



# KOHTUOTSUS

EESTI VABARIIGI NIMEL

<b>Kohus</b>	Tallinna Ringkonnakohtus
<b>Kohtukoosseis</b>	Eesistuja Virgo Saarmets, liikmed Maret Altnurme ja Villem Lapimaa
<b>Otsuse tegemise aeg ja koht</b>	12. oktoober 2017, Tallinn
<b>Haldusasja number</b>	<b>3-16-394</b>
<b>Haldusasi</b>	FIE Indrek Kruhbergi audiitoriteenused kaebus rahandusministri 14. veebruari 2016. a käskkirja nr 042 tühistamiseks
<b>Vaidlustatud kohtulahend</b>	Tallinna Halduskohtu 11. novembri 2016. a otsus
<b>Menetlusosalised</b>	Kaebaja – FIE Indrek Kruhbergi audiitoriteenused, esindaja Anu Toomemägi Vastustaja – Rahandusministeerium, esindaja Janar Luts Kaasatud haldusorgan – audiitoritegevuse järelevalve nõukogu, esindaja Siim Tammer
<b>Menetluse alus ringkonnakohtus</b>	FIE Indrek Kruhbergi audiitoriteenused apellatsioonkaebus
<b>Asja läbivaatamine</b>	Kirjalik menetlus

## RESOLUTSIOON

- Jätta FIE Indrek Kruhbergi audiitoriteenused 12. detsembri 2016. a apellatsioonkaebusele lisatud tõendid haldusasja nr 3-16-394 materjalide juurde võtmata.**
- Võtta Rahandusministeeriumi 20. jaanuari 2017. a vastusele lisatud KS poolt 20. novembril 2015 koostatud AS Oskar LT 31.12.2014 kliendifaili inspekteerimise aruanne haldusasja nr 3-16-394 materjalide juurde.**
- Jätta FIE Indrek Kruhbergi audiitoriteenused apellatsioonkaebus rahuldamata ja Tallinna Halduskohtu 11. novembri 2016. a otsus haldusasjas nr 3-16-394 muutmata.**
- Menetlusosaliste menetluskulud apellatsiooniasemes jätta nende endi kanda.**

## EDASIKAEBAMISE KORD

Otsuse peale võib esitada kassatsioonkaebuse Riigikohtule hiljemalt 13. novembril 2017 (HKMS § 212 lg 1).

Vastuseks teise menetlusosalise poolt esitatud kassatsioonkaebusele ja sellega ühiseks läbivaatamiseks võib esitada vastukassatsioonkaebuse 14 päeva jooksul kassatsioonkaebuse menetlusosalisele kättetoimetamisest arvates või ülejäänud kassatsioonitähtaja jooksul, kui see on pikem kui 14 päeva (HKMS § 215 lg-d 1 ja 3).

Kui kassaator soovib asja arutamist kohtuistungil, tuleb seda kassatsioonkaebuses märkida, vastasel korral eeldatakse, et ta on nõus asja lahendamiseks kirjalikus menetluses (HKMS § 213 lg 1 p 5). Sõltumata kohtuistungil soovi märkimisest võib Riigikohus kassatsioonkaebuse läbi vaadata kirjalikus menetluses, kui ta ei pea istungi korraldamist vajalikuks (HKMS § 223 lg 1).

Kui menetlusosaline soovib kassatsioonkaebuse esitamiseks saada menetlusabi, tuleb tal Riigikohtule esitada vastavasisuline taotlus. Menetlusabi taotluse esitamine ei peata menetlustähtaja kulgemist (HKMS § 116 lg 5) ning kassatsioonitähtaja järgimiseks peab menetlusabi taotleja tegema tähtaja kestel ka menetlustoimingu, mille tegemiseks ta menetlusabi taotleb, eelkõige esitama kassatsioonkaebuse (HKMS § 116 lg 6).

## **ASJAOLUD JA MENETLUSE KÄIK**

1. Audiitortegevuse järelevalve nõukogu kinnitas 23.07.2013 otsusega nr 123 korralise kvaliteedikontrolli valimisse kuuluvate isikute nimekirja, millesse kuulus teiste hulgas FIE Indrek Kruhbergi audiitoriteenused. Kvaliteedikontrolli töörühm koostas FIE Indrek Kruhbergi audiitoriteenused juures toimunud kvaliteedikontrolli kohta 02.04.2014 aruande, milles toodi välja avastatud puudused kontrolliperioodil 01.07.2009–30.06.2013 (Radenex Invest OÜ-le, Kõo Vallavalitsusele ja Track Consult OÜ-le vandeaudiitori arvamuse kujundamiseks vajalikud auditiprotseduurid olid suuresti dokumenteerimata; audiitorettevõtja ei omanud piisavat asjakohast auditi tõendusmaterjali põhjendatud järelduste tegemiseks) ja tehti ettepanek alгатada rikkumiste osas distsiplinaarmenetlus. Audiitorkogu juhatus lõpetas 28.05.2014 otsusega FIE Indrek Kruhbergi audiitoriteenused suhtes alгатatud kvaliteedikontrolli ja luges selle läbituks, kuid märkis, et audiitorteenuse kvaliteedis esinesid märkimisväärsed puudused, mistõttu on nõutav oluline täiustamine. Samuti otsustati suurendada kvaliteedikontrolli nimisagedust 1 korrani 1 aasta jooksul ja teha järgmisel kvaliteedikontrolli perioodil uus kvaliteedikontroll.

Audiitorkogu juhatus alгатas 28.05.2014 otsusega kvaliteedikontrolli tulemuste alusel FIE Indrek Kruhbergi audiitoriteenused suhtes distsiplinaarmenetluse, et selgitada välja, kas kontrollimenetluses tuvastatud asjaoludel on toime pandud distsiplinaarsüütegu. Audiitorkogu juhatus luges 14.01.2015 otsusega FIE Indrek Kruhbergi audiitoriteenused suhtes tuvastatuks distsiplinaarsüüteo toimepanemise ja karistas isikut märkusega. Otsuses leiti, et FIE Indrek Kruhbergi audiitoriteenused pani toime audiitortegevuse seaduse (AudS) § 144 lg-s 1 nimetatud distsiplinaarsüüteo, kui jättis töövõtude läbiviimisel ja kutseteenuse osutamisel süüliselt täitmata Audiitorkogu liikme AudS § 45 lg-s 1 ja § 55 lg-s 2 sätestatud kohustused, st rikkus vandeaudiitori kutsestandarditest tulenevaid nõudeid ja kliendilepingutele ettenähtud nõudeid. FIE Indrek Kruhbergi audiitoriteenused on tunnistanud süüteo toimepanemist ja esitanud 25.04.2014 meetmed kutsetegevuse kvaliteedi parandamiseks.

