

**Zadeva C-368/23 [Fautromb]<sup>1</sup>****Povzetek predloga za sprejetje predhodne odločbe v skladu s členom 98(1)  
Poslovnika Sodišča****Datum vložitve:**

12. junij 2023

**Predložitveno sodišče:**Formation restreinte du Haut conseil du Commissariat aux comptes  
(Francija)**Datum predložitvene odločbe:**

25. maj 2023

**Tožeča stranka:**

H3C

**Tožena stranka:**

MO

**1. Dejansko stanje in postopek v glavni stvari**

- 1 MO, star 82 let, je od leta 1976 vpisan na seznam zakonitih revizorjev, od leta 1967 pa v imenik računovodskih strokovnjakov.
- 2 MO ima neposredno ali posredno prek delniške družbe Fiducial International 99,9-odstotno udeležbo v % kapitalu družbe civilnega prava Fiducial, v kateri je poslovodja. Ta družba je matična družba multidisciplinarne skupine Fiducial, ki jo je leta 1970 ustanovil MO in katere več kot 20.000 zaposlenih dela v skoraj 80 državah.
- 3 V tej skupini družba Société fiduciaire nationale de révision comptable (v nadaljevanju: družba Fidaudit) in njene hčerinske družbe opravljajo dejavnost revizije. MO osebno ni bil ne nosilec ne podpisnik nobenega pooblastila za potrjevanje računovodskih izkazov. Société fiduciaire nationale d'expertise comptable (v nadaljevanju: družba Fidexpertise) in njene hčerinske družbe

<sup>1</sup> Ime te zadeve je izmišljeno. Ne ustreza resničnemu imenu nobene od strank v postopku.

opravljajo računovodske storitve. MO ima neposredno ali posredno skoraj popolno udeležbo v kapitalu teh dveh družb, v katerih je tudi predsednik upravnega odbora in generalni direktor.

- 4 Skupina Fiducial prek svojih hčerinskih družb podjetjem ponuja še vrsto drugih storitev:
- prek družbe Fiducial Security Services storitve na področju varovanja;
  - prek družbe Fiducial Office Solutions storitve na področju prodaje pisarniških potrebščin in pohištva;
  - prek družbe Fiducial Informatique storitve na področju zagotavljanja informacijskih storitev;
  - prek družbe Fiducial Real Estate storitve na področju trgovanja z nepremičninami in upravljanja nepremičninskih investicijskih družb civilnega prava;
  - prek družbe Banque Fiducial storitve v bančnem sektorju ter
  - prek družbe Fiducial Médias, ki upravlja radijsko postajo z nacionalno pokritostjo in regionalne medije.
- 5 Haut conseil du commissariat aux comptes (visoki svet za obvezno revizijo), ki je regulativni organ za poklic zakonitega revizorja v Franciji, je zoper MO začel postopek za sankcioniranje zaradi nespoštovanja predpisov o obvezni reviziji.
- 6 MO naj bi od 3. januarja 2016 v bistvu kršil člen L. 822-10 Code de commerce (trgovinski zakonik), ker neposredno ali posredno opravlja poslovne dejavnosti, ki jih ni mogoče opredeliti kot postranske dejavnosti za poklic računovodskega strokovnjaka in zato niso združljive z nalogami zakonitega revizorja.

## **2. Pravni okvir**

### **A. *Pravo Unije***

*Direktiva 2006/43/ES Evropskega parlamenta in Sveta z dne 17. maja 2006 o obveznih revizijah za letne in konsolidirane računovodske izkaze, kakor je bila spremenjena z direktivami 2008/30/ES Evropskega parlamenta in Sveta z dne 11. marca 2008, 2013/34/EU z dne 26. junija 2013, 2014/56/EU z dne 16. aprila 2014 in (EU) 2022/2464 z dne 14. decembra 2022.*

- 7 V členu 2 te direktive je obvezna revizija opredeljena kot revizija letnih in konsolidiranih računovodskih izkazov, če jo zahtevata zakonodaja Unije ali nacionalna zakonodaja v zvezi z malimi podjetji ali če se prostovoljno opravi na zahtevo malih podjetij, kadar je taka revizija v nacionalni zakonodaji opredeljena

kot obvezna revizija. Nadalje sta zakoniti revizor in revizijsko podjetje opredeljena kot fizična oziroma pravna oseba, ki ima dovoljenje pristojnega organa države članice za opravljanje obveznih revizij.

