Zbirka odločb sodne prakse

SKLEPNI PREDLOGI GENERALNEGA PRAVOBRANILCA
MANUELA CAMPOSA SANCHEZ-BORDONE,
predstavljeni 10. decembra 2020[1]

Zadeva C-950/19

A,
ob udeležbi
Patentti- ja rekisterihallituksen tilintarkastuslautakunta

(Predlog za sprejetje predhodne odločbe, ki ga je vložilo Helsingin hallinto-oikeus (upravno sodišče v Helsinkih, Finska))

„Postopek predhodnega odločanja – Zakoniti revizorji – Direktiva 2006/43/ES – Člen 22a – Obdobje čakanja, da lahko revidirano podjetje zaposli nekdanje revizorje – Kršitev prepovedi prevzema ključnega vodstvenega položaja v revidiranem podjetju – Neodvisnost revizorjev“

1. Direktiva 2006/43/ES[2] določa, da morajo biti zakoniti revizorji neodvisni od revidiranega subjekta in ne smejo biti vključeni v sprejemanje odločitev revidiranega subjekta.

2. Ena od zakonskih določb za zagotavljanje te neodvisnosti je bila sprejeta leta 2014 z Direktivo 2014/56/ES,[3] ki je v Direktivo 2006/43 dodala novo določbo, člen 22a, v skladu s katerim tisti, ki imajo status „ključn[ega] revizijsk[ega] partner[ja], ki izvaja obvezno revizijo“,[4] v določenem obdobju ne smejo prevzeti ključnega vodstvenega položaja v revidiranem subjektu.[5]

3. Od leta 2014 ta prepoved, ki je prej seveda veljala za obdobje, med katerim je bil glavni revizor glavni odgovorni za obvezno revizijo računovodskih izkazov revidiranega podjetja, velja tudi za obdobje (enega ali dveh let, odvisno od tega, ali gre za subjekte javnega interesa ali ne)[6] po tem, ko ni več glavni revizor, ki izvaja obvezno revizijo.

4. V tej zadevi je „ključni revizijski partner“ revizijskega podjetja, preden je prenehal biti glavni revizor, ki izvaja obvezno revizijo, sklenil pogodbo za zaposlitev na pomembnem vodstvenem položaju v revidiranem podjetju.

1 Jezik izvirnika: španščina.

2 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).

3 Direktiva Evropskega parlamenta in Sveta z dne 16. aprila 2014 o spremembi Direktive 2006/43/ES o obveznih revizijah za letne in konsolidirane računovodske izkaze (UL 2014, L 158, str. 196).

4 Člen 22a obravnava dve kategoriji subjektov: (a) zakonite revizorje in ključne revizijske partnerje revizijskega podjetja in (b) ostale družbenike revizijskih podjetij in njihove zaposlene. Tu sankcioniran je spadal v prvo od teh kategorij.

5 Pravilo je obstajalo že v prvotnem besedilu Direktive 2006/43 (člen 42(3)), vendar samo za subjekte javnega interesa. Za ostale subjekte, katerih računovodske izkaze je treba revidirati, velja od leta 2014.

6 Glede na predložitveno odločbo je v tej zadevi šlo za obdobje dveh let, zaradi česar je mogoče sklepati, da je pri revidiranem podjetju šlo za subjekt javnega interesa.

5. Ker je pristojni organ (revizijska komisija) zakonitemu revizorju naložil sankcijo,[7] je ta pred predložitvenim sodiščem izpodbijal globo, ki mu je bila naložena. To je Sodišču predložilo predlog za sprejetje predhodne odločbe zaradi razlage člena 22a(1)(a) Direktive 2006/43.

6. Na podlagi odgovora Sodišča bo lahko razrešilo, ali se šteje, da do prevzema položaja v revidiranem podjetju pride, ko glavni revizor z njim sklene pogodbo o zaposlitvi, ali samo, ko dejansko začne opravljati vodstvene funkcije.

I. Pravni okvir

A. Pravo Unije – Direktiva 2006/43

7. Člen 2, naslovljen „Opredelitev pojmov“, določa:

„V tej direktivi se uporabljajo naslednje opredelitve:

2. ‚zakoniti revizor‘ je fizična oseba, ki ima v skladu s to direktivo dovoljenje pristojnega organa države članice za opravljanje obveznih revizij;

3. ‚revizijsko podjetje‘ je pravna oseba ali kateri koli drugi subjekt, ne glede na svojo pravno obliko, ki ima v skladu s to direktivo dovoljenje pristojnega organa države članice za opravljanje obveznih revizij;

[…]

16. ‚ključni revizijski partner/ključni revizijski partnerji‘ je/so:

(a) zakoniti revizor/zakoniti revizorji, ki ga/jih revizijsko podjetje imenuje za posamezni revizijski posel kot glavnega/glavne odgovornega/odgovorne za izvajanje obvezne revizije v imenu revizijskega podjetja; ali

(b) v primeru revizije skupine vsaj zakoniti revizor/zakoniti revizorji, ki ga/jih revizijsko podjetje imenuje kot glavnega/glavne odgovornega/odgovorne za izvajanje obvezne revizije na ravni skupine, in zakoniti revizor/zakoniti revizorji, ki je določen/so določeni kot glavni odgovoren/odgovorni na ravni pomembnih odvisnih podjetij; ali

(c) zakoniti revizor/zakoniti revizorji, ki podpiše/podpišejo revizijsko poročilo.“

8. Člen 22, naslovljen „Neodvisnost in nepristranskost“, določa:

„1. Države članice zagotavljajo, da so pri izvajanju obvezne revizije zakoniti revizor ali revizijsko podjetje ter vse fizične osebe, ki bi lahko neposredno ali posredno vplivale na rezultat obvezne revizije, neodvisni od revidiranega subjekta in niso vključeni v sprejemanje odločitev revidiranega subjekta.

