



OPINIA PRAWNA

w przedmiocie:

**RZĄDOWEGO PROJEKTU USTAWY O ZMIANIE NIEKTÓRYCH USTAW W
ZWIĄZKU Z ZAPEWNIENIEM ROZWOJU RYNKU FINANSOWEGO ORAZ
OCHRONY INWESTORÓW NA TYM RYNKU**

przygotowana na zlecenie:

KRAJOWEJ RADY BIEGŁYCH REWIDENTÓW

SPORZĄDZONA: 29 LISTOPADA 2022 ROKU W WARSZAWIE

I. ŹRÓDŁA PRAWA

- | | |
|------|---|
| (1). | Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 2 kwietnia 1997 r. (Dz.U. 1997 r., nr 78, poz. 483 ze zm.) |
| (2). | Ustawa z dnia 11 maja 2017 r. o biegłych rewidentach, firmach audytorskich oraz nadzorze publicznym (Dz. U. z 2022 r., poz. 1302 ze zm.) |
| (3). | Rozporządzenie Prezesa Rady Ministrów z dnia 20 czerwca 2002 r. w sprawie „Zasad techniki prawodawczej” (Dz. U. z 2016 r., poz. 283 ze zm.) |

II. DEFINICJE I SKRÓTY

(1).	„Opiniujący”	Prof. dr hab. Marek Chmaj, Chmaj i Partnerzy spółka partnerska z siedzibą w Warszawie
(2).	„KRBR” lub „Zleceniodawca”	Krajowa Rada Biegłych Rewidentów
(3).	„PANA” lub „Agencja”	Polska Agencja Nadzoru Audytowego
(4).	„PIBR”	Polska Izba Biegłych Rewidentów
(5).	„Projekt Ustawy”	Rządowy projekt ustawy o zmianie niektórych ustaw w związku z zapewnieniem rozwoju rynku finansowego oraz ochrony inwestorów na tym rynku z dnia 24 października 2022 r. przygotowany przez Ministra Finansów, Funduszy i Polityki Regionalnej (numer z wykazu UD235)
(6).	„Ustawa o biegłych rewidentach”	Ustawa z dnia 11 maja 2017 r. o biegłych rewidentach, firmach audytorskich oraz nadzorze publicznym (Dz. U. z 2022 r., poz. 1302)
(7).	„Konstytucja RP”	Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 2 kwietnia 1997 r. (Dz.U. 1997 r., nr 78, poz. 483 ze zm.)
(8).	„Zasady Techniki Prawodawczej”	Załącznik do Rozporządzenia Prezesa Rady Ministrów z dnia 20 czerwca 2002 r. w sprawie „Zasad techniki prawodawczej” (Dz. U. z 2016 r., poz. 283 ze zm.)

III. PRZEDMIOT OPINII

Zakres opinii obejmuje analizę proponowanych zmian zawartych w art. 24 pkt 8 Projektu Ustawy na tle obowiązującego prawa, a w szczególności udzielenie odpowiedzi na poniższe pytania Zleceniodawcy:

- 1) Czy przyznanie Radzie Polskiej Agencji Nadzoru Audytowego kompetencji w przedmiocie możliwości nałożenia kar administracyjnych również na podmioty, które nie są firmami audytorskimi lub nie są biegłymi rewidentami jest zgodne z powszechnie obowiązującym prawem?
- 2) Czy prawnie dopuszczalne jest wprowadzenie regulacji, o której mowa w art. 24 pkt 8 Projektu Ustawy bez odpowiedniego przepisu przejściowego?

IV. STAN FAKTYCZNY

Projekt Ustawy w art. 24 pkt 8 zakłada, że w Ustawie o biegłych rewidentach wprowadza się następujące zmiany:

„8) w art. 182:

- a) po ust. 1 dodaje się ust. 1a w brzmieniu:

„1a. Kara administracyjna, o której mowa w art. 183 ust. 1 pkt 2, może zostać nałożona za naruszenia, o których mowa w ust. 1, na podmiot skreślony z listy, jeżeli naruszenie miało miejsce w czasie, kiedy był on wpisany na listę.”,

- b) ust. 2 otrzymuje brzmienie:

„2. Kara administracyjna, o której mowa w art. 183 ust. 1 pkt 1, 2 lub 6, może zostać nałożona za naruszenia, o których mowa w ust. 1, na niebędące biegłymi rewidentami osoby:

- 1) pełniące funkcje członków zarządu lub innego organu zarządzającego firmy audytorskiej, również po ustaniu tej funkcji,
- 2) pełniące funkcje członków rady nadzorczej lub innego organu nadzorczego firmy audytorskiej, również po ustaniu tej funkcji,
- 3) będące członkami zespołu wykonującego badanie podejmujących decyzję co do wyniku badania, również po ustaniu członkostwa w zespole,
- 4) o których mowa w art. 23 ust. 3 akapit drugi lit. e rozporządzenia nr 537/2014, również po ustaniu okoliczności, o których mowa w tym przepisie – jeżeli naruszenie miało miejsce w czasie pełnienia tych funkcji, członkostwa w zespole lub trwania okoliczności, o których mowa w art. 23 ust. 3 akapit drugi lit. e rozporządzenia nr 537/2014.”.

Art. 38 Projektu Ustawy zakłada, że „Krajowy Zjazd Biegłych Rewidentów dostosuje statut Polskiej Izby Biegłych Rewidentów do przepisów ustawy zmienianej w art. 24, w brzmieniu nadanym niniejszą ustawą, na pierwszym Krajowym Zjeździe Biegłych Rewidentów zwołanym po dniu wejścia w życie niniejszej ustawy”.

