

**Zadeva C-950/19****Predlog za sprejetje predhodne odločbe****Datum vložitve:**

17. december 2019

**Predložitveno sodišče:**

Helsingin hallinto-oikeus (Finska)

**Datum predložitvene odločbe:**

13. december 2019

**Tožeča stranka:**

A

**Ob udeležbi:**

Patentti- ja rekisterihallituksen tilintarkastuslautakunta

---

<b>HELSINGIN HALLINTO – OIKEUS (UPRAVNO SODIŠČE V HELSINKIH, FINSKA)</b>	<b>VMESNI SKLEP</b>	[...] (ni prevedeno)
	13. december 2019	[...] (ni prevedeno)

<b>Predmet</b>	Predlog za sprejetje predhodne odločbe na podlagi člena 267 Pogodbe o delovanju Evropske unije (PDEU) Sodišču Evropske unije
----------------	--

<b>Tožeča stranka</b>	KHT A (oseba A kot zakoniti revizor, registriran pri gospodarski zbornici)
-----------------------	--

<b>Stranki, zaslišani v zadevi</b>	A Patentti- ja rekisterihallituksen tilintarkastuslautakunta (komisija za obvezno revizijo pri patentnem in registrskem uradu, Finska)
------------------------------------	---

DELOVNI DOKUMENT

## **Izpodbijana odločba**

Patentti- ja rekisterihallituksen tilintarkastuslautakunta (v nadaljevanju: komisija za obvezno revizijo) je s sklepom z dne 13. novembra 2018 [...] (ni prevedeno) KHT A naložila globo v višini 50.000 EUR, ki se plača državi.

Komisija za obvezno revizijo je ugotovila, da je 12. julija 2018 začela teči dvoletna karenčna doba v smislu člena 11 poglavja 4 Tilintarkastuslaki (zakon o obvezni reviziji) in da je oseba A istega dne pri družbi X Oyj prevzela položaj vodje finančnega oddelka, in s tem ključni vodstveni položaj. Komisija meni, da je oseba A kršila obveznost iz člena 11 poglavja 4 zakona o obvezni reviziji.

## **Predmet postopka in upošteveno dejansko stanje**

1. Oseba A je zoper sklep komisije za obvezno revizijo vložila tožbo pri upravnem sodišču. Zahtevala je, naj se znesek globe zniža vsaj na polovico.
2. Pristojno upravno sodišče v zadevi, ki poteka, je Helsingin hallinto-oikeus (upravno sodišče v Helsinkih).
3. V skladu s preiskavo, opravljeno v obravnavani zadevi, je bila družba Y Oy zakonita revizorka družbe X Oyj. Družba Y Oy je KHT A imenovala za ključnega revizijskega partnerja, to funkcijo pa je slednji opravljal od leta 2014 do 12. julija 2018. A je 12. julija 2018 sklenil pogodbo o zaposlitvi z družbo X Oyj. Družba X Oyj je v skladu z borznim sporočilom, ki ga je objavila 17. julija 2018, osebo A imenovala za vodjo svojega finančnega oddelka in članico svoje vodstvene skupine, oseba A pa je ta položaj nastopila februarja 2019. Položaj osebe A v družbi Y Oy je prenehal 31. avgusta 2018. Družba X Oyj je v izjavi, ki jo je 31. avgusta 2018 podala oddelku družbe Y Oy za nadzor nad obveznimi revizijami, pisno potrdila, da oseba A pred objavo revizijskega poročila za leto 2018 v družbi X Oyj ne bo imela niti ključnega vodstvenega položaja niti položaja, povezanega s financami ali računovodstvom družbe. Glede na sodni register je bila kot zakonita revizorka družbe X Oyj 14. decembra 2018 vpisana družba Z Oy.

## **Povzetek bistvenih trditev strank**

4. Oseba A je med drugim navedla, da je pregledno sodelovala z zadevnim organom in mu ta v preteklosti ni izrekel nobene globe. Ravnanje naj ne bi povzročilo škode tretjim osebam.
5. Oseba A meni, da sklep glede na resnost in trajanje kršitve določbe temelji na zmotni razlagi. Očitno naj bi bilo, da gre lahko za prevzem nekega položaja samo v situaciji, v kateri je oseba dejansko nastopila svoj položaj. Sicer naj bi bila