- 8 V uvodni izjavi 5 te direktive je navedeno, da je cilj te direktive doseči visoko raven, čeprav ne popolno, harmonizacije zahtev za obvezne revizije in da država članica, ki zahteva obvezno revizijo, lahko določi strožje zahteve, razen če je v tej direktivi določeno drugače.
- 9 V uvodni izjavi 9 je nadalje navedeno, da bi se morali zakoniti revizorji držati najvišjih etičnih standardov ter da bi morali delovati v skladu s poklicno etiko, ki pokriva vsaj njihovo funkcijo zastopanja javnega interesa, neoporečnost in nepristranskost, strokovno usposobljenost in primerno skrbnost.
- 10 Poleg tega je v Direktivi 2014/56/EU z dne 16. aprila 2014 o spremembi Direktive 2006/43/ES v uvodni izjavi 1 navedeno, da se je izkazalo, da je treba nadalje harmonizirati pravila, opredeljena v Direktivi 2006/43, da se povečata med drugim neodvisnost in nepristranskost zakonitih revizorjev in revizijskih podjetij pri izvajanju njihovih nalog. V uvodnih izjavah 6 in 7 te direktive je navedeno, da je zlasti pomembno zagotoviti večjo neodvisnost, ki je bistveni element izvajanja obveznih revizij, in da se je treba izogibati nasprotjem interesov.
- 11 Za izvajanje teh načel člena 21 in 22 Direktive 2006/43/ES z dne 17. maja 2006, kakor sta bila spremenjena z Direktivo 2014/56, med drugim določata:
  - da države članice zagotovijo, da so vsi zakoniti revizorji in revizijska podjetja zavezani načelom poklicne etike, ki pokrivajo vsaj njihovo delovanje v javnem interesu, njihovo neoporečnost in nepristranskost ter njihovo strokovno usposobljenost in potrebno skrbnost;
  - da države članice zagotovijo, prvič, da sta zakoniti revizor ali revizijsko podjetje pri opravljanju obvezne revizije neodvisna od revidiranega subjekta in nista vključena v sprejemanje odločitev revidiranega subjekta, ter, drugič, da zakoniti revizor ali revizijsko podjetje sprejmeta vse razumne ukrepe za zagotovitev, da pri opravljanju obvezne revizije na njuno neodvisnost ne vpliva nobeno obstoječe ali morebitno nasprotje interesov, noben poslovni odnos ali drug neposreden ali posreden odnos, ki vključuje njiju, njuno mrežo ali vsako osebo, ki je z njima neposredno ali posredno povezana zaradi nadzora;
  - da zakoniti revizor ali revizijsko podjetje obvezne revizije ne izvedeta, če obstaja kakršna koli nevarnost glede samopregledovanja, koristoljubja, zagovorništva, domačnosti ali ustrahovanja, ki nastane zaradi finančnih, osebnih ali poslovnih odnosov oziroma delovnih ali drugačnih razmerij med njima, njunim omrežjem in katero koli fizično osebo, ki bi lahko vplivala na rezultat obvezne revizije, na eni strani ter revidiranim subjektom na drugi strani, zaradi česar bi lahko nepristranska, razumna in obveščena tretja stran ob upoštevanju uporabljenih zaščitnih ukrepov sklepala, da je ogrožena neodvisnost zakonitega revizorja ali revizijskega podjetja.

*Uredba (EU) št. 537/2014 Evropskega parlamenta in Sveta z dne 16. aprila 2014 o posebnih zahtevah v zvezi z obvezno revizijo subjektov javnega interesa*

