



Zbirka odločb sodne prakse

SKLEPNI PREDLOGI GENERALNEGA PRAVOBRANILCA
MANUELA CAMPOSA SÁNCHEZ-BORDONE,
predstavljeni 13. junija 2024¹

Zadeva C-368/23 [Fautromb]ⁱ

**Haut conseil du commissariat aux comptes
proti
MO**

(Predlog za sprejetje predhodne odločbe, ki ga je vložila Formation restreinte du Haut conseil du Commissariat aux comptes (ožja sestava visokega sveta za obvezno revizijo, Francija))

„Predhodno odločanje – Člen 267 PDEU – Pojem nacionalnega sodišča – Merila – Svoboda opravljanja storitev – Direktiva 2006/43 – Člena 22 in 52 – Uredba (EU) št. 537/2014 – Člen 5(1) in (2) – Direktiva 2006/123/ES – Člen 25 – Multidisciplinarne dejavnosti – Nacionalna zakonodaja, ki zakonitim revizorjem prepoveduje opravljanje poslovnih dejavnosti, razen postranskih dejavnosti za poklic računovodskega strokovnjaka – Povezava med Direktivo 2006/43 in Uredbo št. 537/2014 z Direktivo 2006/123 – Člen 3 Direktive 2006/123 – Nasprotje z drugimi določbami prava Unije – Člena 49 PDEU in 56 PDEU – Nujni razlogi v javnem interesu – Sorazmernost“

1. Haut conseil du commissariat aux comptes (visoki svet za obvezno revizijo, Francija, v nadaljevanju: H3C) je bil v času dejanskega stanja, na katerega se nanaša ta predlog za sprejetje predhodne odločbe,² javni organ za nadzor zakonitih revizorjev v Franciji.

2. Ožja sestava H3C se mora odločiti, ali naj zakonitemu revizorju, ki je obdolžen opravljanja dejavnosti, ki so po nacionalnem pravu nezdružljive z njegovim statusom, izreče globo in prepove opravljanje poklica.

¹ Jezik izvirnika: španščina.

ⁱ Ime zadeve je izmišljeno. Ne ustreza resničnemu imenu nobene od strank v postopku.

² S 1. januarjem 2024 ga je na podlagi Ordonnance n° 2023-1142 du 6 décembre 2023 relative à la publication et à la certification d'informations en matière de durabilité et aux obligations environnementales, sociales et de gouvernement d'entreprise des sociétés commerciales (odredba št. 2023-114 z dne 6. decembra 2023 o objavi in potrjevanju informacij o trajnosti ter okoljskih, socialnih in upravljaljskih obveznostih gospodarskih družb) (JORF št. 0283 z dne 7. decembra 2023, besedilo št. 19) nadomestil Haute autorité de l'audit (visoki organ za revizijo, Francija).

3. Ožja sestava H3C je pred sprejetjem odločitve Sodišču predložila dvome o združljivosti francoske zakonodaje, ki zakonitim revizorjem prepoveduje opravljanje poslovnih dejavnosti, razen če so to postranske dejavnosti za poklic računovodskega strokovnjaka, s pravom Unije. V ta namen prosi za razlago Direktive 2006/123/ES,³ Direktive 2006/43/ES⁴ in Uredbe (EU) št. 537/2014⁵.

4. Predlog za sprejetje predhodne odločbe je dopusten, če Sodišče sprejme, da ožja sestava H3C opravlja sodno funkcijo v smislu člena 267 PDEU, kar francoska vlada izpodbija. Kakor bom pojasnil v nadaljevanju, se strinjam z mnenjem te vlade, da Sodišče tega ne bi smelo sprejeti.

I. Pravni okvir

A. Pravo unije

1. Direktiva 2006/123

5. Člen 3, naslovljen „Razmerje z drugimi določbami prava Skupnosti“, določa:

„1. V primeru nasprotij med določbami te direktive in drugimi akti Skupnosti, ki urejajo posebne vidike začetka opravljanja in opravljanja storitvene dejavnosti na posebnih področjih ali za posebne poklice, imajo prednost določbe drugih aktov Skupnosti, ki se uporabljajo na teh posebnih področjih ali za te posebne poklice. [...]“

6. Člen 25, naslovljen „Multidisciplinarne dejavnosti“, 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;

[...]“

2. Direktiva 2006/43

7. Člen 22, naslovljen „Neodvisnost in nepristranskost“, vsebuje pravila, z izpolnjevanjem katerih morajo države članice v bistvu zagotoviti, da so zakoniti revizorji ali revizijska podjetja neodvisni od revidiranega subjekta, nimajo finančnih interesov v tem subjektu ali z njim povezanih subjektih in se izogibajo navzkrižju interesov z njimi.

³ Direktiva Evropskega parlamenta in Sveta z dne 12. decembra 2006 o storitvah na notranjem trgu (UL 2006, L 376, str. 36).

⁴ Direktiva Evropskega parlamenta in Sveta z dne 17. maja 2006 o obveznih revizijah za letne in konsolidirane računovodske izkaze, spremembi direktiv Sveta 78/660/EGS in 83/349/EGS ter razveljavitvi Direktive Sveta 84/253/EGS (UL 2006, L 157, str. 87), kakor je bila spremenjena z Direktivo 2014/56/EU Evropskega parlamenta in Sveta z dne 16. aprila 2014 (UL 2014, L 158, str. 196).

⁵ Uredba Evropskega parlamenta in Sveta z dne 16. aprila 2014 o posebnih zahtevah v zvezi z obvezno revizijo subjektov javnega interesa in razveljavitvi Sklepa Komisije 2005/909/ES (UL 2014, L 158, str. 77).

8. Člen 52, naslovljen „Najmanjša uskladitev“, določa:

„Države članice, ki zahtevajo obvezno revizijo, lahko določijo strožje zahteve, razen če besedilo te direktive navaja drugače.“

3. Uredba št. 537/2014

9. Člen 5, naslovljen „Prepoved opravljanja nerevizijskih storitev“, določa:

„1. Zakoniti revizor ali revizijsko podjetje, ki izvaja obvezno revizijo subjekta javnega interesa ali kateri koli član mreže, ki ji zakoniti revizor ali revizijsko podjetje pripada, ne sme neposredno ali posredno opravljati nobenih prepovedanih nerevizijskih storitev za revidirani subjekt, njegovo nadrejeno podjetje ali odvisna podjetja v Uniji:

- (a) v obdobju med začetkom revidiranega obdobja in izdajo revizijskega poročila, in
- (b) v poslovnem letu, ki je neposredno pred obdobjem iz točke (a), v povezavi s storitvami, navedenimi v točki (e) drugega pododstavka.

Za namene tega člena prepovedane nerevizijske storitve pomenijo:

[...]

2. Države članice lahko prepovejo storitve, ki niso navedene v odstavku 1, kadar menijo, da te storitve pomenijo nevarnost za neodvisnost [...]

[...]“

B. Francosko pravo

1. *Code de commerce* (trgovinski zakonik)

a) *Ureditev H3C, ki se uporablja ratione temporis*

10. Člen L. 821-1, odstavek I, določa, da H3C med drugim opravlja naloge vpisa revizorjev, sprejema pravila v zvezi s poklicno etiko revizorjev, notranjim nadzorom kakovosti in opravljanjem poklica, spremlja izpolnjevanje obveznosti revizorjev na tem področju ter izreka kazni.