Art. 39 Projektu Ustawy zakłada, że „W przypadku zwołania pierwszego zjazdu Krajowego Zjazdu Biegłych Rewidentów przez Krajową Radę Biegłych Rewidentów przy użyciu środków komunikacji elektronicznej po dniu wejścia w życie niniejszej ustawy, Krajowy Zjazd Biegłych Rewidentów podejmuje uchwałę, o której mowa w art. 29 ust. 1 pkt 6 ustawy

zmienianej w art. 24 w brzmieniu nadanym niniejszą ustawą w sposób, o którym mowa w art. 27a i 27b ustawy zmienianej w art. 24 niniejszej ustawy.

Ponadto, art. 40 Projektu Ustawy zakłada, że:

„Ustawa wchodzi w życie w terminie 30 dni od dnia ogłoszenia, z wyjątkiem:

- 1) art. 13 pkt 11 lit. a i art. 16 pkt 3, które wchodzi w życie po upływie 6 miesięcy od dnia ogłoszenia;
- 2) art. 23:
 - a) pkt 15, który wchodzi w życie po upływie 3 miesięcy od dnia ogłoszenia,
 - b) pkt 20 i 22, które wchodzi w życie z dniem 1 kwietnia 2023 r.;
- 3) art. 25 pkt 12 lit. b, który wchodzi w życie po upływie 18 miesięcy od dnia ogłoszenia”.

V. ANALIZA PRAWNA

Zasady precyzji i komunikatywności przepisów prawnych została unormowana w § 6 Zasad Techniki Prawodawczej (stanowiących załącznik do ww. rozporządzenia), która nakazuje, by przepisy ustawy redagowane były tak, aby dokładnie i w sposób zrozumiały dla adresatów zawartych w nich norm wyrażały intencje prawodawcy. Zgodnie z tym przepisem można mówić o następujących zasadach: precyzji tekstu aktu normatywnego, komunikatywności takiego tekstu dla jego adresatów, adekwatności takiego tekstu do zamiaru prawodawcy. Dwie pierwsze są szczególnie ważne z punktu widzenia realizacji zasady prawidłowej legislacji, są one bowiem bezpośrednio związane z zasadą określoności przepisów prawnych sformułowaną przez Trybunał Konstytucyjny. Z kolei zasada adekwatności jest swoistą metazasadą dla wielu innych zasad techniki prawodawczej. Zasady te mają charakter celowościowy, podpowiadają, jak prawodawca powinien wyrażać normy prawne w formie przepisów prawnych, aby skutecznie przekazać swoje intencje. W tym sensie również zasada precyzji i zasada komunikatywności sprzyjają realizacji zasady adekwatności, ponieważ trudno byłoby uznać, że prawodawca wyraził się w sposób adekwatny do swoich intencji, jeśli przekaz był nieprecyzyjny lub niekomunikatywny (zob. G. Wierczyński [w:] *Komentarz do rozporządzenia w sprawie "Zasad techniki prawodawczej"* [w:] *Redagowanie i ogłaszanie aktów normatywnych. Komentarz, wyd. II*, Warszawa 2016, Załącznik @1 § 6).

Zasada precyzji w redagowaniu przepisów prawnych oznacza, że należy tak redagować przepisy, by w sposób jednoznaczny: wyznaczały adresatom, co i w jakiej sytuacji jest zakazane, nakazane lub dozwolone (w tym kontekście zasada precyzji wiąże się obowiązkiem przestrzegania prawa wyrażonym w art. 83 Konstytucji RP), określały przesłanki ich stosowania przez organy władzy publicznej, by nie były one oskarżane o arbitralność w stosowaniu prawa (w tym kontekście zasada precyzji wiąże się z zasadą legalizmu, wyrażoną w art. 7 Konstytucji RP, w myśl której organy władzy publicznej działają na podstawie i w granicach prawa, oraz z zasadą podziału i wzajemnego równoważenia się władz, wyrażoną w art. 10 Konstytucji RP - dla przestrzegania tych zasad niezbędne jest tak precyzyjne i jednoznaczne wyznaczanie kompetencji poszczególnych

organów, by nie było wątpliwości, kto ponosi odpowiedzialność zarówno za określone działania, jak i bezczynność w danej sprawie).

Niejasność przepisów nie powinna prowadzić do tego, że pewne osoby zrezygnują z korzystania z przysługujących im uprawnień tylko dlatego, że nie są pewne ich zakresu (w tym kontekście zasada określoności wiąże się z zasadą proporcjonalności wyrażoną w art. 31 ust. 3 Konstytucji RP).