- 12 V uvodni izjavi 5 Uredbe je navedeno, da je treba določiti podrobna pravila za zagotovitev, da obvezne revizije subjektov javnega interesa izvajajo zakoniti revizorji in revizijska podjetja v skladu s strogimi zahtevami, ter da bi morali s skupnim regulativnim pristopom izboljšati integriteto, neodvisnost, nepristranskost, odgovornost, preglednost in zanesljivost zakonitih revizorjev teh subjektov, kar bi prispevalo h kakovosti obveznih revizij v Uniji in k nemotenemu delovanju notranjega trga, in hkrati zagotovilo visoko raven zaščite potrošnikov in vlagateljev. V tej uvodni izjavi je pojasnjeno, da bi bilo treba te stroge zahteve uporabljati za zakonite revizorje in revizijska podjetja samo, kadar izvajajo obvezno revizijo subjektov javnega interesa.
- 13 V členu 1 Uredbe je navedeno, da so v njej določena pravila o organizaciji in izbiri zakonitih revizorjev in revizijskih podjetij s strani subjektov javnega interesa, da se spodbujata njihova neodvisnost in izogibanje nasprotjem interesov. V členu 2 je dodano, da se ta uredba uporablja brez poseganja v Direktivo 2006/43/ES. V členu 5 so nato opredeljene nerevizijske storitve, ki jih zakoniti revizor ali revizijsko podjetje, ki opravljata obvezno revizijo subjekta javnega interesa, ali kateri koli član njune mreže ne smejo opravljati za ta subjekt, njegovo nadrejeno podjetje ali odvisna podjetja med začetkom revidiranega obdobja in izdajo revizijskega poročila ter v poslovnem letu, ki je neposredno pred tem obdobjem.

*Direktiva 2006/123/ES Evropskega parlamenta in Sveta z dne 12. decembra 2006 o storitvah na notranjem trgu*

- 14 V uvodnih izjavah 97 in 101 Direktive je navedeno:

*„(97) V tej direktivi je treba zagotoviti nekatere določbe, ki bodo zagotavljale visoko kakovost storitev in zlasti zahteve v zvezi z informacijami in preglednostjo. Te določbe bi se morale uporabljati v primerih čezmejnega opravljanja storitev med državami članicami in v primerih storitev, ki jih v državi članici opravlja ponudnik s sedežem v tej državi članici, pri čemer njihova uporaba naj ne bi predstavljala nepotrebnih obremenitev za MSP. V nobenem primeru pa ta pravila ne bi smela preprečevati državam članicam, da v skladu s to uredbo in drugo zakonodajo Skupnosti ne bi uporabljale dodatnih ali različnih zahtev za kakovost. [...]*

*(101) Nujno in v interesu prejemnikov, zlasti potrošnikov, je zagotoviti, da imajo ponudniki možnost ponuditi multidisciplinarne dejavnosti in da se omejitve v zvezi s tem uvedejo zgolj zaradi zagotavljanja nepristranskosti, neodvisnosti in integritete reguliranih poklicev. To ne vpliva na omejitve ali prepovedi izvajanja določenih dejavnosti, ki imajo za cilj zagotavljanje neodvisnosti v primerih, ko država članica ponudniku storitve zaupa posebno nalogo, zlasti*

*na področju mestnega razvoja, prav tako pa ne sme vplivati na uporabo predpisov o konkurenci.“*

15 Člen 25 določa:

*„1. Države članice zagotovijo, da za ponudnike ne veljajo zahteve, ki jih zavezujejo k izključnemu opravljanju določene dejavnosti ali omejujejo skupno opravljanje dejavnosti ali partnerstvo.*

*Takšne zahteve pa lahko veljajo za naslednje ponudnike:*

*(a) za regulirane poklice, če so te zahteve upravičene za zagotavljanje skladnosti s predpisi, ki urejajo poklicno etiko in ravnanje, in potrebne za zagotavljanje njihove neodvisnosti in nepristranskosti;*

*(b) za ponudnike storitev na področju certificiranja, akreditacije, tehničnega nadzora, preverjanja ali preskušanja, če so te zahteve upravičene za zagotavljanje njihove neodvisnosti in nepristranskosti.*

*2. Če so multidisciplinarne dejavnosti med ponudniki iz točk (a) in (b) odstavka 1 dovoljene, države članice zagotovijo:*

*(a) preprečevanje nasprotja interesov in nezdržljivosti nekaterih dejavnosti;*

*(b) zagotovitev neodvisnosti in nepristranskosti, ki ju zahtevajo nekatere dejavnosti;*

*(c) da so predpisi, ki urejajo poklicno etiko in ravnanje za različne dejavnosti, med seboj združljivi, zlasti glede poslovne skrivnosti.“*

## **B. Nacionalno pravo**

*Trgovinski zakonik*

16 V skladu s členom L. 822-1 trgovinskega zakonika naloge zakonitega revizorja opravljajo fizične osebe ali družbe zakonitih revizorjev.

17 Za zakonite revizorje veljajo različna pravila poklicne etike, ki izhajajo zlasti iz členov od L. 822-9 do L. 822-16 in od R. 822-20 do R. 822-31 trgovinskega zakonika ter iz Code de déontologie de la profession de commissaire aux comptes (kodeks poklicne etike za poklic zakonitega revizorja), ki je priložen regulativnemu delu trgovinskega zakonika.