11. Člen L. 821-2, odstavek II, določa, da H3C o sankcijah odloča v ožji sestavi.

12. V skladu s členom L. 821-3-1 ima H3C službo, pristojno za izvajanje preiskav pred začetkom postopkov za izrek sankcij. To službo vodi *rapporteur général* (splošni poročevalec).

13. Člen L. 824-4 določa, da predsednik H3C splošnemu poročevalcu predloži vsa dejstva, ki bi lahko upravičila začetek postopka za izrek sankcij. Splošni poročevalec lahko začne postopek tudi na podlagi poročil o kršitvah, ki so naslovljena nanj.

b) Nezdržljive dejavnosti revizorjev

14. Člen L. 822-10 je v različici, ki je veljala pred zakonom št. 2019-486 z dne 22. maja 2019,⁶ določal, da so naloge revizorja nezdržljive:

- (1) s katero koli dejavnostjo ali dejanjem, ki bi lahko vplivala(-o) na njegovo neodvisnost;
- (2) s katero koli plačano zaposlitvijo; vendar lahko revizor nudi storitve poučevanja v povezavi s svojim poklicem ali opravlja plačano delo pri revizorju ali računovodskem strokovnjaku;
- (3) s katero koli poslovno dejavnostjo, ne glede na to, ali se izvaja neposredno ali prek posrednika.“

15. Z zakonom št. 2019-486 sta bili uvedeni dve izjemi od tretjenavedene določbe o nezdržljivih dejavnostih. Naloge revizorja so zdaj združljive 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 revizorjev, ter pod pogoji iz člena 22, tretji odstavek, ordonnance n° 45-2138 du 19 septembre 1945;⁷ ter
- s postranskimi poslovnimi dejavnostmi, ki jih „multidisciplinarna družba“ opravlja pod pogoji iz člena 31-5 loi n° 90-1258⁸.

2. Ordonnance n° 45-2138

16. Člen 22 določa:

„Naloge revizorja so nezdržljive s katerim koli poklicem ali dejanjem, ki bi lahko vplival(-o) na neodvisnost osebe, ki ga opravlja, zlasti

[...]

z opravljanjem 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 [...]“.

⁶ Loi n° 2019-486 du 22 mai 2019 relative à la croissance et la transformation des entreprises (zakon št. 2019-486 z dne 22. maja 2019 o rasti in preoblikovanju podjetij) (JORF št. 0119 z dne 23. maja 2019, besedilo št. 2). V nadaljevanju: zakon št. 2019-486.

⁷ 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 (odredba št. 45-2138 z dne 19. septembra 1945 o ustanovitvi zbornice računovodskih strokovnjakov ter ureditvi naziva in poklica računovodskega strokovnjaka) (JORF št. 0222 z dne 21. septembra 1945, str. 5938). V nadaljevanju: odredba št. 45-2138.

⁸ 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. V nadaljevanju: zakon št. 90-1258) (JORF št. 0004 z dne 15. januarja 1991, str. 216). Člen 31-5 tega zakona, ki spada pod naslov o družbah, ustanovljenih za skupno opravljanje nekaterih svobodnih poklicev, določa, da lahko „družba kot postransko dejavnost opravlja vse poslovne dejavnosti, ki niso z zakonom ali odlokom prepovedane vsaj enemu od poklicev, ki spadajo v njeno dejavnost“.

II. Dejansko stanje, spor in vprašanja za predhodno odločanje

17. MO je revizor od leta 1976. Vpisan je tudi v imenik zbornice računovodskih strokovnjakov, in sicer od leta 1967.

18. MO ima neposredno ali posredno prek delniške družbe Fiducial International v lasti 99,9 % kapitala družbe civilnega prava Fiducial (družba Fiducial SC), katere poslovodja je. Ta družba je matična družba multidisciplinarne skupine Fiducial, ki jo je MO ustanovil leta 1970.⁹

19. Predsednica H3C je 3. januarja 2022 splošnega poročevalca obvestila o vrsti dejstev, ki bi lahko pomenila, da MO opravlja poslovne dejavnosti, ki niso združljive z nalogami revizorja. Splošni poročevalec je istega dne začel preiskavo o neizpolnjevanju obveznosti MO v zvezi z izvajanjem revizij računovodskih izkazov.

20. Zoper osebo MO je bil 13. oktobra 2022 formalno uveden postopek za izrek sankcije.

21. Ožja sestava H3C mora odločiti, ali je MO od 3. januarja 2016 kršil člen L. 822-10, točka 3, trgovskega zakonika. MO naj bi to kršitev storil s tem, da je neposredno ali posredno prek družb Fiducial SC in Fiducial International opravljal poslovne dejavnosti, ki niso postranske dejavnosti za poklic računovodskega strokovnjaka in zato niso združljive z nalogami zakonitega revizorja.¹⁰

22. Splošni poročevalec je na seji 13. aprila 2023 pozval, naj se MO izbriše iz registra revizorjev, naj se mu naloži denarna kazen v višini 250.000 EUR in naj se odredi, da se ta sklep na stroške zadevne osebe objavi v ekonomskem ali finančnem dnevniku.

23. Na isti seji je zastopnik osebe MO zanjo predlagal oprostitev, ker naj bi bil člen L. 822-10, točka 3, trgovskega zakonika v nasprotju s pravom Unije. Natančneje, s členom 25 Direktive 2006/123.

24. Ožja sestava H3C dvomi, ali je prepoved opravljanja poslovnih dejavnosti, ki velja za zakonite revizorje, združljiva s členom 25 Direktive 2006/123 v povezavi z drugimi določbami prava Unije.

25. Če povzamem, ožja sestava H3C meni:

- da lahko taka prepoved preprečuje položaje navzkrižja interesov in s tem omejuje tveganja za poseganje v neodvisnost in nepristranskost revizorjev;
- da se je, kar zadeva prepoved, mogoče opreti na možnost držav članic, da določijo strožja pravila od tistih, ki so izrecno določena v Direktivi 2006/43;

⁹ V skladu s predložitveno odločbo (točke od 3 do 7) opravlja skupina Fiducial prek družb, ki jo sestavljajo, številne dejavnosti: (i) prek družbe Société fiduciaire nationale de révision comptable (v nadaljevanju: družba Fidaudit) opravlja dejavnost revizije; (ii) prek družbe Société fiduciaire nationale d'expertise comptable (v nadaljevanju: družba Fidexpertise) razvija dejavnost računovodskega izvedenstva; (iii) prek družbe Fiducial Security Services deluje na področju varovanja; (iv) prek družbe Fiducial Office Solutions deluje na področju prodaje pisarniških potrebščin in pohištva; (v) prek družbe Fiducial Informatique deluje na področju zagotavljanja informacijskih storitev; (vi) prek družbe Fiducial Real Estate deluje na področju trgovanja z nepremičninami in upravljanja nepremičninskih investicijskih družb civilnega prava; (vii) prek družbe Banque Fiducial deluje v bančnem sektorju; (viii) prek družbe Fiducial Médias upravlja radijsko postajo z nacionalno pokritostjo in regionalne medije.