2. Audiitortegevuse järelevalve nõukogu kinnitas 17.09.2014 otsusega nr 183 korralise kvaliteedikontrolli valimisse kuuluvate isikute nimekirja ja teavitas FIE-t Indrek Kruhbergi audiitoriteenused 23.09.2014 kirjaga kontrolli toimumisest kontrolliperioodi 01.07.2009–30.06.2014 osas. Kvaliteedikontrolli töörühm koostas FIE Indrek Kruhbergi audiitoriteenused juures toimunud kvaliteedikontrolli kohta 18.05.2015 aruande, milles toodi välja avastatud

puudused (AS Oskar LT, Võhma Linnavalitsuse ja Radenex Invest OÜ töövõttud olid puudulikult dokumenteeritud; auditiprotseduurid on valdava enamuse kirjade puhul ebapiisavad), mis tunduvad olevat süsteemsed, korduvad või muidu märkimisväärsed ja nõuavad kohest parandusmeetmete rakendamist. Kvaliteedikontrolli käigus tuvastatud vigade profiili võrreldi eelmise kvaliteedikontrolli näitajatega ning leiti, et töövõttude kvaliteet on paranenud dokumenteerimise, kuid mitte sisulise töö osas. FIE-l Indrek Kruhbergi audiitoriteenused tuleb kutses püsimise eelduseks töötada ühe meetmena välja samm-sammuline programm tuvastatud puuduste kõrvaldamiseks. Töörühm tegi aruandes toodud olulistest rikkumistest tulenevalt ettepaneku algatada distsiplinaarmenetlus või tegevusloa kehtetuks tunnistamine. FIE Indrek Kruhbergi audiitoriteenused teavitas 17.06.2015 kirjas Audiitorkogu juhatus kvaliteedikontrolli käigus tuvastatud puuduste parandamiseks etteötavatest meetmetest.

Audiitorkogu juhatus lõpetas 19.06.2015 otsusega FIE Indrek Kruhbergi audiitoriteenused suhtes algatatud kvaliteedikontrolli, luges selle läbituks, kuid märkis, et audiitoriteenuse kvaliteedis esinesid märkimisväärsed puudused, mistõttu on nõutav oluline täiustamine. Samuti otsustati suurendada kvaliteedikontrolli nimisagedust 1 korrani 1 aasta jooksul ja teha järgmisel kvaliteedikontrolli perioodil uus kvaliteedikontroll. Juhatus analüüsis kvaliteedikontrolli raames tuvastatud rikkumisi kogumis. Kvaliteedikontrolli raames tuvastatud rikkumised võivad avaldada olulist negatiivset mõju audiitoriteenuse kvaliteedile ja vandeaudiitori kutse usaldusväärsusele. Audiitorkogu juhatus otsustas 19.06.2015 teha Rahandusministeeriumile ettepaneku FIE Indrek Kruhbergi audiitoriteenused audiitorettevõtja tegevusloa kehtetuks tunnistamiseks, mille audiitoritegevuse järelevalve nõukogu kooskõlastas 11.08.2015 koosolekul. Audiitorkogu juhatus tegi 17.08.2015 kirjaga nr 7-4.26/14 Rahandusministeeriumile ettepaneku FIE Indrek Kruhbergi audiitoriteenused tegevusloa kehtetuks tunnistamiseks. Rahandusministeeriumi poolt algatatud tegevusloa kehtetuks tunnistamise menetluses esitas FIE Indrek Kruhbergi audiitoriteenused oma seisukoha 22.10.2015.

**3. Rahandusminister tunnistab 14.02.2016 käskkirjaga nr 042** AudS § 87 lg 4 p 1 alusel FIE Indrek Kruhbergi audiitoriteenused tegevusloa nr 249 kehtetuks. Audiitorettevõtja rikkus kahe aasta jooksul (2013–2014) korduvalt tema tegevust reguleerivates õigusaktides sätestatud. Tuvastatud rikkumised olid korduvad, sest kõigi kontrollitud kuue töövõtu puhul ei järgitud mitmel korral AudS § 45 lg-s 1 ja § 60 lg-s 1 sätestatud. Audiitoritegevuse kõrge kvaliteet aitab finantsaruannete usaldusväärsuse edendamiseks kaasa turgude korrapärasele toimimisele ja avalike huvide kaitseks on vaja võtta tarvitusele meetmed, mis takistavad isikul edaspidi osutada nõuetele mittevastavat audiitoriteenust. Toime pandud rikkumised avaldasid märkimisväärset negatiivset mõju audiitoriteenuse kvaliteedile ja vandeaudiitori kutse usaldusväärsusele. Audiitorettevõtjal oli võimalik kutsetegevuse kvaliteeti parandada ja 2014. a kvaliteedikontrolli raames tuvastatud rikkumisi edaspidi mitte toime panna. FIE Indrek Kruhbergi audiitoriteenused võttis pärast kvaliteedikontrolli tulemustest teadasaamist tarvitusele meetmeid kutsetegevuse kvaliteedi parandamiseks, kuid need ei olnud siiski piisavad, sest 2015. a kvaliteedikontrollis tuvastati jätkuvalt, et kutsetegevuse kvaliteedis esinesid märkimisväärsed rikkumised. On tõenäoline, et audiitorettevõtja jätkab kutsetegevuse osutamisel AudS § 45 lg-s 1 ja § 60 lg-s 1 sätestatud rikkumist ka edaspidi. FIE Indrek Kruhbergi audiitoriteenused poolt kahe aasta jooksul korduvalt toime pandud rikkumised vastavad AudS § 87 lg 4 p-s 1 sätestatud tegevusloa kehtetuks tunnistamise teokoosseisule ja AudS § 144 lg-st 1 tulenevalt ei ole võimalik võtta isikut distsiplinaarvastutusele, sest selle raames ei ole nähtud ette kutse äravõtmist või tegevusloa kehtetuks tunnistamist. Haldussunni rakendamine ei ole kohane, sest ettekirjutuse täitmine ja puudustega töövõttude uuesti sooritamine tooks audiitorettevõtja klientidele kaasa ebamõistlikult suure ressursikulu. Seega

ei ole tegevusloa kehtetuks tunnistamisega taotletavat eesmärki võimalik saavutada mõne vähem koormava abinõuga ning tegevusloa kehtetuks tunnistamine on proportsionaalne.

