



Zbirka odločb sodne prakse

SODBA SODIŠČA (peti senat)

z dne 24. marca 2021 *

„Predhodno odločanje – Pravo družb – Direktiva 2006/43/ES – Obvezne revizije za letne in konsolidirane računovodske izkaze – Člen 22a(1)(a) – Zaposlitev zakonitega revizorja pri revidiranem subjektu – Obdobje nedelovanja – Prepoved prevzema ključnega vodstvenega položaja v revidiranem podjetju – Kršitev – Teža in trajanje kršitve – Izraz ‚prevzeti položaj‘ – Obseg – Sklenitev pogodbe o zaposlitvi z revidiranim subjektom – Neodvisnost zakonitih revizorjev – Zunanji vidik“

V zadevi C-950/19,

katere predmet je predlog za sprejetje predhodne odločbe na podlagi člena 267 PDEU, ki ga je vložilo Helsingin hallinto-oikeus (upravno sodišče v Helsinkih, Finska) z odločbo z dne 13. decembra 2019, ki je na Sodišče prispela 17. decembra 2019, v postopku, ki ga je začel

A

ob udeležbi

Patentti- ja rekisterihallituksen tilintarkastuslautakunta,

SODIŠČE (peti senat),

v sestavi E. Regan (poročevalec), predsednik senata, M. Ilešič, E. Juhász, C. Lycourgos in I. Jarukaitis, sodniki,

generalni pravobranilec: M. Campos Sánchez-Bordona,

sodni tajnik: A. Calot Escobar,

na podlagi pisnega postopka,

ob upoštevanju stališč, ki so jih predložili:

– za Evropsko komisijo H. Støvlbæk, I. Koskinen in L. Armati, agenti,

po predstavitvi sklepnih predlogov generalnega pravobranilca na obravnavi 10. decembra 2020

izreka naslednjo

* Jezik postopka: finščina.

Sodbo

- 1 Predlog za sprejetje predhodne odločbe se nanaša na razlago člena 22a(1)(a) 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 (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) (v nadaljevanju: Direktiva 2006/43).
- 2 Ta predlog je bil vložen v okviru postopka, ki ga je začel A, zakoniti revizor, ki ima dovoljenje finske gospodarske zbornice, v zvezi z odločitvijo Patentti- ja rekisterihallituksen tilintarkastuslautakunta (komisija za obvezno revizijo pri uradu za intelektualno lastnino, Finska) (v nadaljevanju: pristojni nacionalni organ), da se mu naloži globa zaradi njegove zaposlitve na ključnem vodstvenem položaju družbe, katere revizijo je izvedel.

Pravni okvir

Pravo Unije

- 3 V uvodnih izjavah 5, 8, 9, 11 in 13 Direktive 2006/43 je navedeno:
 - „(5) Cilj te direktive je doseči visoko raven, čeprav ne popolno, uskladitve [harmonizacije] zahtev za obvezne revizije. Država članica, ki zahteva obvezno revizijo, lahko določi strožje zahteve, razen če je v tej direktivi določeno drugače.

[...]

 - (8) Za zaščito tretjih oseb bi morali biti vsi revizorji in revizijska podjetja z dovoljenjem vpisani v javno dostopnem registru, ki vsebuje osnovne podatke o zakonitih revizorjih in revizijskih podjetjih.
 - (9) Zakoniti revizorji bi se morali držati najvišjih etičnih standardov. Zato bi morali delovati v skladu s poklicno etiko, ki pokriva vsaj njihovo funkcijo zastopanja javnega interesa, neoporečnost in nepristranskost, strokovno usposobljenost in primerno skrbnost. 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. [...]

[...]

 - (11) Zakoniti revizorji in revizijska podjetja bi morali biti pri opravljanju obveznih revizij neodvisni. Lahko obvestijo revidirani subjekt o zadevah, ki izhajajo iz revizije, toda morali bi se vzdržati sodelovanja v postopkih notranjega odločanja v revidiranem subjektu. Če se znajdejo v položaju, ko so nevarnosti za njihovo neodvisnost, celo po uporabi varoval za omilitev teh nevarnosti, prevelike, bi morali odstopiti od revizijskega posla ali pa ga zavrni. [...]

[...]

 - (13) Pomembno je zagotoviti stalno visoko kakovost vseh obveznih revizij, ki jih zahteva zakonodaja [Unije]. [...].“

- 4 Člen 1 Direktive 2006/43, naslovljen „Predmet urejanja“, ki je v poglavju I te direktive, naslovljenem „Predmet urejanja in opredelitve pojmov“, določa:

„Ta direktiva vzpostavlja pravila v zvezi z obveznimi revizijami letnih in konsolidiranih računovodskih izkazov.