Odpowiednia precyzja przepisów prawnych ma istotne znaczenie z punktu widzenia praw jednostki. Znalazło to wyraz w orzecznictwie Europejskiego Trybunału Praw Człowieka. W sprawie *Sunday Times v. Wielka Brytania* Trybunał orzekł m.in., że "ze sformułowania "przewidziane przez ustawę" (ang. "prescribed by law" - "przewidziane przez prawo") płyną dwa wymogi. Po pierwsze, norma prawna musi być właściwie stosowalna: obywatel musi mieć możliwość odczytania właściwego wskazania płynącego z normy w przypadku stosowania danych zasad prawnych w konkretnej sprawie. Po drugie, norma nie może zostać uznana za "ustawę" (ang. "law" - prawo), jeżeli nie jest sformułowana dostatecznie precyzyjnie, aby umożliwić obywatelowi dostosowania swojego zachowania: musi on mieć możliwość - w razie potrzeby przy odpowiedniej poradzie - przewidzieć, do stopnia racjonalnego w konkretnych okolicznościach, konsekwencje, jakimi skutkuje dane zachowanie" (wyrok ETPCz z dnia 26 kwietnia 1979 r., 6538/74, LEX nr 80816). Trybunał podtrzymał tę linię orzekania w wyroku w sprawie *Hashman i Harrup v. Wielka Brytania*. Stwierdził w nim m.in., że "jednym z warunków wynikających z określenia "przewidziana przez prawo" jest jego przewidywalność. Normy nie można uznać za prawo, jeśli nie jest sformułowana na tyle precyzyjnie, by obywatel mógł wedle niej regulować swoje zachowanie" (wyrok ETPCz z dnia 25 listopada 1999 r. 25594/94, LEX nr 76932).

Skuteczność prawa, zakładana w modelu racjonalnego tworzenia prawa, zależy m.in. od jego odbioru przez adresatów. Niekomunikatywne przepisy prawne byłyby mało skuteczne, racjonalny model tworzenia prawa oznacza więc komunikatywne posługiwanie się językiem prawnym. Zasada komunikatywności oznacza, że tekst przepisu ustawy powinien być tak zredagowany, by dla jego przeciętnego adresata był on zrozumiały, tj. by przeciętny adresat danego przepisu prawnego odczytywał z danego przepisu tę treść, którą zawarł w niej prawodawca (zob. G. Wierczyński [w:] *Komentarz do rozporządzenia w sprawie "Zasad techniki prawodawczej"* [w:] *Redagowanie i ogłaszanie aktów normatywnych. Komentarz, wyd. II*, Warszawa 2016, Załącznik @1 § 6).

Zasady precyzji i komunikatywności wiążą się z ukształtowaną w orzecznictwie Trybunału Konstytucyjnego zasadą określoności przepisów prawa. Trybunał Konstytucyjny wyprowadził ją z klauzuli demokratycznego państwa prawnego, traktując jako jedną z zasad poprawnej legislacji. W orzeczeniu z dnia 19 czerwca 1992 r., U 6/92, OTK 1992, nr 1, poz. 13, Trybunał ujął to następująco: "z zasady demokratycznego państwa prawnego wynika, że każda regulacja prawna, nawet o charakterze ustawowym, dająca organowi państwowemu uprawnienia do wkraczania w sferę praw i wolności obywatelskich, musi spełnić wymóg dostatecznej określoności. Należy przez to rozumieć precyzyjne wyznaczenie dopuszczalnego zakresu ingerencji". W późniejszych orzeczeniach Trybunał Konstytucyjny

wywodził zasadę określoności również z innych zasad konstytucyjnych, takich jak zasada określoności przepisów karnych (art. 42 Konstytucji RP) czy zasada proporcjonalności (art. 31 ust. 3 Konstytucji RP). Przykładowo w wyroku z dnia 12 stycznia 2000 r., P 11/98, OTK 2000, nr 1, poz. 3, Trybunał Konstytucyjny podkreślił, że "uzależnienie dopuszczalności ograniczeń praw i wolności od ich ustanowienia "tylko w ustawie" jest czymś więcej niż tylko przypomnieniem ogólnej zasady wyłączności ustawy dla normowania sytuacji prawnej jednostek, stanowiącej klasyczny element idei państwa prawnego. Jest to także sformułowanie wymogu odpowiedniej szczegółowości unormowania ustawowego. Skoro ograniczenia konstytucyjnych praw i wolności mogą być ustanawiane "tylko" w ustawie, to kryje się w tym nakaz kompletności unormowania ustawowego, które musi samodzielnie określać wszystkie podstawowe elementy ograniczenia danego prawa i wolności tak, aby już na podstawie lektury przepisów ustawy można było wyznaczyć kompletny zarys (kontur) tego ograniczenia".

Co zaś istotne, zgodnie z obecnie dominującym stanowiskiem, przekroczenie pewnego poziomu niejasności przepisów prawnych stanowić może samoistną przesłankę stwierdzenia ich niezgodności z: przepisem wymagającym regulacji ustawowej określonej dziedziny, wyrażoną w art. 31 ust. 3 Konstytucji RP zasadą proporcjonalności, wyrażoną w art. 2 Konstytucji RP zasadą państwa prawnego (zob. np. wyrok TK dnia 30 października 2001 r., K 33/00, OTK 2001, nr 7, poz. 217).