**4. FIE Indrek Kruhbergi audiitoriteenused** esitas 22.02.2016 Tallinna Halduskohtule **kaebuse** rahandusministri 14.02.2016 käskkirja nr 042 tühistamiseks. Rikutud on topeltkaristamise keeldu, sest esimese kvaliteedikontrolli käigus tuvastatud rikkumiste eest on kaebajat karistatud nii distsiplinaarkorras kui ka tegevusloa kehtetuks tunnistamisega. Vastustaja ei ole välja selgitanud, kas väidetavalt puudulikud protseduurid üldse vajasid dokumenteerimist, ning arvestatud ei ole asjaoluga, et kaebaja asus pärast kvaliteedikontrolli tööühma 02.04.2014 aruande saamist koheselt puudusi likvideerima. Kaebaja rikkumised ei ole avaldanud audiitoriteenuse kvaliteedile ja vandeaudiitori kutse usaldusväärsele märkimisväärset negatiivset mõju. Kaebaja kliendid ei ole esitanud tema suhtes ühtegi kaebust või kahjunõuet. Kvaliteedikontrolli tööühm tegi 18.05.2015 aruandes ettepaneku distsiplinaarmenetluse algatamiseks või tegevusloa kehtetuks tunnistamiseks, mistõttu ei ole peetud tegevusloa kehtetuks tunnistamist ainuvõimalikuks meetmeks. Kaebajal ei olnud faktiliselt võimalik väljatoodud puudusi kõrvaldada, sest esimene kvaliteedikontroll lõpetati alles 28.05.2014 otsusega, kuid teise kvaliteedikontrolli valimis olid juba vandeaudiitori 20.03.2014 aruanne AS Oskar LT auditi töövõtus, 2014. a teise kvartali aruanne Võhma Linnavalitsuse auditi töövõtus ja 28.05.2014 aruanne Radenex Invest OÜ auditi töövõtus. Rahandusministri käskkiri ja selle aluseks olevad dokumendid on vastuolulised, sest kvaliteedikontrolli tööühma 02.04.2014 aruande kohaselt ei peetud Track Consult OÜ töövõtus tuvastatud rikkumisi olulisteks, kuid vastustaja on võtnud ka need aluseks negatiivsete asjaoludena, mis töid kaasa kaebaja tegevusloa kehtetuks tunnistamise. Avaliku huvi riive on oletuslik ja tegevusloa kehtetuks tunnistamine ei ole proportsionaalne meede.

**5. Rahandusministeerium** vaidles **kirjalikus vastuses** kaebusele vastu ja palus selle jätta rahuldamata. Vandeaudiitori kutsetegevuse kvaliteedi ning seda puudutavate arvestusala regulatsioonide ühetaolise kohaldamise vastu on kõrgendatud avalik huvi ning vandeaudiitor tegutseb esmajoonel avalikkuse, mitte oma kliendi huvides. Audiitoritegevuse avaliku järelevalve üheks meetmeks on kutseühenduse sisene kvaliteedikontroll. Audiitoritevõtja peab vandeaudiitori kutsetegevuses täitma kutsetegevuse standardeid, sh on standardi ISA(EE)200 p-de A28–A31 kohaselt audiitori arvamuse ja aruande toetamiseks vajalik auditi tõendusmaterjal. Vandeaudiitori arvamuse kvaliteeti ei ole võimalik tagada ilma piisava ja asjakohase tõendusmaterjali kogumise ja hindamiseta. Aktsepteerida ei saa audiitoriteenuse osutamise jätkamist sellise audiitoritevõtja poolt, kelle teenuse kvaliteedis esinesid kahel järjestikusel kvaliteedikontrolli perioodil märkimisväärsed puudused. Kaebaja ei ole kogunud piisavat tõendusmaterjali ja tema tehtud järelduste õigsust ei ole võimalik hinnata, mistõttu muutub tema poolt avaldatud arvamus väärtusetuks, sõltumata selle võimalikust õigsusest. Tegemist ei ole üksnes menetluslike rikkumistega. Kaebajal on olnud reaalne võimalus parandada oma tegevust, sest kontrolli käigus tuvastatud peamised puudused arutati temaga läbi 13.03.2014 protokollis tutvustamise käigus. AudS § 87 lg 4 p 1 ja § 144 lg 1 koostoimest tulenevalt ei olnud võimalik võtta kaebajat korduvalt distsiplinaarvastutusele.

**6. Kaasatud haldusorgan audiitoritegevuse järelevalve nõukogu** palus kirjalikus seisukohas jätta kaebus rahuldamata. Topeltkaristamist ei esine, sest kaebajat on karistatud ühel korral distsiplinaarkaristusega ja teisel korral tehti ettepanek tegevusloa kehtetuks tunnistamiseks. Tegevusloa kehtetuks tunnistamine ei ole samastatav vandeaudiitori kutse äravõtmisega. Kaebajal oli kohustus parandada ja täiustada kutsetegevuse kvaliteeti juba alates 08.10.2012 seoses kutseteenuse osutamisega olemasoleva tegevusloa alusel. Audiitorite kutsetegevuses läbiviidavad kohustuslikud protseduurid ning nende dokumenteerimise kohustus on detailselt sätestatud kutsetegevuse standardites, mis on tõlgitud ja kõigile vabalt

kättesaadavad. Kaebaja ei tulnud iseseisvalt toime ka lepingute koostamisega ja kasutas selle jaoks 25.04.2014 Audiitorkogu metodoloogiaspetsialisti abi. Kvaliteedikontrolli raames tuvastatud korduva rikkumise esinemisel puudub AudS § 144 lg-st 1 tulenevalt alus distsiplinaarmenetluse alustamiseks ja tegemist on tegevusloa kehtetuks tunnistamise õigusliku alusega.