Neodvisnost se zahteva vsaj v obdobju, ki ga zajemajo računovodski izkazi, ki se revidirajo, ter obdobju, v katerem se izvaja obvezna revizija.

7 Ta komisija je uradni organ Patentti- ja rekisterihallituksen tilintarkastuslautakunta (urad za intelektualno lastnino, Finska).

Države članice zagotovijo, da zakoniti revizor ali revizijsko podjetje sprejme vse razumne ukrepe, s katerimi zagotovi, da med opravljanjem obvezne revizije na njegovo neodvisnost ne vpliva nobeno obstoječe ali morebitno nasprotje interesov ali poslovni ali drug neposreden ali posreden odnos, ki vključuje zakonitega revizorja ali revizijsko podjetje, ki izvaja obvezno revizijo, in po potrebi njegovo mrežo, poslovodno osebje, revizorje, zaposlene, katere koli druge fizične osebe, katerih storitve so na voljo zakonitemu revizorju ali revizijskemu podjetju ali kateri koli osebi, ki je z zakonitim revizorjem ali revizijskim podjetjem neposredno ali posredno povezana zaradi nadzora, ali je pod njihovim nadzorom.

Zakoniti revizor ali revizijsko podjetje obvezne revizije ne izvede, če obstaja kakršna koli nevarnost glede samopregledovanja, koristoljubja, zagovorništva, domačnosti ali ustrahovanja, ki nastane zaradi finančnih, osebnih ali poslovnih odnosov oz. delovnih ali drugačnih razmerij med:

– zakonitim revizorjem, revizijskim podjetjem, njegovim omrežjem in katero koli fizično osebo, ki bi lahko vplivala na rezultat obvezne revizije, ter

– revidiranim subjektom,

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.

2. Države članice zagotovijo, da zakoniti revizor ali revizijsko podjetje, njuni ključni revizijski partnerji, njuni zaposleni in katera koli druga fizična oseba, katere storitve so na voljo takemu zakonitemu revizorju ali revizijskemu podjetju ali so pod njegovim nadzorom in ki je neposredno vključena v dejavnosti obvezne revizije, ter osebe, ki so tesno povezane z njimi v smislu člena 1(2) Direktive Komisije 2004/72/ES […], niso lastniki in nimajo materialnega interesa ali neposredne pravice do udeležbe oz. ne sodelujejo pri kakršni koli transakciji v zvezi s katerim koli finančnim instrumentom, ki ga izda, zanj jamči ali ga drugače podpira kateri koli revidirani subjekt s področja njihovih dejavnosti obvezne revizije, razen če gre za deleže v posredni lasti prek razpršenih kolektivnih naložbenih shem, vključno z upravljanimi skladi, kot so pokojninski skladi ali življenjska zavarovanja.

3. Države članice zagotovijo, da zakoniti revizor ali revizijsko podjetje v revizijskih delovnih papirjih zabeleži vse pomembne nevarnosti za svojo neodvisnost kot tudi uporabljena varovala za omilitev teh nevarnosti.

4. Države članice zagotovijo, da osebe ali podjetja iz odstavka 2 niso udeležene pri rezultatih ali drugače vplivajo na rezultate obvezne revizije katerega koli posameznega revidiranega subjekta, če so:

(a) lastniki finančnih instrumentov revidiranega subjekta, razen če gre za deleže v posredni lasti prek razpršenih kolektivnih naložbenih shem;

(b) lastniki finančnih instrumentov katerega koli subjekta, povezanega z revidiranim subjektom, katerih lastništvo bi lahko povzročilo ali se na splošno obravnavalo kot vzrok za nasprotje interesov, razen če gre za deleže v posredni lasti prek razpršenih kolektivnih naložbenih shem;

(c) bili v obdobju iz odstavka 1 v delovnem razmerju ali imeli poslovni ali drugačen odnos s tem revidiranim subjektom, ki bi lahko povzročil nasprotje interesov ali se na splošno obravnaval kot vzrok zanj.

5. Osebe ali podjetja iz odstavka 2 ne zahtevajo ali sprejemajo denarnih in nedenarnih daril ali uslug od revidiranega subjekta ali katerega koli subjekta, povezanega z revidiranim subjektom, razen če bi nepristranska, razumna in obveščena tretja stran zadevno vrednost ocenila kot zanemarljivo.

6. Če je revidirani subjekt v obdobju, na katerega se nanašajo računovodski izkazi, prevzet s strani drugega subjekta, če se z drugim subjektom združi ali če ga drug subjekt prevzame, zakoniti revizor ali revizijsko podjetje opredeli in oceni vse trenutne ali nedavne interese ali odnose, vključno z vsemi nerevizijskimi storitvami, ki so se opravile za ta subjekt in bi lahko ob upoštevanju razpoložljivih zaščitnih ukrepov ogrozile revizorjevo neodvisnost in zmožnost nadaljevanja obvezne revizije po datumu začetka učinkovanja združitve ali prevzema.

