

Lieta C-368/23 [*Fautromb*]¹**Lūguma sniegt prejudiciālu nolēmumu kopsavilkums saskaņā ar Tiesas
Reglamenta 98. panta 1. punktu****Iesniegšanas datums:**

2023. gada 12. jūnijs

Iesniedzējtiesa:*Haut conseil du Commissariat aux comptes* [Revīzijas palātas
Augstā padome] (Francija) ierobežotā sastāvā**Datums, kurā pieņemts iesniedzējtiesas nolēmums:**

2023. gada 25. maijs

Prasītājs:

H3C

Atbildētājs:

MO

1. Pamatlietas fakti un tiesvedība

- 1 MO, kas ir 82 gadus vecs, kopš 1976. gada ir iekļauts zvērināto revidentu sarakstā, bet kopš 1967. gada – grāmatvedības ekspertu reģistrā.
- 2 Ar akciju sabiedrības *Fiducial International* starpniecību MO tieši vai netieši pieder 99,9 % paša vadītās civiltiesiskās sabiedrības *Fiducial* pamatkapitāla. Minētā sabiedrība ir mātesabiedrība daudznozaru koncernam *Fiducial*, kuru MO nodibināja 1970. gadā un kurā strādā vairāk nekā 20 000 darbinieku gandrīz 80 valstīs.
- 3 Šajā koncernā ietilpstošā sabiedrība *Société fiduciaire nationale de révision comptable* [zvērināto revidentu sabiedrība] (*Fidaudit*) un tās meitassabiedrības veic revīzijas palātas darbību. MO personīgi nav bijis nedz pilnvarojuma apstiprināt pārskatus, nedz parakstīt šādus pilnvarojumus. Savukārt sabiedrība *Société fiduciaire nationale d'expertise comptable* [sertificēto grāmatvedības

¹ Šis lietas nosaukums ir izdomāts. Tas neatbilst neviena lietas dalībnieka reālajam personvārdam vai nosaukumam.

ekspertu sabiedrība] (*Fidexpertise*), kā arī tās meitassabiedrības veic darbību grāmatvedības ekspertīzes jomā. MO tieši vai netieši pieder gandrīz visas šo abu sabiedrību pamatkapitāla daļas, un viņš tajās ir arī direktoru padomes priekšsēdētājs un valdes priekšsēdētājs (ģenerāldirektors).

- 4 Koncerna *Fiducial* meitassabiedrības dažādiem uzņēmumiem piedāvā arī citus pakalpojumus:
- sabiedrība *Fiducial Security Services* – pakalpojumus drošības jomā;
 - sabiedrība *Fiducial Office Solution* – pakalpojumus biroju aprīkojuma un mēbeļu tirdzniecības jomā;
 - sabiedrība *Fiducial Informatique* – pakalpojumus informātikas jomā;
 - sabiedrība *Fiducial Real Estate* – pakalpojumus saistībā ar darījumiem ar nekustamo īpašumu un tādu civiltiesisko sabiedrību pārvaldību, kas veic ieguldījumus nekustamajā īpašumā;
 - sabiedrība *Banque Fiducial* – bankas pakalpojumus un
 - sabiedrība *Fiducial Médias* nodrošina radiostacijas darbību ar apraidi valsts mērogā, kā arī reģionālos plašsaziņas līdzekļu darbību.
- 5 Revīzijas palātas Augstā padome, kas Francijā ir zvērināto revidentu profesijas regulatīvā iestāde, attiecībā pret MO ir uzsākusi soda uzlikšanas procedūru par revīzijas palātai piemērojamā tiesiskā regulējuma prasību neizpildi.
- 6 Pēc būtības MO kopš 2016. gada 3. janvāra esot pārkāpis Komerckodeksa L.822-10. pantu, tieši vai netieši veicdams komercdarbību, kas nav kvalificējama kā grāmatvedības eksperta profesijas palīgdarbība, un tādējādi tā neesot saderīga ar zvērināta revidenta funkcijām.