**7. Tallinna Halduskohus** jättis **11.11.2016 otsusega** FIE Indrek Kruhbergi audiitorteenused kaebuse rahuldamata. Haldusakti õigusvastasust ei too kaasa asjaolu, et audiitortevuse järelevalve nõukogu viitas ettepanekus käskkirja andmise alusena samaaegselt nii rikkumise korduvusele kui ka olulisusele, mis on AudS § 87 lg 4 p-s 1 toodud alternatiivsed alused. AudS § 32 sätted ei ole asjakohased, sest käskkirjaga tunnistati kehtetuks audiitorettevõtja tegevusluba, mitte ei võetud I. Kruhbergilt ära vandeaudiitori kutset. Käskkirjas on faktilise alusena toodud välja konkreetsed rikkumised kaebaja töövõttudes ning õigusliku alusena AudS § 45 lg 1 ja § 60 lg 1 koos nende kutsetevuse standardi nõuetega, mida kaebaja rikkus (ISA(EE)230 p-d 8, 9; ISA(EE)240 p-d 17, 18, 20, 22, 26, 28, 32, 44, 47; ISA(EE)250 p-d 12, 123, 14; ISA(EE)300 p-d 7, 9, 12a, 12b; ISA(EE)315 p-d 6, 11, 12, 14, 15, 16, 17, 18, 19, 20, 1, 22, 24, 25, 26, 27, 29, 30, 32, 32c, 32d; ISA(EE)330 p-d 5, 6, 7, 18, 28; ISA(EE)500 p 6; ISA(EE)501 p 9; ISA(EE)540 p-d 8, 9, 12, 13; ISA(EE)550 p-d 13, 14, 25). Kaebaja rikkus mõlemal kontrolliperioodil samu kutsetevuse standardite nõudeid ning kontrollide käigus tuvastati, et kaebaja ei ole järginud kutsetevuse standardites nõutud protseduure ega kogunud dokumente ja tõendeid, mis võimaldaksid teostada tema tegevuse üle sisulist järelevalvet. Nõuetekohane audiitorteenus ja selle tulemusena ka nõuetekohane auditi lõppjärelendus saavutatakse vaid kutsetevuse standardite järgimisega, mistõttu ei saa kaebaja rikkumiste tulemusena olla kindlust selles, et kaebaja on auditi läbiviimisel hinnanud kõiki lõppjärelduse kujunemise seisukohalt olulisi asjaolusid ning tehtud lõppjärelendus on sisuliselt õige. Seega ei ole asjakohased kaebaja etteheited selle kohta, et vastustaja ei ole analüüsinud, kas teatud protseduurid üldse vajasid teostamist, kuna protseduuride teostamine ja tõendite kogumine on objektiivne asjaolu, mitte subjektiivne hinnang. Tuvastatud puudused ei olnud pelgalt formaalsed, sest audiitorteenuse osutamise puhul ei ole oluline üksnes auditi lõppjärelendus, vaid ka põhjalik kontrollimenetlus ise (vt rahandusministri 03.03.2010 määruse nr 12 „Auditeerimiseeskiri“ § 3 lg 2). Kui kaebaja ei ole kogunud ja säilitanud järelendusotsuste tegemiseks piisavat alusmaterjali, siis pole kvaliteedikontrolli töörühmal võimalik kontrollida, kas töövõtu käigus avaldatud arvamus/järelendusotsus on sisuliselt põhjendatud. Seda, milline on õige järelendusotsustus, saab tuvastada vaid uue auditi tegemise käigus. Kuna kvaliteedikontrolli töörühma ülesandeks on kontrollida kaebaja teenuse osutamise kvaliteeti, siis ei pea kontrolli käigus tuvastama, kas töövõtu tulemusena antud arvamus on sisuliselt õige või mitte. Ebapiisava tõendusmaterjali pinnalt antud arvamus pole usaldusväärne ja selle tõele vastavus saab olla vaid juhuslik.

Kvaliteedikontrolli töörühm tutvustas kaebaja juures 13.03.2014–14.03.2014 toimunud kohapealse kontrolli käigus tuvastatud puudusi kaebajale juba 13.03.2014, kui allkirjastati töörühma protokoll. AS Oskar LT auditi aruanne koostati 20.03.2014, Vöhma Linnavalitsuse auditi aruanne 30.05.2014 ja Radenex Invest OÜ auditi aruanne 28.05.2014. Seega oli kaebajal pärast esimese kontrolliperioodi käigus tuvastatud rikkumistest teadasaamist reaalset võimalik parandada oma kutsetevuse kvaliteeti ja täita uute töövõttude puhul kutsetevuse standardite nõudeid. Kutsestandardite nõuete jätkuvat täitmata jätmist arvestades on kaebajale põhjendatult heidetud ette rikkumiste korduvust. Kuigi kaebaja töö kvaliteet oli eelmise kvaliteedikontrolliga võrreldes paranenud (peaasjalikult dokumenteerimise, kuid mitte sisulise töö osas), näitavad korduvad puudused, et koostatud osalemine ja kvaliteedi parandamiseks tehtud pingutused ei olnud piisavad.

Kvaliteedikontrolli käigus hindamiseks valitavate auditite valimi koostamine ei oma tähtsust, sest nõuetekohaselt tuleb teha kõik töövõttud, mitte vaid teatav osa neist. Audiitorkogu ega vastustaja ei pea sanktsioonide kohaldamiseks tuvastama rikkumisi kõigis kaebaja tehtud töövõttudes ning tema töö kvaliteeti saab hinnata ka pistelise kontrolliga. Seejuures on mitmeid rikkumisi tuvastatud kõikides kvaliteedikontrollile allutatud kaebaja töövõttudes, mitte ainult mõnedes neist. Audiitorteenuse kõrge kvaliteet on oluline avalikes huvides, kuna auditi tulemustele tuginedes saavad majanduselus osalevad isikud teha finantsotsuseid. Oluline ei ole kaebaja klientidele või kolmandatele isikutele kahju tekkimine, vaid asjaolu, et mittenõuetekohaste auditite läbiviimine ja ebausaldusväärsete vandeaudiitori aruannete avaldamine kahjustab avalikke huve ning vandeaudiitori kutse usaldusväärset ja mainet. Korduvad rikkumised näitavad, et puudused kaebaja osutatavas teenuses on süsteemsed ja tähelepanu juhtimisele vaatamata ei ole kaebaja oma teenuste kvaliteeti parandanud. AudS § 144 lg 1 välistas võimaluse teise kvaliteedikontrolli tulemuste põhjal distsiplinaarmenetluse algatamiseks, sest audiitorettevõtja kohustuste korduv rikkumine on aluseks tegevusloa kehtetuks tunnistamiseks. Vastustaja on kaalunud muude meetmete rakendamise võimalusi, kuid süsteemse vea tuvastamise tõttu ei oleks konkreetsetes töövõttudes ilmnunud puuduste parandamine vastavalt AudS § 130 lg 2 p-s 4 sätestatule kõrvaldanud teenuse kvaliteedi puudusi üldiselt. Seega puudus alus ka AudS §-s 131 sätestatud sunniraha kohaldamiseks.

Kohustus täita kutsetegevuse standardit tulenes kaebajale AudS § 45 lg-st 1, mistõttu ei oleks olnud kohane teha talle täiendavat ettekirjutust hoiduda edaspidi uute rikkumiste toimepanemisest. Audiitorkogu juhatus andis juba 28.05.2014 otsusega kaebajale võimaluse parandada oma kutsetegevuse kvaliteeti. Audiitorteenuse osutamine ei ole koht, kus vandeaudiitor alles õpib oma ametit tundma. AudS § 17 lg 1 sätestab, et vandeaudiitoril peavad olema kutsetegevuseks vajalikud teadmised, oskused ja vilumused ning vajalik ettevalmistuse tase. FIE Indrek Kruhbergi audiitorteenused korduvatest rikkumistest nähtub, et isik ei ole soovinud või pidanud vajalikuks oma tegevuses midagi parandada. Tegevusloa kehtetuks tunnistamise eesmärk on takistada ebakvaliteetse audiitorteenuse osutamist. Kvaliteedikontrolli töörühm ega Audiitorkogu juhatus pole jõudnud järeldusele, et vandeaudiitor I. Kruhbergi teadmised oleksid olnud puudulikud ja tarvilik oleks täiendava kutseeksami sooritamine, mistõttu ei esinenud AudS § 88 lg-s 2 toodud alust tegevusloa kehtivuse peatamiseks. Tegemist ei ole kaebaja topeltkaristamisega, sest audiitorettevõtja tegevusloa tunnistati kehtetuks rikkumiste eest, mis tuvastati teise kvaliteedikontrolli käigus, mitte nende rikkumiste eest, mille eest oli talle määratud distsiplinaarkaristus. Kaebaja ettevõtlusvabaduse piiramine toimus AudS-s sätestatud seaduslikul alusel ning kaebaja soov tegeleda audiitorteenuse osutamisega ja teenida sellest tulu ei ole kaalukam avalikust huvist tagada audiitorteenuse kõrge kvaliteet ja usaldusväärsus. FIE-l Indrek Kruhbergi audiitorteenused on AudS § 90 lg-st 5 tulenevalt õigus taotleda kolme aasta möödumisel uut tegevusloa. Vandeaudiitor I. Kruhbergil on võimalik tegeleda oma kutsetegevusega teise audiitorettevõtja kaudu ja tema kontrolli all. Kaebaja viited tasutud liikme- ja kindlustusmaksudele ei ole asjakohased.