Zakoniti revizor ali revizijsko podjetje čim prej, najpozneje pa v treh mesecih, sprejme vse potrebne ukrepe za prekinitev kakršnih kolih trenutnih interesov ali odnosov, ki bi lahko ogrozili njegovo neodvisnost in – če je to mogoče – sprejme zaščitne ukrepe, da bi čim bolj zmanjšal vse nevarnosti za svojo neodvisnost, ki bi se lahko pojavile zaradi predhodnih in trenutnih interesov ter odnosov."

9. Člen 22a, naslovljen „Zaposlovanje nekdanjih zakonitih revizorjev ali zaposlenih pri zakonitih revizorjih ali v revizijskem podjetju s strani revidiranih subjektov", določa:

„1. 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.

2. Države članice zagotovijo, da zaposleni in partnerji razen ključnih revizijskih partnerjev, zakonitega revizorja ali revizijskega podjetja, ki izvaja obvezno revizijo, ter vse druge fizične osebe, katerih storitve so na razpolago ali pod nadzorom takega zakonitega revizorja ali revizijskega podjetja, kadar so ti zaposleni, partnerji ali druge fizične osebe osebno imenovane za zakonitega revizorja, vsaj eno leto po tem, ko so prenehali neposredno sodelovati pri dejavnostih obvezne revizije, ne prevzamejo nobenih dolžnosti iz točk (a), (b) in (c) odstavka 1."

10. Člen 22c, naslovljen „Priprava na obvezno revizijo in ocena nevarnosti za neodvisnost", določa:

„Države članice zagotovijo, da zakoniti revizor ali revizijsko podjetje pred sprejetjem ali nadaljevanjem posla obvezne revizije oceni in dokumentira, ali:

– izpolnjuje zahteve iz člena 22 te direktive,

[…]".

B. Finsko pravo – Tilintarkastuslaki 1141/2015 z dne 18. septembra 2015[8]

11. V skladu s členom 11(1) iz poglavja 4 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 položajev, naštetih v nadaljevanju:

1. ključnega vodstvenega položaja v revidiranem subjektu;

8 Zakon o reviziji računovodskih izkazov 1141/2015 z dne 18. septembra 2015; v nadaljevanju: zakon o reviziji računovodskih izkazov.

2. postati član revizijske komisije revidiranega subjekta ali organa, ki opravlja enake naloge kot revizijska komisija;

3. postati neizvršni član upravnega organa ali član nadzornega organa revidiranega subjekta.

12. V skladu s členom 11(2) iz poglavja 4 se rok podaljša na dve leti, če je revidirani subjekt javnega interesa.

13. V skladu s členom 5(1) iz poglavja 10 lahko revizijska komisija izreče globo, če zakoniti revizor krši roke iz člena 11, ki veljajo za njegovo zaposlitev pri revidiranem subjektu. V skladu s členom 5(2) lahko globa znaša do 50.000 EUR.

14. Člen 7(1) iz poglavja 10 določa, da je treba pri sprejemanju sklepa o globi upoštevati vse pomembne okoliščine, kot so na primer:

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.

15. Člen 7(2) iz poglavja 10 določa, da je treba pri sprejemanju sklepa o globi poleg okoliščin iz odstavka 1 upoštevati:

1. finančna sredstva zakonitega revizorja;

2. koristi, ki jih je pridobil zakoniti revizor.

II. Dejansko stanje in predlog za sprejetje predhodne odločbe

16. Oseba KHT A (v nadaljevanju: glavni revizor) je od leta 2014 delala kot ključni revizijski partner revizijskega podjetja Y Oy (v nadaljevanju: revizijsko podjetje).

17. Glavni revizor je 5. februarja 2018 v okviru opravljanja storitve revizijskega podjetja pri družbi X Oyj (v nadaljevanju: revidirano podjetje) za poslovno leto 2017 podpisal revizorjevo poročilo o računovodskih izkazih zadnjenavedenega podjetja.

18. Glavni revizor je 12. julija 2018 z revidiranim podjetjem sklenil pogodbo o zaposlitvi za delovno mesto finančnega direktorja in člana uprave.

19. Ena od klavzul te pogodbe je določala, da glavni revizor dejansko ne bo prevzel teh vodstvenih funkcij do februarja 2019. Sklenitev pogodbe je bila objavljena z borznim sporočilom.

20. Glavni revizor je 31. avgusta 2018 končal s svojim delom za revizijsko podjetje, kar se je sporočilo revizijski komisiji z dopisom, poslanem istega dne.

21. Revidirano podjetje je pisno potrdilo, da glavni revizor pred objavo revizorjevega poročila za poslovno leto 2018 v njem ne bo imel niti ključnega vodstvenega položaja niti položaja, povezanega s financami ali računovodstvom družbe.

22. Z odločbo z dne 13. novembra 2018 je revizijska komisija glavnemu revizorju zaradi kršitve obdobja prepovedi, določenega v členu 11 iz poglavja 4 zakona o reviziji računovodskih izkazov, izrekla globo v višini 50.000 EUR.

23. Februarja 2019 je glavni revizor, ko so bili podpisani računovodski izkazi revidiranega podjetja za poslovno leto 2018, v tem podjetju v skladu z dogovorom v pogodbi začel opravljati svoje vodstvene funkcije.

24. Glavni revizor je pri Helsingin hallinto-oikeus (upravno sodišče v Helsinkih, Finska) izpodbijal sklep o globi.

25. Iz predložitvene odločbe izhaja, da se v tožbi ne razpravlja o kršitvi prepovedi, temveč o resnosti kršitve in znesku naložene sankcije. Po mnenju glavnega revizorja bi bilo treba to sankcijo znižati vsaj za polovico zneska.