[...]“.

- 5 V tem poglavju I člen 2 te direktive, 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) zakonit[i] revizor/zakoniti revizorji, ki podpiše/podpišejo revizijsko poročilo.

[...]“.

- 6 Člen 22 navedene direktive, naslovljen „Neodvisnost in nepristranskost“, ki je v poglavju IV te direktive, naslovljenem „Poklicna etika, neodvisnost, nepristranskost, zaupnost in poslovna skrivnost“, 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.

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, zagovornišтва, 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.

[...]

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:

[...]

(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.

[...]“.

7 Člen 22a Direktive 2006/43, naslovljen „Zaposlovanje nekdanjih zakonitih revizorjev ali zaposlenih pri zakonitih revizorjih ali v revizijskem podjetju s strani revidiranih subjektov“, ki je prav tako v poglavju IV te direktive, vsebuje odstavek 1, ki določa:

„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.“

8 Člen 28 navedene direktive, naslovljen „Revizijsko poročanje“, ki je v poglavju V te direktive, naslovljenem „Revizijski standardi in revizijsko poročanje“, določa:

„1. Zakoniti revizorji ali revizijska podjetja predstavijo rezultate obvezne revizije v revizijskih poročilih.
[...]

2. Revizijsko poročilo je v pisni obliki, v njem pa je:

[...]

- (c) vključeno revizijsko mnenje, ki je brez pridržkov, s pridržki ali odklonilno in v katerem je jasno navedeno mnenje zakonitih revizorjev ali revizijskih podjetij o tem:
- (i) ali so letni računovodski izkazi resničen in pošten prikaz v skladu z ustreznim okvirom računovodskega poročanja [...]

[...]“.

- 9 V uvodnih izjavah 1, od 6 do 8 in 10 Direktive 2014/56, s katero je bila spremenjena Direktiva 2006/43, je navedeno:

„(1) Direktiva [2006/43] Evropskega parlamenta in Sveta [...] določa pogoje za podelitev dovoljenj osebam, ki izvajajo obvezne revizije, in njihovo registracijo, pravila o neodvisnosti, nepristranskosti in poklicni etiki, ki veljajo za te osebe, ter okvir za javni nadzor nad njimi. Ta pravila pa je treba nadalje uskladiti [harmonizirati] na ravni Unije, da se omogočita boljša preglednost in predvidljivost zahtev, ki veljajo za takšne osebe, ter povečata njihova neodvisnost in nepristranskost pri izvajanju njihovih nalog. [...]

[...]

(6) Zlasti je pomembno zagotoviti večjo neodvisnost, ki je bistveni element izvajanja obveznih revizij. Da bi okrepili neodvisnost zakonitih revizorjev in revizijskih podjetij od revidiranega subjekta pri izvajanju obveznih revizij, bi moral biti zakoniti revizor ali revizijsko podjetje in katera koli fizična oseba, ki je v položaju, da neposredno ali posredno vpliva na rezultat obvezne revizije, neodvisen od revidiranega subjekta in ne bi smel biti vključen v postopek odločanja revidiranega subjekta. [...]

(7) Zakoniti revizorji in revizijska podjetja morajo biti pri izvajanju obveznih revizij revidiranih subjektov neodvisni in se pri tem morajo izogibati nasprotjem interesov. Za določanje neodvisnosti zakonitih revizorjev in revizijskih podjetij je treba upoštevati koncept mreže, v kateri delujejo zakoniti revizorji in revizijska podjetja. Zahteva po neodvisnosti bi bila morala biti izpolnjena vsaj v obdobju, ki ga zajema poročilo o reviziji, vključno z obdobjem, ki ga zajemajo računovodski izkazi, ki se revidirajo, in obdobjem, v katerem se izvaja obvezna revizija.

(8) Zakoniti revizorji, revizijska podjetja in njihovi zaposleni zlasti ne bi smeli izvajati obvezne revizije subjekta, v katerem imajo poslovni ali finančni interes, ali trgovati s finančnimi instrumenti, ki jih izda, zanje jamči ali jih drugače podpira revidirani subjekt, razen če gre za deleže v razpršenih kolektivnih naložbenih shemah. Zakoniti revizor ali revizijsko podjetje ne bi smelo sodelovati v postopkih notranjega odločanja v revidiranem subjektu. Zakoniti revizorji, revizijska podjetja in njihovi zaposleni, ki so neposredno vključeni v izvajanje obvezne revizije, ne bi smeli opravljati nalog na poslovodni ali upravni ravni v revidiranem subjektu do preteka ustreznega obdobja od konca revizijskega posla.

[...]