2. Piemērojamās tiesību normas

A. Savienības tiesības

Eiropas Parlamenta un Padomes Direktīva 2006/43/EK (2006. gada 17. maijs), ar ko paredz gada pārskatu un konsolidēto pārskatu obligātās revīzijas, kas grozīta ar Eiropas Parlamenta un Padomes 2008. gada 11. marta Direktīvu 2008/30/EK, 2013. gada 26. jūnija Direktīvu 2013/34/ES, 2014. gada 16. aprīļa Direktīvu 2014/56/ES un 2022. gada 14. decembra Direktīvu 2022/2464/ES.

- 7 Direktīvas 2. pantā “obligātā revīzija” ir definēta kā gada finanšu pārskatu vai konsolidēto finanšu pārskatu revīzija, ciktāl to paredz Savienības tiesību akti vai – attiecībā uz mazajiem uzņēmumiem – valsts tiesību akti vai ko brīvprātīgi veic pēc

mazo uzņēmumu lūguma, ja valsts tiesību aktos šāda revīzija ir paredzēta kā obligātā revīzija. Tajā ir definēti arī termini “obligātais revidents” un “revīzijas uzņēmums”, kas attiecīgi ir fiziska vai juridiska persona, kuru dalībvalsts kompetentā iestāde ir apstiprinājusi obligātās revīzijas veikšanai.

- 8 Direktīvas 5. apsvērumā ir teikts, ka ar to ir paredzēts saskaņot obligātās revīzijas prasības augstā, lai gan ne pilnīgā, līmenī un ka, ja vien šajā direktīvā nav noteikts citādi, dalībvalsts, kurā veic obligāto revīziju, var izvirzīt stingrākas prasības.
- 9 Savukārt Direktīvas 9. apsvērumā ir teikts, ka obligātajiem revidentiem ir stingri jāievēro augstākie ētikas standarti un ka līdz ar to uz revidentiem būtu jāattiecinā profesionālā ētika, kas ietver vismaz revidentu darbību [plašas] sabiedrības interesēs, viņu godprātību un objektivitāti, kā arī profesionālo kompetenci un atbildīgu rūpību.
- 10 Turklāt 2014. gada 16. aprīļa Direktīvas 2014/56/ES, ar kuru grozīta Direktīva 2006/43, pirmajā apsvērumā ir teikts, ka ir nepieciešams turpināt saskaņot Direktīvas 2006/43 noteikumus, it īpaši lai palielinātu revidentu un revīzijas uzņēmumu neatkarību un objektivitāti, veicot savus uzdevumus. Savukārt šīs direktīvas 6. un 7. apsvērumā ir arī norādīts, ka ir īpaši svarīgi stiprināt neatkarību kā būtisku obligāto revīziju elementu un ka ir jāizvairās no interešu konfliktiem.
- 11 Ņemot vērā šos principus, 2006. gada 17. maija Direktīvas 2006/43/EK, kas grozīta ar Direktīvu 2014/56, 21. un 22. pantā citastarp ir noteikts:
 - dalībvalstis nodrošina, ka uz visiem obligātajiem revidentiem un revīzijas uzņēmumiem attiecas profesionālās ētikas principi, kas ietver vismaz revidentu darbu [plašas] sabiedrības interesēs, viņu godprātību un objektivitāti, profesionālo kompetenci un atbildīgu rūpību;
 - dalībvalstis nodrošina, ka, no vienas puses, obligātās revīzijas laikā obligātais revidents vai revīzijas uzņēmums un ikviena fiziska persona ir neatkarīga no revidētās struktūras un nav saistīta ar lēmumu pieņemšanu revidētajā struktūrā, un, no otras puses, ka obligātais revidents vai revīzijas uzņēmums veic visus vajadzīgos pasākumus, lai, veicot obligāto revīziju, nodrošinātu, ka tā neatkarību neietekmē nekādi esoši vai iespējami interešu konflikti vai uzņēmējdarbības vai cita veida tiešas vai netiešas attiecības, kurās iesaistīts obligātais revidents vai revīzijas uzņēmums, tā tīkls vai jebkura cita persona, kas ir tieši vai netieši saistīta ar kontrolējošo obligāto revidentu vai revīzijas uzņēmumu;
 - obligātais revidents vai revīzijas uzņēmums neveic obligāto revīziju, ja pastāv jebkādi pašpārbaudes, savtīgu interešu vadītas pārbaudes, aizstāvības, familiaritātes vai iebiedēšanas draudi, ko radītu finanšu, privātas, darījumu, nodarbinātības vai cita veida attiecības starp, no vienas puses, pašu obligāto revidentu, revīzijas uzņēmumu, tā tīklu un ikvienu fizisko personu, kas var ietekmēt obligātās revīzijas iznākumu, un, no otras puses, revidēto struktūru, no

