odluka subjekta koji je predmet revizije i da, s druge strane, ovlaštenu revizor ili revizorsko društvo poduzimaju sve potrebne korake kako bi osigurali da pri obavljanju zakonske revizije na njihovu neovisnost ne utječe ni jedan postojeći ili mogući sukob interesa ili poslovanje ili drugi izravni ili neizravni odnos u koje su uključeni ovlaštenu revizor ili revizorsko društvo, njihova mreža ili bilo koja osoba izravno ili neizravno povezana s ovlaštenim revizorom ili revizorskim društvom u vezi s nadzorom;
  - ovlaštenu revizor ili revizorsko društvo ne provode zakonsku reviziju ako postoji prijetnja samopregleda, koristoljublja, zagovaranja, familijarnosti ili zastrašivanja koja proizlazi iz financijskih, osobnih, poslovnih odnosa, odnosa u vezi sa zaposlenjem ili drugih odnosa između, s jedne strane, samog ovlaštenog revizora ili revizorskog društva, njihove mreže i bilo koje fizičke osobe u položaju da utječe na rezultat zakonske revizije i, s druge strane, subjekta koji je predmet

revizije, zbog koje bi objektivna, razumna i informirana treća strana, uzimajući u obzir primijenjene zaštitne mehanizme, zaključila da je neovisnost ovlaštenog revizora ili revizorskog društva ugrožena.

*Uredba (EU) br. 537/2014 Europskog parlamenta i Vijeća od 16. travnja 2014. o posebnim zahtjevima u vezi zakonske revizije subjekata od javnog interesa*

- 12 U uvodnoj izjavi 5. Uredbe navodi se da je radi osiguravanja odgovarajuće kvalitete zakonskih revizija subjekata od javnog interesa i obavljanja tih revizija od strane ovlaštenih revizora i revizorskih društava koji podliježu strogim zahtjevima važno utvrditi detaljna pravila i da bi zajednički regulatorni pristup trebao jačati integritet, neovisnost, objektivnost, odgovornost, transparentnost i pouzdanost ovlaštenih revizora i revizorskih društava koji obavljaju zakonsku reviziju tih subjekata, čime bi se dao doprinos kvaliteti zakonskih revizija u Uniji, a time i neometanom funkcioniranju unutarnjeg tržišta, te postigla visoka razina zaštite potrošača i ulagača. U toj se uvodnoj izjavi pojašnjava da bi se ti strogi zahtjevi trebali primjenjivati na ovlaštene revizore i revizorska društva samo u mjeri u kojoj oni obavljaju zakonske revizije subjekata od javnog interesa.
- 13 U članku 1. Uredbe navodi se da se njome među ostalim utvrđuju pravila o organizaciji i odabiru ovlaštenih revizora i revizorskih društava od strane subjekata od javnog interesa kako bi se promicala njihova neovisnost i izbjegavanje sukoba interesa. U članku 2. dodaje se da se ta uredba primjenjuje ne dovodeći u pitanje Direktivu 2006/43/EZ. U članku 5. utvrđuju se zatim nerevizorske usluge koje ovlaštenu revizor ili revizorsko društvo koji obavljaju zakonsku reviziju subjekta od javnog interesa ili svi članovi mreže kojoj ovlaštenu revizor ili revizorsko društvo pripadaju ne smiju pružati subjektu koji je predmet revizije, njegovu matičnom društvu ili njegovim društvima koja su pod njegovom kontrolom tijekom razdoblja između početka razdoblja koje je predmet revizije i izdavanja revizorskog izvješća, s jedne strane, i tijekom financijske godine koja prethodi tom razdoblju, s druge strane.

