

REPUBLIKA HRVATSKA
VISOKI UPRAVNI SUD REPUBLIKE HRVATSKE
Z A G R E B
Frankopanska 16

Broj: Usoz-223/2013-10

U I M E R E P U B L I K E H R V A T S K E

P R E S U D A

Visoki upravni sud Republike Hrvatske u vijeću sastavljenom od sudaca toga suda Ane Berlengi Fellner, predsjednice vijeća, Jasminke Jenjić, Ljiljane Karlovčan-Đurović, mr. sc. Inge Vezmar Barlek i Blanše Turić, članica vijeća, uz sudjelovanje sudskog savjetnika Juraja Dujam, zapisničara, u postupku ocjene zakonitosti općeg akta pokrenutom po zahtjevu REVCONTO d.o.o. Čakovec, Kralja Tomislava 7, koji zastupa direktor Slavko Kramar putem punomoćnice Irene Plevnjak, odvjetnice iz Čakovca, Ruđera Boškovića 28, , na sjednici dana 28. ožujka 2014.

p r e s u d i o j e

Zahtjev se djelomično usvaja.

Ukida se odredba članka 8. stavka 2. Pravilnika o nadzoru i provjeri kvalitete rada revizorskih društava, samostalnih revizora, zajedničkih revizorskih ureda i ovlaštenih revizora (Narodne novine, broj 62/11. i 49/12.) u dijelu u kojem glasi: „... izravnog nadzora kod revizorskog društva/samostalnog revizora na izvanrednoj osnovi, o čemu odluku donosi Komora, te ...“.

U preostalom dijelu zahtjev se odbija.

Obrazloženje

Podnositelj je dana 14. ožujka 2013. podnio zahtjev za ocjenu suglasnosti odredbe članka 8. stavka 2. Pravilnika o nadzoru i provjeri kvalitete rada revizorskih društava, samostalnih revizora, zajedničkih revizorskih ureda i ovlaštenih revizora (Narodne novine, broj 62/11. i 49/12.). Uz zahtjev podnositelj je podnio i prijedlog radi donošenja rješenja o djelomičnoj obustavi izvršenja Pravilnika, o kojem je Sud odlučio rješenjem broj: Usoz-223/2013-4 od 28. siječnja 2014. koje je objavljeno u Narodnim novinama, broj 18/2014 od 11. veljače 2014.

Podnositelj u zahtjevu navodi da je temeljem osporene odredbe donesen nalog za obavljanje nadzora i provjere kvalitete rada, klasa: UP/I-041-02/13-01/14, urbroj: 251-442/01-13-01, od 8. veljače 2013., a koji je podnositelju dostavljen dana 13. veljače 2013. Smatra da su ovim nalogom povrijeđena njegova prava propisana Zakonom o reviziji (Narodne novine, broj 144/12.) budući da ovaj Zakon ne spominje provođenje izravnog nadzora, odnosno provjere kvalitete rada po izvanrednoj osnovi. Poziva se na odredbu članka 44. stavka 2. navedenog Zakona, kojom je propisan rok od 30 dana koji se odnosi na obvezu Komore da pisano obavijesti revizorsko društvo prije početka nadzora. Izravni nadzor kod revizorskog društva, odnosno samostalnih revizora na izvanrednoj osnovi u smislu osporene odredbe provodi se u roku koji je kraći od Zakonom propisanog. Ističe da izravni nadzor na izvanrednoj osnovi nije reguliran odredbama Zakona, a niti Pravilnik ne navodi što je to izravni nadzor na izvanrednoj osnovi niti obrazlaže zbog čega se on provodi i u kojim slučajevima Komora ima ovlaštenje donijeti odluku o provođenju takvog nadzora. Predlaže da Sud zahtjev usvoji i osporenu odredbu ukine.

Odgovarajućom primjenom odredbe članka 32. Zakona o upravnim sporovima (Narodne novine, broj 20/10. i 143/12.) zahtjev je dostavljen donositelju osporenog općeg akta.