vzpostavitev „duševne vezi“ osebe možna že, preden nastopi službo, vendar naj pred nastopom položaja ne bi imela niti dejanskega položaja niti vpliva na zadeve družbe. Poleg tega naj bi se lahko okoliščine pred nastopom položaja še spremenile. V zvezi z neodvisnostjo naj bi bilo treba presojati predvsem zmožnost vplivanja osebe na računovodstvo ali letne računovodske izkaze prihodnjega delodajalca (v obravnavanem primeru z nastopom položaja vodje finančnega oddelka). Ta položaj naj bi prevzela šele, ko ga je dejansko nastopila, to je februarja 2019. Če se upošteva sprememba okoliščin, in sicer, da je zakonita revizorka družbe X Oyj za poslovno leto 2018 družba Z Oy, naj bi se dejanska karenčna doba začela z zaključkom obvezne revizije družbe X Oyj za leto 2017, to je 5. februarja 2018. Če se karenčna doba določa zgolj na podlagi vidika resnične neodvisnosti, naj bi bila karenčna doba eno leto (poslovno leto 2018). Če se zadeva obravnava zgolj formalno in brez upoštevanja dejanskega položaja, naj bi bilo treba šteti, da se je karenčna doba začela 12. julija 2018 in končala februarja 2019, po podpisu obvezne revizije družbe X Oyj za leto 2018, in naj bi bila karenčna doba torej približno sedem mesecev.

6. Oseba A je navedla, da je bilo obveščanje o njeni menjavi pregledno, da so tudi tretje osebe razumele, da se je o položaju skrbno premislilo in so bili sprejeti varnostni ukrepi. Zaradi menjave zakonitega revizorja naj tudi sploh ne bi prišlo do položaja, v katerem bi oseba A delala kot vodja finančnega oddelka pri družbi X Oyj, medtem ko bi bila družba Y Oy zakonita revizorka te družbe. Družba X Oyj naj bi v skladu z borznim sporočilom z dne 29. novembra 2018 zamenjala zakonitega revizorja za poslovno leto 2018, tako da naj dejansko ne bi prišlo do menjave v službo naročnika obveznih revizij, saj naj bi oseba A položaj vodje finančnega oddelka družbe X Oyj nastopila šele februarja 2019. Oseba A meni, da bi moral biti pogoj za uporabo člena 5 poglavja 10 zakona o obvezni reviziji, da zadevno razmerje na področju obvezne revizije traja tudi še po zaposlitvi zakonitega revizorja pri podjetju naročniku. Po njenem mnenju naj zaradi njene zaposlitve v tem podjetju kot vodja finančnega oddelka ne bi bila ogrožena neodvisnost obvezne revizije družbe X Oyj.
7. **Komisija za obvezno revizijo** je v stališču, ki ga je predložila upravnemu sodišču, navedla, da je v sklepu upoštevala okoliščine, navedene v členu 7 poglavja 10 zakona o obvezni reviziji.
8. V izpodbijanem sklepu je zavzela stališče, da je treba za začetek karenčne dobe šteti dan, na katerega je ključni revizijski partner prenehal opravljati to funkcijo v zvezi z zadevnim revizijskim poslom. To pomeni, da naj bi se karenčna doba osebe A začela 12. julija 2018.
9. Komisija za obvezno revizijo je navedla, da lahko izraz „prevzame“ *položaj*, ki je uporabljen v členu 11 poglavja 4 zakona o obvezni reviziji, pomeni podpis pogodbe, ki se nanaša na ta položaj, ali dejanski nastop tega položaja. Iz zakonodajnih dokumentov naj ne bi bila razvidna nobena navodila za razlago, v zvezi z uporabo te določbe pa naj tudi ne bi bilo nobene sodne prakse. Argument za razlago, v skladu s katero „prevzame“ pomeni dejanski nastop položaja, naj bi

bil, da se lahko okoliščine v obdobju med sklenitvijo pogodbe in dejanskim nastopom položaja spremenijo. Sankcionirati dejanje, ki se še ni zgodilo, naj ne bi bilo upravičeno. Argument za nasprotno razlago, v skladu s katero „prevzame“ pomeni dan sklenitve zavezujoče pogodbe, ki se nanaša na ta položaj, so številne druge okoliščine. Šlo naj bi za določbo, namenjeno zagotavljanju neodvisnosti. Pri presoji neodvisnosti naj bi bile pomembne zunanje okoliščine, to je videz neodvisnosti navzven. Sklenitev pogodbe naj bi bila vidna zunanja okoliščina. Sklenitev pogodbe naj bi tudi neposredno vplivala na vedenje in stališča zadevne osebe, njenega delodajalca in zainteresiranih strani. Zakoniti revizor, ki je sklenil pogodbo, naj bi zaradi te pogodbe vzpostavil vez z novim delodajalcem. Ta vez naj bi pomenila predvsem lojalnost do delodajalca in delovanje v skladu z interesi novega delodajalca že pred nastopom dejanskega dela. Neodvisnost zakonitega revizorja, ki prevzame vodstveni položaj v podjetju, ki je naročnik obveznih revizij, naj bi se zato končala že ob sklenitvi pogodbe. Kar zadeva namen te določbe, naj dan dejanskega nastopa položaja ne bi bil odločilen. Argument za zadnjenavedeno razlago te določbe naj bi bil v tem primeru tudi, da je novi delodajalec, družba X Oyj, z borznim sporočilom o imenovanju osebe A razkril kapitalskemu trgu in zainteresiranim stranem. Komisija za obvezno revizijo meni, da je oseba A položaj prevzela s podpisom zadevne pogodbe o zaposlitvi 12. julija 2018.