(10) Z ustrežno notranjo organizacijo zakonitih revizorjev in revizijskih podjetij bi bilo treba prispevati k preprečevanju kakršnih koli nevarnosti za njihovo neodvisnost. Zato lastniki ali delničarji revizijskega podjetja in osebe, ki ga upravljajo, ne bi smeli posegati v izvajanje obvezne revizije na kakršen koli način, ki bi ogrozil neodvisnost in nepristranskost zakonitega revizorja, ki izvaja obvezno revizijo v imenu revizijskega podjetja. Poleg tega bi morali zakoniti revizorji in revizijska podjetja oblikovati ustrezne notranje politike in postopke za zaposlene in druge osebe, ki so vključene v dejavnost obvezne revizije v njihovi organizaciji, da bi zagotovili izpolnjevanje z zakonom določenih obveznosti. Namen navedenih politik in postopkov bi moral biti zlasti preprečevanje in odpravljanje vseh nevarnosti za neodvisnost ter zagotavljanje kakovosti,

integritete in temeljitosti obvezne revizije. Navedene politike in postopki bi morali biti sorazmerni glede na obseg in kompleksnost poslovanja zakonitega revizorja ali revizijskega podjetja.“

Finsko pravo

- 10 Člen 11, naslovljen „Zaposlitev zakonitega revizorja pri revidiranem subjektu“, ki je v poglavju 4 tilintarkastuslaki (1141/2015) (zakon o obvezni reviziji (1141/2015)) z dne 18. septembra 2015, naslovljenem „Druge določbe v zvezi z zakonitim revizorjem“, določa:

„Zakoniti revizor ali ključni revizijski partner, ki izvaja obvezno revizijo v imenu revizijskega podjetja, vsaj eno leto po tem, ko je izvedel obvezno revizijo, ne sme:

1. prevzeti ključnega vodstvenega položaja v revidiranem subjektu;
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.

Rok iz odstavka 1 je dve leti, če je revidirani subjekt subjekt javnega interesa.

[...]“.

- 11 Člen 5, naslovljen „Globa in njena določitev“, ki je v poglavju 10 tega zakona, naslovljenem „Sankcije“, določa:

„Komisija za obvezno revizijo lahko naloži globo, če zakoniti revizor krši roke iz člena 11 poglavja 4 tega zakona, ki veljajo za zaposlitev zakonitega revizorja pri revidiranem subjektu.

Globa za kršitev roka iz člena 11 poglavja 4 lahko znaša do 50.000 EUR.

Globa se plača državi.“

- 12 Člen 7 tega poglavja 10, naslovljen „Elementi, ki jih je treba upoštevati pri določitvi sankcije“, določa:

„Pri določanju sankcije je treba upoštevati vse upoštevne okoliščine. To so:

1. teža in trajanje kršitve;

[...]“.

Spor o glavni stvari in vprašanji za predhodno odločanje

- 13 Tožeča stranka v postopku v glavni stvari je od leta 2014 do 12. julija 2018 kot ključni revizijski partner izvajala obvezno revizijo družbe X Oyj (v nadaljevanju: revidirana družba) v imenu revizijskega podjetja.

- 14 Navedena tožeča stranka je 5. februarja 2018 kot ključni revizijski partner končala obvezno revizijo te družbe za poslovno leto 2017.

- 15 Tožeča stranka v postopku v glavni stvari je 12. julija 2018 sklenila pogodbo o zaposlitvi z navedeno družbo.