*Direktiva 2006/123/EZ Europskog parlamenta i Vijeća od 12. prosinca 2006. o uslugama na unutarnjem tržištu*

- 14 Uvodne izjave 97. i 101. Direktive glase:

*„(97) U ovoj se Direktivi trebaju predvidjeti određeni propisi o visokoj kvaliteti usluga, kojima se posebno osiguravaju zahtjevi u vezi s davanjem informacija i transparentnosti. Ti se propisi trebaju primjenjivati kako u slučaju prekograničnog pružanja usluga između država članica, tako i u slučaju usluga koje osigurava pružatelj s poslovnim nastanom u istoj državi članici, bez nepotrebnih opterećenja za mala i srednja poduzeća. Ti propisi ne smiju ni u kojem slučaju spriječiti države članice da u skladu s ovom Direktivom i drugim zakonima Zajednice uvedu dodatne ili drukčije zahtjeve vezane uz kvalitetu. [...]*

(101) Nužno je i u interesu je primatelja, a posebno potrošača, da se pružateljima osigura mogućnost ponude multidisciplinarnih usluga te da se ograničenja u tom pogledu ograniče na ono što je nužno da bi se osigurala nepristranost, neovisnost i integritet reguliranih struka. To ne utječe na ograničenja ili zabrane izvođenja određenih djelatnosti koje imaju za cilj osigurati neovisnost u slučajevima kada država članica pružatelju usluge povjeri posebnu zadaću, posebno na području urbanog razvoja, niti utječe na primjenu propisa o tržišnom natjecanju.”

15 Člankom 25. propisuje se:

„1. Države članice osiguravaju da pružatelji ne podliježu zahtjevima koji ih obvezuju da obavljaju isključivo određenu, specifičnu djelatnost ili koji ograničavaju zajedničko ili partnersko izvođenje različitih djelatnosti.

Međutim, takvim zahtjevima mogu podlijegati sljedeći pružatelji usluga:

(a) regulirane struke, ako su ti zahtjevi opravdani da bi se zajamčila usklađenost s propisima koji uređuju profesionalnu etiku i ponašanje, a razlikuju se s obzirom na specifičnu prirodu svake struke, te ako su ti zahtjevi potrebni da bi se osigurala njihova neovisnost i nepristranost;

(b) pružatelji usluga na području certificiranja, akreditacije, tehničkog nadzora, testiranja ili pokusa, ako su ti zahtjevi potrebni za osiguranje njihove neovisnosti i nepristranosti.

2. Ako su multidisciplinarnе djelatnosti između pružatelja iz točaka (a) i (b) iz stavka 1. [dopuštene], države članice osiguravaju sljedeće:

(a) sprečavanje sukoba interesa i nespojivosti između određenih djelatnosti;

(b) osiguranje potrebne neovisnosti i nepristranosti za određene djelatnosti;

(c) međusobnu usklađenost propisa koji uređuju profesionalnu etiku i ponašanje za različite djelatnosti, a posebno u pogledu poslovne tajnosti.”

## **B. Nacionalno pravo**

### *Trgovački zakonik*

16 U skladu s člankom L. 822-1 Trgovačkog zakonika dužnosti ovlaštenog revizora obavljaju fizičke osobe ili revizorska društva.

17 Na ovlaštene revizore primjenjuju se različita etička pravila, koja osobito proizlaze iz, s jedne strane, članaka L. 822-9 do L. 822-16 i R. 822-20 do R. 822-31 Trgovačkog zakonika i, s druge strane, Codea de déontologie de la profession de commissaire aux comptes (Etički kodeks za struku ovlaštenog revizora), koji je priložen zakonodavnom dijelu Trgovačkog zakonika.

18 Člankom L. 822-10 Trgovačkog zakonika propisuje se:

*„Dužnosti ovlaštenog revizora nespojive su:*

*1° sa svakom djelatnošću ili radnjom koja bi mogla dovesti u pitanje njegovu neovisnost;*

*2° sa svakim zaposlenjem; ipak, ovlašteni revizor može davati poduku u sklopu obavljanja svoje struke ili biti zaposlen kod ovlaštenog revizora ili ovlaštenog računovođe*

*3° sa svakom trgovačkom djelatnošću, bez obzira na to obavlja li se izravno ili posredstvom druge osobe”*

19 Članak L. 822-10 Trgovačkog zakonika dopunio je loi du 22 mai 2019 (Zakon od 22. svibnja 2019.), kojim se predviđaju dvije iznimke od zabrane obavljanja trgovačkih djelatnosti, a pritom točka 3° sada glasi kako slijedi:

*„3° sa svakom trgovačkom djelatnošću, bez obzira na to obavlja li se izravno ili posredstvom druge osobe, osim, s jedne strane, trgovačkih djelatnosti koje su akcesorne struci ovlaštenog računovođe i koje se obavljaju u skladu s etičkim pravilima i pravilima o neovisnosti ovlaštenih revizora te u skladu s uvjetima predviđenim u trećem stavku članka 22. Uredbe br. 45-2138 od 19. rujna 1945. o osnivanju strukovne organizacije ovlaštenih računovođa i uređenju kvalifikacija i struke ovlaštenog računovođe i, s druge strane, akcesornih trgovačkih djelatnosti koje obavlja multidisciplinarno društvo u skladu s uvjetima predviđenim u članku 31-5 Zakona br. 90-1258 od 31. prosinca 1990. o obavljanju u obliku društava slobodnih zanimanja na koja se primjenjuje zakonodavni ili regulatorni statut ili čija je kvalifikacija zaštićena i o upravljačkim društvima za slobodna zanimanja.”*

20 Člankom 22. Uredbe br. 45-2138 od 19. rujna 1945. propisuje se da je djelatnost ovlaštenog računovođe nespojiva sa svakim zaposlenjem ili svakom radnjom koji bi mogli dovesti u pitanje neovisnost osobe koja je obavlja, a zatim se u njemu nabrajaju razne nespojivosti, među kojima je obavljanje svake trgovačke djelatnosti ili posredovanja koje se ne odnosi na obavljanje struke, osim ako je ono akcesorno i ne ugrožava obavljanje struke ili neovisnost ovlaštenih računovođa partnera kao ni njihovo poštovanje pravila svojstvenih njihovu statutu i etičkih pravila.

21 Člankom 31-5 Zakona br. 90-1258 od 31. prosinca 1990. propisuje se pak da multidisciplinarno društvo osnovano radi zajedničkog obavljanja određenih slobodnih zanimanja može akcesorno obavljati svaku trgovačku djelatnost koja zakonom ili uredbom nije zabranjena za barem jednu od struka obuhvaćenih njegovim predmetom poslovanja.

### **3. Obrazloženje zahtjeva za prethodnu odluku**

- 22 Nijednim zakonodavnim tekstom ili propisom nisu utvrđene trgovačke djelatnosti na koje se odnosi članak L. 822-10 točka 3<sup>o</sup> Trgovačkog zakonika. Tijekom postupka osoba MO nije osporavala da se neizravno bavila djelatnostima o kojima je riječ, niti da je riječ o trgovačkim djelatnostima koje se ne mogu kvalificirati kao akcesorne struci ovlaštenog računovođe.
- 23 Osoba MO međutim tvrdi da su odredbe članka L. 822-10 točke 3<sup>o</sup> Trgovačkog zakonika protivne pravu Europske unije, konkretno članku 25. Direktive 2006/123 o uslugama na unutarnjem tržištu, pa tako te odredbe ne mogu biti temelj stegovne sankcije. Prema njegovu mišljenju, zabrana propisana člankom L. 822-10 točkom 3<sup>o</sup> Trgovačkog zakonika nije proporcionalna jer su neovisnost ovlaštenih revizora i sprečavanje sukoba interesa dovoljno osigurani drugim francuskim zakonskim, regulatornim ili etičkim odredbama i odredbama prava Unije, kojih se on pridržavao u obavljanju trgovačkih djelatnosti o kojima je riječ.
- 24 MO se poziva na presudu od 27. veljače 2020., Komisija/Belgija (C-384/18, EU:C:2020:124), u kojoj je Sud Europske unije presudio da je, time što je zabranila zajedničko obavljanje računovodstvenih djelatnosti i djelatnosti posrednika ili zastupnika u osiguranju, agenta za nekretnine ili bilo koje bankarske djelatnosti ili djelatnosti financijskih usluga i time što je dopustila komorama Instituta professionnel des comptables et fiscalistes agréés (Institut za ovlaštene računovođe i porezne savjetnike) da zabrane zajedničko obavljanje računovodstvenih djelatnosti s bilo kojom obrtničkom, poljoprivrednom i trgovačkom djelatnosti, Kraljevina Belgija povrijedila obveze koje ima na temelju, među ostalim, članka 25. Direktive 2006/123/EZ Europskog parlamenta i Vijeća od 12. prosinca 2006. o uslugama na unutarnjem tržištu.
- 25 U toj je presudi Sud odbio argumentaciju Kraljevine Belgije prema kojoj je, s jedne strane, predmetna zabrana proporcionalna ako se tiče isključivo strogo određenih djelatnosti za koje se pretpostavlja da bi moglo doći do sukoba interesa i prema kojoj, s druge strane, alternativne mjere ne bi bile jednako učinkovite za postizanje željenih ciljeva uzimajući u obzir strukturu belgijskog tržišta (t. 52.).
- 26 Rapporteur général du Haut conseil (glavni izvjestitelj Visokog vijeća) smatra da to rješenje nije primjenjivo na situaciju osobe MO jer se djelatnosti, zadaće i etičke obveze belgijskih računovođa i francuskih ovlaštenih revizora bitno razlikuju.
- 27 Zbog posebne prirode zadaća koje su im povjerene, konkretnije njihove zadaće potvrđivanja financijskih izvještaja, on naime smatra da su djelatnosti ovlaštenih revizora obuhvaćene skupom etičkih pravila koja osobito proizlaze iz, u nacionalnom pravu, članaka L. 822-9 do L. 822-16 i R. 822-20 do R. 822-31 Trgovačkog zakonika i Etičkog kodeksa za struku ovlaštenog revizora.

