

Predmet C-950/19**Zahtjev za prethodnu odluku****Datum podnošenja:**

17. prosinca 2019.

Sud koji je uputio zahtjev:

Helsingin hallinto-oikeus (Finska)

Datum odluke kojom se upućuje zahtjev:

13. prosinca 2019.

Žalitelj:

A

Druga stranka u žalbenom postupku:

Patentti- ja rekisterihallituksen tilintarkastuslautakunta

HELSINGIN HALLINTO – OIKEUS (UPRAVNI SUD U HELSINKIJU, FINSKA)	MEĐURJEŠENJE	[omissis]
	13. prosinca 2019.	[omissis]

Predmet zahtjev za prethodnu odluku upućen Sudu Europske unije na temelju članka 267. Ugovora o funkcioniranju Europske unije (UFEU)

Žalitelj KHT A (ovlašteni revizor A, s ovlaštenjem trgovinske komore)

Stranke koje su saslušane u ovom predmetu A
Patentti- ja rekisterihallituksen tilintarkastuslautakunta (Revizorski odbor Ureda za patente i registraciju)

Pobijana odluka

Rješenjem od 13. studenoga 2018. [omissis] Patentti- ja rekisterihallituksen tilintarkastuslautakunta (u daljnjem tekstu: Revizorski odbor) izrekao je KHT A-u novčanu kaznu u iznosu od 50.000 eura koju treba platiti državi.

Revizorski odbor utvrdio je da je 12. srpnja 2018. počelo dvogodišnje razdoblje mirovanja u smislu članka 11. poglavlju 4. Tilintarkastuslakija (Zakon o reviziji), a A je istog dana prihvatio položaj voditelja financijskog odjela u društvu X Oyj te time ključni rukovodeći položaj. Taj odbor smatra da je A prekršio obvezu iz članka 11. poglavlja 4. Zakona o reviziji.

Predmet postupka i relevantne činjenice

1. A je upravnom sudu podnio žalbu protiv odluke Revizorskog odbora. A je zatražio da se novčana kazna smanji barem za polovicu njezina iznosa.
2. Helsingin hallinto-oikeus (Upravni sud u Helsinkiju) jest nadležni upravni sud u postupku koji je pred njim u tijeku.
3. Iz ispitivanja predmetnog slučaja proizlazi da je društvo Y Oy radilo kao ovlaštenu revizor društva X Oyj. KHT A je od 2014. do 12. srpnja 2018. radio kao glavni partner za reviziju kojeg je imenovalo društvo Y Oy. A je 12. srpnja 2018. sklopio ugovor o radu s društvom X Oyj. U skladu s burzovnom obavijesti koju je društvo X Oyj objavilo 17. srpnja 2018., to je društvo imenovalo A-a voditeljem financijskog odjela i članom rukovodstva društva X Oyj, a A je preuzeo tu dužnost u veljači 2019. Njegov položaj u društvu Y Oy prestao je 31. kolovoza 2018. Društvo X Oyj je izjavom od 31. kolovoza 2018. u okviru revizorskog nadzora nad društvom Y oy u pisanom obliku potvrdilo da prije objave revizorskog izvješća za 2018. A neće raditi ni na ključnom rukovodećem položaju u društvu X Oyj ni na položaju nadležnom za financije i računovodstvo društva X Oyj. Iz trgovačkog registra [orig. str. 2.] proizlazi da je društvo Z Oy upisano 14. prosinca 2018. kao ovlaštenu revizor društva X Oy.