26. Argumenti, ki jih je tožeča stranka navedla v svoj zagovor, so bili: [9]

– Njeno sodelovanje z upravnimi organi in njeno transparentno ravnanje v zvezi z okoliščinami, ki so bile odločilne za sankcijo.

– Položaj naj bi prevzela, ko je začela opravljati svoje funkcije v revidiranem podjetju (februarja 2019), in ne ob sklenitvi pogodbe. Zato naj bi šele od februarja 2019 kršila obdobje prepovedi.

– Od podpisa revizorjevega poročila za poslovno leto 2017 (februar 2018) naj tožeča stranka ne bi več mogla vplivati na pregledovanje računovodskih izkazov revidiranega podjetja. Zato naj bi to bilo treba šteti za začetek obdobja prepovedi.

– Zamenjava zakonitega revizorja za poslovno leto 2018, kakor izhaja iz vpisa v poslovni register, skupaj z dejstvom, da glavni revizor ni opravljal funkcije finančnega direktorja v revidiranem podjetju, dokler niso bili podpisani računovodski izkazi te družbe za poslovno leto 2018, naj bi potrjevala, da imenovanje za finančnega direktorja te družbe ni pomenilo nobene nevarnosti za neodvisnost revizije.

27. Revizijska komisija je tožbi nasprotovala in trdila naslednje: [10]

– Obdobje prepovedi ni začelo teči ob podpisu računovodskih izkazov za poslovno leto 2017, temveč 12. julija 2018 s sklenitvijo pogodbe.

– Glavni revizor je prevzel položaj, ko je z revidiranim podjetjem sklenil pogodbo. Predmet zadevne prepovedi je zlasti zagotavljati neodvisnost revizorja, ki jo je treba presojati tudi z zunanjega vidika.

– Sklenitev pogodbe naj bi bila vidna okoliščina, ki naj bi neposredno vplivala na vedenje in perspektive osebe, ki jo sklene, njenega delodajalca in delničarjev.

– Ob naložitvi sankcije so se pretehtale vse okoliščine, določene v zakonu o reviziji računovodskih izkazov.

9 Točke 4, 5 in 6 predložitvene odločbe.

10 Točke 7, 8 in 9 predložitvene odločbe.

28. V teh okoliščinah je Helsingin hallinto-oikeus (upravno sodišče v Helsinkih) Sodišču predložilo ti vprašanji 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 navedenem odstavku, ko sklene pogodbo o zaposlitvi?

2. Če je odgovor na prvo vprašanje nikalen: ali je treba člen 22a(1) (ki je bil vstavljen z Direktivo 2014/56) Direktive 2006/43 razlagati tako, da ključni revizijski partner prevzame položaj, kot je opisan v navedenem odstavku, ko začne opravljati delo na zadevnem položaju?“

III. Postopek pred Sodiščem

29. Predlog za sprejetje predhodne odločbe je sodno tajništvo Sodišča prejelo 17. decembra 2019.

30. Komisija je edina predložila pisna stališča. Presojeno je bilo, da obravnava ni potrebna.

IV. Presoja

A. Uvodno pojasnilo

31. Predložitveno sodišče dvomi, kako je treba razlagati izraz, ki je v členu 22a(1)(a) Direktive 2006/43 uporabljen za opredelitev ene od prepovedi, ki veljajo za zakonite revizorje.

32. Glede na že pojasnjeno ta določba prepoveduje, da glavni revizor, ki izvaja obvezno revizijo, po tem, ko je prenehal biti revizor, v določenem obdobju „prevz[ame] ključn[i] vodstven[i] položaj[…]“ v revidiranem podjetju. [11]

33. Vprašanje za predhodno odločanje (čeprav je razdeljeno na dva dela, dejansko izraža en sam dvom) je zelo natančno, njegov namen pa je zgolj razjasniti, kateri datum je pomemben, da se položaj šteje za *prevzet*: ko je bila pogodba med glavnim revizorjem in revidiranim podjetjem sklenjena (julij 2018) ali ko je ta začel opravljati svoje funkcije v navedeni družbi (februar 2019).

34. Glede na navedbe v predložitveni odločbi odločitev za en ali drug datum ne vpliva na ugotovitev, da je šlo za kršitev, ki jo je treba kaznovati. Glavni revizor ne prosi, naj se naložena globa razveljavi, temveč naj se zniža, s čimer implicitno priznava, da je vsekakor prišlo do kršitve.

35. Torej se zdi, da je presoja upoštevnega datuma pomembna kot okoliščina za določitev višine globe v skladu s členom 7(1) iz poglavja 10 zakona o reviziji računovodskih izkazov.

B. Splošni okvir Direktive 2006/43

36. Harmonizirana ureditev revizije računovodskih izkazov izvira iz Pogodbe o evropski gospodarski skupnosti, v kateri je bilo dogovorjeno, da Svet in Komisija izvajata svoje naloge, da usklajujeta, kolikor je to potrebno, zaščitne ukrepe, ki jih od družb ali podjetij za zaščito interesov družbenikov in tretjih zahtevajo države članice. [12]

11 Med strankama v postopku je sporen trenutek, „ko je prenehal biti zakoniti revizor ali ključni revizijski partner“, kot *dies a quo* za izračun obdobja prepovedi, vendar se predložitveno sodišče ne zdi zaskrbljeno glede tega vidika, na katerega se predlog za sprejetje predhodne odločbe ne nanaša.

