



VRHOVNO SODIŠČE
REPUBLIKE SLOVENIJE

Evidenčna številka: VS4002078

Datum odločbe: 13.03.2012

Področje: REVIDIRANJE

Institut: revidiranje - kršitev pravil revidiranja - postopek sodnega varstva

Zveza: ZRev-1 člen 74, 113, 114, 126, 129.

ZUP člen 222.

Jedro

Prvemu tožniku se očita, da iz revizijske dokumentacije ni razvidno, kako se je kot pooblaščen revizor v zadostni meri prepričal o poslih, ki jih je družba izkazovala med kratkoročnimi finančnimi obveznostmi v revidiranem obdobju in da se je prepričal o pravilnosti izkazanih denarnih tokov pri naložbenju, med katerimi znašajo prejemki od odtujitve dolgoročnih finančnih naložb 295.000 EUR.

Zoper navedena očitka se je mogoče vsebinsko vzeto braniti na dva načina, bodisi (a) z zatrjevanjem in dokazovanjem, da revizijska dokumentacija izkazuje, kar se v Odločbi zatrjuje, da ne izkazuje (dejansko stanje), bodisi (b) z uveljavljanjem, da pravila revidiranja ne zahtevajo, da bi moral revizor v revizijski dokumentaciji izkazovati, kar se mu očita, da ni izkazal (materialno pravo).

Izrek

Tožba drugega tožnika se zavrže.

Tožba prvega tožnika se zavrne.

Tožnika sama nosita svoje stroške postopka.

Obrazložitev

1. Tožnika v postopku sodnega varstva izpodbijata dve odločbi Agencije za javni nadzor nad revidiranjem (v nadaljevanju Agencija): odločbo z dne 31. 1. 2011, s katero je začela postopek za izrek opomina nad opravljanjem nalog pooblaščenega revizorja A. A. (v nadaljevanju Odločba o začetku postopka), in odločbo z dne 4. 5. 2011, s katero mu je bil izrečen opomin zaradi kršitev pravil revidiranja pri revidiranju računovodskih izkazov družbe D. d.d. za leto 2009 (v nadaljevanju: Odločba).

2. Tožnika uveljavljata tožbene razloge iz 1., 2. in 3. točke prvega odstavka 27. člena Zakona o upravnem sporu (v nadaljevanju ZUS-1). Predlagata odpravo izpodbijanih odločb, vrnitev zadeve v ponovno odločanje Agenciji in povrnitev stroškov postopka.

3. Toženka je na tožbo odgovorila in predlagala, da jo Vrhovno sodišče zavrne.

Razlogi za zavrženje tožbe drugega tožnika

4. Drugi tožnik ni bil stranka postopka pred toženko. Zato tudi ne more biti stranka v postopku sodnega varstva (prvi odstavek 17. člena ZUS-1). Posledično je bilo treba njegovo tožbo zavreči (3. točka prvega odstavka 36. člena ZUS-1).

Razlogi za zavrnitev tožbe prvega tožnika

5. Po določbi 114. člena Zakona o revidiranju (v nadaljevanju ZRev-2) Vrhovno sodišče preizkusi odločbo nadzornega organa v mejah tožbenega zahtevka in v mejah razlogov, ki so navedeni v tožbi, pri tem pa pazi po uradni dolžnosti na bistvene kršitve določb postopka iz zakona, ki ureja upravni spor. V tem okviru sta bili izpodbijani odločbi tudi preizkušeni.

6. V delu Odločbe, ki je pomemben za odločanje o tožbi, se prvemu tožniku očita, da iz revizijske dokumentacije ni razvidno, kako se je kot pooblaščen revizor v zadostni meri prepričal o poslih, ki jih je družba izkazovala med kratkoročnimi finančnimi obveznostmi v revidiranem obdobju (točka 1.1.), in da se je prepričal o pravilnosti izkazanih denarnih tokov pri naložbenju, med katerimi znašajo prejemki od odtujitve dolgoročnih finančnih naložb 295.000 EUR (točka 1.2.).