Trybunał Konstytucyjny podkreśla, że "niejasność przepisu może uzasadniać stwierdzenie jego niezgodności z Konstytucją, o ile jest tak daleko posunięta, iż wynikających z niej rozbieżności nie da się usunąć za pomocą zwyczajnych środków mających na celu wyeliminowanie niejednorodności w stosowaniu prawa. Pozbawienie mocy obowiązującej określonego przepisu z powodu jego niejasności powinno być traktowane jako środek ostateczny stosowany dopiero wtedy, gdy inne metody usuwania skutków niejasności treści przepisu, w szczególności przez jego interpretację w orzecznictwie sądowym, okażą się niewystarczające. Z reguły niejasność przepisu powodująca jego niekonstytucyjność musi mieć charakter "kwalifikowany", przez wystąpienie określonych dodatkowych okoliczności z nią związanych, które nie mają miejsca w każdym przypadku wątpliwości co do rozumienia określonego przepisu. Dlatego tylko daleko idące, istotne rozbieżności interpretacyjne albo już występujące w praktyce, albo - jak to ma miejsce w przypadku kontroli prewencyjnej - takie, których z bardzo wysokim prawdopodobieństwem można się spodziewać w przyszłości, mogą być podstawą stwierdzenia niezgodności z Konstytucją określonego przepisu prawa. Ponadto skutki tych rozbieżności muszą być istotne dla adresatów i wynikać z niejednorodnego stosowania lub niepewności co do sposobu stosowania. Dotykać one winny prawnie chronionych interesów adresatów norm prawnych i występować w pewnym nasileniu" (wyrok TK z dnia 3 grudnia 2002 r., P 13/02, OTK-A 2002, nr 7, poz. 90; zob. też np. wyrok TK z dnia 20 czerwca 2005 r., K 4/04, OTK-A, nr 6, poz. 64; wyrok TK z dnia 13 września 2005 r., K 38/04, OTK-A 2005, nr 8, poz. 92).

W wyroku z dnia 18 marca 2010 r., K 8/08, OTK-A 2010, nr 3, poz. 23, Trybunał Konstytucyjny podsumował swoje ustalenia w sprawie zasady określoności przepisów prawa. Powtórzył m.in., że "dla oceny zgodności sformułowania określonego przepisu z

wymaganiami poprawnej legislacji istotne są trzy założenia: każdy przepis ograniczający konstytucyjne wolności lub prawa powinien być sformułowany w sposób pozwalający jednoznacznie ustalić, kto i w jakiej sytuacji podlega ograniczeniom; przepis powinien być na tyle precyzyjny, aby zapewnione były jednolita wykładnia i jego jednolite stosowanie; przepis powinien być tak ujęty, aby zakres jego zastosowania obejmował tylko te sytuacje, w których działający racjonalnie ustawodawca istotnie zamierzał wprowadzić regulacje ograniczające korzystanie z konstytucyjnych praw i wolności".

W treści w § 14 ust. 1 Zasad Techniki Prawodawczej określono, że ustawa zawiera: 1) tytuł; 2) przepisy merytoryczne; 3) przepisy o wejściu ustawy w życie. Ponadto, § 14 ust. 2 Zasad Techniki Prawodawczej wskazano, że ustawa zawiera także przepisy przejściowe lub dostosowujące oraz przepisy uchylające, jeżeli reguluje dziedzinę spraw uprzednio unormowaną przez inną ustawę.

Z kolei § 30 Zasad Techniki Prawodawczej stanowi, że w przepisach przejściowych reguluje się wpływ nowej albo znowelizowanej ustawy na stosunki powstałe pod działaniem ustawy albo ustaw dotychczasowych bez względu na to, czy do tych stosunków zamierza się stosować przepisy dotychczasowe, przepisy nowe czy przepisy regulujące ten wpływ w sposób odmienny od przepisów dotychczasowych i przepisów nowych. W przepisach przejściowych rozstrzyga się w szczególności: 1) sposób zakończenia postępowań będących w toku (wszczętych w czasie obowiązywania dotychczasowych przepisów i niezakończonych ostatecznie do dnia ich uchylenia albo zmiany), skuteczność czynności dokonanych w postępowaniu oraz organy lub instytucje właściwe do zakończenia postępowania i terminy przekazania im spraw; 2) czy i w jakim zakresie utrzymuje się czasowo w mocy instytucje prawne zniesione przez nowe przepisy; 3) czy zachowuje się uprawnienia i obowiązki oraz kompetencje powstałe w czasie obowiązywania uchylanych albo wcześniej uchylonych przepisów oraz czy skuteczne są czynności dokonane w czasie obowiązywania tych przepisów; sprawy te reguluje się tylko w przypadku, gdy nie chce się zachować powstałych uprawnień, obowiązków lub kompetencji albo chce się je zmienić albo też gdy chce się uznać dokonane czynności za bezskuteczne; 4) czy i w jakim zakresie stosuje się nowe przepisy do uprawnień, obowiązków, kompetencji oraz czynności, o których mowa w pkt 3; 5) czy i w jakim zakresie utrzymuje się czasowo w mocy przepisy wykonawcze wydane na podstawie dotychczasowych przepisów upoważniających.

Zgodnie z zasadą *tempus regit actum* normy ustanowione w danym akcie należy stosować do oceny zdarzeń, które mają miejsce w czasie obowiązywania tego aktu, a więc po wejściu w życie, a przed wygaśnięciem lub uchycieniem tego aktu. W praktyce akty normatywne nie wchodzi w życie w próżni, lecz w momencie, kiedy cały czas trwają skutki określonych zdarzeń, które miały miejsce w przeszłości, trwają określone postępowania, utrzymują się określone stosunki prawne. Do uregulowania kwestii intertemporalnych, czyli kwestii tego, jak wchodzący w życie nowy akt normatywny wpływa na istniejące w danym momencie stosunki prawne, służą przepisy przejściowe. Ani w nauce prawa, ani w orzecznictwie sądowym nie wykształciła się jakakolwiek powszechnie przyjęta reguła intertemporalna, która reguluje kwestię oceny tych zachowań, zdarzeń czy stosunków prawnych, które zaszły w czasie obowiązywania starej normy, ale one same lub ich skutki trwają nadal w czasie