12 Člen 54(3)(g).

37. Na tej pravni podlagi so bile sprejete Četrta,[13] Sedma[14] in Osma[15] direktiva Sveta, v katerih je določena usklajena minimalna vsebina računovodskih izkazov, konsolidirani računovodski izkazi oziroma pogoji za izdajo dovoljenja za strokovnjake, ki se ukvarjajo z revizijo računovodskih izkazov, na notranjem trgu.

38. V Osmi direktivi so bila določena prva pravila v zvezi z neodvisnostjo revizorjev: osebe, ki imajo dovoljenje za izvajanje obveznih revizij računovodskih listin, morajo biti „neodvisne in neoporečne“.[16]

39. V naslednjih letih je Komisija z različnimi sporočili, pobudami in nezavezujočimi instrumenti[17] spodbujala neodvisnost revizorjev in ustvarila ustrezno podlago za sprejetje Direktive 2006/43.[18]

40. V prvotni različici je bila v Direktivi 2006/43 že podrobna ureditev neodvisnosti revizorja, ki ji je bil namenjen del poglavja IV („Poklicna etika, neodvisnost, nepristranskost, zaupnost in poslovna skrivnost“).[19]

41. V isti prvotni različici je Direktiva 2006/43 določala obdobje prepovedi, ki je predmet tega spora, vendar v poglavju X („Posebne določbe za obvezne revizije subjektov javnega interesa“).[20]

42. Trenutna različica Direktive 2006/43 izhaja iz reforme, izvedene z Direktivo 2014/56, ki je spremenila člen 22 in dodala nov člen 22a, za katerega razlago prosi predložitveno sodišče.[21] Poleg tega skupaj s pravili, s katerimi se poskuša zagotavljati ugled revizorjev, vsebuje tudi pravila, ki se konkretno nanašajo na ohranjanje njihove neodvisnosti.

C. Člen 22a Direktive 2006/43

43. Člen 22a je konkretizacija določbe v uvodni izjavi 8 Direktive 2014/56, v skladu s katero „[z]akoniti revizorji […] ne bi smeli opravljati nalog na poslovodni ali upravni ravni v revidiranem subjektu do preteka ustreznega obdobja od konca revizijskega posla“.

44. Seznam prepovedi v členu 22a(1) vključuje tudi prepoved, ki revizorju prepoveduje „[p]revzeti ključn[i] vodstven[i] položaj[…] v revidiranem subjektu“ (točka (a)). Vprašanje za predhodno odločanje poskuša odpraviti dvome glede trenutka, ko pride do tega *prevzema* vodstvenega položaja.

13 Četrta direktiva Sveta z dne 25. julija 1978 o letnih računovodskih izkazih posameznih vrst družb, ki temelji na členu 54(3)(g) Pogodbe (78/660/EGS) (UL, posebna izdaja v slovenščini, poglavje 17, zvezek 1, str. 21).

14 Sedma direktiva Sveta z dne 13. junija 1983 o konsolidiranih računovodskih izkazih, ki temelji na členu 54(3)(g) Pogodbe (83/349/EGS) (UL, posebna izdaja v slovenščini, poglavje 17, zvezek 1, str. 58).

15 Osma direktiva Sveta z dne 10. aprila 1984, ki temelji na členu 54(3)(g) Pogodbe o dovoljenjih za osebe pooblaščene za izvajanje obvezne revizije računovodskih listin (UL, posebna izdaja v slovenščini, poglavje 17, zvezek 1, str. 75).

16 Ta omemba v uvodni izjavi 3 se odraža v členu 3 (v zvezi z neoporečnostjo) in v členih 24 in 27 (v zvezi z neodvisnostjo) Osme direktive.

17 Glej Zeleno knjigo Komisije z dne 24. julija 1996, Vloga, položaj in odgovornost zakonitega revizorja v Evropski uniji (UL 1996, C 321, str. 1); Sporočilo Komisije o obvezni reviziji v Evropski Uniji: pot naprej (UL 1998, C 143, str. 12); Priporočilo Komisije z dne 16. maja 2002, Neodvisnost zakonitih revizorjev v EU: zbirka temeljnih načel (UL 2002, L 191, str. 22; v nadaljevanju: Priporočilo Komisije); ali Sporočilo z dne 21. maja 2003, Krepitev revizij v EU (UL 2003, C 236, str. 2).

18 Tako je utemeljila Komisija v Predlogu direktive 2006/43 (Predlog direktive Evropskega parlamenta in Sveta o obveznih revizijah za letne in konsolidirane računovodske izkaze, ki spreminja direktivi Sveta 78/660/EGS in 83/349/EGS (COM/2004/0177)).

19 Nova zakonodaja je preusmerila revizijsko politiko zaradi „nedavnega povečanja škandalov v ZDA in EU, [zaradi katerih] se je pokazalo, da je obvezna revizija pomemben del zagotavljanja verodostojnosti in zanesljivosti računovodskih izkazov podjetij“. Ti škandali so v Združenih državah Amerike pripeljali do sprejetja „Sarbanes-Oxley Act of 2002“, ki zagotavlja več regulatorne in nadzorne vsebine za opravljanje storitev revizije računovodskih izkazov. Med tam navedenimi ukrepi je tudi uvedba obdobja prepovedi („cooling-off period“), ki je podobno tu spornemu.