kā objektīva, saprātīga un informēta trešā persona, ņemot vērā piemērotos aizsardzības pasākumus, varētu secināt, ka obligātā revidenta vai revīzijas uzņēmuma neatkarība ir ietekmēta.

Eiropas Parlamenta un Padomes Regula (ES) Nr. 537/2014 (2014. gada 16. aprīlis) par īpašām prasībām attiecībā uz obligātajām revīzijām sabiedriskas nozīmes struktūrās

- 12 Regulas 5. apsvērumā ir teikts, ka ir svarīgi izveidot sīki izstrādātus noteikumus, lai nodrošinātu, ka sabiedriskas nozīmes struktūru obligāto revīziju veic obligātie revidenti un revīzijas uzņēmumi, kam piemēro stingras prasības, un ka vienotai regulējošai pieejai būtu jāuzlabo to obligāto revidentu un revīzijas uzņēmumu godprātība, neatkarība, objektivitāte, atbildība, pārredzamība un uzticamība, kas veic obligātās revīzijas šajās struktūrās, paaugstinot obligātās revīzijas kvalitāti Savienībā, tādējādi veicinot raitu iekšējā tirgus darbību, vienlaicīgi nodrošinot patērētājiem un ieguldītājiem augsta līmeņa aizsardzību. Šajā apsvērumā ir precizēts, ka šīs stingrās prasības obligātajiem revidentiem un revīzijas uzņēmumiem būtu jāpiemēro tikai tiktāl, ciktāl tie veic obligātās revīzijas sabiedriskas nozīmes struktūrās.
- 13 Regulas 1. pantā ir norādīts, ka tā ietver noteikumus par sabiedriskas nozīmes struktūru veikto obligāto revidentu un revīzijas uzņēmumu organizāciju un atlasī, lai veicinātu to neatkarību un izvairītos no interešu konfliktiem. Tās 2. pantā ir noteikts, ka šo regulu piemēro, neskarot Direktīvu 2006/43/EK. Regulas 5. pantā ir norādīti ar revīziju nesaistīti pakalpojumi, kurus obligātais revidents vai revīzijas uzņēmums, kas veic obligāto revīziju sabiedriskas nozīmes struktūrā, vai jebkurš tā tīkla dalībnieks nevar sniegt revidētajai struktūrai, tās mātesuzņēmumam vai tās kontrolētajiem uzņēmumiem, pirmkārt, laikposmā no revidējamā laikposma sākuma līdz revīzijas ziņojuma izdošanai un, otrkārt, finanšu gadā, kas ir tieši pirms minētā laikposma.

Eiropas Parlamenta un Padomes Direktīva 2006/123/EK (2006. gada 12. decembris) par pakalpojumiem iekšējā tirgū

- 14 Direktīvas 97. un 101. apsvērumā ir teikts:

“97) Šajā direktīvā ir jāparedz konkrēti noteikumi par pakalpojumu augstu kvalitāti, lai jo īpaši nodrošinātu informācijas un pārskatāmības prasību ievērošanu. Šos noteikumus vajadzētu piemērot, gan sniedzot pārrobežu pakalpojumus starp dalībvalstīm, gan gadījumos, kad dalībvalstī pakalpojumus sniedz pakalpojumu sniedzējs, kas veic uzņēmējdarbību šajā dalībvalstī, neuzliekot nevajadzīgu apgrūtinājumu MVU. Noteikumi nekādi nedrīkstētu liegt dalībvalstīm saskaņā ar šo direktīvu un citiem Kopienas tiesību aktiem piemērot citādas vai papildu kvalitātes prasības. [...]