¹⁰ Točka 11 predložitvene odločbe. Med njimi so bili zagotavljanje storitev varovanja, prodaja pisarniških potrebščin in pohištva, dejavnost nepremičninskega posrednika in upravljanje družb civilnega prava, ki so se ukvarjale z naložbami v nepremičnine, bančne dejavnosti ter sodelovanje v medijskem sektorju. Opravljanje storitev informacijske tehnologije prek družbe Fiducial Informática mu ni bilo očitano, ker se je implicitno štel za postransko dejavnost za dejavnost računovodskega izvedenstva, ki se je izvajala prek družbe Fidexpertise.

- da je z izjemami od te prepovedi (ki zakonitim revizorjem dovoljujejo opravljanje poslovnih dejavnosti, ki so postranske za poklic računovodskega strokovnjaka, ali poslovnih dejavnosti, ki jih kot postransko dejavnost opravlja družba, ustanovljena za skupno opravljanje nekaterih svobodnih poklicev) poseg v svobodo revizorjev, da diverzificirajo svoje dejavnosti, omejen. Obenem je z njimi določeno, da za te dovoljene dejavnosti veljajo nekatera pravila poklicne etike, ki jih morajo izpolnjevati računovodski strokovnjaki ali drugi regulirani poklici¹¹.

26. V teh okoliščinah je ožja sestava H3C Sodišču predložila ti vprašanji za predhodno odločanje:

- „1. Ali je treba člen 25 Direktive [2006/123] ob upoštevanju zlasti določb Direktive [2006/43] ter Uredbe [št. 537/2014] 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 [odredbe št. 45-2138], 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?“

III. Postopek pred Sodiščem

27. Predlog za sprejetje predhodne odločbe je na Sodišče prispel 12. junija 2023.

28. Pisna stališča so predložili MO, belgijska in francoska vlada ter Evropska komisija. Vsi razen belgijske vlade so se udeležili obravnave 9. aprila 2024.

IV. Presoja

A. Dopustnost predloga za sprejetje predhodne odločbe

29. Francoska vlada meni, da predlog za sprejetje predhodne odločbe ni dopusten, saj ožja sestava H3C ni sodišče, ki bi bilo v skladu s členom 267 PDEU pristojno za predložitev vprašanj za predhodno odločanje Sodišču.

30. Njen ugovor temelji na sodbi CityRail¹², v njegovem okviru pa v bistvu trdi, da:

- je H3C neodvisen upravni organ, kar je, kot je poudarjeno v sodbi CityRail (točka 45), poleg tradicionalnih meril¹³, na katera se sklicuje predložitveni organ, še posebej pomembno pri presoji, ali so njegove odločitve sodne narave. H3C „se je skliceval na [merila

¹¹ Gre za poklice iz člena 31-3 zakona št. 90-1258.

¹² Sodba z dne 3. maja 2022 (C-453/20, EU:C:2022:341, v nadaljevanju: sodba CityRail). Ta sodba sledi ozki usmeritvi iz sodb z dne 21. januarja 2020, Banco de Santander (C-274/14, EU:C:2020:17), in z dne 16. septembra 2020, Anesco in drugi (C-462/19, EU:C:2020:715, v nadaljevanju: sodba Anesco in drugi), ki sta se nanašali na neodvisni regulativni in nadzorni organ za različne gospodarske sektorje.

¹³ Merila iz sodbe z dne 30. junija 1966, Vaassen-Göbbels (61/65, EU:C:1966:39) (v nadaljevanju: merila Vaassen-Göbbels).

Vaassen-Göbbels], ne da bi preučil zakaj naj bi v primeru odločbe, ki jo mora sprejeti, šlo za sodno odločbo v smislu sodne prakse Sodišča“. ¹⁴

- V sistemu javnega nadzora revizij H3C ravna v skladu z Direktivo 2006/43, katere člen 30d določa, da se je zoper njegove odločitve mogoče pritožiti. V Franciji je za obravnavo pritožb zoper odločitve H3C z neomejeno pristojnostjo na prvi in zadnji stopnji pristojen Conseil d'État (državni svet, Francija). Ta dejavnik kaže na upravno naravo teh odločitev (sodba CityRail, točka 62).
- Sankcije, ki jih nalaga H3C, so upravne sankcije, ki jih po definiciji ne nalagajo sodni organi. Ožja sestava H3C ne nadzira zakonitosti predhodno sprejete odločitve, temveč prvič sprejme stališče v okviru upravnega postopka za izrek sankcije.
- Notranja organizacijska ureditev H3C izhaja iz ustavnih zahtev, s katerimi so preiskovalne funkcije ločene od funkcij izreka sankcij. Ustreza cilju zagotavljanja pravice do obrambe in kontradiktornosti postopka za izrek sankcij. Odločitev, ki jo ob koncu tega postopka sprejme ožja sestava H3C, se pripiše H3C „kot instituciji“.

31. Menim, da je treba ugovoru francoske vlade ugoditi. V podporo svojemu mnenju se moram neizogibno sklicevati tako na ugotovitve, ki sem jih predstavil v sklepnih predlogih v zadevi CityRail, ¹⁵ kot na sodbo, izdano v njej.

1. Predlogi za sprejetje predhodne odločbe in neodvisni nadzorni organi

32. Metodologija, ki se običajno uporablja za določitev, ali je predlog za sprejetje predhodne odločbe vložilo sodišče v smislu člena 267 PDEU, je preverjanje meril Vaassen-Göbbels.

33. Vendar so merila Vaassen-Göbbels (predvsem merilo neodvisnosti organa) ob uporabi kategorij iz člena 267 PDEU za neodvisne regulativne in nadzorne organe drugotnega pomena. Izpolnjevanje teh meril ne zadostuje za to, da bi se ti organi šteli za sodišča. ¹⁶

34. V zvezi s tem je treba preveriti, ali ti neodvisni organi ob upoštevanju posebne narave njihovih nalog v določenem kontekstu odločajo v okviru postopka, ki bo pripeljal do izdaje sodne odločbe. ¹⁷

35. Sodišče je tako razsodilo: „To preverjanje je še posebej pomembno v primeru upravnih organov, katerih neodvisnost je neposredna posledica zahtev na podlagi prava Unije, ki jim podeljuje pristojnosti za sektorski nadzor in nadzor nad trgi. Čeprav ti organi lahko izpolnjujejo merila [...] Vaassen-Göbbels [...], je opravljanje sektorskega nadzora in nadzora nad trgi v bistvu upravne narave [...], saj gre za izvajanje pristojnosti, ki nimajo nič skupnega s pristojnostmi sodišč“. ¹⁸

¹⁴ Pisna stališča francoske vlade, točka 35.

¹⁵ C-453/20, EU:C:2021:1018.

¹⁶ Sodba CityRail (točka 46): „nacionalni organ, tudi če glede njegove zakonske podlage, njegove stalnosti, kontradiktornosti postopka, njegove uporabe pravnih pravil in njegove neodvisnosti ni dvoma, [lahko] Sodišču predloži predlog za sprejetje predhodne odločbe le, če v okviru zadeve, o kateri odloča, opravlja sodne funkcije“.

¹⁷ Sklep z dne 14. novembra 2013, MF 7 (C-49/13, EU:C:2013:767, točka 16): „[N]acionalnega organa ni mogoče šteti za ‚sodišče‘ v smislu člena 267 PDEU v okoliščinah, v katerih odloča v okviru izvajanja nesodnih funkcij, kot so upravne funkcije“.