Upravno vijeće Hrvatske revizorske komore nije Sudu dostavilo očitovanje. Hrvatska revizorska komora koju zastupa predsjednik Zdenko Balent očitovala se na podneseni zahtjev. Komora u cijelosti osporava navode zahtjeva ističući da Ustav daje ovlaštenje zakonodavcu da odluči o kvaliteti zakonodavne

politike. Donoseći Zakon o reviziji, sa značajem organskog zakona kojim se uređuje specifična gospodarska djelatnost od javnog interesa, predviđeno je osnivanje Komore kao regulatornog tijela koje provodi ciljeve razvojne strategije revizijske profesije. Ističe obvezu Komore propisanu odredbom članka 43. Zakona u provođenju nadzora i provjere kvalitete rada revizorskih društava, samostalnih revizora i ovlaštenih revizora te se poziva na odredbu članka 45. stavka 3. Zakona, temeljem kojeg Komora propisuje organiziranje provjere kvalitete rada uz prethodnu suglasnost Odbora za javni nadzor revizije. Posebno naglašava da je Komora kao institucija s javnim ovlastima i temeljem zakonske ovlasti i zakonske obveze Pravilnikom uredila i organizirala područje nadzora i provjeru kvalitete rada u normativnoj sinergiji Zakona i Statuta sa značenjem prisilnih propisa, a činjenica da je Pravilnik objavljen u službenom glasilu – Narodnim novinama, smatra da manifestira njegov značaj te dokazuje njegovo pravno obvezujuće djelovanje prema vani i prema trećima. Naglašava odredbe 8. Direktive Europskog parlamenta i Vijeća Europske komisije (Direktiva 2006/43/EK) koje su od značaja za europski gospodarski prostor i koje su ugrađene u Zakon. Smatra netočnom tvrdnju podnositelja zahtjeva da Pravilnik jednostrano propisuje mogućnost provođenja izravnog nadzora na izvanrednoj osnovi, iz razloga što je zakonom dana ovlast Komori za organiziranje nadzora i provjere kvalitete rada, sustavno i na razini države. Smatra da zakonska obveza podlijevanja javnom nadzoru iz članka 45. stavka 2. Zakona traži odgovornost Komore i njezinog nadzornog tijela i zaštitu općeg, javnog interesa da kroz određene vidove nadzora provodi nadzor i provjeru kvalitete rada pod točno propisanim uvjetima koji vrijede prema svima jednako i koji se mogu primjenjivati u uvjetima kada pojedini subjekt nadzora, u ovom slučaju podnositelj zahtjeva, osporava nadzor i predlaže drugačije uvjete. Ističe da termin izvanredni nadzor ne znači vrstu nadzora ili nešto što odudara od prakse svih nadzornih tijela, a izvanredni nadzor propisan osporenim odredbom odnosi se na djelovanje Komore i na okolnost kada subjekt nadzora ignorira sustavni plan nadzora i organizaciju provjere kvalitete rada. Navodi da izvanredna osnova za provođenje izravnog nadzora predstavlja u operativnom smislu i troškove Komore, a ne samo uvažavanje okolnosti i materijalnu štetu koju navodi podnositelj zahtjeva. Smatra da podnositelj zahtjeva dovodi u zabludu Visoki upravni sud navodom kako zastupa interes ostalih revizorskih društava, jer su do sada sva revizorska društva koja su bila subjektom nadzora, dopustila provođenje nadzora i provjeru kvalitete rada sukladno utvrđenom planu i programu nadzora i provjeru kvalitete rada u dosadašnjim nadzornim ciklusima koje provodi Komora. Ističe da je podnositelj zahtjeva odbio i osporavao različitim aktivnostima provođenje izravnog nadzora nad svojim radom prema tzv. redovnom planu i programu, te da je odbio postupiti po nalogu nadzornog tijela Komore, čime iskazuje nepoštivanje zakona i pravila struke, zbog čega je Komora morala, radi odgovornosti prema zakonu i općem interesu, poduzeti određene aktivnosti. Navodi da je podnositelj umjesto prihvaćene suradnje i promišljanja da je provođenje nadzora i provjere kvalitete rada samo jedan u nizu poslovnih procesa, podnio zahtjev za brisanje revizorskog društva iz registra revizorskih društava o čemu je Komora donijela rješenje 11. studenog 2013. Stoga smatra da više ne egzistira pravni interes podnositelja u ovoj pravnoj stvari. Smatra da moraju postojati organizacijske i tehničke mogućnosti provedbe nadzora u posebnim slučajevima koje diktiraju ponašanje svih subjekata u sustavu i na revizorskom tržištu. Zahtjev smatra neosnovanim i predlaže da Sud zahtjev odbije i stavi izvan snage rješenje, broj: Usov-223/2013 od 28. siječnja 2014.