obowiązywania nowej normy. Brak takiej ogólnej reguły powoduje, że w każdej sytuacji, gdy ustawa reguluje sprawy, które wcześniej były już w jakikolwiek sposób i w jakimkolwiek zakresie uregulowane prawnie, wpływ nowej ustawy na stosunki powstałe pod działaniem ustawy albo ustaw dotychczasowych należy uregulować w przepisach przejściowych. Dlatego właśnie w Zasadach Techniki Prawodawczej w dwóch miejscach podkreśla się nakaz regulowania wpływu nowej ustawy na stosunki powstałe pod działaniem ustawy albo ustaw dotychczasowych. Nakaz ten wynika zarówno z § 30 ust. 1, jak i z § 14 ust. 2 Zasad Techniki Prawodawczej. Należy dodatkowo podkreślić, że jest to jeden z najważniejszych nakazów współczesnej techniki prawodawczej. Konieczność wyraźnego regulowania kwestii związanych z wprowadzaniem w życie nowych aktów normatywnych jest często podkreślana w orzecznictwie Trybunału Konstytucyjnego, Sądu Najwyższego i sądów administracyjnych. Był tego zapewne świadom ustawodawca, gdyż w przepisie upoważniającym do wydania rozporządzenia w sprawie "Zasad techniki prawodawczej" wyraźnie zaznaczył, że w rozporządzeniu tym należy określić w szczególności "reguły przeprowadzania zmian w systemie prawa" (zob. G. Wierczyński [w:] *Komentarz do rozporządzenia w sprawie "Zasad techniki prawodawczej"* [w:] *Redagowanie i ogłaszanie aktów normatywnych. Komentarz, wyd. II*, Warszawa 2016, Załącznik @1 § 30).

Powinnością racjonalnego ustawodawcy, właściwie stosującego Zasady Techniki Prawodawczej, jest wydanie przepisów dostosowujących zastany stan prawny do nowych rozwiązań i przewidujących także termin, do którego miałyby to nastąpić (zob. uchwała SN z dnia 28 września 2000 r., III ZP 21/00, OSNP 2001, nr 2, poz. 30). Stanowienie przepisów przejściowych musi obejmować wszystkie sytuacje, które mogą pojawiać się na tle wprowadzania w życie nowych uregulowań, i nie może pomijać ochrony praw jakiejkolwiek grupy podmiotów dotkniętych tymi przepisami, nawet gdy grupa ta jest znikoma liczebnie (tak m.in. TK w wyroku z dnia 24 października 2000 r., SK 7/00, OTK 2000, nr 7, poz. 256; WSA we Wrocławiu w wyrokach z dnia 19 grudnia 2006 r.: I SA/Wr 1057/06, LEX nr 211485, i I SA/Wr 1058/06, LEX nr 389681; WSA w Warszawie w wyrokach z dnia 30 stycznia 2006 r.: III SA/Wa 1453/05, LEX nr 233425, i III SA/Wa 2592/05, LEX nr 233431). Konstytucja RP wymaga, by sytuacja prawna osób dotkniętych nową regulacją była poddana takim przepisom przejściowym, by mogły mieć one czas na dokończenie przedsięwzięć podjętych na podstawie wcześniejszej regulacji w przeświadczeniu, że będzie ona miała charakter stabilny; zasada zaufania obywatela do państwa i stanowionego przez nie prawa nakazuje ustawodawcy należyte zabezpieczenie "interesów w toku" (tak TK w orzeczeniu z dnia 15 lipca 1996 r., K 5/96, OTK 1996, nr 4, poz. 30; a także w wyrokach: z dnia 8 kwietnia 1998 r., K 10/97, OTK 1998, nr 3, poz. 29; z dnia 28 stycznia 2003 r., SK 37/01, OTK-A 2003, nr 1, poz. 3; z dnia 10 kwietnia 2006 r., SK 30/04, OTK-A 2006, nr 4, poz. 42; z dnia 18 lipca 2006 r., P 6/05, OTK-A 2006, nr 7, poz. 81; z dnia 18 września 2006 r., SK 15/05, OTK-A 2006, nr 8, poz. 106; z dnia 3 listopada 2006 r., K 31/06, OTK-A 2006, nr 10, poz. 147). Na ustawodawcy ciąży obowiązek starannego uwzględniania za pomocą powszechnie przyjętych technik stanowienia prawa, ze szczególnym uwzględnieniem techniki przepisów przejściowych, ochrony praw słusznie nabytych i ochrony interesów będących w toku. Ustawodawca, chcąc pozostawać w zgodzie z klauzulą demokratycznego państwa prawnego, musi uwzględniać przy kolejnych modyfikacjach stanu prawnego jego konsekwencje faktyczne i prawne, jakie zrodził on do chwili wejścia w życie nowych uregulowań. W związku z tym, że

demokratyczne państwo prawne oznacza państwo, w którym chroni się zaufanie obywatela do państwa i stanowionego przez nie prawa, ustawodawca, dokonując kolejnych zmian stanu prawnego, nie może stracić z pola widzenia interesów podmiotów, jakie ukształtowały się przed dokonaniem zmiany stanu prawnego (tak TK w wyrokach: z dnia 13 kwietnia 1999 r., K 36/98, OTK 1999, nr 3, poz. 10; z dnia 12 stycznia 2000 r., P 11/98, OTK 2000, nr 1, poz. 3; z dnia 14 czerwca 2000 r., P 3/00, OTK 2000, nr 5, poz. 138; z dnia 10 lipca 2000 r., SK 21/99, OTK 2000, nr 5, poz. 144; z dnia 24 października 2000 r., SK 7/00, OTK 2000, nr 7, poz. 256; z dnia 10 kwietnia 2006 r., SK 30/04, OTK-A 2006, nr 4, poz. 42; z dnia 19 marca 2007 r., K 47/05, OTK-A 2007, nr 3, poz. 27).