¹⁸ Sodba CityRail (točka 45).

36. Člen L. 821-1 trgovinskega zakonika opredeljuje H3C kot neodvisen javni organ. Francoska vlada, ki ugotavlja, da je ta neodvisnost neposredna posledica zahtev prava Unije,¹⁹ poudarja, da ima H3C upravne, in ne sodnih pristojnosti.

2. Naloge neodvisnih organov v zvezi s sankcioniranjem

37. Člen 32(4) Direktive 2006/43 se nanaša na številne naloge nacionalnih regulativnih organov na področju revizije računovodskih izkazov. Gre za vrsto značilnih upravnih nalog, ki tvorijo *posebni kontekst*, v katerem ti organi izvajajo svoja pooblastila.²⁰

38. Med temi nalogami pa, kar je upoštevno za obravnavano zadevo, izstopa naloga, ki jim je bila dodeljena z Direktivo 2006/43 v poglavju VII, naslovljenem „Preiskave in sankcije“. Z njenim členom 30a so nacionalnim organom podeljena pooblastila za sankcioniranje, pri čemer je poudarjeno, da gre za „upravne [...] sankcije“, kar je ponovljeno v členu 30c.

39. H3C ima pooblastila za upravno sankcioniranje na področju revizije. Ta značilnost že od vsega začetka „kaže na to, da je [njegova narava] upravna in ne sodna“.²¹

40. Na obravnavi je potekala razprava o tem, ali je treba sodno prakso, ki izhaja iz sodbe CityRail, razumeti tako, da se uporablja samo za regulativne naloge neodvisnih organov ali pa zajema tudi njihove naloge sankcioniranja.²² Menim, da ni nobenega razloga za zmanjšanje področja uporabe te sodbe, zlasti ker je dodelitev pooblastil za sankcioniranje neodvisnim organom v mnogih primerih ključen instrument za izvajanje njihovih nalog.

3. Postopek za izrek sankcije

41. Indic, da organ opravlja funkcije, ki niso sodne, temveč upravne, je tudi to, da „je pristojen začeti postopke po uradni dolžnosti oziroma naložiti sankcije, prav tako po uradni dolžnosti, na področjih iz svoje pristojnosti“.²³

42. H3C namreč v primerih, kot je obravnavani, ukrepa po uradni dolžnosti, brez predhodnega poročila o kršitvi,²⁴ potem ko predsednica odredi začetek postopka. Končna faza postopka za izrek sankcije res vključuje ožjo sestavo, vendar je ta sestava še vedno le eden od organov, iz katerih je sestavljen sam H3C. Kot poudarja francoska vlada, se odločitve njegovih notranjih organov pripišejo H3C. H3C torej ni organ, ki bi imel status *tretje osebe* v odnosu do svoje ožje sestave, niti obratno.

¹⁹ Točka 34 njenega pisnega stališča, ki se sklicuje na člen 32 Direktive 2006/43.

²⁰ Sodba CityRail (točka 63).

²¹ Sodba Anesco in drugi (točka 44).

²² Komisija, ki se ni opredelila do dopustnosti predloga za sprejetje predhodne odločbe (navedla je le argumente za in proti), je poudarila, da je Sodišče v primerih sankcij, izrečenih nekaterim strokovnjakom, priznalo sodno naravo predložitvenih organov. Menim, da te sodne prakse ni mogoče prenesti na obravnavano zadevo, v kateri upravno sankcijo naloži javna institucija, kot je H3C (in ne poklicna zbornica).

²³ Sodba CityRail (točka 48). Dejstvo, da je organ pooblaščen za ukrepanje po uradni dolžnosti, „kaže na to, da ni ‚sodišče‘, ampak ima lastnosti upravnega organa“ (sklep z dne 14. novembra 2013, MF 7 (C-49/13, EU:C:2013:767, točka 18), in sodba Anesco in drugi (točka 44)).

²⁴ Glej točki 19 in 20 teh sklepnih predlogov. Iz opisa dejanskega stanja je razvidno, da ni bilo prijavitelja kršitve in da je predsednica H3C sprožila preiskavo po uradni dolžnosti. Splošni poročevalec je začel postopek, za odločanje pa je pristojna ožja sestava H3C. Vsi, ki sodelujejo v postopku, so torej del samega H3C.

43. Res je, da je za začetek postopka pristojen splošni poročevalec. Vendar tudi če postopka ne vodi oseba, odgovorna za končno odločitev, je H3C tisti, ki na koncu prevzame vse naloge, čeprav ločeno ali razdeljeno med različne enote svoje organizacijske strukture.

44. Struktura upravnega postopka, ki je bil uporabljen v tej zadevi, kaže, da ne gre za *spor* med strankama v pravem pomenu besede, temveč za preiskovalni postopek proti osebi MO. Ožja sestava H3C ne opravlja funkcije nadzora nad predhodno odločitvijo, temveč zavzame stališče in prvič odloči v okviru izvajanja pooblastil za sankcioniranje.²⁵

45. Kar zadeva ločitev preiskovalnih funkcij od funkcij odločanja na področju sankcij, je logično, da je organ, ki mora odločiti, ločen od organa, pristojnega za preiskovanje dejstev in pripis kršitve. Francoska vlada poudarja, kot sem že navedel, da ta ločitev ustreza ustavnim zahtevam.²⁶

46. Zato ločitev dejavnosti preiskovanja in odločanja v okviru postopka v glavni stvari ni element, ki bi kazal na opravljanje sodnih funkcij.

47. Odločitev, ki jo na koncu postopka sprejme ožja sestava H3C, za razliko od sodnih odločb v nobenem primeru nima učinka pravnomočnosti.

48. Francoska vlada je na obravnavi poudarila, da lahko organ, ki je izrekel sankcijo, sprejeti ukrep z odstopanjem od splošnega pravila naknadno razveljavi, česar pri sodnih odločbah ni.²⁷ Vendar je obramba MO tej možnosti nasprotovala.

4. Pravna sredstva zoper odločbe neodvisnega organa

49. Sodišče je kot „upravno“ opredelilo dejavnost organov, katerih naloga ni nadzor zakonitosti odločbe, temveč to, da se kot prvi izrečejo *o pritožbi stranke*, in zoper odločbe katerih je mogoče vložiti pravno sredstvo pred sodiščem.²⁸

50. Poleg tega je navedlo, da:

- je okoliščina, da morajo države članice zagotoviti, „da so odločitve regulatornega organa lahko predmet sodnega nadzora, [...] indic upravne narave takih odločitev“;²⁹
- je „takšno sodelovanje Urada v postopku s tožbo, v katerem se izpodbija njegova odločba, indic, da pri sprejetju navedene odločbe Urad nima statusa tretje osebe v razmerju do obstoječih interesov“.³⁰

²⁵ Ožja sestava poudarja procesna jamstva, ki jih upošteva pri naložitvi sankcij. Vendar pri ugotavljanju, ali je funkcija, ki jo opravlja, sodna ali ne, ni treba analizirati meril v zvezi s sestavo organa, jamstvom nepristranskosti ali pravico zadevne osebe do sodelovanja v postopku. Ta merila veljajo tudi za izvajanje nalog sankcioniranja katerega koli upravnega organa.