Hrvatska revizorska komora je uz očitovanje dostavila i rješenje, klasa: UP/I-470-01/13-04/48, urbroj: 251-442-01-13-02 od 11. studenog 2013. kojim se utvrđuje da je podnositelj zahtjeva prestao obavljati poslove usluge revizije i dodatnih djelatnosti uz revizorske usluge te se briše iz registra revizorskih društava na vlastiti zahtjev. S obzirom na ovo rješenje Sud je podnositelja zahtjeva pozvao da se izjasni na navode očitovanja Hrvatske revizorske komore. Podneskom od 28. veljače 2014. podnositelj zahtjeva izvijestio je Sud da u cijelosti ostaje kod podnesenog zahtjeva, jer je pred Upravnim sudom u Zagrebu pokrenuo dva upravna spora koji se vode pod brojevima: UsI-1313/13, UsI-195/14 i to u svezi s nalogom za obavljanje nadzora i provjere kvalitete rada od 8. veljače 2013. i u svezi s odlukom kojom se podnositelju utvrđuje stegovna mjera trajnog oduzimanja dozvole za rad od 20. rujna 2013. Navodi da u dostavljenom očitovanju Komora neistinito prikazuje kako nije omogućio provođenje nadzora, da je podnosio zamolbu Komori da razmotri prijedlog termina nadzora od 20. odnosno 27. svibnja 2013. ili bilo kojeg datuma nakon navedenog termina, te da Komora nije omogućila podnositelju obavljanje nadzora sukladno odredbi članka 9. Pravilnika. Smatra da temeljem osporene odredbe Komora može donijeti odluku o provođenju izravnog nadzora na izvanrednoj osnovi u bilo koje doba i u bilo kojem slučaju, što je pravno nedopustivo te zadire u sferu samovoljnog odlučivanja o postupku nadzora. U cijelosti ostaje kod podnesenog zahtjeva.

Zahtjev je djelomično osnovan.

Upravno vijeće Hrvatske revizorske komore na sjednici održanoj dana 20. svibnja 2011. donijelo je Pravilnik o nadzoru i provjeri kvalitete rada revizorskih društava, samostalnih revizora, zajedničkih revizorskih ureda i ovlaštenih revizora koji je objavljen u Narodnim novinama, broj 62/11. Na sjednici održanoj 14. ožujka 2012. Upravno vijeće Hrvatske revizorske komore donijelo je Pravilnik o izmjenama

Pravilnika o nadzoru i provjeri kvalitete rada samostalnih revizorskih društava, samostalnih revizora, zajedničkih revizorskih ureda i ovlaštenih revizora (Narodne novine, broj 49/12.).

Osporena odredba glasi.

Članak 8.

...