7. Zoper navedena očitka se je mogoče vsebinsko vzeto braniti na dva načina, bodisi (a) z zatrjevanjem in dokazovanjem, da revizijska dokumentacija izkazuje, kar se v Odločbi zatrjuje, da ne izkazuje (dejansko stanje), bodisi (b) z uveljavljanjem, da pravila revidiranja ne zahtevajo, da bi moral revizor v revizijski dokumentaciji izkazovati, kar se mu očita, da ni izkazal (materialno pravo).

8. V zvezi z očitkom iz točke 1.1. izreka Odločbe prvi tožnik uveljavlja, da je Agencija "povsem napačno in nepopolno ugotovila dejansko stanje." V nadaljevanju na šolski način pojasnjuje temeljne računovodske pojme. Na koncu pojasni, da "se vsako prirejanje poslovnega izida odraza v spremembi sredstev, obveznosti do virov sredstev, stroških (odhodkih) in prihodkih." V zvezi s tem pove, da je zaradi prepletenosti vseh postavk računovodskih izkazov nemogoče, da bi bila napačna le ena sama, pač pa morata biti napačni vedno dve postavki. Ker Agencija ni oporekala vsaj dvema postavkama, naj bi zato napačno ugotovila dejansko stanje. Vendar pa izpodbijana Odločba ni ugotovila prirejanja poslovnega izida in zato prvi tožnik s tako obrambo ne more uspeti.

9. Na konkreten očitek iz Odločbe, da iz revizijske dokumentacije ni razvidno, "kako se je revizor prepričal o ostalih poslih v zvezi s kratkoročnimi finančnimi obveznostmi v znesku 87.000 oziroma 84.000 EUR" in "kaj se je dogajalo s prejetimi posojili, ki so bila izkazana na dan 31. 12. 2008, v letu 2009", prvi tožnik ne pove nič konkretnega.

10. O revizijskem dokazu 14/2/1 Odločba povsem konkretno pove, da ni ustrezen in zadosten revizijski dokaz, ker iz njega "ni razvidna niti vsebina pogodb (zneski, datumi vračila, obrestna mera, zavarovalni pogoji ipd.), niti izsledki revizorja v zvezi s preveritvijo teh pogodb." Tožba temu v ničemer ne oporeka.

11. V zvezi z očitkom, da iz revizijske dokumentacije ni razvidno, da bi prvi tožnik opozoril poslovodstvo na zahtevo 2. točke 82. člena Zakona o davku na dodano vrednost (ZDDV-1), ki zaradi identifikacije določa kot obvezen podatek na računu njegovo zaporedno številko, prvi tožnik direktno niti ne odgovori. Zatrjuje le, da listina, imenovana bremepis, vsebuje vse potrebne podatke v skladu z zahtevami Slovenskih računovodskih standardov.

12. Očitek iz točke 1.2. izreka Odločbe temelji na ugotovitvi Agencije, da je v izkazu denarnih tokov revidirane družbe med prejemki pri naložbenju iz naslova prejemkov od odtujitve finančnih naložb izkazan znesek v višini 295.000 EUR, medtem ko iz revizijske dokumentacije izhaja, da je revidirana družba na dan 31. 12. 2009 izkazovala terjatev iz naslova prodaje poslovnega deleža v višini 90.000 EUR. Agencija je zaključila, da znašajo dejanski prejemki od odtujitve finančnih naložb v letu 2009 205.000 EUR in bi morali biti v tem znesku izkazani med denarnimi tokovi iz naslova odtujitve finančnih naložb. Na napako bi moral revizor opozoriti poslovodstvo družbe, česar pa iz revizijske dokumentacije ni razvidno.

13. Prvi tožnik predstavi izkaz denarnih tokov v obdobju od 1. 1. do 31. 12. 2009, kot je bil objavljen v letnem poročilu revidirane družbe; nato pa še izkaz denarnih tokov z upoštevanjem ugotovitve Agencije, da je bil denarni tok pri prejemkih od odtujitve dolgoročnih finančnih naložb previsok za 90.000 EUR. Zaključí, da zadnji izkaz "popolnoma napačno prikazuje spremembo denarnih sredstev." Zato se mu zdi "jasno, da je tožena stranka povsem napačno in nepopolno ugotovila dejansko stanje, posledično pa napačno uporabila materialno pravo."