²⁶ Točka 58 njenega pisnega stališča, ki se sklicuje na sodbo Conseil d'État (državni svet) z dne 15. oktobra 2021, Société Mazars in drugi, 451835, (FR:CE:2021:451835.20211015).

²⁷ Francoska vlada je v podporo svoji trditvi navedla člen L. 243-4 Code des relations entre le public et l'administration (zakonik o odnosih med javnostjo in upravo): „ukrep sankcioniranja, ki ga sprejme uprava, se lahko kadar koli prekliče“.

²⁸ Sodba CityRail (točka 51, z obsežnim navajanjem sodne prakse). Poševni tisk dodajam, da bi poudaril, da to *a fortiori* velja, če je bil postopek, ki je privedel do prve odločbe, uveden brez predhodne pritožbe oziroma poročila o kršitvi.

²⁹ Sodba CityRail (točka 62).

³⁰ Sodba CityRail (točka 69).

51. Predložitveni organ v svojem predlogu za sprejetje predhodne odločbe ni upošteval pomena sistema pravnih sredstev zoper njegove odločbe. Iz stališč francoske vlade pa, nasprotno, izhaja, da je v skladu s členom 30d Direktive 2006/43³¹ zoper odločbo ožje sestave H3C mogoče vložiti pravno sredstvo pri Conseil d'État (državni svet).

52. Conseil d'État (državni svet) pri odločanju o tem pravnem sredstvu z neomejeno pristojnostjo v celoti opravi dejanski in pravni nadzor nad odločitvijo, ki jo je sprejela ožja sestava H3C, ki ga francoska vlada opredeljuje kot „upravni organ“³².

53. Ta podvrženost sodnemu nadzoru pomeni, da odločba o naložitvi sankcije H3C „ne more imeti lastnosti sodne odločbe, zlasti pravnomočnosti“.³³ Nasprotno, lahko privede do sodnega postopka, v katerem je H3C tožena stranka.³⁴ Znova je ta dejavnik „indic, da pri sprejetju navedene odločbe Urad nima statusa tretje osebe v razmerju do obstoječih interesov“.³⁵

54. Prav med poznejšim posredovanjem dejanskega sodišča (Conseil d'État (državni svet)) lahko zadnjenavedeno, če meni, da je to potrebno, predloži zadevo Sodišču, da bi izrazilo svoje dvome o razlagi prava Unije.³⁶

55. Torej ni nevarnosti, da bi v zvezi s to razlago nastala *pravna praznina*. Z vidika enotne razlage prava Unije „je zaradi obstoja te sodne poti mogoče zagotoviti učinkovitost postopka za predhodno odločanje, določenega v členu 267 PDEU“.³⁷

5. Vmesni predlog

56. Iz vseh dejavnikov, ki sem jih pravkar predstavil, je razvidno, da ožja sestava H3C ne opravlja sodne funkcije, kadar revizorju izreče upravno sankcijo. Iz tega razloga tudi ni pooblaščen za uporabo mehanizma iz člena 267 PDEU. Njen predlog za sprejetje predhodne odločbe torej ni dopusten.

57. Za primer, da se Sodišče s tem ne bi strinjalo, bom vseeno analiziral vsebino tega predloga.

³¹ Člen 30e Direktive 2006/43 zadevni osebi priznava pravico do učinkovitega pravnega sredstva *pred sodiščem* zoper odločitev ali ukrep v zvezi z njo.

³² Točki 50 in 51 pisnega stališča francoske vlade.

³³ Sodba Anesco in drugi (točka 48).

³⁴ Točka 54 pisnega stališča francoske vlade. MO je na obravnavi poudaril, da lahko predsednik H3C pri Conseil d'État (državni svet) izpodbija tudi odločitve ožje sestave, za katere meni, da so nepravilne. Ta možnost ustreza namenu preverjanja upravnega delovanja, pri čemer se upošteva neodvisnost ožje sestave od drugih organov H3C. Vendar menim, da s tem druge trditve o upravni in ne sodni naravi odločbe o naložitvi sankcije niso ovržene. H3C kot institucija ne glede na svoj procesni položaj nastopa kot stranka v sodnem postopku.

³⁵ Sodba CityRail (točki 62 in 69).

³⁶ V zadevi, v kateri je bila izdana sodba z dne 5. aprila 2011, Société fiduciaire nationale d'expertise comptable (C-119/09, EU:C:2011:208), je Conseil d'État (državni svet) vložil predlog za sprejetje predhodne odločbe v zvezi z drugo prepovedjo, naloženo francoskim računovodskim strokovnjakom. Nato je bilo obravnavano vprašanje, ali je prepoved „akvizicije“ v nasprotju s členom 24 Direktive 2006/123.

³⁷ Sodba z dne 31. januarja 2013, Belov (C-394/11, EU:C:2013:48, točka 52).

B. Vsebinska presoja

1. Uvodni preudarki

58. Prvo vprašanje za predhodno odločanje se nanaša na nacionalno zakonodajo, ki zakonitim revizorjem in revizijskim podjetjem prepoveduje opravljanje katere koli poslovne dejavnosti. Predložitveni organ želi izvedeti, ali je ta zakonodaja v nasprotju s členom 25 Direktive 2006/123, „ob upoštevanju zlasti določb Direktive [2006/43] ter Uredbe [št. 537/2014]“, ki jih ne navede natančno.

59. Drugo vprašanje za predhodno odločanje je postavljeno za primer, da je odgovor na prvo vprašanje pritrdilen. V tem primeru želi predložitveni organ izvedeti, ali bi bil odgovor drugačen, če nacionalna zakonodaja dopušča nekatere izjeme od nezdržljivosti (poslovne dejavnosti, ki so postranske za poklic računovodskega strokovnjaka ali ki jih opravlja multidisciplinarna družba).

60. Najprej je treba pojasniti časovno zaporedje notranjih pravil, saj so se dejanja, ki se očitajo MO, zgodila med 3. januarjem 2016 in datumom začetka preiskave, to je 3. januarjem 2022. V tem obdobju sta si v zvezi s členom L. 822-10, točka 3, trgovinskega zakonika sledili dve različni pravni ureditvi:

- Od 3. januarja 2016 do začetka veljavnosti zakona št. 2019-486 je bilo revizorjem popolnoma prepovedano, da bi sami ali prek posrednika opravljali kakršno koli poslovno dejavnost.
- Z začetkom veljavnosti zakona št. 2019-486 je bila ta prepoved omiljena in dovoljeni sta dve izjemi, ki sem ju že navedel.³⁸

61. Vprašanji ustrezata sklicevanjem na zakonodajo, ki se uporablja v enem oziroma drugem podobdobju.

62. Z drugega vidika in v zvezi z drugim vprašanjem za predhodno odločanje ni jasno, zakaj bi bilo treba v razpravo vključiti izjemo, ki se nanaša na „postranske poslovne dejavnosti, ki jih multidisciplinarna družba opravlja pod pogoji iz člena 31-5 zakona št. 90-1258 [...]“. Tako kot francoska vlada³⁹ menim, da glede na dejanja, ki se očitajo MO, ta točka morda ni upoštevana za obravnavano zadevo.

63. Tu namreč ne gre za vprašanje, ali lahko revizijska družba v svojo skupino vključi druge strokovnjake in hkrati opravlja druge dejavnosti, ki niso revizijske.⁴⁰ Vprašanje, ki se postavlja v tem sporu, je le, ali lahko revizor, ki je fizična oseba, prek družb, katerih kapital ima v lasti ali v katerih ima delež, opravlja druge poslovne dejavnosti.