Zarówno w świetle powyższych rozważań, jak i cytowanego orzecznictwa należy uznać, że nakaz ustanawiania przepisów przejściowych wyczerpująco regulujących kwestie wymienione w § 30 Zasad Techniki Prawodawczej jest zasadą wynikającą z tak ważnych zasad konstytucyjnych, jak zasada poprawnej legislacji, zasada ochrony praw nabytych, zasada niedziałania prawa wstecz, zasada pewności prawa. Brak takich przepisów w sytuacji, która wymaga ich ustanowienia, jest jednym z poważniejszych przypadków naruszeń Zasad Techniki Prawodawczej, które mogą skutkować stwierdzeniem niekonstytucyjności ustawy. Stanowi bowiem naruszenie wyżej wymienionych zasad konstytucyjnych (w konkretnych sytuacjach może też stanowić naruszenie innych zasad wyrażonych w Konstytucji RP). Zaniedbanie to jest szczególnie dotkliwe, jeśli zważyć, że Trybunał Konstytucyjny może jedynie eliminować pewne przepisy z obrotu, nie jest natomiast w stanie naprawić zaniedbań prawodawcy. Zaniedbań tych nie są w stanie naprawić również sądy. Jak słusznie zauważył Naczelny Sąd Administracyjny w Bydgoszczy: "problem przepisów przejściowych nie może być załatwiony poprzez orzecznictwo sądów administracyjnych [...], stosowne rozwiązania muszą zostać określone przez ustawę" (wyrok NSA w Bydgoszczy z dnia 26 czerwca 2003 r., SA/Bd 1358/03, CBOSA).

Zatem obecnie nie ma już wątpliwości, że brak przepisów przejściowych oznacza lukę w zakresie rozstrzygnięcia problemów intertemporalnych i z żadnego z przepisów obowiązującej Konstytucji RP nie da się wyprowadzić "domniemania" bezpośredniego działania prawa nowego. Trzeba więc kwestie intertemporalne rozstrzygać wyraźnymi przepisami przejściowymi.

Powyższe rozważania mają istotne znaczenie w kontekście treści art. 24 pkt 8 Projektu Ustawy. Zważyć w tym miejscu należy, że obecnie Ustawa o biegłych rewidentach w art. 88 ust. 1 stanowi, że Agencja sprawuje nadzór publiczny nad: 1) wykonywaniem zawodu biegłego rewidenta; 2) działalnością firm audytorskich; 3) działalnością PIBR, w tym w zakresie wpisu do rejestru; 4) działalnością firm audytorskich zatwierdzonych w innym niż Rzeczpospolita Polska państwie Unii Europejskiej i wpisanych na listę na podstawie art. 58, w zakresie przewidzianym niniejszą ustawą; 5) działalnością jednostek audytorskich pochodzących z państwa trzeciego i wpisanych na listę na podstawie art. 205 ust. 1, w zakresie przewidzianym niniejszą ustawą. Z punktu widzenia systematyki regulacji dotyczących wykonywania zadań publicznych przez PANA art. 88 Ustawy o biegłych rewidentach pozostaje w bezpośrednim związku z art. 90 Ustawy o biegłych rewidentach gdyż określa zakres obowiązków przedmiotowego organu. W art. 90 ust. 1 Ustawy o

biegłych rewidentach określono zadania Agencji, którymi są: zatwierdzanie uchwał organów PIBR w przypadkach określonych w Ustawie o biegłych rewidentach; przeprowadzanie kontroli, o których mowa w art. 106 ust. 1 oraz art. 123a ust. 1; przeprowadzanie kontroli tematycznych; przeprowadzanie kontroli doraźnych; prowadzenie postępowań wyjaśniających, dochodzeń dyscyplinarnych oraz występowanie jako oskarżyciel przed sądami w sprawach przewinień dyscyplinarnych popełnionych w związku z badaniem ustawowym oraz wykonywaniem innych usług atestacyjnych oraz usług pokrewnych; prowadzenie postępowań administracyjnych dotyczących naruszeń, o których mowa w art. 182; podejmowanie decyzji o wpisie firmy audytorskiej na listę; wpisywanie jednostek audytorskich pochodzących z państw trzecich na listę na podstawie art. 205 ust. 1; zaskarżanie do sądu administracyjnego uchwał organów PIBR w przypadkach określonych w niniejszej ustawie; rozpatrywanie odwołań od uchwał organów PIBR do których mają zastosowanie przepisy ustawy z dnia 14 czerwca 1960 r. - Kodeks postępowania administracyjnego; KRBR uchwał dotyczących wpisu biegłych rewidentów do rejestru; prowadzenie współpracy międzynarodowej, w szczególności z Komisją Europejską oraz organami nadzoru z innych państw Unii Europejskiej oraz państw trzecich, a także Komitetem Europejskich Organów Nadzoru Audytowego oraz europejskimi urzędami nadzoru; monitorowanie rynku w zakresie usług świadczonych przez biegłych rewidentów i firmy audytorskie, w szczególności w zakresie, o którym mowa w art. 27 rozporządzenia nr 537/2014; przekazywanie do Komitetu Europejskich Organów Nadzoru Audytowego rocznej zbiorczej informacji dotyczącej kar nałożonych na biegłych rewidentów i firmy audytorskie; informowanie Komitetu Europejskich Organów Nadzoru Audytowego o nałożeniu kar, o których mowa w art. 159 ust. 1 pkt 3, art. 183 ust. 1 pkt 3-6 oraz art. 193 ust. 1 pkt 2; podejmowanie działań: służących prawidłowemu funkcjonowaniu rynku biegłych rewidentów i firm audytorskich, mających na celu rozwój rynku biegłych rewidentów i firm audytorskich oraz jego konkurencyjności, mających na celu wspieranie rozwoju innowacyjności rynku biegłych rewidentów i firm audytorskich, edukacyjnych i informacyjnych w zakresie funkcjonowania rynku biegłych rewidentów i firm audytorskich; opiniowanie projektów aktów prawnych w zakresie biegłych rewidentów i firm audytorskich.