- 16 Revidirana družba je z borznim obvestilom, objavljenim 17. julija 2018, sporočila, da je tožečo stranko v postopku v glavni stvari imenovala na položaj finančnega direktorja in za člana uprave ter da bo tožeča stranka v postopku v glavni stvari ti funkciji začela opravljati v februarju 2019.
- 17 Navedena tožeča stranka je 31. avgusta 2018 prenehala biti revizor v revizijskem podjetju, v katerem je bila zaposlena. V izjavi, ki jo je to revizijsko podjetje isti dan predložilo nadzornemu organu na področju revidiranja, je revidirana družba pisno potrdila, da navedena tožeča stranka do objave revizijskega poročila za poslovno leto 2018 ne bo opravljala ključnih vodstvenih funkcij niti funkcij, povezanih s financami ali računovodstvom te družbe.
- 18 Pristojni nacionalni organ je z odločbo z dne 13. novembra 2018 (v nadaljevanju: sporna odločba) tožeči stranki v postopku v glavni stvari naložil globo v višini 50.000 EUR, ker je ta v zvezi s subjekti javnega interesa kršila obdobje „nedelovanja“ dveh let iz člena 11 poglavja 4 zakona o obvezni reviziji. Ta organ je menil, da je treba to obdobje izračunati od datuma, ko je tožeča stranka v postopku v glavni stvari v revizijskem podjetju prenehala opravljati funkcijo ključnega revizijskega partnerja v okviru revizijskega posla pri revidirani družbi, in sicer 12. julija 2018. Navedena tožeča stranka pa naj bi od tega dne zaradi sklenitve pogodbe o zaposlitvi s to družbo v tej družbi prevzela ključni vodstveni položaj, v tem primeru položaj finančnega direktorja.
- 19 14. decembra 2018 je bilo v sodni register kot subjekt, odgovoren za obvezno revizijo revidirane družbe, vpisano drugo revizijsko podjetje.
- 20 Potem ko je to drugo revizijsko podjetje 5. februarja 2019 končalo obvezno revizijo te družbe za poslovno leto 2018, je tožeča stranka v postopku v glavni stvari začela opravljati funkciji v tej družbi kot finančni direktor in član upravnega odbora.
- 21 Tožeča stranka v postopku v glavni stvari je pri Helsingin hallinto-oikeus (upravno sodišče v Helsinkih, Finska) vložila tožbo za znižanje globe, ki ji je bila naložena s sporno odločbo, vsaj za polovico.
- 22 Tožeča stranka v postopku v glavni stvari v utemeljitev te tožbe navaja, da sporna odločba temelji na napačni razlagi teže in trajanja kršitve, ker naj bi se izraz „prevzeti položaj“ iz člena 22a(1)(a) Direktive 2006/43 nujno nanašal na položaj, v katerem je zadevna oseba dejansko začela opravljati funkcijo. Dokler namreč ne bi bilo tako, naj zadevna oseba, čeprav bi se lahko čutila moralno povezana z družbo, ki jo je zaposlila, v tej družbi ne bi imela dejanskega položaja in naj ne bi vplivala na vodenje njenih poslov. Osrednji element presoje, ki jo je treba opraviti na področju neodvisnosti, pa naj bi bila možnost zadevne osebe, da vpliva na letne računovodske izkaze njenega novega delodajalca. Iz tega naj bi izhajalo, da bi bilo treba v obravnavani zadevi za zadevni položaj šteti, da ga je navedena tožeča stranka prevzela ob začetku opravljanja funkcije v revidirani družbi kot finančni direktor februarja 2019.
- 23 Poleg tega tožeča stranka v postopku v glavni stvari poudarja, da se okoliščine lahko spremenijo pred dejanskim začetkom opravljanja funkcije. Tako naj bi bilo treba v obravnavani zadevi ob upoštevanju dejstva, da je bilo drugo revizijsko podjetje odgovorno za obvezno revizijo revidirane družbe za poslovno leto 2018, šteti, da je obdobje nedelovanja začelo teči od dne, ko je bila 5. februarja 2018 končana obvezna revizija te družbe, za katero je bila tožeča stranka v postopku v glavni stvari odgovorna za poslovno leto 2017. Če bi bilo obdobje nedelovanja določeno glede na dejansko neodvisnost, naj bi torej to obdobje v obravnavani zadevi trajalo celotno leto, medtem ko naj bi s strogo formalnega vidika to obdobje trajalo približno sedem mesecev, to je od 12. julija 2018, ko je bila podpisana pogodba o zaposlitvi z revidirano družbo, do 5. februarja 2019, ko je bila zaključena obvezna revizija te družbe za poslovno leto 2018.
- 24 Poleg tega tožeča stranka v postopku v glavni stvari navaja, da je bilo obveščanje o njeni zaposlitvi pregledno, da so tudi tretje osebe lahko razumele, da se je o položaju skrbno premislilo in da so bili sprejeti previdnostni ukrepi. Tako naj se tožeča stranka v postopku v glavni zaradi zamenjave

revizijskega podjetja, odgovornega za obvezno revizijo revidirane družbe za poslovno leto 2018, ne bi znašla v položaju, v katerem bi bila zaposlena pri tej družbi, medtem ko bi revizijsko podjetje, ki jo je zaposlovalo, še vedno revidiralo računovodske izkaze te družbe. Pogoj za uporabo člena 5 poglavja 10 zakona o obvezni reviziji naj bi bil, da revizijsko razmerje traja še po zaposlitvi ključnega revizijskega partnerja pri revidirani družbi.