## **MENETLUSOSALISTE SEISUKOHAD RINGKONNAKOHTUS**

**8. FIE Indrek Kruhbergi audiitorteenused palub 12.12.2016 apellatsioonkaebuses ja 28.08.2017 täiendustes tühistada halduskohtu otsus ja teha asjas uus otsus, millega rahuldada tema kaebus.** Halduskohus ei ole arvestanud kaebaja 30.09.2016 avaldusega, et kaebaja on temale ette heidetud puudused kõrvaldanud ning esitanud Audiitorkogule 2015. a auditite aruanded nõutud kujul. Samuti jättis halduskohus tähelepanuta kaebaja taotluse nõuda Audiitorkogult välja 2015. a-l esitatud auditite parandatud aruanded, rikkudes sellega

uurimispõhimõtet. Asjakohaseid tõendeid kogumata ja hindamata ei saanud halduskohus teha põhjendatud järeldust, kas vaidlustatud käskkirjas märgitud puudused olid iseloomult kõrvaldatavad või sellised, mis tingivad igal juhul tegevusloa kehtetuks tunnistamise. Kuna vastustaja ja kaasatud haldusorgan ei vastanud kaebaja 30.09.2016 seisukohale, siis võtsid nad selles esitatud väited sisuliselt omaks.

Kaebaja tegevus ei ole sellisel määral avalikke huve kahjustav, et põhjendada tema tegevusloa kehtetuks tunnistamist. Ka vastustaja on osutanud I. Kruhbergi õigusele ja võimalusele asuda audiitorina tööle mõnes teises audiitorettevõttes. Audiitortevõtte järelevalve nõukogu vastustaja taotlusel kohtumenetlusse kaasamine kinnitab, et käskkiri ei ole motiveeritud ega õiguspärane ning seda on lubamatult hakatud kohtumenetluse raames täiendavalt põhjendada. Käskkirjas viidatud puudused on suuresti oletuslikud ja ebaolulised, mis nähtub ka kvaliteedikontrolli töörühma aruannetest (02.04.2014 aruande järgselt peeti kohaseks piirduda vaid suulise hoiatusega ning 18.05.2015 aruandes leiti rikkumiste korduvusele vaatamata, et tegevusloa kehtetuks tunnistamine pole vältimatu ja piirduda võib distsiplinaarmenetlusega). Kaebaja on esitanud Audiitorkogu juhatusel kvaliteedikontrolli korra § 23 lg-s 3 sätestatud tähtaja jooksul ülevaate kutsetevõtte täiustamiseks või tuvastatud puuduste kõrvaldamiseks ettevõtetavatest meetmetest. Rikutud on topeltkaristamise keeldu, sest kvaliteedikontrolli töörühma 08.05.2014 aruandes ja 19.05.2015 aruandes käsitletud perioodid osaliselt kattuvad, kuid esimese kontrolliperioodi eest on kaebajale juba määratud distsiplinaarkaristus. Halduskohus ei ole sisuliselt kontrollinud, kas kaebajale etteheidetavad rikkumised olid tegelikult olulised. Vastustaja seisukohad on suures osas oletuslikud ja subjektiivsed, sest välja ei ole selgitatud, kas teatavate protseduuride dokumenteerimine on üldse vajalik ja kas rikkumistel on oluline negatiivne mõju, samuti ei ole tuvastatud rikkumiste olulisust ja kaebaja tahtlust. Tähelepanuta on jäänud asjaolu, et kaebaja on asunud tuvastatud puudusi aktiivselt likvideerima ja juba 2015. a kvaliteedikontrolli raames tuvastati, et dokumente on kogutud varasemast rohkem. Kaebaja on pärast teostatud kontrolle läbinud täiendavaid koolitusi, et parandada teenuse kvaliteeti. Kaebajale ei heideta ette teadmiste puudumist ja kaasatud haldusorgan viitab võimalusele jätkata kutsetevõttega mõne teise audiitorbüroo koosseisus. Sellises olukorras on korduvatele eksimustele rajatud otsustus ilmselgelt ebaproportsionaalne. AudS §-s 130 sätestatud haldussunni meetmete kohaldamata jätmist ei ole arusaadavalt põhjendatud. Kaebaja kõrvaldas puudused lõplikult 30.09.2016, mistõttu ei ole tegemist kehtivate rikkumistega. Vastustaja ja kaasatud haldusorgan ei ole vaidlustanud väidet, et kaebaja on temale ette heidetud puudused kõrvaldanud.

**9. Rahandusministeerium** vaidleb 20.01.2017 kirjalikus vastuses apellatsioonkaebusele vastu ning palub selle jätta rahuldumata ja halduskohtu otsuse muutmata. Vastustaja ei ole võtnud kaebaja 30.09.2016 seisukohas esitatud väiteid vaikumisi omaks. Kvaliteedikontrolli töörühm lähtus 18.05.2015 aruandes kvaliteeti parandavate tegevuste loetlemisel põhjendatult võimalusest, et kaebajalt ei võeta tegevusluba ära, sest kvaliteedikontrolli lõpphinnangu andmine on Audiitorkogu juhatusel, mitte töörühma pädevuses. Audiitorkogu juhatus otsustas teha Rahandusministeeriumile ettepaneku FIE Indrek Kruhbergi audiitoriteenused tegevusloa kehtetuks tunnistamiseks pärast kaebaja 17.06.2015 tegevuskava esitamist ja selles toodud kavandatavaid meetmeid arvesse võttes. Audiitorettevõtja tegevusloa kehtetuks tunnistamisele järgneb AudS § 32 lg 4 p-st 3 ning § 39 lg-st 2 ja lg 3 p-st 3 tulenevalt üldjuhul ka audiitorettevõtja seaduslikuks esindajaks oleva vandeaudiitori kutse äravõtmine, kuid olukorras, kus kehtetuks tunnistatakse üksnes tegevusluba, on I. Kruhbergil võimalik edasi töötada teise audiitorettevõtja kaudu ja viimase kontrolli all. Kaebaja oli alates 13.03.2014 protokollilt tutvustamisest teadlik temale ette heidetavatest rikkumistest, kuid samas on AS Oskar LT auditi aruanne allkirjastatud 20.03.2014, Võhma Linnavalitsuse auditi aruanne 30.05.2014 ning Radenex Invest OÜ auditi aruanne 28.05.2014. Tegevusloa kehtetuks

tunnistamise tinginud rikkumisi ei ole võimalik liigitada üksnes menetluslikeks, formaalseteks või mittesisulisteks, sest ilma piisava tõendusmaterjali kogumiseta ei saa kaebaja tehtud järelduste õigsust sisuliselt hinnata ja audiitori arvamus muutub väärtusetuks. Kaebaja esitatud täiendavad tõendid koolituste (sh arvutioskuse parandamiseks) läbimise kohta ei ole asjakohased, sest ebapiisav arvutioskus oli vaid üks hüpoteesidest, et põhjendada töövõtude teostamisel ilmnenu eksimusi.