2) *U slučaju pokretanja izravnog nadzora kod revizorskog društva/samostalnog revizora na izvanrednoj osnovi, o čemu Odluku donosi Komora, te nadzora na zahtjev Odbora za javni nadzor revizije, Komora obavještava revizorsko društvo/samostalnog revizora o početku nadzora u roku koji je kraći od roka iz stavka 1. ovog članka.*

...

Zakon o reviziji (Narodne novine, broj 146/05., 139/08. i 144/12.) uređuje obavljanje revizije financijskih izvještaja i konsolidiranih financijskih izvještaja obveznika revizije, određuju osobe ovlaštene za pružanje usluga revizije, uvjete za obavljanje usluge revizije, revizorski odbor, osnivanje i rad Hrvatske revizorske komore te nadzor njezina poslovanja, Odbor za javni nadzor revizije, provođenje javnog nadzora, nadzor i provjeru kvalitete rada revizorskih društava, samostalnih revizora i ovlaštenih revizora, izdavanje i oduzimanje dozvole za obavljanje usluga revizije te druga pitanja u vezi s revizijom.

Prema odredbi članka 1.a Zakon sadrži odredbe koje su u skladu s aktima Europske unije i to Direktiva 2006/43/EZ Europskog parlamenta i Vijeća od 17. svibnja 2006. o zakonski propisanim revizijama godišnjih financijskih izvješća i konsolidiranih financijskih izvješća te Četvrta Direktiva Vijeća 78/660/EEZ od 25. srpnja 1978. koja se temelji na članku 54. stavku 3. točki g) Ugovora o godišnjim financijskim izvješćima za određene vrste trgovačkih društava (SLL 222, 14.8.1978.).

Prema odredbi članka 2. ovog Zakona revizija je postupak provjere i ocjene financijskih izvještaja i konsolidiranih financijskih izvještaja obveznika revizije, te podataka i metoda koje se primjenjuju pri sastavljanju financijskih izvještaja, na temelju kojih se daje stručno i neovisno mišljenje o istinitosti i objektivnosti financijskog stanja, rezultata poslovanja i novčanih tokova. Usluge revizije obavlja revizorsko društvo, a to je trgovačko društvo osnovano prema odredbama Zakona o trgovačkim društvima i revizor iz države članice Europske unije odnosno europskog gospodarskog prostora neovisno o pravnom obliku, koji su sukladno odredbama članka 4. Zakona o reviziji za obavljanje usluga revizije dobili dozvolu Hrvatske revizorske komore. Također i samostalni revizor koji prema odredbi članka 3. stavka 1. podstavka 2. Zakona mora biti osnovan prema odredbama tog Zakona i svoju djelatnost može obavljati isključivo kao ovlašteni revizor koji je za obavljanje tih usluga dobio dozvolu Hrvatske revizorske komore.

Prema odredbi članka 30. Zakona, Komora je stručna organizacija revizorskih društava, samostalnih revizora i ovlaštenih revizora koji posluju na teritoriju Republike Hrvatske. Komora ima svojstvo pravne osobe s javnim ovlastima utvrđenim tim zakonom, statutom i drugim aktima, a akti koje Komora izdaje u obavljanju javnih ovlasti javne su isprave.

U okviru nadležnosti i zadaća Komore, odredbom članka 32. stavka 2. točke 13. Zakona propisano je da nadzire rad i provjerava kvalitetu rada revizorskih društava, samostalnih revizora i ovlaštenih revizora, prema potrebi vodi stegovne postupke te poduzima potrebne mjere da se utvrđene nepravilnosti uklone i sankcioniraju, o čemu svakih šest mjeseci obavještava Odbor za javni nadzor revizije.