#### **Nacionalne določbe in zakonodajno gradivo**

10. V skladu s členom 11(1) poglavja 4 zakona o obvezni reviziji zakoniti revizor ali ključni revizijski partner, ki izvaja obvezno revizijo za revizijsko podjetje, vsaj eno leto po tem, ko je izvedel obvezno revizijo, ne sme prevzeti teh položajev:
  - (1) ključnega vodstvenega položaja v revidiranem subjektu;
  - (2) članstva v revizijski komisiji revidiranega subjekta ali v organu, ki opravlja enake funkcije kot revizijska komisija;
  - (3) neizvršnega članstva v upravnem organu ali članstva v nadzornem organu revidiranega subjekta.
11. V skladu s členom 11(2) je rok iz odstavka 1 dve leti, če je predmet revizije subjekt javnega interesa.
12. V skladu s členom 5(1) poglavja 10 zakona o obvezni reviziji lahko komisija za obvezno revizijo izreče globo, če zakoniti revizor krši roke iz člena 11 poglavja 4, ki veljajo za zaposlitev zakonitega revizorja pri revidiranem subjektu. V skladu s členom 5(2) znaša globa za kršitev roka iz člena 11 poglavja 4 do 50.000 EUR. V skladu s členom 5(3) se globa, ki se izreče, plača državi.
13. V skladu s členom 7(1) poglavja 10 zakona o obvezni reviziji je treba pri sprejemanju sklepa o globi upoštevati vse upoštevne okoliščine. To so:

- (1) resnost in trajanje kršitve;
  - (2) stopnja odgovornosti zakonitega revizorja;
  - (3) pripravljenost zakonitega revizorja, da sodeluje s pristojnim organom;
  - (4) globe, ki so bile zakonitemu revizorju izrečene v preteklosti; in
  - (5) obseg škode ali škodljivih posledic, ki so bile povzročene z ravnanjem ali opustitvijo.
14. V skladu s členom 7(2) je treba pri sprejemanju sklepa o globi poleg okoliščin iz odstavka 1 upoštevati:
- (1) ekonomske razmere zakonitega revizorja;
  - (2) obseg koristi, ki jih je pridobil zakoniti revizor.
15. V predlogu vlade parlamentu za izdajo zakona o spremembi zakona o obvezni reviziji in drugih zakonov, povezanih s tem (vladni predlog HE 70/2016 vp), se ugotavlja, da se s temi spremembami prenašajo spremembe direktive o obveznih revizijah in zadevna uredba. Predlaga se, naj se v zakon o obvezni reviziji med drugim vključijo določbe o zaposlitvi zakonitega revizorja pri revidiranem subjektu. V obrazložitvi vladnega predloga je v zvezi s členom 11 poglavja 4 navedeno, da je člen 11, ki temelji na členu 22a direktive o spremembi, nov in obravnava zaposlitev zakonitega revizorja pri revidiranem subjektu. Z zaposlitvijo pri subjektu je mišljeno, da zakoniti revizor prevzame ključni vodstveni položaj v revidiranem subjektu, postane član v revizijski komisiji revidiranega subjekta ali v primerljivem organu ali pa neizvršni član v upravnem organu ali član v nadzornem organu revidiranega subjekta. V členu 11(1) je opredeljen temeljni dejanski stan, ki se nanaša na vse zakonite revizorje ali ključne revizijske partnerje, ki izvajajo obvezno revizijo v smislu poglavja 3 zakona. Te osebe se ne morejo zaposliti pri svojem revidiranem subjektu ali postati član njegovih organov, dokler ne mine vsaj eno leto od zaključka revizijskega posla in hkrati konča njihov mandat. To obdobje je tako imenovani *Cooling Off* oziroma karenčna doba. S *ključnim vodstvenim položajem* so mišljeni člani vodstvene skupine, ki so pomočniki direktorja, ali osebe, katerih vodstveni položaj določi direktor ali uprava. Vodja finančnega oddelka ali primerljiva oseba tudi brez posebne opredelitve velja za vodstveni položaj v subjektu.
16. V poročilu odbora za gospodarstvo TaVM 16/2016 vp se v zvezi z zaposlitvijo zakonitega revizorja v revidiranem subjektu ugotavlja, da so roki, ki jih kot pogoj določa direktiva, za finske razmere izredno dolgi. Ob upoštevanju nacionalnega trga dela za zakonite revizorje lahko ureditev karenčne dobe, zlasti zunaj območja glavnega mesta, povzroči velike ovire za poklicni razvoj zakonitih revizorjev in optimalno uporabo njihovega sedanjega poklicnega znanja. Odbor za gospodarstvo je ugotovil, da zadevna določba ustvarja nezadovoljiv pravni položaj za razmere na Finskem. Vendar gre za minimalne roke, predpisane s kogentnimi