20 V skladu s členom 42(3) „zakonitemu revizorju ali ključnemu revizijskemu partnerju, ki izvaja obvezno revizijo v imenu revizijskega podjetja, ni dovoljeno prevzeti pomembnega vodstvenega položaja v revidiranem subjektu pred pretekom najmanj dveh let po tem, ko je prenehal sodelovati pri revizijskem poslu kot zakoniti revizor ali ključni revizijski partner“.

21 Spremenjena različica člena 22 zahteva neodvisnost revizorja „v obdobju, ki ga zajemajo računovodski izkazi, ki se revidirajo, ter obdobju, v katerem se izvaja obvezna revizija“, in natančneje določa dolžnosti revizorjev, če bi bila njihova neodvisnost morebiti ogrožena.

1. Jezikovna razlaga

45. Z jezikovnega vidika razlaga določbe, katere jezikovne različice se precej razlikujejo glede uporabljenih izrazov, ne da jasnih rezultatov.

46. Uporabljena dikcija v nekaterih od teh različic bi podprla razlago, ki poudarja *dejansko opravljanje* vodstvene funkcije, ne pa trenutek, ko revizor s sklenitvijo pogodbe z revidiranim podjetjem sprejme, da bo zanj delal. [22]

47. Druge različice pa bi bile v prid nasprotni tezi, saj očitno ne zahtevajo dejanskega opravljanja vodstvene funkcije za revidirano družbo in zadostuje že samo sprejetje položaja na podlagi pogodbe. [23]

48. Razlike med jezikovnimi različicami torej ne dopuščajo, da bi se uporabilo besedilo samo ene od njih, da bi se lahko sklepalo o pravem pomenu določbe. [24]

49. Zato je treba uporabiti ostala hermenevtična merila, ki so običajna za razlago Sodišča, [25] in sicer namen določbe in okvir, v katerega je umeščena.

2. Teleološka razlaga

50. Tako Komisija [26] kot revizijska komisija [27] se strinjata, da je zunanji vidik neodvisnosti zakonitih revizorjev računovodskih izkazov pomemben, in predlagata v bistvu teleološko razlago člena 22a Direktive 2006/43.

51. Poudarjata, da je namen obdobja prepovedi zagotavljati to neodvisnost, ki je pomembna tako z notranjega vidika (odnosi med revizorjem in revidirano družbo) kot tudi z zunanjega: javnost zaupa v neodvisnost revizorja, ki ne bi bil neodvisen, če bi lahko med izvajanjem revizije ali po tem, ko preneha biti glavni revizor, takoj (ali kmalu) prevzel vodstveni položaj v revidiranem podjetju.

52. Menim, da je namen zadevne prepovedi preprečiti, da bi bil revizor (ali revizijsko podjetje, katerega glavni partner je) v skušnjavi, da izda poročilo, ki bi bilo pogodu revidirani družbi, ta pa bi ga v bližnji prihodnosti *nagradila* in se mu oddolžila z vodstveno funkcijo.

53. Tako razumljeno pravilo predvideva nevarnost, da ima revizor zdaj ali v bližnji prihodnosti lastne interese v družbah, ki so predmet njegovega računovodskega pregleda, ki bi lahko vplivali na njegovo strokovno delo.

54. Nasprotje interesov med obveznostjo revizorja in njegovimi (prihodnjimi) perspektivami, da bo delal za revidirano družbo, lahko nastane, če se pogodbeno razmerje med njima razvija ali pripravlja med izvajanjem revizije. V tem primeru je mogoče predvideti, da je delo glavnega odgovornega za revizijo pogojeno s fiduciarnimi dolžnostmi v razmerju do njegovega bodočega delodajalca.

22 Tako francoska različica („occuper un poste“).

23 Italijanska različica („accettare una funzione dirigenziale di rilievo nell'ente sottoposto a revisione“) še posebej poudarja, da je dovolj *sprejeti* položaj, ni pa nujno, da se funkcija začne izvajati. Izraz „asuma“ v španski različici ali v portugalski različici („assume posições de gestão fundamentais na entidade auditada“) bi bilo mogoče razlagati tudi kot zgolj sprejetje položaja. Glagol, uporabljen v finski različici, „vastaanottaa“, bi prav tako lahko pomenil sprejeti v smislu, ki je veliko bližje nemški („übernehmen“) in angleški različici („take up a key management position“).

24 Iz ustaljene sodne prakse Sodišča izhaja, da povsem dobesedna razlaga ene ali več jezikovnih različic večjezikovnega besedila prava Unije ne more kar tako prevladati nad drugimi, saj je treba pravne predpise Unije zaradi njihove enotne uporabe med drugim razlagati ob upoštevanju različic v vseh jezikih. Tako med drugimi sodba z dne 26. septembra 2013, Komisija/Španija (C-189/11, EU:C:2013:587, točka 56).

25 „V skladu z ustaljeno sodno prakso je treba za razlago določbe prava Unije upoštevati ne le njeno besedilo, ampak tudi njen kontekst in cilje, ki se želijo doseči z ureditvijo, katere del je“ (sodba z dne 3. septembra 2020, Niki Luftfahrt (C-530/19, EU:C:2020:635, točka 23).