14. Očitek prvemu tožniku je, da iz revizijske dokumentacije ni razvidno, da se je prepričal v pravilnost izkazovanja denarnih tokov pri naložbenju. S prikazovanjem bilanc pa meri na to, da je bil sam izkaz denarnih tokov pravilno sestavljen, da torej pri njegovi sestavi revidirana družba ni naredila nobene napake. Tega ni mogoče upoštevati ne samo zato, ker gre mimo samega očitka iz Odločbe, pač pa tudi zato, ker je sam prvi tožnik v postopku pred Agencijo v izjavi o razlogih za izrek opomina z dne 3. 3. 2011 navedel, "da je bila navedena napaka dejansko spregledana." Zanimal je sicer, da ne bi opravil ustreznih postopkov in dodal, "da v okviru opravljenih postopkov napačne navedbe ni odkril." Napako je pojasnil kot primer "tveganja pri kontroliranju, ki se neizogibno pojavlja pri vsaki reviziji."

15. Po določbi 113. člena ZRev-2 prvi tožnik v postopku sodnega varstva ne more navajati novih dejstev in predlagati novih dokazov. Zato njegovih (številnih) dokaznih predlogov ni mogoče upoštevati.

16. Prvi tožnik uveljavlja tudi postopkovne kršitve določb ZRev-2, ki naj bi jih zagrešila Agencija v postopku izdaje izpodbijanih odločb. Navaja, da bi morala Agencija nadzor nad tožnikom opravljati v prostorih revizijske družbe (74. člen ZRev-2), vsaj osem dni pred začetkom pregleda bi mu morala vročiti zahtevo za pregled (126. člen ZRev-2), morala bi tudi sestaviti zapisnik (129. člen ZRev-2), česar pa ni storila. Prekršila naj bi tudi določbo 222. člena Zakona o splošnem upravnem postopku (v nadaljevanju ZUP), saj se ni držala enomesečnega roka za izdajo odločbe.

17. Določbe 74. člena ZRev-2 urejajo način opravljanja nadzora nad revizijskimi družbami. Poteka lahko v prostorih nadzornega organa s sistematičnim pregledovanjem dokumentacije (drugi odstavek 74. člena) ali pa v prostorih revizijske družbe (tretji odstavek 74. člena). Ne drži torej, da bi morala v vsakem primeru potekati v prostorih revizijske družbe. Zahteva za pregled iz 126. člena ZRev-2 je potrebna tedaj, ko nadzorni organ potrebuje določeno dokumentacijo in evidence, ki jih ima subjekt nadzora (tretji odstavek navedenega člena). Prvi tožnik ne pojasni, v čem naj bi bila pravzaprav zagrešena kršitev v zvezi z vročitvijo zahteve: ali v

tem, ker je bila vročena prepozno, ali v tem, ker je sploh ni bilo. Če zahteve ni bilo, potem pač ni bilo dolžnosti posredovanja dokumentacije oziroma evidenc; če pa je bila prepozna, se je s tem le podaljšal rok za predložitev dokumentacije oziroma evidenc. Zapisnik o nadzoru se po določbi prvega odstavka 129. člena ZRev-2 pošlje nadzornemu organu in ne subjektu nadzora. Zato prvi tožnik ni bil prikrajšan v svojih procesnih pravicah, če zapisnik ni bil sestavljen. Enomesečni rok iz prvega odstavka 222. člena ZUP je določen za postopke, ki se začnejo na zahtevo stranke oziroma po uradni dolžnosti, če je to v interesu stranke. Predmetni postopek ni postopek take vrste.

18. Ker se je izkazalo, da tožbeni razlogi niso utemeljeni in Agencija pri izdaji izpodbijane odločbe ni zagrešila nobene uradoma upoštevne kršitve določb postopka, je Vrhovno sodišče tožbo zavrnilo kot neutemeljeno (prvi odstavek 63. člena ZUS-1 ter 286. člen in prvi odstavek 281. člena ZUS-1).

O stroških postopka

19. Ker je Vrhovno sodišče tožbo zavrnilo, tožnika na podlagi četrtega odstavka 25. člena ZUS-1 sama trpita svoje stroške postopka.

Datum zadnje spremembe: 19.10.2012