Sažetak argumentacije stranaka

4. A je, među ostalim, tvrdio da je transparentno surađivao s nadležnim tijelom te da mu ono prije nije izreklo novčane kazne. Ističe da njegovo postupanje nije imalo štetne posljedice za druge osobe.
5. A smatra da se odluka temelji na pogrešnom tumačenju u pogledu težine i trajanja povrede predmetne odredbe. Navodi da je očigledno da se prihvaćanje određenog položaja može odnositi isključivo na situaciju u kojoj je osoba stvarno preuzela svoju dužnost. Tvrdi da, iako može postojati „psihološka povezanost” u odnosu na određenu osobu prije preuzimanja njezinih dužnosti, ona prije toga nema ni stvaran položaj ni utjecaj na poslovanje društva. Osim toga, smatra da se okolnosti

još mogu promijeniti prije preuzimanja dužnosti. Ističe da bi u središtu procjene neovisnosti trebala biti mogućnost osobe da utječe na knjigovodstvo ili godišnja financijska izvješća budućeg poslodavca (u predmetnom slučaju preuzimanjem dužnosti voditelja financijskog odjela). Napominje da je položaj prihvatio tek kad je stvarno preuzeo dužnost, odnosno u veljači 2019. Smatra da je, uzimajući u obzir promijenjene okolnosti, odnosno činjenicu da je društvo Z Oy bilo ovlaštenu revizor društva X Oy za poslovnu godinu 2018., stvarno razdoblje mirovanja počelo dovršetkom zakonske revizije za društvo X Oyj za 2017., tj. 5. veljače 2018. Tvrdi da, ako bi se razdoblje mirovanja određivalo isključivo na temelju aspekta stvarne neovisnosti, radilo bi se o jednogodišnjem razdoblju mirovanja (poslovna godina 2018.). Napominje da, ako bi se ovaj slučaj razmatrao isključivo formalno i zanemarujući stvarnu situaciju, trebalo bi se zaključiti da je razdoblje mirovanja počelo 12. srpnja 2018., a prestalo u veljači 2019. nakon potpisivanja godišnjih financijskih izvješća društva X Oyj za 2018., odnosno da je trajalo otprilike sedam mjeseci.

6. A je tvrdio da se o njegovoj promjeni transparentno obavijestilo kako bi druge osobe shvatile da je situacija pažljivo razmotrena te da su poduzete sigurnosne mjere. Ističe da promjena ovlaštenog revizora također nije dovela do situacije u kojoj bi A u društvu X Oyj radio kao voditelj financijskog odjela, a društvo Y Oy kao ovlaštenu revizor tog društva. Navodi da je društvo X Oyj promijenilo ovlaštenog revizora za poslovnu godinu 2018., kao što to proizlazi iz burzovne obavijesti od 29. studenoga 2018., tako da nije došlo do stvarnog početka rada za klijenta zakonske revizije s obzirom na to da je A tek u veljači 2019. počeo raditi kao voditelj financijskog odjela društva X Oyj. A smatra da primjena članka 5. u poglavlju 10. Zakona o reviziji pretpostavlja da predmetni revizorski odnos traje i nakon promjene ovlaštenog revizora u društvu klijentu. Neovisnost zakonske revizije za društvo X Oyj nije prema njegovu mišljenju bila ugrožena promjenom do koje je došlo kad je u tom društvu postao voditelj financijskog odjela.
7. **Revizorski odbor** je u svojem očitovanju podnesenom upravnom sudu tvrdio da je svojoj odluci uzeo u obzir okolnosti navedene u članku 7. poglavlja 10. Zakona o reviziji.
8. Revizorski odbor je u pobijanoj odluci smatrao da se početak razdoblja mirovanja treba računati od trenutka kada je glavni partner za reviziju prestao kao takav raditi u okviru odnosnog revizijskog angažmana. U skladu s time je A-ovo razdoblje mirovanja počelo 12. srpnja 2018. [**orig. str. 3.**]
9. Revizorski odbor tvrdio je da izraz „*prihvatiti položaj*”, koji je upotrijebljen u članku 11. poglavlja 4. Zakona o reviziji može značiti potpisivanje ugovora koji se odnosi na položaj ili stvarno preuzimanje te dužnosti. Napominje da iz pripremnih akata ne proizlaze smjernice za tumačenje i da ne postoji sudska praksa u pogledu primjene te odredbe. Ističe da u prilog tumačenju, prema kojem izraz „*prihvatiti*” upućuje na stvarno preuzimanje dužnosti, govori činjenica da se mogu promijeniti okolnosti tijekom vremena između sklapanja ugovora i stvarnog preuzimanja dužnosti. Smatra da nije opravdano sankcionirati djelo koje još nije počinjeno.