Nadzor i provjeru kvalitete rada revizorskih društava, samostalnih revizora i ovlaštenih revizora provodi Komora i to prema odredbi članka 43. stavka 1. Zakona, radi provjere obavljaju li revizije u skladu s tim Zakonom, međunarodnim revizijskim standardima i drugim pravilima revizorske struke; ispunjavaju li zahtjeve neovisnosti; kvantitete i kvalitete angažiranih ljudskih potencijala i ostalih sredstava; zaračunatih revizorskih naknada; unutarnjeg sustava provjere kvalitete rada; ispunjavaju li uvjete za izdavanje dozvole za obavljanje usluga revizije, odnosno za dobivanje certifikata; ispunjavaju li uvjete za upis u odgovarajuće registre; je li izvješće o transparentnosti sastavljeno i objavljeno u skladu sa člankom 17.a tog Zakona i radi provjere izvještaja i drugih obavijesti koje su prema odredbama tog Zakona i drugih propisa dužni podnositi Komori, odnosno izvještavati je o pojedinim činjenicama i okolnostima.

Temeljem odredbe članka 45. stavka 3. Zakona Komora propisuje organiziranje nadzora i provjere kvalitete rada (provjera kvalitete rada) uz prethodnu suglasnost Odbora za javni nadzor revizije.

Provjera kvalitete rada mora se organizirati na način da bude neovisna o revizorima i društvima koja podliježu provjeri, te da podliježe javnom nadzoru. Javni nadzor provjere kvalitete rada provodi Odbor za javni nadzor revizije (članak 43. stavak 5. Zakona).

Prema odredbi članka 44. Zakona, Komora provodi provjeru kvalitete rada najmanje jednom u šest godina, odnosno najmanje jednom u tri godine kod samostalnog revizora ili revizorskog društva koje obavlja reviziju subjekata od javnog interesa. Provjera kvalitete rada provodi se kod onoliko subjekata provjere i u terminskim rasporedima kako je to utvrđeno godišnjim planom provjere kvalitete rada koji donosi Komora uz prethodnu suglasnost Odbora za javnu nadzor revizije.

Odredbom članka 44. stavka 2. Zakona propisano je da je Komora dužna u pisanom obliku o provjeri kvalitete rada obavijestiti revizorsko društvo i samostalnog revizora 30 dana prije početka obavljanja provjere kvalitete rada.

Zakon odredbom članka 46. određuje opseg provjere kvalitete rada i nalaže subjektu provjere kvalitete rada da ovlaštenoj osobi Komore na njezin zahtjev omogućiti provođenje provjere kvalitete rada u svom sjedištu. Način pregleda radne dokumentacije utvrđuje se aktima Komore (članak 46. stavak 3. Zakona).

Mjere koje je Komora ovlaštena poduzimati ako u provođenju provjere kvalitete rada ustanovi da subjekt provjere kvalitete ne postupa u skladu s odredbama tog Zakona i ostalim pravilima revizorske struke propisane su odredbom članka 48. Zakona. Između ostalog, propisano je da je Komora ovlaštena izdati nalog za otklanjanje nepravilnosti koji mora sadržavati opis nepravilnosti čije je otklanjanje određeno nalogom, rok u kojem subjekt provjere kvalitete rada mora otkloniti nepravilnosti i predočiti izvješće o otklanjanju nepravilnosti, način otklanjanja nepravilnosti, popis dokumenata ili dokaza o otklanjanju nepravilnosti koje su revizorsko društvo odnosno samostalni revizor obvezni predočiti Komori, obrazloženje i uputu o pravnom lijeku.

Osim provjere kvalitete rada kako je propisana odredbom članka 44. Zakona najmanje jednom u šest godina, odnosno najmanje jednom u tri godine, Zakon ne sadrži odredbe o provođenju izvanrednog nadzora ili izvanredne provjere kvalitete rada.

Zakon ne daje ovlast Komori za izdavanje naloga po kojima su dužne postupati osobe koje provode reviziju, osim u slučajevima taksativno navedenim odredbom članka 49. Zakona.