Niewątpliwie zatem podmiotowy zakres nadzoru PANA, jak i jej ustawowe zadania ograniczają się do biegłych rewidentów i firm audytorskich. Przypomnienia w tym miejscu wymaga, że na gruncie art. 4 ust. 1 Ustawy o biegłych rewidentach, biegłym rewidentem jest osoba wpisana do rejestru biegłych rewidentów. Z kolei firmą audytorską jest jednostka, w której badania sprawozdań finansowych przeprowadzają biegli rewidenty, wpisana na listę firm audytorskich prowadzoną przez PANA (art. 46 ust. 1 Ustawy o biegłych rewidentach). Umożliwienie zatem PANA nałożenia kary administracyjnej w postaci kary pieniężnej za naruszenia określone w art. 182 ust. 1 Ustawy o biegłych rewidentach na firmę audytorską skreśloną z listy firm audytorskich, czy kary administracyjnej w postaci kary upomnienia, kary pieniężnej czy zakazu pełnienia funkcji członka zarządu lub innego organu zarządzającego lub członka rady nadzorczej lub innego organu nadzorczego w firmach audytorskich przez osoby odpowiedzialne za naruszenie przepisów ustawy lub rozporządzenia nr 537/2014 na osoby niebędące biegłymi rewidentami pozostaje w sprzeczności z ustawowymi kompetencjami i zadaniami, jakie Ustawa o biegłych

rewidentach nakłada na PANA. Agencji bowiem na gruncie Ustawy o biegłych rewidentach nie przysługują jakiegokolwiek uprawnienia w zakresie pełnionego nadzoru publicznego i ustawowych zadań wobec podmiotów nie będących firmami audytorskimi czy osób nie będących biegłymi rewidentami. Żaden z przepisów Ustawy o biegłych rewidentach nawet pośrednio nie wskazuje na objęcie przez PANA zakresem swoich kompetencji ww. podmioty i osoby.

W kontekście powyższego, szczególnego zaznaczenia wymaga, że Ustawa o biegłych rewidentach stanowi, że nie wszczyna się postępowania w sprawie nałożenia kary administracyjnej, o której mowa w art. 183 ust. 1, jeżeli od dnia naruszenia przepisów ustawy lub rozporządzenia nr 537/2014 upłynęło 8 lat (art. 183 ust. 7) oraz że kara administracyjna, o której mowa w art. 183 ust. 1 nie może zostać nałożona, jeżeli upłynęło 10 lat od dnia naruszenia przepisów ustawy lub rozporządzenia nr 537/2014 (art. 183 ust. 8). Powyższe przepisy w połączeniu z treścią art. 24 pkt 8 Projektu Ustawy mogą doprowadzić do sytuacji, w której postępowanie w sprawie nałożenia kary administracyjnej zostanie wszczęte i prowadzone przez PANA w okresie kiedy firma audytorska będzie już skreślona z listy firm audytorskich lub dana osoba nie będzie biegłym rewidentem. To zaś spowoduje swego rodzaju nieuprawnione rozszerzenie kompetencji i zadań Polskiej Agencji Nadzoru Audytowego, które zostało określone w art. 88 i 90 Ustawy o biegłych rewidentach. Jak już bowiem wskazano wyżej, zakres ustawowego działania Agencji nie zawiera jakichkolwiek kompetencji i prawa do ingerowania w prawa podmiotów nie będących firmami audytorskimi czy osób nie będących biegłymi rewidentami. Dodatkowo, zauważyć również należy, że art. 182 został umiejscowiony w rozdziale 10 Ustawy o biegłych rewidentach, stanowiącym o odpowiedzialności firm audytorskich, jednostek zainteresowania publicznego oraz osób trzecich. Zatem podmioty odpowiedzialne za delikty administracyjne wymienione w art. 182 ust. 1 Ustawy o biegłych rewidentach ponosić mogą tylko i wyłącznie firmy audytorskie bądź osoby wymienione w ust. 2 ww. przepisu.

Należy również zaznaczyć, że przepis art. 24 pkt 8 Projektu Ustawy jest niejasny i nieprecyzyjny, bowiem nie wynika z niego, kiedy naruszenia, o których mowa w art. 182 ust. 1 Ustawy o biegłych rewidentach będące podstawą na nałożenia kary administracyjnej na firmę wykreśloną z listy firm audytorskich lub osoby niebędące biegłymi rewidentami miałyby zostać stwierdzone przez PANA. Jest to kluczowe, bowiem jak już zostało podniesione wyżej, uprawnienia przyznane Agencji na gruncie Ustawy o biegłych rewidentach dotyczą firm wpisanych na listę firm audytorskich oraz osób będących biegłymi rewidentami. A przepis § 24 pkt 8 Projektu Ustawy może stanowić dla Agencji asumpt do prowadzenia postępowań administracyjnych wobec podmiotów skreślonych z listy firm audytorskich lub osób niebędących biegłymi rewidentami, co wykraczałoby poza sferę przyznanych Agencji uprawnień.