- 28 Prema njegovu mišljenju, većim brojem tih odredbi nastoji se, konkretno, zajamčiti neovisnost i nepristranost ovlaštenih revizora i spriječiti sukobe interesa, i to:
- člankom L. 822-10 točkama 1<sup>o</sup> i 2<sup>o</sup> Trgovačkog zakonika, kojim se propisuje opća nespojivost dužnosti ovlaštenog revizora s bilo kojom djelatnošću ili bilo kojom radnjom koja bi mogla dovesti u pitanje njegovu neovisnost i sa svakim zaposlenjem osim ako je riječ o zaposlenju kod ovlaštenog revizora ili ovlaštenog računovođe ili radi podučavanja;
  - člancima L. 822-11 do L. 822-13 tog zakonika, kojima se utvrđuju različite zabrane i propisuje provedba zaštitnih mjera kojima se uređuju odnosi između ovlaštenih revizora i subjekata koji su predmet revizije, osobito upućivanjem na odredbe Uredbe (EU) br. 537/2014 od 16. travnja 2014.;
  - člancima 4. i 5. Etičkog kodeksa, kojima se od ovlaštenih revizora zahtijeva da budu neovisni o subjektu za koji obavljaju zadaće ili kojem pružaju usluge i da izbjegavaju dovođenje u situaciju koja bi mogla ostaviti dojam da može ugroziti nepristrano obavljanje te zadaće ili pružanje te usluge, zatim člancima 12., 18. do 22. i 31. do 35., koji sadržavaju različite odredbe kojima se nastoji zajamčiti primjena tih načela.
- 29 Osoba MO tvrdi međutim da te odredbe nipošto ne pokazuju potrebu za određivanjem za ovlaštene revizore strožih etičkih pravila od onih koja se primjenjuju na belgijske računovođe, nego omogućuju upravo to da se u dovoljnoj mjeri zajamči neovisnost i nepristranost ovlaštenih revizora, tako da zabrana trgovačkih djelatnosti propisanih člankom L. 822-10 točkom 3<sup>o</sup> Trgovačkog zakonika nije potrebna za postizanje tog cilja.
- 30 Osim toga, osoba MO ističe da, iako je svrha Uredbe (EU) br. 537/2014 od 16. travnja 2014., utvrđena u njezinu članku 1., promicanje neovisnosti ovlaštenih revizora i revizorskih društava te izbjegavanje sukoba interesa u području revizije subjekata od javnog interesa, ta uredba, kao ni Direktiva 2006/43/EZ od 17. svibnja 2006., ne predviđa opću zabranu obavljanja trgovačkih djelatnosti, nego samo zabranu pružanja, izravno ili neizravno, nerevizijskih usluga subjektima koji su predmet revizije ili poduzetnicima koji su s njima povezani. Osoba MO iz toga izvodi zaključak da se razina neovisnosti i nepristranosti koju europski zakonodavac očekuje od ovlaštenih revizora može postići i drugim sredstvima koja nisu zabrana obavljanja trgovačkih djelatnosti poput onih propisanih člankom L. 822-10 točkom 3<sup>o</sup> Trgovačkog zakonika.
- 31 Suženi sastav Visokog vijeća za ovlaštene revizore prije svega smatra da zbog toga što su na temelju njega s dužnostima ovlaštenog revizora nespojive sve trgovačke djelatnosti, osim trgovačkih djelatnosti koje su akcesorne struci ovlaštenog računovođe i trgovačkih djelatnosti koje akcesorno obavlja društvo osnovano radi zajedničkog obavljanja određenih slobodnih zanimanja, člankom L. 822-10 točkom 3<sup>o</sup> Trgovačkog zakonika na ovlaštene se revizore