Navodi da u prilog suprotnom tumačenju, prema kojem izraz „*prihvatiti*” znači trenutak sklapanja obvezujućeg ugovora koji se odnosi na položaj, govore brojne druge činjenice. Tvrdi da je riječ o odredbi čiji je cilj neovisnost. Smatra da su prilikom procjene neovisnosti važne vanjske okolnosti odnosno vanjska percepcija neovisnosti. Ističe da je sklapanje ugovora vidljiva vanjska okolnost. Navodi da sklapanje ugovora također ima izravan utjecaj na ponašanje i stavove dotične osobe, njezina poslodavca i člana društva. Tvrdi da se ovlaštenu revizor koji je sklopio ugovor veže se na temelju ugovora za novog poslodavca. Napominje da vezanost podrazumijeva prije svega lojalnost prema poslodavcu i djelovanje u skladu s interesima novog poslodavca i prije početka stvarnog rada. Smatra da neovisnost ovlaštenog revizora koji preuzima rukovodeći položaj u društvu klijentu revizije stoga prestaje već u trenutku sklapanja ugovora. Trenutak stvarnog početka rada nije prema njegovu mišljenju odlučujuće u pogledu svrhe navedene odredbe. Tvrdi da u prilog potonjem tumačenju te odredbe govori u ovom slučaju i činjenica da je novi poslodavac, društvo X Oyj, A-ovo imenovanje učinio vidljivim obaviješću na tržištu kapitala. Revizorski odbor smatra da je A prihvatio položaj sklapanjem odnosnog ugovora o radu 12. srpnja 2018.

Nacionalno zakonodavstvo i pripremni akti

10. U skladu s člankom 11. stavkom 1. iz poglavlja 4. Zakona o reviziji, ovlaštenu revizor ili glavni partner za reviziju koji provodi zakonsku reviziju za revizorsko društvo ne može prihvatiti sljedeće položaje prije isteka roka od najmanje godinu dana od zakonske revizije:
 1. ključni rukovodeći položaj u subjektu koji je predmet revizije;
 2. članstvo u revizorskom odboru subjekta koji je predmet revizije ili tijelu koje obavlja funkcije revizorskog odbora;
 3. neizvršno članstvo u upravnom tijelu ili nadzornom tijelu subjekta koji je predmet revizije.
11. U skladu s člankom 11. stavkom 2. rok naveden u stavku 1. iznosi dvije godine ako je predmet revizije subjekt od javnog interesa.
12. U skladu s člankom 5. stavkom 1. poglavlja 10. Zakona o reviziji, Revizorski odbor može izreći novčanu kaznu ako ovlaštenu revizor nije poštovao rok naveden u članku 11. poglavlja 4. u vezi s početkom rada u subjektu koji je predmet revizije. U skladu s člankom 5. stavkom 2., novčana kazna za nepoštovanje roka navedenog u članku 11. poglavlja 4. iznosi do 50.000 eura. Novčana kazna izriče se prema članku 5. stavku 3. kao novčana kazna koja se plaća državi.
13. U skladu s člankom 7. stavkom 1. u poglavlju 10. Zakona o reviziji, prilikom donošenja odluke o novčanoj kazni moraju se uzeti u obzir sve relevantne okolnosti. To su: **[orig. str. 4.]**