26 Točka 13 pisnega stališča Komisije.

27 Točka 9 predložitvene odločbe.

55. Pravilo torej poskuša odpraviti, kolikor je mogoče, interes, ki bi ga lahko imel revizor, da načrtuje ali vstopi v pogodbeno razmerje z revidiranim podjetjem, hkrati pa ohrani status ključnega revizijskega partnerja, ki izvaja obvezno revizijo v imenu revizijskega podjetja. [28]

56. Prepoved, da glavni revizor med tem, ko deluje kot tak in še določeno obdobje po tem, prevzame vodstvene funkcije v revidiranem podjetju, poleg tega varuje – kot sta potrdili Komisija in revizijska komisija – zaupanje tretjih oseb, da se revizorska funkcija opravlja zanesljivo. Na ta način prispeva k pravilnemu delovanju trgov, kot opozarja uvodna izjava 9 Direktive 2006/43. [29]

57. Javno zaupanje, da so računovodski izkazi pošten prikaz družbe, je ključni element za vse tiste, ki lahko vstopajo v razmerja s to družbo, pa naj so to vlagatelji, upniki, zaposleni ali tretje osebe.

58. Zaupanje v zanesljivost revizij računovodskih izkazov je z drugega vidika mehanizem varstva vrednosti udeležbe družbenikov ali delničarjev ter učinkovit instrument za ustrezno vodenje družbe. Če ni zaupanja, to prispeva k izgubi vrednosti deleža oziroma delnice tako zaradi nezaupanja trga v zvezi s položajem družbe kot tudi zaradi nezmožnosti poslovodij, da jo vodijo brez zanesljivih informacij.

59. V odstavku 1, točka 1, Priporočila Komisije je poudarjeno, da je „glavni način, kako revizor lahko javnosti dokaže, da se obvezna revizija izvaja v skladu s temi načeli, je, da deluje neodvisno in da se ga kot takega tudi dojema“. [30]

60. Ti premisleki so veljavni celo, če se sprejme, da ključni revizijski partner revizijskega podjetja v določenem primeru morda ne bi imel *prave* možnosti vplivati na rezultat analize računovodskih izkazov revidiranega podjetja.

61. Varstvo neodvisnosti in nepristranskosti njegovega strokovnega dela namreč vsekakor zahteva, da pred in med obdobjem prepovedi ključni revizijski partner ne more prevzeti vodstvenega položaja v revidiranem podjetju.

3. Sistematična razlaga

62. Poštenost revizorjev [31] in zaupanje javnosti v integriteto (in kakovost) njegovega dela [32] sta elementa, ki so ju naknadni predpisi Unije na tem področju poskušali zaščititi.

63. Člen 22(2) Direktive 2006/43 opozarja na nevarnost nasprotij interesov revizorja (ali revizijskim podjetjem) in revidiranega podjetja. Ta nevarnost bi lahko nastala zaradi „[…] finančnih, osebnih ali poslovnih odnosov oz. delovnih ali drugačnih razmerij“ med obema, 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“.

28 V zvezi z ostalimi udeleženimi revizorji se pravilo nanaša na trenutek, ko neposredno sodelujejo pri pripravi revizorjevega poročila.

29 „Funkcija zastopanja javnega interesa zakonitega revizorja pomeni, da se na kakovost njegovega dela zanaša širša skupnost oseb in ustanov. Visoka kakovost revizije prispeva k urejenemu delovanju trgov z izboljšanjem neoporečnosti in učinkovitosti računovodskih izkazov.“

30 V uvodnih izjavah 1 in 2 tega priporočila je navedeno: „Neodvisnost zakonitih revizorjev je bistvena za javno zaupanje v zanesljivost revizorjevih poročil, ki jih ti izdajo. Doda verodostojnost objavljenim finančnim informacijam in vrednost za vlagatelje, upnike, zaposlene in druge deležnike v družbah EU. To je še zlasti tako pri družbah, ki so subjekti javnega interesa (na primer, družbe, ki kotirajo na borzi, kreditne institucije, zavarovalnice, KNPVP in investicijske družbe). […] Neodvisnost je prav tako glavni način poklica, da javnosti in regulativnim organom dokaže, da zakoniti revizorji in revizijska podjetja svoje naloge opravljajo na ravni, ki izpolnjuje uveljavljena etična načela, zlasti načeli integritete in objektivnosti.“

31 V skladu s členom 4 Direktive 2006/43 „[p]ristojni organi države članice lahko podelijo dovoljenje le fizičnim osebam ali podjetjem, ki imajo dober ugled“. Podobno je bilo določeno v členu 3 Osme direktive, ki je omenjal „neoporečne osebe“.

32 Uvodna izjava 9 Direktive 2006/43: „Funkcija zastopanja javnega interesa zakonitega revizorja pomeni, da se na kakovost njegovega dela zanaša širša skupnost oseb in ustanov. Visoka kakovost revizije prispeva k urejenemu delovanju trgov z izboljšanjem neoporečnosti in učinkovitosti računovodskih izkazov.“

64. Isti člen v odstavku 4 izključuje, da bi revizorji oziroma revizijska podjetja lahko izvajali svoje naloge za revidirano podjetje, s katerimi so „bili v obdobju iz odstavka 1 v delovnem razmerju ali imeli poslovni ali drugačen odnos[…], ki bi lahko povzročil nasprotje interesov ali se na splošno obravnaval kot vzrok zanj“.

65. Ti previdnostni ukrepi kažejo na to, da mora razlaga Direktive 2006/43 s sistematičnega vidika ohraniti eno od bistvenih sestavin neoporečnosti ali ugleda revizorjev, brez katerega bi zaupanje javnosti izginilo: to, da ni nasprotja interesov, dejanskih ali razumno predvidljivih, ki bi vplivali ali bi lahko vplivali na njihovo strokovno delo.