Iz navedenog slijedi da je temeljem odredbe članka 45. stavka 3. i članka 46. stavka 3. Zakona o reviziji, Komora ovlaštena i dužna propisati nadzor i provjeru kvalitete rada revizorskih društava samostalnih revizora i ovlaštenih revizora te način pregleda radne dokumentacije kod subjekta provjere kvalitete rada. Zakon također propisuje obvezu Komore da je dužna u pisanom obliku o provjeri kvalitete rada obavijestiti revizorsko društvo i samostalnog revizora 30 dana prije početka obavljanja provjere kvalitete rada.

Imajući u vidu važnost i ulogu poslova revizije kako je propisana odredbom članka 2. Zakona o reviziji te činjenicu da se prema odredbi članka 5. Zakona revizija obavlja neovisno, samostalno i objektivno u skladu s tim Zakonom, međunarodnim revizijskim standardima, pravilima revizijske struke, drugim pravilima i propisima i poštujući kodeks profesionalne etike revizora, Sud utvrđuje da je osporenim odredbom donositelj općeg akta prekoračio ovlasti propisane Zakonom. Upravno vijeće Hrvatske revizorske komore ovlašteno je temeljem odredbe članka 45. i 46. Zakona propisati organiziranje nadzora i provjere kvalitete rada pridržavajući se pri tome Zakonom utvrđenih kriterija i granica. Zakon ne propisuje različite vrste provjere kvalitete rada zbog čega donositelj osporenog općeg akta nema na Zakonu utemeljeno ovlaštenje da propisuje posebnu vrstu provjere kvalitete rada po izvanrednoj osnovi, da određuje u čemu bi bila izvanrednost te osnove, odnosno u kojim slučajevima bi postojali razlozi za provođenje provjere kvalitete rada po izvanrednoj osnovi. Također Zakon izričito određuje rok u kojem subjekt provjere kvalitete rada mora biti obaviješten o početku obavljanja provjere kvalitete rada, a Zakon ne sadrži niti jednu odredbu koja bi davala ovlast donositelju općeg akta kojim se organizira provjera kvalitete rada da taj rok iz bilo kojih razloga odredi drugačije.

Iz navedenih razloga Sud je zahtjev djelomično uvažio i osporeni dio odredbe ukinuo.

U preostalom dijelu osporena odredba ne odnosi se na postupak provjere kvalitete rada, već na slučaj pokretanja nadzora na zahtjev Odbora za javni nadzor revizije. Iako podnositelj predlaže ukidanje osporene odredbe u cijelosti, u podnesenom zahtjevu nije naveo razloge zbog kojih ovaj dio odredbe smatra nezakonitim. Prema ocjeni Suda ovaj dio osporene odredbe utemeljen je na zakonu i to iz slijedećih razloga.

Odbor za javni nadzor kao neovisno i samostalno tijelo javnog nadzora nad Komorom, revizorskim društvima, samostalnim revizorima i ovlaštenim revizorima ovlašteno je provoditi internu kontrolu kvalitete revizorskih društava i samostalnih revizora. Također je putem Komore, ovlašten provoditi inspekcijski nadzor revizorskih društava, samostalnih revizora i ovlaštenih revizora. Stoga Komora (inspekcijski) nadzor na zahtjev Odbora za javni nadzor revizije, može obavljati na način da subjekte nadzora o takvom nadzoru obavijesti u rokovima koji su kraći od zakonom propisanih rokova za redovnu provjeru kvalitete rada.

Slijedom izloženog na temelju odredbe članka 86. stavka 3. Zakona o upravnim sporovima sud je ukinuo dio osporene odredbe, a temeljem stavka 4. istog članka Zakona ukinuti dio odredbe prestaje važiti danom objave ove presude u Narodnim novinama. U preostalom dijelu zahtjev podnositelja je odbijen odgovarajućom primjenom odredbe članka 57. stavka 1. Zakona o upravnim sporovima.

U Zagrebu 28. ožujka 2013.

Predsjednica vijeća

Ana Berlengi Fellner, v.r.

Za točnost opravka - ovlaštenu službenicu

Tanja Nemčić