določbami prava EU, zaradi česar ni mogoče sprejeti drugačnih nacionalnih določb. Odbor za gospodarstvo meni, da je zaradi čim večjega zmanjšanja učinkov tega nezadovoljivega stanja potrebno in primerno, da se pri sankcioniranju kršitev karentne dobe izvaja nacionalna diskrecijska pravica.

### **Upoštevno pravo Unije**

17. V skladu s členom 22a(1) Direktive 2006/43/ES 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 (ki je bil vstavljen z Direktivo 2014/56/EU) države članice zagotovijo, da zakoniti revizor ali ključni revizijski partner, ki izvaja obvezno revizijo v imenu revizijskega podjetja, vsaj eno leto, ali v primeru obveznih revizij subjektov javnega interesa, vsaj dve leti po tem, ko je prenehal biti zakoniti revizor ali ključni revizijski partner v zvezi z revizijskim poslom, ne sme:
- (a) prevzeti ključnega vodstvenega položaja v revidiranem subjektu;
  - (b) kadar je ustrezno, postati član revizijske komisije revidiranega subjekta ali, kadar taka komisija ne obstaja, organa, ki opravlja enake funkcije kot revizijska komisija;
  - (c) postati neizvršni član upravnega organa ali član nadzornega organa revidiranega subjekta.

### *Sodna praksa Sodišča*

18. Upravnemu sodišču ni znana nobena odločitev Sodišča, ki bi bila upoštevna za obravnavano zadevo.

### **Nujnost vložitve predloga za sprejetje predhodne odločbe**

19. Predmet zadeve, ki jo obravnava upravno sodišče, je, ali je komisija za obvezno revizijo osebi A zaradi kršitve karentne dobe v smislu člena 11 poglavja 4 zakona o obvezni reviziji lahko izrekla globo v višini 50.000 EUR. Za rešitev zadeve je bistveno, kako se izračuna trajanje karentne dobe, ki se je začela.
20. V skladu s členom 7(1) poglavja 10 zakona o obvezni reviziji je treba pri sprejemanju sklepa o globi med drugim upoštevati resnost in trajanje kršitve, tako da mora upravno sodišče ugotoviti, kdaj je oseba A na način, ki je naveden v zakonu, prevzela ključni vodstveni položaj pri družbi X Oyj. Ker je bil z določbo člena 11 poglavja 4 zakona o obvezni reviziji prenesen člen 22a(1) Direktive 2006/43/ES 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 (ki je bil

vstavljen z Direktivo 2014/56/EU), je zaradi zagotovitve razlage prava Unije upravičeno, v zvezi z obravnavano zadevo vložiti predlog za sprejetje predhodne odločbe pri Sodišču.

21. Osebi A in komisiji za obvezno revizijo je bila v zvezi z vložitvijo predloga za sprejetje predhodne odločbe pri Sodišču priznana pravica do izjave.

**Vmesni sklep Helsingin hallinto-oikeus (upravno sodišče v Helsinkih) o vložitvi predloga za sprejetje predhodne odločbe pri Sodišču Evropske unije**

22. Helsingin hallinto-oikeus (upravno sodišče v Helsinkih) je sklenilo, da se nadaljnji postopek prekine in pri Sodišču Evropske unije na podlagi člena 267 Pogodbe o delovanju Evropske unije (PDEU) vloži predlog za sprejetje predhodne odločbe o razlagi člena 22a(1) Direktive 2006/43/ES 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 (ki je bil vstavljen z Direktivo 2014/56/EU). Sprejetje predhodne odločbe je nujno za rešitev zadeve, ki jo obravnava Helsingin hallinto-oikeus (upravno sodišče v Helsinkih).

**Vprašanja za predhodno odločanje**

1. Ali je treba člen 22a(1) Direktive 2006/43/ES (ki je bil vstavljen z Direktivo 2014/56/EU) razlagati tako, da ključni revizijski partner prevzame položaj, kot je opisan v tem odstavku, ko sklene pogodbo o zaposlitvi?

2. Če je odgovor na prvo vprašanje nikalen: ali je treba člen 22a(1) razlagati tako, da ključni revizijski partner prevzame položaj, kot je opisan v tem odstavku, ko začne opravljati delo na zadevnem položaju?

[...] (ni prevedeno) [...] (ni prevedeno)