Projekt Ustawy nie zawiera przepisów przejściowych związanych z nowymi uprawnieniami PANA określonymi w art. 24 pkt 8. Przede wszystkim brakuje w nim uregulowania, czy przepis art. 24 pkt 8 Projektu Ustawy może być stosowany do prowadzonych w dniu jego wejścia w życie postępowań administracyjnych dotyczących naruszeń, o których mowa w art. 182 Ustawy o biegłych rewidentach, czy do postępowań wszczętych i prowadzonych po

dniu jego wejścia w życie. W tym zakresie wręcz obligatoryjne jest uregulowanie kwestii intertemporalnych, czyli kwestii tego, jak wchodzący w życie przepis art. 24 pkt 8 Projektu Ustawy wpłynie na istniejące w danym momencie stosunki prawne, i niewątpliwie narzędziem regulującym powyższą kwestię są przepisy przejściowe.

VI. KONKLUZJE

1. **ART. 24 PKT 8 PROJEKTU USTAWY W ZAKRESIE W JAKIM PRZYZNAJE AGENCJI KOMPETENCJE DO NAŁOŻENIA KAR ADMINISTRACYJNYCH WOBEC PODMIOTÓW NIE PODLEGAJĄCYCH NADZOROWI AGENCJI, TJ. NIE WPISANYCH NA LISTĘ FIRM AUDYTORSKICH I OSÓB NIE BĘDĄCYCH BIEGŁYMI REWIDENTAMI JEST SPRZECZNY Z ZAKRESEM NADZORU I ZADANIAMI AGENCJI OKREŚLONYMI W USTAWIE O BIEGŁYCH REWIDENTACH.**
2. **ART. 24 PKT 8 PROJEKTU USTAWY ZOSTAŁ ZREDAGOWANY Z NARUSZENIEM ZASADY OKREŚLONOŚCI PRZEPISÓW PRAWA, BOWIEM PRECYZYJNIE NIE WYZNACZA CZASU INGERENCJI AGENCJI W PRZEDMIOCIE STWIERDZENIA NARUSZENIA ART. 182 UST. 1 USTAWY O BIEGŁYCH REWIDENTACH STANOWIĄCEGO PODSTAWĘ DO NAŁOŻENIA KARY ADMINISTRACYJNEJ NA PODMIOTY NIE WPISANE NA LISTĘ FIRM AUDYTORSKICH LUB OSOBY NIE BĘDĄCE BIEGŁYMI REWIDENTAMI. W POWYŻSZYM ZAKRESIE ART. 24 PKT 8 POZOSTAJE NIEJASNY W STOPNIU DAJĄCYM PODSTAWĘ DO STWIERDZENIA JEGO NIEZGODNOŚCI Z WYRAŻONĄ W ART. 2 KONSTYTUCJI RP ZASADĄ PAŃSTWA PRAWNEGO.**
3. **ISTOTNE ROZBIEŻNOŚCI INTERPRETACYJNE ART. 24 PKT 8 PROJEKTU USTAWY ODNOSZĄCE SIĘ DO OKRESU, W KTÓRYM AGENCJA MOŻE STWIERDZIĆ NARUSZENIA ART. 182 UST. 1 USTAWY O BIEGŁYCH REWIDENTACH PRZEZ PODMIOTY NIE WPISANE NA LISTĘ FIRM AUDYTORSKICH LUB OSOBY NIE BĘDĄCE BIEGŁYMI REWIDENTAMI, MOGĄ BYĆ RÓWNIEŻ PODSTAWĄ DO STWIERDZENIA NIEZGODNOŚCI Z KONSTYTUCJĄ RP TEGO PRZEPISU.**
4. **BRAK USTANOWIENIA PRZEPISÓW PRZEJŚCIOWYCH W ZAKRESIE STOSOWANIA ART. 24 PKT 8 PROJEKTU USTAWY NARUSZA NAKAZ USTANAWIANIA PRZEPISÓW PRZEJŚCIOWYCH ZAWARTY W ZASADACH TECHNIKI PRAWODAWCZEJ ORAZ ZASADY KONSTYTUCYJNE, JAK ZASADA POPRAWNEJ LEGISLACJI, ZASADA OCHRONY PRAW NABYTYCH, ZASADA NIEDZIAŁANIA PRAWA WSTECZ I ZASADA PEWNOŚCI PRAWA.**



prof. dr hab. Marek Chmaj

Niniejsza Opinia została sporządzona w oparciu o informacje przekazane przez Zleceniodawcę. W związku z tym należy zastrzec, że wnioski zawarte w niniejszej Opinii odnoszą się wyłącznie do informacji i dokumentów przedstawionych przez Zleceniodawcę oraz oparte są na najlepszej wiedzy, zarówno z zakresu problematyki prawa, jak i interpretacji tekstów. W przypadku ewentualnego ujawnienia się nowych, nie znanych dotychczas okoliczności, wszystkie lub niektóre wnioski mogą wymagać dodatkowej analizy.