**10. Kaasatud haldusorgan audiitortevgevuse järelevalve nõukogu** palub 16.01.2017 kirjalikus seisukohas jätta apellatsioonkaebus rahuldamata ja halduskohtu otsus muutmata. Kaebaja esitatud täiendavad tõendid ei ole asjassepuutuvad, sest ei tõenda seniste süstemaatiliste ja korduvate rikkumiste kõrvaldamist. Kui audiitortevõtja ei ole järginud oma töös õigusakte ja kutsetevgevuse standardeid, siis ei ole audiitori töö tulemus kontrollitav ja selle tões saab olla vaid juhuslik. Kvaliteedikontrolli töörühm on tuvastanud vähemalt AS Oskar LT auditi töövõtus vale lõppjäreltuse tegemise. Audiitorkogul on AudS § 87 lg-st 5 tulenevalt kohustus teha Rahandusministeeriumile ettepanek tegevusloa kehtetuks tunnistamiseks, kui rikkumise eest on ette nähtud kutse äravõtmine või tegevusloa kehtetuks tunnistamine. Kaasatud haldusorgan ega vastustaja ei ole halduskohtumenetluses esitanud vaidlustatud käskkirja põhjendamiseks selliseid väiteid, mida ei sisalduks vaidlustatud haldusaktides ja haldusmenetluse toimikus. Kutsestandardite nõuded on tõlgitud ja kõigile vabalt kättesaadavad ning nende rikkumiste detailne kirjeldus on kontrollidokumentatsioonis välja toodud. Audiitortevgevuse parandamiseks meetmete väljatöötamine ei ole piisav, kui neid meetmeid praktikas ei rakendata ja teenuse kvaliteet sisuliselt ei parane. Kaebaja tegevusloa on tunnistatud kehtetuks AudS § 87 lg 4 p 1 esimese alternatiivi alusel (st põhjusel, et audiitortevõtja on kahe aasta jooksul korduvalt rikkunud tema teenust reguleerivates õigusaktides sätestatud). Kohustusi rikkuva audiitortevõtja tegevusloa kehtetuks tunnistamise eesmärk on muu hulgas mitte võimaldada seaduses sätestatud tingimustele oluliselt mittevastavat kutsetevgevust. Alternatiivsete sunnimeetmete rakendamine seda eesmärki ei täidaks, vaid võimaldaks kaebajal jätkata selgelt kvaliteedinõuetele mittevastava teenuse osutamist.

## **RINGKONNAKOHTU PÕHJENDUSED**

**11.** FIE Indrek Kruhbergi audiitoriteenused apellatsioonkaebus ei ole põhjendatud ja tuleb jätta rahuldamata. Halduskohtu vaidlustatud otsus on seaduslik ja põhjendatud ning selle muutmiseks või tühistamiseks puudub alus. HKMS § 201 lg 4 alusel märgib ringkonnakohus, et nõustub halduskohtu otsuse põhjendustega ja järgib neid ega pea seetõttu vajalikuks kõiki halduskohtu põhjendusi üle korrata.

**12.** FIE Indrek Kruhbergi audiitoriteenused on lisanud 12.12.2016 apellatsioonkaebusele täiendavate tõenditena (II kd, tl 150-155) Audiitorkogu 2016–2017 koolituskalendri, Audiitorkogu 25.11.2016 e-kirja koolituskalendri muudatusest, Audiitorkogu 02.11.2016 infopäeva arve ja osavõtutasu maksekorralduse, Audiitorkogu 01.07.2016–30.06.2017 liikmemaksu ja tegevusloamaksu arved ning maksekorraldused, OÜ Stellene 25.10.2016 õppepäeva arve ja maksekorralduse ning 18.10.2016 toimunud Exceli koolituse arve. Apellant soovib nendega tõendada asjaolu, et ta on asunud aktiivselt oma kvalifikatsiooni täiendama ja rakendama meetmeid kvaliteedikontrolli käigus tuvastatud puuduste kõrvaldamiseks (sh täitma oma 17.06.2015 tegevuskava – I kd, tl 138). Ringkonnakohus jätab apellandi esitatud uued dokumendid HKMS § 62 lg 2 alusel haldusasja materjalide juurde võtmata, sest nendega ei saa tõendada ühtegi asjaolu, mis omaks praeguse vaidluse lahendamisel tähtsust. Vaidlustatud haldusakti õiguspärasust hinnatakse selle andmise hetke seisuga (HKMS § 158



lg 2 ls 2). Isegi juhul, kui apellant on astunud haldusakti üle toimuva kohtumenetluse ajal täiendavaid samme, mis võivad aidata kaasa audiitorteenuse kvaliteetsele osutamisele, ei saa see tagantjärele mõjutada hinnangut rahandusministri 14.02.2016 käskkirja õiguspärasusele. Hiljem aset leidnud sündmuste arvessevõtmisel asuks halduskohus sisuliselt ise haldusorgani asemel kaalutlusõigust teostama, mis ei ole kohtu pädevuses (HKMS § 158 lg 3).

**13.** Rahandusministeerium on 20.01.2017 vastusele lisanud vandeaudiitor KS poolt 20.11.2015 koostatud AS Oskar LT 31.12.2014 kliendifaili inspekteerimise aruande (II kd, tl 171-176), mis koostati kaebaja poolt 17.06.2015 väljapakutud kvaliteedi parandamise tegevuskava raames. Kaebaja on tegevusloa kehtetuks tunnistamise menetluses esitanud Rahandusministeeriumile 22.10.2015 seisukoha (I kd, tl 136), milles avaldas, et võtab inspekteerija KSGa ühendust kvaliteedikontrolli töörühma 18.05.2015 protokolliga ettepanekute p-de 3 ja 4 (st näidismapi koostamine ja ühe töövõtu inspekteerimine ning aruande esitamine) täitmiseks. Kuivõrd esitatud dokument oli koostatud ja Audiitorkogule esitatud enne tegevusloa kehtetuks tunnistamise menetluse lõpuleviimist ning audiitorettevõtja tegevus korduvate rikkumiste tuvastamise ja tegevusloa kehtetuks tunnistamise vahelisel ajal võib omada tähtsust kohaldatud meetme proportsionaalsuse hindamisel, samuti on kaebaja taotlenud selle väljanõudmist 30.09.2016 seisukohas halduskohtult, võtab ringkonnakohus selle dokumendi haldusasja juurde.