66. Za zakonodajalca Unije je neodvisnost revizorja tako pomembna z zunanjega in notranjega vidika in je treba v očeh javnosti odpraviti vsak sum, da sta si tisti, ki revidira, in tisti, ki je revidiran, preveč *blizu*.[33]

67. Ti previdnostni ukrepi so logični, če se upoštevajo pomen in utemeljitev zakonitih revizij in sama funkcija, ki jo ima javnost računovodskih izkazov družb v tržni ekonomiji.

68. Tudi člen 22(1), *in fine*, Direktive 2006/43 se sklicuje na dojemanje tretjih oseb v tem okviru: razmerja med revizorjem (ali revizijskim podjetjem) in revidiranim podjetjem ne smejo pripeljati do tega, da bi „nepristranska, razumna in obveščena tretja stran ob upoštevanju uporabljenih zaščitnih ukrepov sklepala, da je ogrožena neodvisnost zakonitega revizorja ali revizijskega podjetja“.

69. Skratka razmerje, zaradi katerega lahko nastane nasprotje interesov, je tako nezaželeno kot razmerje, ki se razumno dojema kot mogoč vzrok za nasprotje interesov.

4. Uporaba teh meril v tej zadevi

70. Premisa, iz katere je treba izhajati, je, da v tej zadevi glavni revizor ni mogel prevzeti ključnega vodstvenega položaja v revidirani družbi med opravljanjem svojih nalog, povezanih z revizijo, niti v obdobju dveh let po tem, ko ni bil več glavni revizor.

71. Kot je bilo že pojasnjeno, je bila ta prepoved kršena, kar priznava, vsaj implicitno, sama tožeča stranka, ki zgolj zahteva znižanje (ne pa razveljavitve) globe, ki ji je bila naložena.

72. To, da ključni revizijski partner revizijskega podjetja sklene pogodbo o zaposlitvi (za opravljanje pomembnih vodstvenih funkcij) z revidiranim podjetjem, medtem ko opravlja svoje delo v prvonavedeni, kaže na potencialno nasprotje interesov, kar lahko vpliva na njegovo neodvisnost.

73. Na to presojo pa ne vpliva dejstvo, da je bilo pogodbeno razmerje, ki je nastalo, ko zadevna oseba še ni prenehala biti ključni revizijski partner (kar se je zgodilo 31. avgusta 2018), odloženo za več mesecev, dokler revizorjevo poročilo za poslovno leto 2018 ni bilo objavljeno.

74. Pomembno je (in kar bi lahko sklepala „nepristranska, razumna in obveščena“ tretja oseba), da je, čeprav je bila pogodba podpisana 12. julija 2018, potem ko je bilo revizorjevo poročilo podpisano, v tistem trenutku še vedno obstajalo poslovno razmerje med glavnim revizorjem (oziroma njegovim revizijskim podjetjem), odgovornim za revizijo, in revidiranim podjetjem.

33 Severnoameriški pristop je podoben. Po mnenju vrhovnega sodišča Združenih držav „the SEC requires the filing of audited financial statements to obviate the fear of loss from reliance on inaccurate information, thereby encouraging public investment in the Nation's industries. It is therefore not enough that financial statements *be* accurate; the public must also *perceive* them as being accurate. Public faith in the reliability of a corporation's financial statements depends on the public perception of the outside auditor as an independent professional.… If investors were to view the auditor as an advocate for the corporate client, the value of the audit function itself might well be lost“ (poudarek v izvirniku). United States v. Arthur Young and Co., 465 US 805, 819 št. 15 (1984).

75. Poleg tega je logično sklepati, da se je postopek pogajanja o pogojih zaposlitve z revidiranim podjetjem odvijal ne samo na podlagi tega, da je bil ključni revizijski partner revizijskega podjetja, ampak tudi takrat, ko je bil ta odgovoren za revizijske naloge v zvezi s podjetjem, ki ga je pregledoval. Tako bi lahko spet sklepala „nepristranska, razumna in obveščena“ tretja oseba.

76. Odločilni dejavnik pri tej presoji torej ni trenutek, ko glavni revizor začne *de facto* opravljati svojo vodstveno funkcijo v revidiranem podjetju, temveč datum, ko se je z njim dogovoril o prevzemu teh funkcij.

77. Iz te pogodbe že nastanejo nekatere vzajemne obveznosti, ki niso združljive s tem, da je glavni revizor še vedno odgovorni v revizijskem podjetju, ki mu je bila naložena revizija računovodskih izkazov revidiranega podjetja.

78. Ta dogovor poleg tega meče svojo senco nazaj, tako da se od zunaj logično dojema, da izraža dejansko ali potencialno navzkrižje, ki je v nasprotju z neodvisnostjo in nepristranskostjo samega glavnega revizorja in revizijskega podjetja, kar bi lahko vplivalo na zanesljivost revizije računovodskih izkazov revidiranega podjetja.

V. Predlog

79. Glede na navedeno Sodišču predlagam, naj na vprašanje Helsingin hallinto-oikeus (upravno sodišče v Helsinkih, Finska) odgovori tako:

Odstavek 1(a) člena 22a 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, kakor je bila spremenjena z Direktivo 2014/56/EU, je treba razlagati tako, da ključni revizijski partner revizijskega podjetja prevzame ključni vodstveni položaj v revidiranem podjetju, ko z njim sklene ustrezno pogodbo o zaposlitvi, čeprav dejansko začne opravljati delo zanj nekaj mesecev po sklenitvi te pogodbe.