101) Pakalpojumu saņēmējiem un jo īpaši patērētājiem ir nepieciešams un ir viņu interesēs, lai tiktu nodrošināts, ka pakalpojumu sniedzējiem ir iespēja

piedāvāt daudznozaru pakalpojumus, un lai ierobežojumi šajā sakarā tiktu samazināti tikai līdz tam, kas nepieciešams, lai nodrošinātu reglamentēto profesiju objektivitāti, neatkarību un integritāti. Tas neietekmē nedz konkrētu darbību veikšanas ierobežojumus vai aizliegumus, kuru mērķis ir nodrošināt neatkarību gadījumos, kad dalībvalsts kādam pakalpojumu sniedzējam uztic konkrētu uzdevumu, jo īpaši pilsētas attīstības jomā, nedz arī konkurences noteikumu piemērošanu.”

15 Direktīvas 25. pantā ir noteikts:

“1. Dalībvalstis nodrošina, ka pakalpojumu sniedzējiem nepiemēro prasības, kas tiem uzliek par pienākumu veikt tikai viena veida konkrētu darbību vai kas ierobežo darbību apvienošanu vai to veikšanu partnerībā ar citām darbībām.

Tomēr šādas prasības var noteikt šādiem pakalpojuma sniedzējiem:

a) reglamentēto profesiju pārstāvjiem, ciktāl tas ir attaisnojams, lai garantētu atbilstību profesionālās ētikas un rīcības noteikumiem, kas var atšķirties atkarībā no katras profesijas īpatnībām, un nepieciešams, lai nodrošinātu to neatkarību un objektivitāti;

b) sertifikācijas, akreditācijas, tehniskās uzraudzības, testēšanas vai izmēģinājuma pakalpojumu sniedzējiem, ciktāl tas ir attaisnojams, lai nodrošinātu to neatkarību un objektivitāti.

2. Ja starp 1. punkta a) un b) apakšpunktā minētajiem pakalpojumu sniedzējiem ir atļautas daudznozaru darbības, dalībvalstis nodrošina, ka:

a) tiek novērsti interešu konflikti un konkrētu darbību nesavienojamība;

b) tiek nodrošināta atsevišķām darbībām prasītā neatkarība un objektivitāte;

c) profesionālās ētikas un rīcības noteikumi dažādām darbībām ir savstarpēji savienojami, jo īpaši attiecībā uz dienesta noslēpuma jautājumiem.”

B. Valsts tiesības

Code de commerce

16 Saskaņā ar *Code de commerce* (Komerckodekss) L.822.-1. pantu revidenta funkcijas veic fiziskas personas vai revidentu sabiedrības.

17 Revidentiem piemēro dažādas ētikas normas, kas konkrēti izriet, pirmkārt, no Komerckodeksa L.822.-9.–L. 822.-16. panta un R.822.-20.–R.822.-31. panta, un, otrkārt, no *Code de déontologie de la profession de commissaire aux comptes* (Revidentu ētikas kodekss), kas ir Komerckodeksa reglamentējošās daļas pielikums.

18 Komerckodeksa L.822.–10. pantā ir noteikts:

“Revidenta funkcijas nav savienojamas:

1. ar darbībām vai pasākumiem, kas var ietekmēt tā neatkarību;

2. ar algotu darbu; tomēr revidents var pasniegt mācības saistībā ar tā profesionālo darbību vai veikt algotu darbu kā revidents vai grāmatvedības eksperts;

3. ar komercdarbību, ko tas veic tieši vai ar kādas personas starpniecību”.

19 Komerckodeksa L822-10. pants tika papildināts ar 2019. gada 22. maija likumu, kurā paredzēti divi gadījumi, kad nepiemēro aizliegumu veikt komercdarbību, un tā 3. punkts tagad ir izteikts šādi:

“3. ar komercdarbību, ko tas veic tieši vai ar kādas personas starpniecību, izņemot, pirmkārt, komercdarbību, kas ir grāmatvedības eksperta profesijas palīgdarbība un kas tiek veikta, ievērojot revidentu ētikas un neatkarības noteikumus un ar nosacījumiem, kuri izklāstīti 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 (1945. gada 19. septembra Rīkojums Nr. 45-2138, kas attiecas uz grāmatvedības ekspertu kolēģijas izveidi un kas reglamentē grāmatvedības eksperta statusu un profesiju) 22. panta trešajā daļā, un, otrkārt, ar komercdarbību, kas ir tādas sabiedrības palīgdarbība, kura veic daudznozaru darbību atbilstoši nosacījumiem, kas izklāstīti 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 (1990. gada 31. decembra Likums Nr. 90-1258 par praktizēšanu tādās brīvajās profesijās sabiedrību formā, uz kurām attiecas normatīvie tiesību vai regulatīvie akti vai kuru nosaukums ir aizsargājams objekts, un par finanšu līdzdalības sabiedrībām praktizēšanai brīvajās profesijās) 31.-5. pantā.”

20 1945. gada 19. septembra Rīkojuma Nr. 45-2138 22. pantā ir noteikts, ka grāmatvedības ekspertīzes darbība nav savienojama ar darbību vai pasākumiem, kas var ietekmēt šo darbību veicošās personas neatkarību, pēc tam uzskaitītas vairākas nesavienojami darbības veidi, tostarp tas, ka nedrīkst veikt komercdarbību vai starpniecības pasākumus, kas neatbilst profesionālajai darbībai, izņemot, ja tā tiek īstenota kā palīgdarbība un ja tā neapdraud profesionālās darbības īstenošanu vai saistīto grāmatvedības ekspertu neatkarību, un ka grāmatvedības ekspertiem ir jāievēro noteikumi, kas attiecas uz to statusu un ētiku.

21 1990. gada 31. decembra Likuma Nr. 90-1258 31.-5. pantā ir noteikts, ka sabiedrība, kas veic daudznozaru darbību un kas dibināta, lai kopīgi īstenotu darbību konkrētās brīvajās profesijās, var kā palīgdarbību veikt jebkuru

komercdarbību, ja vien likums vai noteikumi neaizliedz, ka tā tiek veikta vismaz vienā profesijā, kas norādīta kā tās pamatdarbība.

3. Lēmuma par prejudiciāla jautājuma uzdošanu pamatojums

- 22 Komerckodeksa L.822.-10. panta 3. punktā minētie darbības veidi nav definēti nevienā normatīvajā tiesību vai regulatīvajā aktā. Tiesvedības laikā MO nav apstrīdējis, ka netieši ir veicis aplūkojamo darbību, nedz arī to, ka šī komercdarbība nav kvalificējama kā grāmatvedības eksperta profesijas palīgdarbība.
- 23 Tomēr MO apgalvo, ka Komerckodeksa L.822.-10. panta 3. punkta normas varētu būt pretrunā Savienības tiesību normām un konkrētāk Direktīvas 2006/123 par pakalpojumiem iekšējā tirgū 25. pantam, jo disciplinārsodu nevar pamatot ar minētajām tiesību normām. Viņa ieskatā, Komerckodeksa L.822.-10. panta 3. punktā ietvertais aizliegums ir nesamērīgs, jo revidentu neatkarību un interešu konfliktu novēršanu varētu pietiekami nodrošināt ar citām Francijas vai Savienības normatīvajām tiesību, regulatīvajām vai ētikas normām, kuras viņš esot ievērojis, veicot attiecīgo komercdarbību.
- 24 MO atsaucas uz 2020. gada 27. februāra spriedumu Komisija/Beļģija (C-384/18, EU:C:2020:124), kurā Eiropas Savienības Tiesa ir atzinusi, ka Beļģijas Karaliste, aizliedzama grāmatveža darbības apvienošanu ar māklera, apdrošināšanas aģenta vai nekustamā īpašuma aģenta darbību vai jebkuru ar bankām vai finanšu pakalpojumiem saistītu darbību un pieļaudama, ka Grāmatvežu un nodokļu konsultantu profesionālā institūta kolēģijas aizliedz grāmatveža darbības apvienošanu ar jebkuru amatniecības vai lauksaimniecības darbību vai komercdarbību, nav izpildījusi savus pienākumus, kuri paredzēti Eiropas Parlamenta un Padomes Direktīvas 2006/123/EK (2006. gada 12. decembris) par pakalpojumiem iekšējā tirgū 25. pantā.
- 25 Minētajā spriedumā Tiesa ir noraidījusi Beļģijas Karalistes argumentāciju, ka, pirmkārt, aplūkojamais aizliegums esot samērīgs, jo attiecas tikai uz strikti identificētiem darbības veidiem, attiecībā uz kuriem tiek prezumēts, ka varētu rasties interešu konflikts, un ka, otrkārt, ņemot vērā Beļģijas tirgus struktūru, alternatīvi pasākumi nebūtu tikpat iedarbīgi, lai varētu sasniegt izvirzītos mērķus (52. punkts).
- 26 [Revīzijas palātas] Augstās padomes galvenais referents uzskata, ka šāds risinājums neesot transponējams uz MO situāciju, jo Beļģijas grāmatvežu darbība, uzdevumi un ētikas pienākumi būtiski atšķiroties no Francijas revidentu darbības, uzdevumiem un ētikas pienākumiem.
- 27 Ņemot vērā konkrētos viņiem uzticētos uzdevumus, it īpaši uzdevumu apstiprināt finanšu pārskatus, viņš uzskata, ka uz revidentu darbību attiecas ētikas normu kopums, kas it īpaši izriet no valsts tiesībām, proti, no Komerckodeksa L.822.-9.–L.822.-16. panta un R.822.-20.–R.822-31. panta un no Revidentu ētikas kodeksa.