doista primjenjuju zahtjevi poput onih navedenih u članku 25. stavku 1. prvom podstavku Direktive 2006/123 o uslugama na unutarnjem tržištu.

- 32 Stoga se postavlja pitanje mogu li ti zahtjevi biti dopušteni na temelju članka 25. stavka 1. drugog podstavka točke (a) Direktive 2006/123, zbog čega treba utvrditi jesu li ti zahtjevi opravdani da bi se zajamčila usklađenost s propisima koji uređuju profesionalnu etiku ovlaštenih revizora te osobito da bi se osigurala njihova neovisnost i nepristranost.
- 33 U tom pogledu, kao prvo, nedvojbeno je da zabrana trgovačkih djelatnosti propisana člankom L. 822-10 točkom 3<sup>o</sup> Trgovačkog zakonika može spriječiti situacije sukoba interesa i, slijedom toga, ograničiti rizike od dovođenja u pitanje neovisnosti i nepristranosti ovlaštenih revizora.
- 34 Kao drugo, ta bi zabrana mogla biti u nadležnosti država članica u skladu s uvodnom izjavom 5. Direktive 2006/43, prema kojoj država članica može postaviti i strože uvjete od onih predviđenih tom direktivom.
- 35 Kako bi se odlučilo o stegovnom postupku pokrenutom protiv osobe MO, tom se sudu čini potrebnim tumačiti članak 25. Direktive 2006/43. U tom pogledu upućuje prvo prethodno pitanje navedeno u nastavku.
- 36 Osim toga, iznimke od te zabrane uvedene Zakonom od 22. svibnja 2019. (vidjeti točku 19. ovog sažetka) ograničavaju povredu slobode ovlaštenih revizora da razgranaju svoje djelatnosti, pri čemu se međutim vodi računa o tome da te djelatnosti budu obuhvaćene, u svakom slučaju, etičkim zahtjevima koji se primjenjuju na ovlaštene računovođe ili na druge regulirane struke.
- 37 U tom pogledu suženi sastav Visokog vijeća za ovlaštene revizore postavlja drugo prethodno pitanje u nastavku.

#### **4. Svojstvo „suda”**

- 38 Kako bi ocijenio ima li tijelo koje je uputilo zahtjev svojstvo suda u smislu članka 267. UFEU-a, Sud ocjenjuje sve elemente, primjerice je li tijelo utemeljeno na zakonu, je li ono stalno, je li njegova nadležnost obvezna, provodi li kontradiktorni postupak, primjenjuje li pravna pravila te je li neovisno (presude od 30. lipnja 1966., Vaassen-Göbbels, 61/65, EU:C:1966:39 i od 26. siječnja 2023., NV Construct, C-403/21, EU:C:2023:47, t. 39.). Na temelju elemenata iz odluke kojom se upućuje zahtjev za prethodnu odluku Sud ispituje može se li tijelo koje je uputilo zahtjev kvalificirati kao sud u smislu članka 267. UFEU-a (nedavno rješenje od 7. veljače 2023., Konštrukta – Defence, C-521/22, EU:C:2023:94, t. 24.).
- 39 Suženi sastav Visokog vijeća za ovlaštene revizore osnovan je na temelju članka L. 821-2 stavka II. Trgovačkog zakonika, kojim mu je dodijeljena

nadležnost za odlučivanje o sankcijama koje se na temelju članka L. 824-1 tog zakonika izriču ovlaštenim revizorima zbog stegovnih povreda.