**14.** Vaidlust pole selles, et tegevusloa kehtetuks tunnistamise otsuse on teinud rahandusminister kui pädev haldusorgan Audiitorkogu juhatuse ettepaneku alusel, mis oli kooskõlastatud audiitortegevuse järelevalve nõukoguga. FIE-le Indrek Kruhbergi audiitorteenused on haldusmenetluses olnud tagatud ära kuulamisõigus (kaebaja esitas ettepaneku kohta Rahandusministeeriumile 22.10.2015 omapoolsed vastuväited ja seisukohad – I kd, tl 134-136p). Apellatsioonkaebuses on tuginetud peamiselt väidetele, et kvaliteedikontrolli läbiviimise käigus tuvastatud rikkumised ei olnud olulised ega kahjustanud avalikke huve ning apellant on puudused hiljem kõrvaldanud.

**15.** AudS § 87 lg 4 p 1 sätestas (14.02.2016 käskkirja andmise ajal kehtinud redaktsioonis), et Rahandusministeerium võib tunnistada tegevusloa kehtetuks, kui audiitorettevõtja on kahe aasta jooksul korduvalt või olulisel määral rikkunud tema tegevust reguleerivates õigusaktides sätestatud. Rahandusministri 14.02.2016 käskkirjas nr 042 (I kd, tl 8-12) on apellandile heidetud ette vandeaudiitori kutseteenuse osutamisel korduvalt AudS § 45 lg-s 1 ja § 60 lg-s 1 sätestatud nõuete täitmata jätmist. AudS § 45 lg-st 1 tuleneb audiitorettevõtja kohustus täita vandeaudiitori kutsetegevuses AudS § 46 alusel kehtestatud või kinnitatud vandeaudiitori kutsetegevuse standardeid. AudS § 60 lg 1 sätestab muu hulgas audiitorettevõtja kohustuse koguda ja säilitada vandeaudiitori kutsetegevuse dokumente ja andmeid viisil ja mahus, mis vastab AudS § 46 alusel kehtestatud või kinnitatud vandeaudiitori kutsetegevuse standarditele ning võimaldab avalikku järelevalvet. Vaidlustatud käskkirjas on üksikasjalikult loetletud kõik audiitori kutsetegevuse standardid ja nende punktid, mille rikkumine FIE Indrek Kruhbergi audiitorteenused poolt on läbiviidud kvaliteedikontrollide käigus tuvastatud. Seejuures ei ole asjas olnud sisulist vaidlust selle üle, et 2014. ja 2015. a kvaliteedikontrollide tulemusel esile toodud puudused ja standardite rikkumised tegelikkuses ka esinesid. Kaebaja on olnud üksnes seisukohal, et need rikkumised ei olnud olulised ega saanud realselt omada negatiivset mõju vandeaudiitori kutsetegevuse usaldusväärsusele.

**16.** Ringkonnakohus jagab halduskohtu seisukohta, et olukorras, kus audiitortegevuse üle järelevalvet teostavatel organitel ei ole audiitorettevõtja poolt audiitorteenuse osutamise käigus koostatud ja kogutud dokumentatsiooni puudulikkuse tõttu võimalik üldse sisuliselt kontrollida auditi tulemusel tehtud audiitori järelduste õigsust, ei saa mõistlikult väita, et

ettevõtja rikkumised ei olnud olulised või olid üksnes formaalsed. Audiitori arvamuse kujunemine peab olema jälgitav ja kontrollitav, mis omakorda eeldab vältimatult auditi protseduuride ulatuslikku dokumenteerimist. Protseduurireeglite täitmine on audiitortegevuse lahutamatu osa ning omab iseseisvat funktsiooni audiitorteenuse avaliku usaldatavuse ja ühtlase kvaliteedi tagamisel. Seda kinnitab juba ainuüksi asjaolu, et audiitortegevuse valdkonnas on töötatud rahvusvahelisel tasandil välja arvukalt standardeid, mis põhjalikult käsitlevad erinevaid vandeaudiitori kutsetegevusega seonduvaid küsimusi. Vastustaja ja kaasatud haldusorgan on õigesti rõhutanud, et kui audiitorteenuse osutamisel asjakohaste standardite nõudeid (sh dokumenteerimise osas) ei järgita, pole võimalik olla kindel audiitori hinnangu sisulises õigsuses, sest korrektsete järelduste tegemiseks vajalike materjalide puudumise tõttu saaks järelduse õigsus olla üksnes juhuslik. Seejuures ei ole tuvastatud rikkumiste raskus praegusel juhul ka määrav, sest rahandusminister on apellandi tegevusloa kehtetuks tunnistamisel tuginenud AudS § 87 lg 4 p-s 1 sätestatud esimesele alternatiivile ehk korduvale rikkumisele, mitte teisele alternatiivile ehk olulisele rikkumisele.

**17.** Rahandusminister on käskkirja andmisel ja rikkumiste korduvuse hindamisel võtnud arvesse muu hulgas asjaolu, et kaebaja on teenuse kvaliteeti osaliselt parandanud, kuid selles esineb jätkuvalt olulisi sisulisi puudusi. Halduskohus on põhjendatult hinnanud, et kaebajal oli alates 13.03.2014 protokolliga (II kd, tl 40-43) tutvumisest võimalik viia oma praktikasse ja auditi läbiviimise dokumenteerimisse sisse muudatusi ning arvestada tehtud etteheidetega juba AS Oskar LT 20.03.2014 aruande, Vöhma Linnavalitsuse 30.05.2014 aruande ja Radenex Invest OÜ 28.05.2014 aruande koostamise protsessis. KS poolt 20.11.2015 koostatud AS Oskar LT 31.12.2014 kliendifaili inspekteerimise aruanne ei anna samuti alust teha rahandusministri 14.02.2016 käskkirjas märgituga võrreldes (st kvaliteet on pisut paranenud, kuid mitte piisavalt) oluliselt kaugemale ulatuvaid järeldusi selle kohta, kuivõrd tõsiselt oli apellant enne tegevusloa kehtetuks tunnistamist oma teenuse kvaliteeti tõstnud. Inspekteerimisaruandest nähtuvalt oli olukord dokumenteerimise osas paranenud, kuid jätkuvalt esines mitmeid puudusi. Samas tuleb ka märkida, et reguleeritud kutsealal tegutseva audiitorettevõtja puhul ei saa tegevusloa kehtetuks tunnistamise lubatavuse vältimatuks eelduseks üldse pidada seda, et isikule oleks vähemalt üks kord antud võimalus õppida oma varasematest vigadest (vt Tallinna Ringkonnakohtu 19.04.2017 otsus nr 3-16-239, p 11).