- 28 Viņš uzskata, ka vairāki no šiem noteikumiem ir paredzēti tam, lai garantētu revidentu neatkarību un objektivitāti un novērstu interešu konfliktu, proti:
- Komerckodeksa L.822.-10. panta 1. un 2. punkts, kas paredz, ka revidenta funkcijas kopumā nav savienojamas ar darbībām vai pasākumiem, kas var ietekmēt tā neatkarību, kā arī ar algotu darbu, izņemot, ja veic algotu darbu kā revidents vai kā grāmatvedības eksperts vai pasniedz mācības;
 - šā kodeksa L.822.-11.–822.-13. pants, kuros ir noteikti dažādi aizliegumi un paredzēts īstenot aizsargpasākumus attiecībā uz revidenta un tā revidēto struktūru attiecībām, it īpaši atsaucoties uz 2014. gada 16. aprīļa Regulas (ES) Nr. 537/214 normām;
 - ētikas kodeksa 4. un 5. pants, kuros paredzēts, ka revidentam ir jābūt neatkarīgam no struktūras, kurā tas veic uzdevumu vai sniedz pakalpojumu, un jāizvairās no nonākšanas situācijā, kas varētu tikt uztverta tādējādi, ka tiek apdraudēta uzdevuma vai pakalpojuma objektīva sniegšana, 12., 18.–22. un 31.–35. pants, kuros ir ietverti vairāki noteikumi, kas paredzēti šo principu īstenošanai.
- 29 Savukārt MO uzskata, ka šie noteikumi, kas nebūt neparādrot, ka revidentiem ir nepieciešams piemērot stingrākas ētikas normas nekā tās, kas tiek piemērotas Beļģijas grāmatvežiem, konkrēti dod iespēju nodrošināt revidentu pietiekamu neatkarību un objektivitāti, tādēļ Komerckodeksa L.822.-10. panta 3. punktā ietvertais aizliegums veikt komercdarbību neesot nepieciešams šā mērķa sasniegšanai.
- 30 Turklāt MO uzskata, ja 2014. gada 16. aprīļa Regulas (ES) Nr. 537/2004 priekšmets, kas minēts tās 1. pantā, ir veicināt obligāto revidentu un revīzijas uzņēmumu neatkarību un izvairīties no interešu konfliktiem sabiedriskas nozīmes struktūru kontroles jomā, šī regula tāpat kā 2006. gada 17. maija Direktīva 2006/43/EK neparedz vispārēju aizliegumu veikt komercdarbību, bet gan tikai aizliegumu tieši vai netieši sniegt pakalpojumus, kas nav revidēto struktūru vai ar tiem saistīto uzņēmumu revīzija. MO secina, ka revidentu neatkarību un objektivitāti tādā līmenī, kādā to paredzējis Savienības likumdevējs, var sasniegt ar citiem līdzekļiem, nevis ar aizliegumu veikt komercdarbību, kā noteikts Komerckodeksa L.822.-10. panta 3. punktā.
- 31 Revīzijas palātas Augstā padome ierobežotā sastāvā vispirms uzskata, ja jebkura komercdarbība, izņemot to, kas ir ar grāmatvedības eksperta profesiju saistīta palīgdarbība, un komercdarbība, ko veic sabiedrība, kas dibināta, lai kopīgi īstenotu konkrētas brīvās profesijas, nav savienojama ar revidenta funkcijām, ar Komerckodeksa L.822.-10. pantu revidentiem faktiski piemēro prasības, kas ietvertas Direktīvas 2006/123 par pakalpojumiem iekšējā tirgū 25. panta 1. punkta pirmajā daļā.
- 32 Tādēļ rodas jautājums, vai šīs prasības ir saderīgas ar Direktīvas 2006/123 25. panta 1. punkta otrās daļas a) apakšpunktu, proti, , vai tās ir pamatotas, lai