64. Zato se bom v zvezi z drugim vprašanjem osredotočil na izjemo, ki se nanaša na „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, [odredbe št. 45-2138]“.

³⁸ Točka 15 teh sklepnih predlogov.

³⁹ Točka 122 njenega pisnega stališča.

⁴⁰ Sodišče je v sodbi z dne 29. julija 2019, Komisija/Avstrija (Gradbeni inženirji, patentni zastopniki in veterinarji) (C-209/18, EU:C:2019:632), obravnavalo omejitve multidisciplinarnih dejavnosti, ki velja za družbe gradbenih inženirjev in patentnih zastopnikov.

2. Določbe prava Unije, ki se uporabljajo

65. Dvomi predložitvenega organa se nanašajo na razlago člena 25 Direktive 2006/123 ob upoštevanju Direktive 2006/43 (ki ureja dejavnost zakonitih revizorjev v Uniji) in Uredbe št. 537/2014 (ki se uporablja le za revizije subjektov javnega interesa).⁴¹

66. V skladu s členom 3(1) Direktive 2006/123⁴² bi v primeru „nasprotij“ med njo in Direktivo 2006/43 ali Uredbo št. 537/2014 imela prednost uporaba zadnjenavedenih, torej bi *lex specialis* imel prednost pred *lex generalis*.

67. Člen 25 Direktive 2006/123, ki se nanaša na multidisciplinarne dejavnosti, vsebuje splošno načelo, ki je omiljeno z več izjemami:

- splošno načelo (prvi pododstavek odstavka 1) je, da „za ponudnike ne veljajo zahteve, ki jih zavezujejo k izključnemu opravljanju določene dejavnosti“, ali zahteve, ki „omejujejo skupno opravljanje dejavnosti ali partnerstvo“.
- Izjema (drugi pododstavek odstavka 1), ki je upoštevana za obravnavano zadevo, se nanaša na regulirane poklice, vključno z zakonitimi revizorji. Ureditev, ki se nanaša nanje, ni nujno v skladu s splošnim načelom, to je s svobodo izvajanja multidisciplinarnih dejavnosti: (a) če je to upravičeno, da se zagotovi izpolnjevanje pravil poklicne etike, ki so neločljivo povezana s posebno naravo posameznega poklica, ter (b) če je to potrebno za zagotavljanje neodvisnosti in nepristranskosti oseb, ki opravljajo ta poklic.⁴³

68. Kar zadeva Direktivo 2006/43 (zlasti po njeni spremembi z Direktivo 2014/56) in Uredbo št. 537/2014, je cilj obeh instrumentov zagotoviti, da zakoniti revizorji spoštujejo stroge etične standarde, kar zadeva njihovo integriteto, neodvisnost in nepristranskost.⁴⁴ Cilj Direktive 2014/56 je bil, „da bi se z nadaljnjo harmonizacijo med drugim povečala neodvisnost zakonitih revizorjev pri izvajanju njihovih nalog“.⁴⁵

69. V skladu s členom 52 Direktive 2006/43 lahko „[d]ržave članice, ki zahtevajo obvezno revizijo, [...] določijo strožje zahteve, razen če besedilo te direktive navaja drugače“. V skladu s členom 5(2) Uredbe 537/2014 lahko države članice zakonitim revizorjem subjektov javnega interesa prepovejo opravljanje drugih nerevizijskih storitev (za revidirani subjekt), če bi te lahko ogrozile načelo neodvisnosti.

⁴¹ Iz predložitvene odločbe je razvidno, da so imele družba Fidaudit (v kateri je 98 % kapitala neposredno ali posredno v lasti MO) in njene hčerinske družbe štiri naloge revidiranja subjektov javnega interesa. Ker Direktiva 2006/43 ni zajemala revizij subjektov javnega interesa, je bila sprejeta Uredba št. 537/2014 (hkrati z Direktivo 2014/56). Člen 2(2) Uredbe št. 537/2014 določa, da „se uporablja brez poseganja v Direktivo 2006/43[...]“.

⁴² Naveden v točki 5 teh sklepnih predlogov.

⁴³ V skladu z uvodno izjavo 101 Direktive 2006/123 je „[...] v interesu prejemnikov, zlasti potrošnikov, [...] 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“.

⁴⁴ Glej sodbo z dne 24. marca 2021, A (C-950/19, EU:C:2021:230, točka 39), v zvezi z Direktivo 2006/43. Isti cilj je izražen v uvodnih izjavah in členih Uredbe št. 537/2014.

⁴⁵ Prav tam (točka 40). V sklepnih predlogih, predstavljenih v tej zadevi (C-950/19, EU:C:2020:1019), točke od 36 do 42, sem poudaril, da je neodvisnost revizorjev skrb, ki jo je zakonodajalec Unije formalno izrazil in ki je postopoma dobivala osrednjo vlogo vse do sedanje ureditve, uvedene z Direktivo 2014/56.

70. Člen 25 Direktive 2006/123 vsebuje stično točko s členom 22 Direktive 2006/43, naslovljenim „Neodvisnost in nepristranskost“, in členom 5 Uredbe št. 537/2014, naslovljenim „Prepoved opravljanja nerevizijskih storitev“, in sicer zagotavljanje neodvisnosti revizorja, za zaščito katere so določene nezdružljivosti in prepovedi.

71. Vendar tako kot Komisija⁴⁶ menim, da v obravnavani zadevi strogo gledano ne gre za nasprotje med uporabo ene ali drugih določb prava Unije, zaradi katerega se na podlagi pravila specialnosti iz člena 3(1) Direktive 2006/123 ta direktiva ne bi uporabljala. Gre prej za dopolnjujoč odnos.

72. Odgovoriti je treba torej na vprašanje, ali je francoska zakonodaja v delu, v katerem revizorjem prepoveduje opravljanje poslovnih dejavnosti, skladna z izjemo iz člena 25(1), drugi pododstavek, točka (a), Direktive 2006/123, pa tudi z določbami, ki so bile uvedene z Direktivo 2006/43 in Uredbo št. 537/2014, da bi se zagotovila neodvisnost in nepristranskost teh strokovnjakov.

3. Skupni odgovor na obe vprašanji za predhodno odločanje

73. Člen 52 Direktive 2006/43 in člen 5(2) Uredbe št. 537/2014 državam članicam omogočata, da presežejo omejitve iz člena 22 Direktive 2006/43 in člena 5(1) Uredbe št. 537/2014.

74. Države članice lahko torej za zakonite revizorje določijo strožje omejitve. Tako je v francoskem pravu.

75. Vendar ta možnost ni brezpogojna. Države članice morajo spoštovati določbe Pogodbe DEU v zvezi s svobodo ustanavljanja in svobodo opravljanja storitev iz člena 49 oziroma 56 PDEU.⁴⁷

76. V skladu z uvodnima izjavama 2 in 5 Direktive 2006/123 je njen namen prav odprava omejitev svobode ustanavljanja in prostega pretoka storitev med državami članicami. Ker ti cilji, iz katerih izhaja ureditev, uvedena z Direktivo 2006/123, sovpadajo s cilji iz členov 49 in 56 PDEU, se ni treba sklicevati na primarno pravo in zadoščajo določbe navedene direktive.