- 25 Pristojni nacionalni organ trdi, da je v sporni odločbi upošteval okoliščine, navedene v členu 7 poglavja 10 zakona o obvezni reviziji, ki se nanašajo na naložitev sankcij.
- 26 Izraz „prevzeti položaj“ v smislu člena 11 poglavja 4 tega zakona naj bi bilo sicer mogoče razlagati tako, da se nanaša tako na podpis pogodbe o zaposlitvi v zvezi z zadevnim položajem kot na dejanski začetek opravljanja funkcije. Prav tako naj bi držalo, da se okoliščine med tema dogodkoma lahko spremenijo. Sankcionirati dejanje, ki se še ni zgodilo, pa naj ne bi bilo upravičeno.
- 27 Vendar naj bi več elementov govorilo v prid prve od teh razlag. Natančneje, ker je namen obdobja nedelovanja zagotoviti neodvisnost zakonitega revizorja, bi bilo treba ustrezno upoštevati zunanje elemente in videz. Sklenitev pogodbe o zaposlitvi, še toliko bolj, če se je s tem seznanilo trge, pa naj bi bila okoliščina, ki jo tretje osebe lahko zaznajo in ki naj bi neposredno vplivala na vedenje in odnos osebe, ki se je zaposlila, njenega delodajalca in zadevnih akterjev. Zakoniti revizor, ki je sklenil tako pogodbo o zaposlitvi, naj bi bil zato povezan s svojim novim delodajalcem v smislu, da bi moral biti do tega delodajalca nekoliko lojalen in bi moral delovati v skladu z njegovimi interesi, še preden bi dejansko začel opravljati funkcijo. Zakoniti revizor, ki se zaposli na vodstvenem položaju revidiranega subjekta, naj torej od sklenitve pogodbe o zaposlitvi ne bi bil več neodvisen. Datum dejanskega začetka opravljanja funkcije pa naj ne bi bil odločilen.
- 28 Predložitveno sodišče meni, da je rešitev spora o glavni stvari, ki se nanaša na vprašanje, ali je pristojni nacionalni organ tožeči stranki v postopku v glavni stvari smel naložiti globo 50.000 EUR zaradi kršitve obdobja nedelovanja iz člena 11 poglavja 4 zakona o obvezni reviziji, odvisna od načina izračuna trajanja tega obdobja nedelovanja. Da bi se namreč v skladu s členom 7 poglavja 10 tega zakona izreklo o teži in trajanju kršitve, ki se očita zadevni osebi, naj bi bilo treba določiti trenutek, od katerega je treba šteti, da je ta oseba v smislu člena 11 poglavja 4 navedenega zakona, s katerim se v nacionalno pravo prenaša člen 22a(1) Direktive 2006/43, prevzela ključni vodstveni položaj v revidirani družbi.
- 29 V teh okoliščinah je Helsingin hallinto-oikeus (upravno sodišče v Helsinkih) prekinilo odločanje in Sodišču v predhodno odločanje predložilo ti vprašanja:
- „1. Ali je treba člen 22a(1) Direktive [2006/43] 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) [te direktive] razlagati tako, da ključni revizijski partner prevzame položaj, kot je opisan v navedenem odstavku, ko začne opravljati delo na zadevnem položaju?“

Vprašanja za predhodno odločanje

- 30 Predložitveno sodišče z vprašanjema, ki ju je treba obravnavati skupaj, v bistvu sprašuje, ali je treba člen 22a(1)(a) Direktive 2006/43 razlagati tako, da je treba za zakonitega revizorja, kot je ključni revizijski partner, ki ga imenuje revizijsko podjetje v okviru revizijskega posla, šteti, da je prevzel ključni vodstveni položaj v revidiranem subjektu v smislu te določbe, takoj ko s tem subjektom sklene pogodbo o zaposlitvi, ki se nanaša na ta položaj, ali šele od takrat, ko začne dejansko opravljati svojo funkcijo na navedenem položaju.