**18.** Nagu juba eelnevalt märgitud, ei saa asjakohasteks pidada FIE Indrek Kruhbergi audiitorteenused väiteid selle kohta, et kaebaja on praeguseks ajaks temale etteheidetud puudused kõrvaldanud, sest rikkumiste hilisem kõrvaldamine ei muuda nende varasemat esinemist olematuks. Samuti on põhjendamatu apellandi järeldus, et kuna vastustaja ja kaasatud haldusorgan ei ole pidanud vajalikuks esitada vastuväiteid kaebaja 30.09.2016 menetlusdokumendis sisaldunud seisukohtadele puuduste kõrvaldamise ja selle tähenduse küsimustes, siis on nad kaebaja väited omaks võtnud. HKMS § 60 lg 2 teisest lausest tulenevalt saab omaksvõtt toimuda üksnes tingimusteta ja selgesõnalise nõustumisena kohtule esitatud avalduses, mistõttu ei saa kaebaja väiteid lugeda vaikimisi omaksvõetuks (vt ka HKMS § 60 lg 4).

**19.** Apellandi hinnang, et vastustaja on taotlenud audiitortegevuse järelevalve nõukogu haldusaja menetluse kaasamist üksnes põhjusel, et rahandusministri 14.02.2016 käskkiri vajab kohtumenetluses täiendavat motiveerimist, ei ole millegagi põhjendatud. Vastustaja ja kaasatud haldusorgan ei ole kohtule esitatud seisukohtades asunud vaidlustatud haldusakti motiveerima uute oluliste põhjenduste või asjaoludega, mida poleks kvaliteedikontrollide läbiviimise või tegevusloa kehtetuks tunnistamise menetluse käigus uuritud. Muu hulgas on juba kvaliteedikontrolli töörühma 18.05.2015 protokollis lisas 1 (I kd, tl 101p) välja toodud, et kuna vandeaudiitor I. Kruhberg ei osalenud AS Oskar LT inventuuris ega teostanud ka

alternatiivseid protseduure, oleks ta pidanud modifitseerima audiitori arvamust, ning samale on tuginetud ka Audiitorkogu juhatus 19.06.2015 otsuse p 6.1 alap-s 16 (I kd, tl 58) ja rahandusministri 14.02.2016 käskkirjas (I kd, tl 12).

**20.** Kaebaja väited topeltkaristamise keelu põhimõtte rikkumisest ei ole põhjendatud. Olenemata sellest, et kaebajalt nõuti esimese kvaliteedikontrolli raames kliendinimekirja perioodi 01.07.2011–30.06.2013 kohta (II kd, tl 70) ja teise kvaliteedikontrolli raames perioodi 01.07.2012–30.06.2014 kohta (II kd, tl 106), on ilmne, et 2015. a kvaliteedikontrolli valimisse kuulusid vaid vandeaudiitori 2014. a töövõttud ja koostatud aruanded ning kliendinimekirjade kattuvast ajavahemikust 01.07.2012–30.06.2013 ei ole hinnatud ühtegi töövõttu (st faktiliselt ei ole sama perioodi töövõtte kontrollitud korduvalt). Alusetu on ka kaebaja seisukoht, et kuivõrd 2014. a kvaliteedikontrolli tulemusel on Audiitorkogu juhatus 14.01.2015 otsusega karistatud kaebajat distsiplinaarsüüteo toimepanemise eest, siis on eeltoodud rikkumiste arvessevõtmine tegevusloa kehtetuks tunnistamise menetluses lubamatu. Vaidlustatud käskkiri tugineb asjaolule, et 2015. a-l teostatud kontrolli raames tuvastati samalaadsed rikkumised, mis olid tuvastatud juba 2014. a kontrollimenetluses, mistõttu olid rikkumised olemuselt korduvad. Sellest ei saa järeldada, et tegevusloa kehtetuks tunnistamine oleksid tinginud 2014. a kvaliteedikontrolli käigus avastatud puudused, mille eest oli Audiitorkogu juhatus määranud 14.01.2015 otsusega (I kd, tl 125-127p) kaebajale distsiplinaarkaristuseks märkuse. Lisaks tuleb märkida, et tegevusloa kehtetuks tunnistamine ei ole üldse käsitatav distsiplinaarkaristusena (vt AudS § 144 lg 1 ja § 145).

**21.** Seoses apellandi väidetega käskkirja ebaproportsionaalsusest ja rahandusministri poolt muude haldussunnivahendite kohaldamise kaalumata jätmisest märgib ringkonnakohus, et nõustub halduskohtu otsuse p-des 23–25 väljendatud seisukohtadega. Rahandusminister on FIE Indrek Kruhbergi audiitoriteenused tegevusloa kehtetuks tunnistamisel arvesse võetud kaalutlusi ratsionaalselt ja asjakohaselt põhjendanud ning vaidlustatud käskkirjast ei nähtu diskretsioonivigu.

**22.** Eelneva põhjal ja HKMS § 200 p 1 alusel jääb FIE Indrek Kruhbergi audiitoriteenused apellatsioonkaebus rahuldamata ning Tallinna Halduskohtu 11.11.2016 otsus muutmata.

**23.** HKMS § 108 lg 1 kohaselt kannab menetluskulud pool, kelle kahjuks otsus tehti. HKMS § 109 lg 1 järgi tuleb menetluskulude väljamõistmiseks kohtule esitada menetluskulude nimekiri ja kuludokumendid, mille esitamata jätmise korral menetluskulusid välja ei mõisteta. HKMS § 109 lg-st 2 juhindudes märgib ringkonnakohus, et FIE Indrek Kruhbergi audiitoriteenused on tasunud apellatsioonkaebuse esitamisel riigilõivu 15 eurot ja kandnud õigusabikulud 1128 eurot (II kd, tl 180-183). Kuna apellatsioonkaebus jääb rahuldamata ja muutmata halduskohtu otsus, millega jäeti kaebus tervikuna rahuldamata, jäävad apellandi menetluskulud HKMS § 108 lg 1 alusel tema enda kanda. Rahandusministeerium ei ole menetluskulude väljamõistmist taotlenud, mistõttu jäävad vastustaja võimalikud menetluskulud HKMS § 109 lg 1 alusel tema enda kanda. Audiitortegevuse järelevalve nõukogu kui kaasatud haldusorgani võimalikud menetluskulud jäävad HKMS 24 lg 2 alusel samuti tema enda kanda.

*(allkirjastatud digitaalselt)*

Maret Altnurme

*(allkirjastatud digitaalselt)*

Villem Lapimaa

*(allkirjastatud digitaalselt)*

Virgo Saarmets