18 Člen L. 822-10 trgovinskega zakonika določa:

*„Naloge zakonitega revizorja so nezdržljive:*

*(1) s katero koli dejavnostjo ali dejanjem, ki bi lahko vplivalo na njegovo neodvisnost;*

*(2) s katero koli plačano zaposlitvijo, lahko pa zakoniti revizor nudi storitve poučevanja v povezavi s svojim poklicem ali opravlja plačano delo pri zakonitem revizorju ali računovodskem strokovnjaku;*

*(3) s katero koli poslovno dejavnostjo, ne glede na to, ali se izvaja neposredno ali prek posrednika.“*

- 19 Člen L. 822-10 trgovinskega zakonika je bil dopolnjen z zakonom z dne 22. maja 2019, ki odtlej določa dve izjemi od prepovedi opravljanja poslovnih dejavnosti, pri čemer se točka 3 zdaj glasi:

*„(3) s katero koli poslovno dejavnostjo, ne glede na to, ali se izvaja neposredno ali prek posrednika, razen, prvič, s poslovnimi dejavnostmi, ki so postranske dejavnosti za poklic računovodskega strokovnjaka ter se izvajajo v skladu s predpisi, ki urejajo poklicno etiko in ravnanje ter neodvisnost zakonitih revizorjev, ter pod pogoji iz člena 22, tretji odstavek, 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 (uredba št. 45-2138 z dne 19. septembra 1945 o ustanovitvi zbornice računovodskih strokovnjakov ter ureditvi naziva in poklica računovodskega strokovnjaka), ter, drugič, s postranskimi poslovnimi dejavnostmi, ki jih multidisciplinarna družba opravlja pod pogoji iz člena 31-5 loi n° 90-1258 du 31 décembre 1990 relative à l'exercice sous forme de sociétés des professions libérales soumises à un statut législatif ou réglementaire ou dont le titre est protégé et aux sociétés de participations financières de professions libérales (zakon št. 90-1258 z dne 31. decembra 1990 o opravljanju svobodnih poklicev, ki so regulirani z zakonom ali drugim predpisom ali katerih naziv je zaščiten, v pravni obliki družbe in o finančnih holdinških družbah svobodnih poklicev).“*

- 20 Člen 22 sklepa št. 45-2138 z dne 19. septembra 1945 določa, da je dejavnost računovodskega strokovnjaka nezdružljiva s katerim koli poklicem ali dejanjem, ki bi lahko vplivalo na neodvisnost osebe, ki ga opravlja, nato pa so našteve različne nezdružljivosti, med katerimi sta opravljanje katere koli poslovne dejavnosti ali posredništva, razen tistih, ki jih zajema opravljanje poklica, razen če se opravlja kot postranska dejavnost in ne ogroža opravljanja poklica ali neodvisnosti računovodskih strokovnjakov družbenikov ter njihovega spoštovanja pravil, neločljivo povezanih z njihovim statusom in poklicno etiko.

- 21 Člen 31-5 zakona št. 90-1258 z dne 31. decembra 1990 določa, da lahko multidisciplinarna družba, ustanovljena za skupno opravljanje nekaterih svobodnih poklicev, kot postransko dejavnost opravlja vse poslovne dejavnosti, ki niso z zakonom ali odlokom prepovedane vsaj enemu od poklicev, ki spadajo v njeno dejavnost.