1. ozbiljnost i trajanje povrede;
 2. stupanj odgovornosti ovlaštenog revizora;
 3. spremnost ovlaštenog revizora da surađuje s nadležnim tijelom;
 4. prethodne novčane kazne izrečene ovlaštenom revizoru te
 5. opseg štete ili negativnih učinaka prouzročenih postupanjem ili propuštanjem postupanja.
14. U skladu s člankom 7. stavkom 2., osim okolnosti navedenih u stavku 1., prilikom donošenja odluke o novčanoj kazni uzima se u obzir i sljedeće:
1. gospodarske okolnosti ovlaštenog revizora;
 2. opseg koristi koju je ostvario ovlašteni revizor.
15. U vladinom prijedlogu upućenom parlamentu radi donošenja Zakona o izmjeni Zakona o reviziji i drugih povezanih zakona (vladin prijedlog HE 70/2016 vp) utvrđuje se da se tim izmjenama prenose izmjene na temelju Direktive o zakonskim revizijama te odnosna uredba. Predlaže se da se u Zakon o reviziji uvrste odredbe koje se, među ostalim, odnose na početak rada ovlaštenog revizora u subjektu koji je predmet revizije. U obrazloženju vladina prijedloga navodi se da je članak 11. u poglavlju 4., koji se temelji na članku 11. Direktive o izmjeni, nov te da se odnosi na početak rada ovlaštenog revizora u subjektu koji je predmet revizije. Početak rada u takvom subjektu znači da ovlašteni revizor prihvaća ključni rukovodeći položaj u subjektu koji je predmet revizije, članstvo u revizorskom odboru subjekta koji je predmet revizije ili tijelu koje obavlja funkciju istovjetnu onoj revizorskog odbora odnosno neizvršno članstvo u upravnom tijelu ili nadzornom tijelu subjekta koji je predmet revizije. U članku 11. stavku 1. definira se osnovno zakonsko obilježje koje se odnosi na sve ovlaštene revizore ili glavne partnere za reviziju koji provode zakonsku reviziju u smislu poglavlja 3. Zakona. Te osobe ne mogu početi raditi za subjekt koji je predmet njihove revizije ili postati članom njegovih tijela prije isteka najmanje jedne godine od prestanka revizijskog angažmana i istodobnog prestanka njihove službe. To se razdoblje naziva kao tzv. *Cooling Off* odnosno razdoblje mirovanja. *Ključni rukovodeći položaj* odnosi se na članove rukovodstva koji rade kao podrška direktoru ili na osobe čiji rukovodeći položaj određuje direktor ili uprava. Voditelj financijskog odjela ili slična osoba smatra se, i bez posebne definicije, rukovodećim položajem u poduzeću.
16. U izvješću Gospodarskog odbora TaVM 16/2016 vp utvrđeno je u pogledu početka rada ovlaštenog revizora u subjektu koji je predmet revizije da su odredbe o roku propisane Direktivom, koje se prenose na odnose u Finskoj, znatnog duljeg trajanja. Pravila o razdoblju mirovanja mogu s obzirom na nacionalno tržište rada za ovlaštene revizore stvoriti velike prepreke profesionalnom razvoju i trenutačnim stručnim vještinama ovlaštenih revizora, osobito izvan područja

glavnog grada. Gospodarski odbor utvrdio je da se tom odredbom stvara negativna pravna situacija u pogledu odnosa u Finskoj. Međutim, radi se o minimumu koji je propisan obveznim pravilima Unije, zbog čega se na nacionalnoj razini ne mogu donijeti odstupajuće odredbe. Kako bi se smanjili učinci tog nepovoljnog stanja, Gospodarski odbor smatra da je nužno i razumno izvršavati nacionalnu diskrecijsku ovlast prilikom sankcioniranja povreda razdoblja mirovanja.

Mjerodavno pravo Unije [orig. str. 5.]

17. U skladu s člankom 22.a stavkom 1. (unesenim Direktivom 2014/56/EU) Direktive br. 2006/43/EZ Europskog parlamenta i Vijeća od 17. svibnja 2006. o zakonskim revizijama godišnjih financijskih izvještaja i konsolidiranih financijskih izvještaja, kojom se mijenjaju direktive Vijeća 78/660/EEZ i 83/349/EEZ i stavlja izvan snage Direktiva Vijeća 84/253/EEZ, države članice dužne su osigurati da ovlaštenu revizor ili glavni partner za reviziju koji provodi zakonsku reviziju u ime revizorskog društva prije razdoblja od najmanje jedne godine ili, u slučaju zakonske revizije subjekata od javnog interesa, razdoblja od najmanje dvije godine nakon što su prestali obavljati dužnost ovlaštenog revizora ili glavnog partnera za reviziju u vezi s revizijskim angažmanom:

- (a) ne prihvate ključni rukovodeći položaj u subjektu koji je predmet revizije;
- (b) ako je to primjenjivo, ne postanu članovi revizorskog odbora subjekta koji je predmet revizije ili, ako takav revizorski odbor ne postoji, ne postanu članovi tijela koje obavlja funkciju istovjetnu onoj revizorskog odbora;
- (c) ne postanu neizvršni članovi upravnog tijela ili članovi nadzornog tijela subjekta koji je predmet revizije.