- 31 Najprej je treba opozoriti, da člen 22a(1) Direktive 2006/43 določa, da če zakonitega revizorja ali ključnega revizijskega partnerja, ki izvaja obvezno revizijo v imenu revizijskega podjetja, zaposli revidirani subjekt, je najkrajše obdobje nedelovanja, odvisno od primera, eno leto ali, če ga zaposli subjekt javnega interesa, dve leti po tem, ko je prenehal biti zakoniti revizor ali ključni revizijski partner v zvezi z revizijskim poslom, to je obdobje, v katerem je v skladu s členom 22a(1) te direktive takemu revizorju ali revizijskemu partnerju prepovedano „prevzeti“ ključni vodstveni položaj v revidiranem subjektu.
- 32 Iz elementov, ki jih je predložilo predložitveno sodišče, je razvidno, da se vprašanji, postavljeni Sodišču, umeščata v spor, v okviru katerega tožeča stranka v postopku v glavni stvari sicer ne izpodbija kršitve dvoletnega obdobja nedelovanja, ki se uporablja v obravnavani zadevi, vendar želi doseči znižanje globe, ki ji jo je naložil pristojni nacionalni organ zaradi te kršitve, ker je istega dne, ko je prenehala biti ključni revizijski partner v okviru revizijskega posla družbe, s to družbo sklenila pogodbo o zaposlitvi, na podlagi katere je bila imenovana za finančnega direktorja in člana upravnega odbora te družbe. Po mnenju tega organa naj v zvezi s tem ne bi bilo upošteveno dejstvo, da je tožeča stranka v postopku v glavni stvari funkcijo dejansko začela opravljati pozneje, malo več kot šest mesecev po sklenitvi te pogodbe o zaposlitvi in približno eno leto po koncu zadnje obvezne revizije navedene družbe, ki jo je navedena tožeča stranka izvedla za to revizijsko podjetje.
- 33 Iz tega sledi, da to sodišče, kot izrecno poudarja v predložitveni odločbi, s svojima vprašanjema želi zgolj ugotoviti – glede na to, da kršitev upoštevnega obdobja nedelovanja ni sporna – težo in trajanje te kršitve s tem, da poizveduje po pojasnilu obsega izraza „prevzeti položaj“, uporabljenega v členu 22a(1)(a) Direktive 2006/43, da se opredeli trenutek, ko je treba šteti, da je bila ta kršitev storjena.
- 34 V zvezi s tem je treba opozoriti, da je treba v skladu z ustaljeno sodno prakso Sodišča za razlago določbe prava Unije upoštevati ne le njeno besedilo, ampak tudi sobesedilo, v katero je umeščena, ter cilje, ki se uresničujejo z ureditvijo, katere del je (glej zlasti sodbo z dne 6. oktobra 2020, Jobcenter Krefeld, C-181/19, EU:C:2020:794, točka 61 in navedena sodna praksa).
- 35 V zvezi z besedilom člena 22a(1)(a) Direktive 2006/43 je treba ugotoviti, da bi glagoli, ki se uporabljajo v nekaterih jezikovnih različicah te določbe, kot so *nastoupit* v češki jezikovni različici, *übernimmt* v nemški jezikovni različici, *occuper* v francoski jezikovni različici in *prevzeti* v slovenski jezikovni različici, lahko nakazovali, da se z navedeno določbo zahteva, da zadevna oseba namerava opravljati ali dejansko opravlja funkcijo na tem položaju v revidiranem subjektu.
- 36 Vendar iz drugih jezikovnih različic iste določbe izhaja, da bi za njeno uporabo lahko zadostovalo, da zadevna oseba sprejme navedeni položaj z zavezo, da bo ta položaj opravljala, tako da bi sklenitev pogodbe o zaposlitvi pomenila trenutek, ki ga je treba v zvezi s tem upoštevati. Taka razlaga izhaja zlasti iz glagolov, ki se uporabljajo v španski (*asuma*), italijanski (*accettare*), nizozemski (*aanvaardt*) in poljski (*zajęli*) jezikovni različici.
- 37 V teh okoliščinah povsem dobesedna razlaga člena 22a(1)(a) Direktive 2006/43, ki temelji na besedilu ene ali več jezikovnih različic, ne pa drugih, ne more prevladati. V skladu z ustaljeno sodno prakso Sodišča se namreč formulacija določbe prava Unije, ki se uporablja v eni od jezikovnih različic, ne more uporabljati kot edina podlaga za razlago te določbe oziroma ne more imeti prednosti pred drugimi jezikovnimi različicami, ker je treba določbe prava Unije razlagati in uporabljati enotno ob upoštevanju različic v vseh jezikih Unije (glej zlasti sodbo z dne 8. oktobra 2020, Combinova, C-476/19, EU:C:2020:802, točka 31 in navedena sodna praksa).
- 38 Ob upoštevanju razlik med različnimi jezikovnimi različicami člena 22a(1)(a) Direktive 2006/43 je treba preučiti sobesedilo, v katero je umeščena ta določba, cilje, ki jih ta določba uresničuje, in ureditev, katere del je.