### **3. Obrazložitev predloga za sprejetje predhodne odločbe**

- 22 Poslovne dejavnosti, ki jih zajema člen L. 822-10(3) trgovinskega zakonika, niso opredeljene v nobenem zakonu ali drugem predpisu. MO v postopku ni zanikal, da je posredno opravljal zadevne dejavnosti in da so bile to poslovne dejavnosti, ki jih ni mogoče opredeliti kot postranske dejavnosti za poklic računovodskega strokovnjaka.
- 23 Vendar pa MO trdi, da so določbe točke 3 člena L. 822-10 trgovinskega zakonika v nasprotju s pravom Evropske unije, natančneje s členom 25 Direktive 2006/123 o storitvah na notranjem trgu, tako da naj te določbe ne bi mogle biti podlaga za disciplinski ukrep. Po njegovem mnenju je prepoved, ki jo določa člen L. 822-10(3) trgovinskega zakonika, nesorazmerna, saj je neodvisnost zakonitih revizorjev in preprečevanje nasprotja interesov v zadostni meri zagotovljena z drugimi pravnimi, regulativnimi in etičnimi določbami francoske zakonodaje in prava Evropske unije, ki jih sam upošteva pri opravljanju zadevnih poslovnih dejavnosti.
- 24 MO se sklicuje na sodbo z dne 27. februarja 2020, Komisija/Belgija (C-384/18, EU:C:2020:124), v kateri je Sodišče Evropske unije navedlo, da Kraljevina Belgija s tem, da je prepovedala skupno opravljanje dejavnosti računovodje ter dejavnosti zavarovalnega posrednika ali zavarovalnega zastopnika in nepremičninskega posrednika ter vseh bančnih dejavnosti ali finančnih storitev, in s tem, da je zbornicam Institut professionnel des comptables et fiscalistes agréés omogočila, da prepovejo skupno opravljanje dejavnosti računovodje ter vseh obrtnih, kmetijskih in trgovskih dejavnosti, ni izpolnila obveznosti, ki so ji naložene zlasti s členom 25 Direktive 2006/123/ES Evropskega parlamenta in Sveta z dne 12. decembra 2006 o storitvah na notranjem trgu.
- 25 V tej sodbi je Sodišče zavrnilo trditev Kraljevine Belgije, da je, prvič, zadevna prepoved sorazmerna, ker se nanaša le na natančno opredeljene dejavnosti, pri katerih se domneva, da bi lahko prišlo do nasprotja interesov, in da, drugič, alternativni ukrepi glede na strukturo belgijskega trga ne bi bili tako učinkoviti za doseganje zelenih ciljev (točka 52).
- 26 Splošni poročevalec visokega sveta meni, da te rešitve ni mogoče uporabiti v primeru MO, saj se dejavnost, naloge in etične obveznosti belgijskih računovodij in francoskih zakonitih revizorjev bistveno razlikujejo.
- 27 Zaradi posebne narave nalog, ki so jim zaupane, zlasti njihove naloge potrjevanja računovodskih izkazov, splošni poročevalec namreč meni, da za dejavnosti zakonitih revizorjev velja vrsta pravil poklicne etike, ki v nacionalni zakonodaji izhajajo zlasti iz členov od L. 822-9 do L. 822-16 in od R. 822-20 do R. 822-31 trgovinskega zakonika ter iz kodeksa poklicne etike za poklic zakonitega revizorja.
- 28 Po njegovem mnenju je namen več teh določb zlasti zagotoviti neodvisnost in nepristranskost zakonitega revizorja ter preprečiti nasprotja interesov, in sicer:

- člen L. 822-10(1) in (2) trgovinskega zakonika, ki določa splošno nezdržljivost nalog zakonitega revizorja s katero koli dejavnostjo ali dejanjem, ki bi lahko vplivalo na njegovo neodvisnost, in s katero koli plačano zaposlitvijo, razen če se opravlja pri zakonitem revizorju ali računovodskem strokovnjaku ali za namene poučevanja;
  - členi od L. 822-11 do L. 822-13 navedenega zakonika, v katerih so opredeljene različne prepovedi in predpisano izvajanje zaščitnih ukrepov v zvezi z odnosi med zakonitim revizorjem in subjekti, ki jih nadzoruje, zlasti s sklicevanjem na določbe Uredbe (EU) št. 537/2014 z dne 16. aprila 2014;
  - člena 4 in 5 kodeksa poklicne etike, v skladu s katerima mora biti zakoniti revizor neodvisen od subjekta, za katerega opravlja posel ali storitev, in se ne sme postaviti v položaj, za katerega bi se lahko štelo, da ogroža nepristransko izvajanje tega posla ali storitve, ter členi 12, od 18 do 22 in od 31 do 35, ki vsebujejo različne določbe, katerih namen je zagotavljati izvajanje teh načel.
- 29 Po drugi strani pa MO trdi, da lahko te določbe, ki še zdaleč ne ponazarjajo potrebe, da se zakonitim revizorjem naložijo strožji etični standardi od tistih, ki veljajo za belgijske računovodje, v zadostni meri zagotavljajo neodvisnost in nepristranskost zakonitih revizorjev, tako da naj prepoved poslovnih dejavnosti iz člena L. 822-10(3) trgovinskega zakonika ne bi bila potrebna za doseg tega cilja.
- 30 Poleg tega MO navaja, da čeprav sta predmet urejanja Uredbe (EU) št. 537/2014 z dne 16. aprila 2014, opredeljen v členu 1 Uredbe, spodbujanje neodvisnosti zakonitih revizorjev in revizijskih podjetij ter izogibanje nasprotjem interesov pri reviziji subjektov javnega interesa, ta uredba tako kot Direktiva 2006/43/ES z dne 17. maja 2006 ne določa splošne prepovedi opravljanja poslovnih dejavnosti, temveč le prepoved neposrednega ali posrednega opravljanja nerevizorijskih storitev za revidirane subjekte ali z njimi povezana podjetja. MO na podlagi tega sklepa, da je mogoče raven neodvisnosti in nepristranskosti, ki jo evropski zakonodajalec pričakuje od zakonitih revizorjev, doseči z drugimi sredstvi, ne pa s prepovedjo opravljanja poslovnih dejavnosti, kot jo določa člen L. 822-10(3) trgovinskega zakonika.
- 31 Formation restreinte du Haut conseil du Commissariat aux comptes (ožja sestava visokega sveta za obvezno revizijo, Francija) najprej meni, da člen L. 822-10(3) trgovinskega zakonika s tem, da določa, da z nalogami zakonitega revizorja niso združljive vse poslovne dejavnosti, razen poslovnih dejavnosti, ki so postranske dejavnosti za poklic računovodskega strokovnjaka, in poslovne dejavnosti, ki jih kot postransko dejavnost opravlja družba, ustanovljena za skupno opravljanje nekaterih svobodnih poklicev, za zakonite revizorje dejansko določa zahteve, kot so tiste iz člena 25(1), prvi odstavek, Direktive 2006/123 o storitvah na notranjem trgu.
- 32 Zato se postavlja vprašanje, ali so te zahteve dopustne v skladu s členom 25(1), drugi pododstavek, točka (a), Direktive 2006/123, tako da je treba ugotoviti, ali so

te zahteve upravičene za zagotavljanje skladnosti s predpisi, ki urejajo poklicno etiko in ravnanje zakonitih revizorjev, in zlasti za zagotavljanje njihove neodvisnosti in nepristranskosti.

- 33 V zvezi s tem, prvič, ni dvoma, da prepoved opravljanja poslovnih dejavnosti, določena v členu L. 822-10(3) trgovinskega zakonika, lahko preprečuje primere nasprotja interesov ter posledično omejuje tveganje ogrožanja neodvisnosti in nepristranskosti zakonitih revizorjev.
- 34 Drugič, ta prepoved bi lahko izhajala iz možnosti, ki jo imajo države članice v skladu z uvodno izjavo 5 Direktive 2006/43, da uvedejo strožje standarde od tistih, ki jih določa ta direktiva.
- 35 Po mnenju ožje sestave je treba za odločanje o disciplinskem postopku zoper MO razložiti člen 25 Direktive 2006/43. V zvezi s tem bo predložila prvo vprašanje za predhodno odločanje, ki je navedeno v nadaljevanju.
- 36 Poleg tega izjeme od te prepovedi, uvedene z zakonom z dne 22. maja 2019 (glej točko 19 tega povzetka), omejujejo poseganje v svobodo zakonitih revizorjev, da razvejijo svoje dejavnosti, hkrati pa zagotavljajo, da za te dejavnosti vsekakor veljajo zahteve glede poklicne etike, naložene računovodskim strokovnjakom ali drugim reguliranim poklicem.
- 37 Formation restreinte du Haut conseil du Commissariat aux comptes (ožja sestava visokega sveta za obvezno revizijo) bo v zvezi s tem predložila drugo vprašanje za predhodno odločanje, navedeno v nadaljevanju.