Sudska praksa Suda

18. Upravni sud nije upoznat s nijednom odlukom Suda koja se može primijeniti na ovaj predmet.

Nužnost upućivanja zahtjeva za prethodnu odluku

19. U predmetu koji je u tijeku pred upravnim sudom riječ je o pitanju može li Revizorski odbor izreći A-u novčanu kaznu u iznosu od 50.000 eura zbog povrede razdoblja mirovanja u smislu članka 11. iz poglavlja 4. Zakona o reviziji. Za rješavanje predmeta ključno je kako se izračunava duljina trajanja započetog razdoblja mirovanja.

20. U skladu s člankom 7. stavkom 1. Zakona o reviziji, prilikom donošenja odluke o novčanoj kazni u obzir se, među ostalim, uzimaju u obzir ozbiljnost i trajanje povrede, tako da je na upravnom sudu da utvrdi kada je A prihvatio ključni rukovodeći položaj u društvu X Oyj na zakonom propisani način. S obzirom na to

da se odredbom članka 11. iz poglavlja 4. Zakona o reviziji prenosi članak 22.a stavak 1. (unesen Direktivom 2014/56/EU) Direktive br. 2006/43/EZ Europskog parlamenta i Vijeća od 17. svibnja 2006. o zakonskim revizijama godišnjih financijskih izvještaja i konsolidiranih financijskih izvještaja, kojom se mijenjaju direktive Vijeća 78/660/EEZ i 83/349/EEZ i stavlja izvan snage Direktiva Vijeća 84/253/EEZ, opravdano je upućivanje Sudu zahtjeva za prethodnu odluku kako bi se osiguralo tumačenje prava Unije.

21. A i Revizorski odbor saslušani su pred ovim sudom u vezi sa zahtjevom za prethodnu odluku.

Međurješenje Helsingin hallinto-oikeusa (Upravni sud u Helsinkiju) o upućivanju Sudu Europske unije zahtjeva za prethodnu odluku

22. Helsingin hallinto-oikeusa (Upravni sud u Helsinkiju) odlučio je prekinuti postupak i na temelju članka 267. Ugovora o funkcioniranju Europske unije (UFEU) uputiti Sudu Europske unije zahtjev za prethodnu odluku u pogledu tumačenja članka 22.a stavka 1. (unesenog Direktivom 2014/56/EU) Direktive br. 2006/43/EZ Europskog parlamenta i Vijeća od 17. svibnja 2006. o zakonskim revizijama godišnjih financijskih izvještaja i konsolidiranih financijskih izvještaja, kojom se mijenjaju direktive Vijeća 78/660/EEZ i [orig. str. 6.] 83/349/EEZ i stavlja izvan snage Direktiva Vijeća 84/253/EEZ. Upućivanje zahtjeva za prethodnu odluku nužno je za rješavanje predmeta koji je u tijeku pred Helsingin hallinto-oikeusom (Upravni sud u Helsinkiju).

Prethodna pitanja

1. Treba li članak 22.a stavak 1. (unesen Direktivom 2014/56/EU) Direktive br. 2006/43/EZ tumačiti na način da glavni partner za reviziju položaj vrste opisane u tom stavku prihvaća sklapanjem ugovora o radu?

2. U slučaju niječnog odgovora na prvo prethodno pitanje: treba li članak 22.a stavak 1. tumačiti na način da glavni partner za reviziju položaj vrste opisane u tom stavku prihvaća početkom rada na dotičnom položaju?

[omissis] [orig. str. 7.] [omissis]