- 39 V zvezi s tem je treba navesti, da je namen te direktive, kot je razvidno iz njenega člena 1 v povezavi z njenimi uvodnimi izjavami 5, 8, 9, 11 in 13, doseči visoko raven harmonizacije zahtev za obvezne revizije, tako da se med drugim zakonitim revizorjem naložijo strogi etični standardi, zlasti glede njihove integritete, neodvisnosti in nepristranskosti, da bi se v interesu tako revidiranih subjektov kot tretjih oseb zagotovila kakovost revizije in bi se prispevalo k urejenemu delovanju trgov s tem, da se zagotovi, da so letni računovodski izkazi resničen in pošten prikaz teh subjektov.
- 40 Člen 22a Direktive 2006/43, ki je bil vanjo vstavljen z Direktivo 2014/56, je del tega cilja, saj je ta določba, kot je razvidno zlasti iz uvodne izjave 1 zadnjenavedene direktive, del sklopa pravil, ki jih je zakonodajalec Unije uvedel v poglavju IV Direktive 2006/43, naslovljenem „Poklicna etika, neodvisnost, nepristranskost, zaupnost in poslovna skrivnost“, ki zajema člene od 22 do 24 Direktive 2006/43, da bi se z nadaljnjo harmonizacijo med drugim povečala neodvisnost zakonitih revizorjev pri izvajanju njihovih nalog.
- 41 Kot je razvidno iz uvodnih izjav od 6 do 8 in 10 Direktive 2014/56, je namen teh pravil v bistvu po eni strani zagotoviti, da zakoniti revizorji ne sodelujejo v postopkih notranjega odločanja v revidiranih subjektih in da se izogibajo nasprotjem interesov, zlasti s tem, da ne izvajajo revizije subjektov, v katerih imajo ti revizorji poslovni ali finančni interes, ter po drugi strani zavarovati zakonite revizorje pred posegi lastnikov ali delničarjev revizijskega podjetja, v katerem so zaposleni, in pred posegi oseb, ki ga upravljajo, zato, da se s preprečevanjem kakršnega koli vmešavanja, ki bi lahko neposredno ali posredno vplivalo na rezultat njihove revizije, kot je predstavljen v revizijskem poročilu iz člena 28 Direktive 2006/43, zagotovi kakovost in integriteta tega revizijskega poročila ter tako v skladu s ciljem, ki se uresničuje s to direktivo in na katerega je opozorjeno v točki 39 te sodbe, zanesljivost tega revizijskega poročila za revidirani subjekt in tretje osebe.
- 42 Iz tega izhaja, da zahteva po neodvisnosti nima zgolj notranjega vidika v delu, v katerem je njen namen revidiranemu subjektu zagotoviti zanesljivost revizije, ki jo izvaja zakoniti revizor, odgovoren za to revizijo, ampak tudi zunanji vidik v delu, v katerem je njen namen ohraniti zaupanje tretjih oseb, kot so upniki in vlagatelji, v zanesljivost te revizije. Ta zunanji vidik je toliko pomembnejši, ker je to zaupanje odločilno za zagotovitev zaščite vrednosti deležev družbenikov in delničarjev ter s tem urejenega delovanja trgov za vlagatelje v celoti. Obvezne revizije morajo torej biti ne le zanesljive, ampak jih morajo kot take dojemati tudi tretje osebe.
- 43 Zakonodajalec Unije je zaradi tega dvojnega, notranjega in zunanjega vidika, kot je razvidno zlasti iz uvodne izjave 8 Direktive 2014/56, zakonitemu revizorju prepovedal opravljanje nalog na poslovodni ali upravni ravni v revidiranem subjektu ne le v obdobju, ki ga zajema revizijsko poročilo, ampak tudi – kot je razvidno iz določb člena 22a(1) Direktive 2006/43 – v ustreznem obdobju po tem, ko je prenehal biti zakoniti revizor ali ključni revizijski partner v zvezi z revizijskim poslom.
- 44 Kot je generalni pravobranilec v bistvu navedel v točkah od 52 do 55 sklepnih predlogov, je namen take prepovedi, kolikor je mogoče, tako odpraviti spodbudo za zakonitega revizorja, da načrtuje ali uresniči zaposlitev pri revidiranem subjektu v obdobju, v katerem je izvajal obvezno revizijo tega subjekta, in v določenem poznejšem obdobju. Zakonodajalec Unije želi s to prepovedjo zlasti preprečiti, da bi tak revizor poskušal dati prednost svojim dejanskim ali potencialnim interesom, tako da bi predložil revizijsko poročilo, ki bi bilo pogodu takemu subjektu, ta pa bi ga na kratki ali srednji rok nagradil s ponudbo ključnega vodstvenega položaja v tem subjektu.
- 45 Ugotoviti pa je treba, da lahko že sam obstoj pogodbenega razmerja med zakonitim revizorjem in revidiranim subjektom ali celo začetek pogajanj za to povzroči ne le nasprotje interesov, ampak tudi videz nasprotja interesov.