#### **4. Status „sodišča“**

- 38 Sodišče pri presoji, ali je predložitveni organ „sodišče“ v smislu člena 267 PDEU, upošteva skupek elementov, kot so zakonska podlaga tega organa, njegova stalnost, obvezna narava njegove sodne pristojnosti, kontradiktornost postopka, njegova uporaba pravnih pravil in njegova neodvisnost (sodbi z dne 30. junija 1966, Vaassen-Göbbels, 61/65, EU:C:1966:39, in z dne 26. januarja 2023, NV Construct, C-403/21, EU:C:2023:47, točka 39). Sodišče na podlagi elementov iz predložitvene odločbe preveri, ali je mogoče predložitveni organ opredeliti kot sodišče v smislu člena 267 PDEU (nazadnje sklep z dne 7. februarja 2023, Konstrukta – Defence, C-521/22, EU:C:2023:94, točka 24).
- 39 Formation restreinte du Haut conseil du Commissariat aux comptes (ožja sestava visokega sveta za obvezno revizijo) je ustanovljena na podlagi člena L. 821-2, II, trgovinskega zakonika, ki ji podeljuje pristojnost za izrekanje sankcij, ki se lahko zakonitim revizorjem v skladu s členom L. 824-1 tega zakonika naložijo zaradi disciplinske kršitve.

- 40 Ožjo sestavo sestavljajo sodnik s splošnega sodišča, član kolegija Haut conseil (visoki svet), ki ji tudi predseduje, in štirje drugi člani, ki jih kolegij izvoli izmed svojih članov.
- 41 Mandata članov kolegija Haut conseil (visoki svet) ni mogoče preklicati, prav tako zanje veljajo predpisi poklicne etike, ki določajo različne nezdržljivosti ter v skladu s katerimi morajo člani kolegija svoje naloge opravljati dostojanstveno, vestno in pošteno, takoj preprečiti morebitno nasprotje interesov ter pri opravljanju svojih nalog ne smejo sprejemati ali zahtevati navodil od nobenega organa.
- 42 V postopku, ki se uporablja pred ožjo sestavo, se zainteresirana oseba zasliši ob koncu preiskave, ki jo vodi splošni poročevalec, v vseh fazah postopka ji lahko pomaga svetovalec, prav tako je obveščena o očitkih ter lahko vpogleda v spis in predloži pripombe. Nato jo na javni obravnavi zasliši ožja sestava, ki razpravlja in nato izda obrazložen sklep, zoper katerega se je mogoče pritožiti pri Conseil d'État (državni svet, Francija).
- 43 Iz teh elementov izhaja, da ožja sestava, ki ne more ukrepati po uradni dolžnosti in ki je edina pristojna za odločanje o disciplinskih postopkih zoper zakonite revizorje, odloči na podlagi pravnih pravil, v skladu s kontradiktornim postopkom in pod pogoji, ki zagotavljajo njeno neodvisnost, tako da ima ta sestava naravo sodišča v smislu zgoraj navedenega člena 267 PDEU.

## **5. Vprašanja za predhodno odločanje**

- 44 Formation restreinte du Haut conseil du Commissariat aux comptes (ožja sestava visokega sveta za obvezno revizijo) prekinja postopek, dokler Sodišče Evropske unije ne odloči o naslednjih vprašanjih:

*„1. Ali je treba člen 25 Direktive 2006/123/ES Evropskega parlamenta in Sveta z dne 12. decembra 2006 o storitvah na notranjem trgu ob upoštevanju zlasti določb Direktive 2006/43/ES Evropskega parlamenta in Sveta z dne 17. maja 2006 o obveznih revizijah za letne in konsolidirane računovodske izkaze ter Uredbe (EU) št. 537/2014 Evropskega parlamenta in Sveta z dne 16. aprila 2014 o posebnih zahtevah v zvezi z obvezno revizijo subjektov javnega interesa razlagati tako, da nasprotuje temu, da je z nacionalno zakonodajo zakonitim revizorjem in revizijskim podjetjem prepovedano opravljanje katere koli poslovne dejavnosti, ne glede na to, ali se izvaja neposredno ali prek posrednika?*

*2. Če je odgovor pritrdilen, ali enako velja, če so v tej zakonodaji s področja uporabe te prepovedi izjemoma izključene na eni strani poslovne dejavnosti, ki so postranske dejavnosti za poklic računovodskega strokovnjaka ter se opravljajo v skladu s pravili poklicne etike in neodvisnosti zakonitih revizorjev in pod pogoji iz člena 22, tretji odstavek, uredbe št. 45-2138 z dne 19. septembra 1945, in na drugi strani postranske poslovne dejavnosti, ki jih*

*multidisciplinarna družba opravlja pod pogoji iz člena 31-5 zakona št. 90-1258 z dne 31. decembra 1990? "*

V Parizu, 25. maja 2023

Sekretar

Predsednik

DELOVNI DOKUMENT