garantētu, ka tiek ievērotas revidentu ētikas normas, un it īpaši lai garantētu to neatkarību un objektivitāti.

- 33 Šajā ziņā, pirmkārt, nav šaubu, ka Komerckodeksa L.822.-10. panta 3. punktā noteiktais aizliegums veikt konkrētu komercdarbību varētu novērst interešu konflikta situācijas un tādējādi ierobežot revidentu neatkarības un objektivitātes aizskāruma risku.
- 34 Otrkārt, šis aizliegums varētu liecināt par Direktīvas 2006/43 5. apsvērumā minēto iespēju dalībvalstij piemērot stingrākas normas, nekā noteikts šajā direktīvā.
- 35 Augstā padome ierobežotā sastāvā uzskata, ka, lai spriestu par disciplināro tiesvedību, kas uzsākta pret MO, ir nepieciešams interpretēt Direktīvas 2006/43 25. pantu. Līdz ar to tā uzdod zemāk izklāstīto pirmo prejudiciālo jautājumu.
- 36 Turklāt ar 2019. gada 22. maija likumu (skat. šā kopsavilkuma 19. punktu) ieviestie izņēmumi par to, kādos gadījumos šis aizliegums nav piemērojams, mazina ierobežojumu obligāto revidentu rīcības brīvībai dažādot savu darbību, tomēr nodrošinot to, ka šī darbība katrā ziņā ir jāveic saskaņā ar ētikas prasībām, kas piemērojamas revidentiem un citām reglamentētajām profesijām.
- 37 Revīzijas palātas Augstā padome šajā saistībā uzdod zemāk izklāstīto otro prejudiciālo jautājumu.

4. Vai iestāde ir klasificējama kā “tiesa”

- 38 Lai noteiktu, vai iesniedzējiesādei ir “tiesas” raksturiezīmes LESD 267. panta izpratnē, Tiesa ņem vērā virkni aspektu kā, piemēram, to, vai šī iestāde ir izveidota ar likumu, vai tā ir pastāvīga, vai tās pieņemtie nolēmumi ir saistoši, vai procedūra tajā notiek atbilstoši sacīkstes principam, vai tā piemēro tiesību normas, kā arī vai tā ir neatkarīga (spriedumi, 1966. gada 30. jūnijs, *Vaassen-Göbbels*, 61/65, EU:C:1966:39, un 2023. gada 26. janvāris, *NV Construct*, C-403/21, EU:C:2023:47, 39. punkts). Balstoties uz lēmumā lūgt prejudiciālu nolēmumu sniegtajiem elementiem, Tiesa pārbauda, vai to iesniegusī iestāde ir kvalificējama kā tiesa LESD 267. panta izpratnē (pavisam nesen, rīkojums, 2023. gada 7. februāris, *Konštrukta–Defence*, C-521/22, EU:C:2023:94, 24. punkts).
- 39 Revīzijas palātas Augstā palāta ierobežotā sastāvā ir izveidota, pamatojoties uz Komerckodeksa II daļas L.821.-2. pantu, ar kuru tai piešķirta kompetence uzlikt sodus, kas saskaņā ar minētā kodeksa L.824.-1. pantu revidentiem ir piemērojami par disciplināriem pārkāpumiem.
- 40 Ierobežotajā sastāvā ietilpst Augstās padomes kolēģijas loceklis, kam ir tiesneša statuss un kas ir priekšsēdētājs, un vēl četri locekļi, kurus kolēģija ir ievēlējusi.
- 41 Augstās padomes kolēģijas locekļu pilnvarojums nav atceļams, locekļiem ir jāievēro ētikas normas, kas paredzētas attiecībā uz dažādiem nesavienojamiem