- 46 Tretje osebe namreč lahko, kot je Evropska komisija pravilno navedla v pisnem stališču, ob upoštevanju dolžnosti lojalnosti in dobre vere, ki izhajata iz takega pogodbenega razmerja, ter bližine, ki se zdi, da jo to pogodbeno razmerje vzpostavlja med strankama tega razmerja, to razmerje dojemajo, kot da lahko vpliva ali da vpliva na revizijo revidiranega subjekta, ki jo izvaja zadevni zakoniti revizor, in tako lahko spremeni zaupanje teh tretjih oseb v zanesljivost rezultata te revizije.
- 47 Natančneje, v zvezi s tem je treba poudariti, da tudi če je zakoniti revizor prenehal opravljati svojo funkcijo ali funkcijo ključnega revizijskega partnerja v zvezi z revizijskim poslom v določenem subjektu, lahko pogajanja ali sklenitev pogodbenega razmerja med takim revizorjem in tem subjektom zadostujejo, da pri tretjih osebah za nazaj nastanejo pomisleki glede kakovosti in integritete revizije, izvedene pred prenehanjem te funkcije.
- 48 Tako je očitno, da je treba zlasti ob upoštevanju pomena, ki ga ima dojemanje tretjih oseb v zvezi z neodvisnostjo zakonitega revizorja, šteti, da zakoniti revizor prevzame položaj v revidiranem subjektu v smislu člena 22a(1)(a) Direktive 2006/43 od sklenitve pogodbenega razmerja med njima, tudi če tak revizor pri tem subjektu še ni dejansko začel opravljati funkcije.
- 49 Ta razlaga je skladna z določbami člena 22 Direktive 2006/43, katerih poseben namen je opredeliti obseg neodvisnosti zakonitih revizorjev, v povezavi s katerimi je treba določiti obseg člena 22a(1) te direktive, saj je zakonodajalec Unije, kot je razvidno že iz točke 40 te sodbe, vse te določbe sprejel, da bi to neodvisnost povečal.
- 50 V skladu z odstavkom 1 člena 22 te direktive morajo namreč države članice, da bi zagotovile, da zakoniti revizor ni vključen v sprejemanje odločitev revidiranega subjekta, zagotoviti, da so sprejeti vsi razumni ukrepi, da se med tem revizorjem in takim subjektom prepreči nastanek kakršnega koli nasprotja interesov, ki bi lahko med drugim izhajalo iz finančnega, osebnega ali poslovnega odnosa oziroma delovnega razmerja, neposrednega ali posrednega, obstoječega ali potencialnega, „zaradi česar bi lahko nepristranska, razumna in obveščena tretja stran [...] sklepala“, da je ogrožena neodvisnost navedenega revizorja.
- 51 Prav tako morajo države članice v skladu z odstavkom 4(c) navedenega člena 22 zagotoviti, da zakoniti revizorji niso udeleženi pri rezultatih obvezne revizije posameznega revidiranega subjekta, če so bili v obdobju revizije 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“.
- 52 Prav tako je iz odstavka 5 istega člena 22 razvidno, da zakoniti revizor ne sme zahtevati ali sprejemati daril ali uslug od revidiranega subjekta, če bi nepristranska, razumna in obveščena tretja stran njihovo vrednost „ocenila“ kot pomembno ali nezanemarljivo.
- 53 Kot je generalni pravobranilec navedel v točki 69 sklepnih predlogov, je iz teh določb jasno razvidno, da po mnenju zakonodajalca Unije razmerje, zaradi katerega lahko nastane dejansko ali potencialno nasprotje interesov, lahko prav tako ogrozi zanesljivost rezultata obvezne revizije kot razmerje, ki ga tretje osebe lahko razumno dojemajo kot morebitni vzrok za tako nasprotje interesov.
- 54 Glede na vse zgornje preudarke je treba na postavljeni vprašanji odgovoriti, da je treba člen 22a(1)(a) Direktive 2006/43 razlagati tako, da je treba za zakonitega revizorja, kot je ključni revizijski partner, ki ga imenuje revizijsko podjetje v okviru revizijskega posla, šteti, da ključni vodstveni položaj v revidiranem subjektu v smislu te določbe prevzame v trenutku, ko s tem subjektom sklene pogodbo o zaposlitvi, ki se nanaša na ta položaj, tudi če dejansko še ni začel opravljati svoje funkcije na navedenem položaju.

Stroški

- 55 Ker je ta postopek za stranki v postopku v glavni stvari ena od stopenj v postopku pred predložitvenim sodiščem, to odloči o stroških. Stroški za predložitev stališč Sodišču, ki niso stroški omenjenih strank, se ne povrnejo.

Iz teh razlogov je Sodišče (peti senat) razsodilo:

Člen 22a(1)(a) 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 Evropskega parlamenta in Sveta z dne 16. aprila 2014, je treba razlagati tako, da je treba za zakonitega revizorja, kot je ključni revizijski partner, ki ga imenuje revizijsko podjetje v okviru revizijskega posla, šteti, da ključni vodstveni položaj v revidiranem subjektu v smislu te določbe prevzame v trenutku, ko s tem subjektom sklene pogodbo o zaposlitvi, ki se nanaša na ta položaj, tudi če dejansko še ni začel opravljati svoje funkcije na navedenem položaju.

Podpisi