77. Čeprav v obravnavani zadevi ni čezmejnih elementov, bi lahko zahteve, določene s sporno ureditvijo, odvrčale zakonite revizorje iz drugih držav članic od ustanavljanja ali opravljanja storitev v Franciji.⁴⁸ Pravilo države članice, ki revizorjem prepoveduje opravljanje drugih poslovnih dejavnosti, lahko samo po sebi negativno vpliva na prost pretok revizorjev iz drugih držav članic.⁴⁹

78. Omejitve temeljnih svoboščin se lahko štejejo za upravičene, če temeljijo na nujnih razlogih v javnem interesu, in, če je tako, če ne presegajo tega, kar je nujno za uresničitev zastavljenih ciljev.⁵⁰

⁴⁶ Točka 22 njenega pisnega stališča.

⁴⁷ Nacionalno pravilo lahko hkrati ovira dve svoboščini: glej sodbo z dne 28. januarja 2016, Laezza (C-375/14, EU:C:2016:60, točka 24).

⁴⁸ Glej po analogiji sodbo z dne 27. februarja 2020, Komisija/Belgija (Računovodje) (C-384/18, EU:C:2020:124, točka 76).

⁴⁹ Glej po analogiji tudi sodbo z dne 5. aprila 2011, Société fiduciaire nationale d'expertise comptable (C-119/09, EU:C:2011:208).

⁵⁰ Sodbe z dne 12. junija 2014, Digibet in Albers (C-156/13, EU:C:2014:1756, točka 22), in z dne 24. januarja 2013, Stanleybet in drugi (C-186/11 in C-209/11, EU:C:2013:33, točka 27).

79. Prav na to upravičenost in nujnost je napoteno v členu 25(1), drugi pododstavek, točka (a), Direktive 2006/123, ko je državam članicam dovoljeno, da za regulirane poklice določijo zahteve, ki omejujejo opravljanje multidisciplinarnih dejavnosti. Čeprav ne vsebuje istega besedila, je treba šteti, da implicitno temelji na členu 52 Direktive 2006/43 in členu 5(2) Uredbe št. 537/2014.

a) Vsebina omejitve

80. Predvsem je treba določiti obseg omejitve. Sodišče ni pristojno za razlago nacionalnega prava, vendar je iz predložitvene odločbe in stališč strank razvidno, da je prepoved opravljanja gospodarskih dejavnosti skoraj absolutna.

81. Res je, da lahko zakoniti revizorji po sprejetju zakona št. 2019-486 opravljajo poslovne dejavnosti, ki so postranske za poklic računovodskega strokovnjaka⁵¹ (dopustne pod določenimi pogoji)⁵² in pomožne poslovne dejavnosti, ki jih opravlja „multidisciplinarna družba“, pod pogoji, določenimi v členu 31-5 zakona št. 90-1258. Vendar so te izjeme zelo omejene, zaradi česar ni mogoče prikriti skoraj vseobsegajoče narave same prepovedi.

b) Upravičenost omejitve

82. Francoska vlada meni, da nezdružljivost opravljanja poslovnih dejavnosti s strani zakonitih revizorjev izhaja iz obvezne neodvisnosti zakonitih revizorjev, ki opravljajo naloge v javnem interesu. Omejitev opravljanja teh dejavnosti naj bi bila upravičena iz teh razlogov:

- namen nacionalne zakonodaje naj bi bil preprečiti, da bi revizor postal običajni akter v gospodarstvu. Prepletanje različnih sektorjev (bančnih, gospodarskih ali finančnih) bi lahko povzročilo medsebojne vplive, ki bi lahko vzbudili sume. Prepoved kumuliranja dejavnosti naj bi objektivni, razumni in obveščeni tretji osebi zagotavljala, da revizor ni običajen gospodarski subjekt, ki bi lahko neposredno ali posredno sodeloval z nadzorovanimi subjekti;
- nezdružljivost naj bi bilo mogoče pojasniti tudi s posebno obveznostjo strokovne usposobljenosti, ki velja za revizorje. Opravljanje poslovne dejavnosti, ki ni revizija, bi lahko zmanjšalo njihovo vključenost in ogrozilo njihovo strokovno usposobljenost;
- s pravom Unije in nacionalnim pravom naj bi bil tej stroki dodeljen monopol nad obvezno revizijo, ki je regulirana dejavnost v javnem interesu. Zdi se upravičeno pričakovati, da se bodo revizorji dejansko posvetili tej posebni funkciji.

83. Francoska vlada torej poudarja monopol glede obvezne revizije, kar je povezano z zunanjo razsežnostjo neodvisnosti: javnost mora revizorja dojemati ko zaupanja vrednega strokovnjaka, ki je ločen od običajnega gospodarskega življenja.

⁵¹ Francoska vlada je na obravnavi navedla, da lahko revizorji opravljajo naloge računovodskega strokovnjaka, vključno s pomožnimi dejavnostmi v zvezi s tem poklicem (iz člena 22 odredbe št. 45-2138), če so vpisani v imenik zbornice računovodskih strokovnjakov.

⁵² V skladu z Avis No 2021-01 du Haut Conseil du Commissariat aux Comptes relatif à l'exercice par un commissaire aux comptes d'une activité commerciale en application de l'article L. 822-10 du code de commerce (mnenje št. 2021-01 visokega sveta za obvezno revizijo o opravljanju poslovne dejavnosti s strani revizorja v skladu s členom L. 822-10 trgovinskega zakonika) se ta izjema uporablja samo za revizorje, vpisane v imenik zbornice računovodskih strokovnjakov.

84. Menim, da razlogi v javnem interesu, ki jih je navedla francoska vlada, pojasnjujejo, zakaj naj bi za revizorje veljale nekatere omejitve pri opravljanju poslovnih dejavnosti, ki niso revizija. Kar pa bi lahko ogrozilo neodvisnost zakonitih revizorjev (ali revizijskih podjetij ali članov njihove mreže), je opravljanje nekaterih storitev, ki niso obvezne revizije, *za revidirane subjekte*.⁵³

85. Če bi priznali, kar je zelo vprašljivo, da bi lahko enaka nevarnost za neodvisnost izhajala iz opravljanja nerevizijskih storitev zakonitih revizorjev za javnost na splošno⁵⁴, težava ne bi bila toliko v abstraktni utemeljitvi omejevalne ureditve, temveč v konkretni vsebini uvedenih prepovedi, ki bi lahko presegle tisto, kar je nujno za doseg njihovega cilja.

c) Sorazmernost

86. Francoska vlada meni, da je zadevna zakonodaja sorazmerna: zakoniti revizor ni dolžan opravljati *izključno* te posebne dejavnosti, saj lahko opravlja tudi dejavnost računovodskega strokovnjaka, na katero se nanašata izjemi, uvedeni z zakonom št. 2019-486.⁵⁵

87. Francoska vlada svoje razlogovanje dopolni z navedbo, da z drugimi, manj omejevalnimi ukrepi ne bi bilo mogoče doseči istega cilja. To naj bi veljalo, če bi uvedli sistem predhodnih dovoljenj, pripravili seznam prepovedanih dejavnosti ali uvedli obvezen mehanizem za objavo njihovih revizijskih poročil. Nobeden od teh ukrepov naj ne bi ustrezal potrebi, da tretje osebe revizorja dojemajo kot neodvisnega.