darbības veidiem, savas funkcijas ir jāveic ar cieņu, godīgi un nevainojami, nekavējoties jānovērš jebkurš interešu konflikts un, īstenojot savas pilnvaras, nedrīkst saņemt vai lūgt norādījumus ne no vienas iestādes.

- 42 Procesā, kas piemērojams, skatot lietas ierobežotajā sastāvā, ieinteresētā persona tiek uzklausi galvenā referenta vadītās izmeklēšanas beigās; visos procesa posmos tā var lūgt padomdevēja palīdzību, lūgt, lai tai tiktu paziņoti pamati, tā drīkst iepazīties ar lietas materiāliem un sniegt savus apsvērumus. Pēc tam to atklātā tiesas sēdē uzklausa ierobežotais sastāvs, kas tad koleģiāli pieņem pamatotu lēmumu, kuru var pārsūdzēt Valsts padomē.
- 43 No šīs informācijas izriet, ka ierobežotais sastāvs, kas nevar rīkoties pēc savas ierosmes un kuram vienīgajam ir kompetence lemt par disciplinārlietām, kas ierosinātas pret revidentiem, lemj, piemērojot tiesību normas, atbilstoši procedūrai pēc sacīkstes principa un apstākļos, kas garantē tā neatkarību, un tātad šim sastāvam ir tiesas iezīmes minētā LESD 267. panta izpratnē.

5. Prejudiciālie jautājumi

- 44 *Haut conseil du Commissariat aux comptes* ierobežotā sastāvā aptur tiesvedību, līdz Eiropas Savienības Tiesa būs pieņēmusi nolēmumu par šādiem jautājumiem:

“1. Vai Eiropas Parlamenta un Padomes Direktīvas 2006/123/EK (2006. gada 12. decembris) par pakalpojumiem iekšējā tirgū 25. pants – ņemot vērā it īpaši normas, kas iekļautas Eiropas Parlamenta un Padomes Direktīvā 2006/43/EK (2006. gada 17. maijs), ar ko paredz gada pārskatu un konsolidēto pārskatu obligātās revīzijas, un Eiropas Parlamenta un Padomes Regulā (ES) Nr. 537/2014 (2014. gada 16. aprīlis) par īpašām prasībām attiecībā uz obligātajām revīzijām sabiedriskas nozīmes struktūrās – ir jāinterpretē tādējādi, ka tas nepieļauj, ka valsts tiesību akti aizliedz obligātajiem revidentiem un revīzijas uzņēmumiem veikt jebkuru komercdarbību neatkarīgi no tā, vai tā tiek veikta tieši vai ar kādas personas starpniecību?

2. Ja atbilde būtu apstiprinoša, vai tas tā ir arī tad, ja šajā tiesību aktā minēto aizliegumu izņēmuma kārtā nepiemēro, pirmkārt, attiecībā uz komercdarbību, kas ir ar grāmatvedības eksperta profesiju saistīta palīgdarbība un kas tiek veikta, ievērojot revidentu ētikas un neatkarības normas un ar nosacījumiem, kuri izklāstīti 1945. gada 19. septembra Rīkojuma Nr. 45-2138 22. panta trešajā daļā, un, otrkārt, attiecībā uz komercdarbību, kas ir tādā sabiedrības palīgdarbība, kura veic daudznazaru darbību atbilstoši nosacījumiem, kas izklāstīti 1990. gada 31. decembra Likuma Nr. 90-1258 31.-5. pantā?”

Parīzē 2023. gada 25. maijā

sekretārs

priekšsēdētājs