- 40 Suženi sastav čine jedan pravosudni dužnosnik, član Kolegija Visokog vijeća, koji mu je predsjednik, i četiri druga člana koje Kolegij odabire iz svojih redova.
- 41 Mandat članova Kolegija Visokog vijeća nije opoziv i na njih se primjenjuju etička pravila koja predviđaju različite nespojivosti i od njih zahtijevaju da svoje dužnosti obavljaju s dostojanstvom, poštenjem i integritetom, da odmah okončaju svaki sukob interesa te da ne primaju niti traže upute od bilo kojeg tijela u izvršavanju svojih ovlasti.
- 42 U postupku koji se odvija pred suženim sastavom, osoba o kojoj je riječ saslušava se na kraju istrage koju provodi glavni izvjestitelj, u svim fazama postupka može joj pomagati pravni savjetnik, obavještava je se o onome što joj se stavlja na teret i može pregledati spis i iznijeti svoja očitovanja. Zatim je na javnoj raspravi saslušava suženi sastav, koji odlučuje i potom donosi obrazloženu odluku, koja se može osporavati pred Conseilom d'État (Državno vijeće, Francuska).
- 43 Iz tih elemenata proizlazi da suženi sastav, koji ne može postupati po službenoj dužnosti i koji je jedini nadležan za odlučivanje o stegovnim postupcima pokrenutima protiv ovlaštenih revizora, odlučuje na temelju pravnih pravila, u skladu s kontradiktornim postupkom i uvjetima koji jamče njegovu neovisnost, tako da to tijelo ima obilježja suda u smislu prethodno navedenog članka 267. UFEU-a.

## **5. Prethodna pitanja**

- 44 Suženi sastav Visokog vijeća za ovlaštene revizore prekida postupak dok Sud Europske unije ne odluči o sljedećim pitanjima:

*„1. Treba li članak 25. Direktive 2006/123/EZ Europskog parlamenta i Vijeća od 12. prosinca 2006. o uslugama na unutarnjem tržištu, osobito s obzirom na odredbe Direktive 2006/43/EZ Europskog parlamenta i Vijeća od 17. svibnja 2006. o zakonskim revizijama godišnjih financijskih izvještaja i konsolidiranih financijskih izvještaja i Uredbe (EU) br. 537/2014 Europskog parlamenta i Vijeća od 16. travnja 2014. o posebnim zahtjevima u vezi zakonske revizije subjekata od javnog interesa, tumačiti na način da mu se protivi nacionalno zakonodavstvo kojim se ovlaštenim revizorima i revizorskim društvima zabranjuje obavljanje svake trgovačke djelatnosti, bilo izravno bilo posredstvom druge osobe?*

*2. U slučaju potvrdnog odgovora, vrijedi li isto kada se tim zakonodavstvom iz područja te zabrane isključuje, iznimno, s jedne strane, trgovačke djelatnosti koje su akcesorne struci ovlaštenog računovođe, koje se obavljaju u skladu s etičkim pravilima i pravilima o neovisnosti ovlaštenih revizora i u skladu s uvjetima predviđenim u članku 22. stavku 3. Uredbe*

*br. 45-2138 od 19. rujna 1945. i, s druge strane, akcesorne trgovačke djelatnosti koje obavlja multidisciplinarno društvo u skladu s uvjetima predviđenim u članku 31-5 Zakona br. 90-1258 od 31. prosinca 1990.?”*

Pariz, 25. svibnja 2023.

Tajnik

Predsjednik

RADNI DOKUMENT