88. Komisija pa, nasprotno, meni, da se zdi prepoved nesorazmerna glede na njen cilj. Za uresničevanje tega cilja naj bi že obstajale druge določbe francoskega prava, na katere se sklicuje predložitveni organ,⁵⁶ ne da bi dobro pojasnil, zakaj jih je treba dopolniti z navedeno prepovedjo. Zlasti člen L. 822-10, točka 1, trgovinskega zakonika prepoveduje vsakršno dejavnost, ki bi lahko ogrozila neodvisnost revizorja.

89. O sorazmernosti spornih pravil bo moral presoditi predložitveni organ (če bo ugotovljeno, da je pristojen za predložitev predloga za sprejetje predhodne odločbe). Vendar mu lahko Sodišče zagotovi nekaj smernic, kot jih priporočam v nadaljevanju.

90. Prvič, ne strinjam se s stališčem francoske vlade glede razlage člena 25(1) Direktive 2006/123, kar zadeva izraz *izključno*. Po mojem mnenju, ki se ujema s stališčem Komisije, obveznost „izključne[ga] opravljanj[a] določene dejavnosti“ obstaja, kadar nacionalno pravo dopušča, da se tej dejavnosti doda manj pomembna postranska dejavnost, pri čemer se prepove hkratno opravljanje vseh drugih gospodarskih dejavnosti, kot je to v obravnavanem primeru. Če bi sledili argumentaciji francoske vlade, bi lahko država članica z minimalnimi odstopanji zlahka zaobšla cilje, ki jim sledi ureditev.

⁵³ Tako je navedeno v uvodni izjavi 8 Uredbe št. 537/2014. V sklepnih predlogih v zadevi A (C-950/19, EU:C:2020:1019, točke od 51 do 55) sem člen 22a Direktive 2006/43 analiziral z istega vidika.

⁵⁴ Na obravnavi je bilo poudarjeno, da mednarodna priporočila o dejavnostih revizorjev (*International Auditing Standards*, ki jih je sprejel International Ethics Standards Board for Accountants (IESBA)) in poročila Committee of European Auditing Oversight Bodies (CEAOB) med ukrepi, namenjenimi varovanju neodvisnosti in nepristranskosti zakonitih revizorjev, ne predvidevajo prepovedi, kot je obravnavana v tej zadevi, ki bi se nanašale na poslovne dejavnosti zunaj revidiranih družb.

⁵⁵ Poudarja, da več kot 90 % revizorjev v Franciji zakonito opravlja tudi dejavnost računovodskega strokovnjaka (točki 87 in 88 njenega pisnega stališča).

⁵⁶ Točka 52 predložitvene odločbe.

91. Drugič in z istega vidika skoraj popolna prepoved zakonitim revizorjem, da bi opravljali poslovne dejavnosti (navedel sem že, da sta obe dopustni izjemi zelo omejenega obsega), sledi „nasprotni logiki, kot je predpisana v členu 25 Direktive 2006/123“.⁵⁷ Če mora biti v skladu s to določbo svobodno opravljanje multidisciplinarnih dejavnosti pravilo za ponudnike storitev, je v francoski zakonodaji v zvezi z zakonitimi revizorji sprejeto ravno nasprotno načelo.

92. Tretjič, kot poudarja Komisija, je neodvisnost zakonitega revizorja zagotovljena že z drugimi določbami francoskega prava, da ne omenjam dejstva, da etični kodeks za ta poklic prav tako vsebuje določbe za preprečevanje navzkrižij interesov.

93. Četrtrič, obe dovoljeni izjemi, ki se nanašata na nekatere postranske poslovne dejavnosti, ne zadostujeta, da bi bila dokazana sorazmernost splošne prepovedi. Naj spomnim, da „člen 25(1), drugi pododstavek, točka (a), Direktive 2006/123 ne določa možnosti, da se za skupno opravljanje reguliranega poklica z drugo dejavnostjo določi pogoj, da mora biti ta dejavnost postranska“.⁵⁸

94. Petič, francoski zakonodajalec bi lahko s katalogom ali seznamom, podobnim tistemu iz člena 5 Uredbe št. 537/2014, opredelil konkretne storitve, ki niso povezane z revizijo in so prepovedane zakonitim revizorjem, da bi se ohranila njihova neodvisnost ali podoba, ki jo ima širša javnost o tej neodvisnosti. V nasprotju s tem, kar trdi francoska vlada, ta tehnika vodi do manj omejujočega rezultata kot (skoraj) splošna prepoved, ki jo nalaga sporni zakon, hkrati pa bi se z njo uresničeval tudi cilj ohranitve neodvisnosti revizorja.

95. Če bi zakonodajalec sprejel to rešitev, bi moral utemeljiti: (a) zakaj se seznam, ki se v skladu z Uredbo št. 537/2014 uporablja samo za obvezno revizijo subjektov javnega interesa, uporablja tudi za revizije, ki niso take narave, in (b), zakaj se seznam, ki se uporablja samo za določene (nerevizijske) storitve za revidirani subjekt, uporablja tudi za druge poslovne dejavnosti, ki jih lahko revizor ponuja osebam ali subjektom, ki jih ne revidira.

96. Splošna prepoved nerevizijskih poslovnih dejavnosti se tako na prvi pogled zdi nesorazmerno stroga ter presega cilj ohranitve neodvisnosti in nepristranskosti zakonitih revizorjev. Prav tako ni v skladu s členom 25(1) Direktive 2006/123, členom 52 Direktive 2006/43 in členom 5(2) Uredbe št. 537/2014.

V. Predlog

97. Glede na navedeno Sodišču predlagam, naj predlog za sprejetje predhodne odločbe razglasi za nedopusten.

Podredno predlagam, naj se na ta predlog odgovori tako:

Člen 25 Direktive 2006/123/ES Evropskega parlamenta in Sveta z dne 12. decembra 2006 o storitvah na notranjem trgu v povezavi s členoma 22 in 52 Direktive 2006/43/ES Evropskega parlamenta in Sveta z dne 17. maja 2006 o obveznih revizijah za letne in konsolidirane

⁵⁷ Uporabljam nazoren in posrečen izraz, ki ga je MO uporabil v svojem pisnem stališču (točka 69). Čeprav je mogoče, da za regulirane poklice ne velja splošno pravilo iz člena 25(1) Direktive 2006/123, je tako le pod strogimi pogoji iz drugega pododstavka, točka (a) tega člena.

⁵⁸ Sodba z dne 27. februarja 2020, Komisija/Belgija (Računovodje) (C-384/18, EU:C:2020:124, točka 68).

računovodske izkaze ter členom 5(1) in (2) 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

je treba razlagati tako, da

načeloma nasprotuje nacionalni zakonodaji, ki zakonitim revizorjem prepoveduje, da bi neposredno ali prek posrednika opravljali kakršno koli poslovno dejavnost, razen poslovnih dejavnosti, ki so postranske za poklic računovodskega strokovnjaka. Predložitveni organ mora preveriti, ali ta zakonodaja temelji na razlogih v javnem interesu, ki upravičujejo prepoved, in ali je prepoved nujna za ohranitev neodvisnosti in nepristranskosti zakonitih revizorjev.