CHMAJ I WSPÓLNICY SP. K.

OPINIA PRAWNA

w przedmiocie:

OCENY ZGODNOŚCI Z KONSTYTUCJĄ PROJEKTU ZAŁOŻEŃ DO PROJEKTU USTAWY O ZMIANIE USTAWY O BIEGŁYCH REWIDENTACH I ICH SAMORZĄDZIE, PODMIOTACH UPRAWNIONYCH DO BADANIA SPRAWOZDAŃ FINANSOWYCH ORAZ NIEKTÓRYCH INNYCH USTAW W ZAKRESIE DOTYCZĄCYM FINANSOWANIA KOMISJI NADZORU AUDYTOWEGO PRZEZ KRAJOWĄ IZBĘ BIEGŁYCH REWIDENTÓW

na zlecenie:

KRAJOWEJ IZBY BIEGŁYCH REWIDENTÓW

SPORZĄDZONA: 26 PAŹDZIERNIKA 2015 ROKU W WARSZAWIE

I. ŹRÓDŁA PRAWA

(1).	Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 2 kwietnia 1997 r. (Dz. U. Nr 78, poz. 483 ze zm.);
(2).	Ustawa z dnia 7 maja 2009 r. o biegłych rewidentach i ich samorządzie, podmiotach uprawnionych do badania sprawozdań finansowych oraz o nadzorze publicznym (tekst jedn. Dz. U. 2015, poz. 1011);
(3).	Rozporządzenie Parlamentu Europejskiego i Rady (UE) nr 537/2014 z dnia 16 kwietnia 2014 r. w sprawie szczegółowych wymogów dotyczących ustawowych badań sprawozdań finansowych jednostek interesu publicznego, uchylające decyzję Komisji nr 2005/909/WE (Dz. U. UE.L. 2014 Nr 158, poz. 77);
(4).	Sprostowanie do rozporządzenia Parlamentu Europejskiego i Rady (UE) nr 537/2014 z dnia 16 kwietnia 2014 r. w sprawie szczegółowych wymogów dotyczących ustawowych badań sprawozdań finansowych jednostek interesu publicznego, uchylające decyzję Komisji 2005/909/WE (Dz.U. UE L. 2014 , poz. 170, s. 66);
(5).	Dyrektywa Parlamentu Europejskiego i Rady 2014/56/UE z dnia 16 kwietnia 2014 r. zmieniająca dyrektywę 2006/43/WE w sprawie ustawowych badań rocznych sprawozdań finansowych i skonsolidowanych sprawozdań finansowych (Dz. U.UE.L. 2014 Nr 158, poz.196).

II. DEFINICJE I SKRÓTY

	DEFINICJE I SKRÓTY:	
(1).	**„Opiniujący"**	dr Mariusz Bidziński;
(2).	**„KIBR"**	Krajowa Izba Biegłych Rewidentów;
(3).	**„KNA"**	Komisja Nadzoru Audytowego;
(4).	**„JZP"**	jednostki zainteresowania publicznego;
(5).	**„Konstytucja"**	Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 2 kwietnia 1997 roku (Dz. U. Nr 78, poz. 483 ze zm.);

(6).	**„Ustawa"**	Ustawa z dnia 7 maja 2009 r. o biegłych rewidentach i ich samorządzie, podmiotach uprawnionych do badania sprawozdań finansowych oraz o nadzorze publicznym (tekst jedn. Dz. U. 2015, poz. 1011);
(7).	**„Rozporządzenie"**	Rozporządzenie Parlamentu Europejskiego i Rady (UE) nr 537/2014 z dnia 16 kwietnia 2014 r. w sprawie szczegółowych wymogów dotyczących ustawowych badań sprawozdań finansowych jednostek interesu publicznego, uchylające decyzję Komisji nr 2005/909/WE (Dz. U. UE.L. 2014, poz. 158, s. 77);
(8).	**„Dyrektywa"**	Dyrektywa Parlamentu Europejskiego i Rady 2014/56/UE z dnia 16 kwietnia 2014 r. zmieniająca dyrektywę 2006/43/WE w sprawie ustawowych badań rocznych sprawozdań finansowych i skonsolidowanych sprawozdań finansowych (Dz. U.UE.L. 2014, poz. 158, s. 196);
(9).	**„Projekt założeń"**	Projekt założeń projektu ustawy o zmianie ustawy o biegłych rewidentach i ich samorządzie, podmiotach uprawnionych do badania sprawozdań finansowych oraz niektórych innych ustaw.

I. WYKAZ DOKUMENTÓW

Projekt założeń projektu ustawy o zmianie ustawy o biegłych rewidentach i ich samorządzie, podmiotach uprawnionych do badania sprawozdań finansowych oraz niektórych innych ustaw.

II. PRZEDMIOT OPINII

Przedmiotem niniejszej opinii prawnej jest ocena zgodności z Konstytucją projektu założeń Ministerstwa Finansów z dnia 5 sierpnia 2015 r. do projektu ustawy o zmianie ustawy o biegłych rewidentach i ich samorządzie, podmiotach uprawnionych do badania sprawozdań finansowych oraz niektórych innych ustaw w zakresie dotyczącym finansowania Komisji Nadzoru Audytowego przez Krajową Izbę Biegłych Rewidentów.

III. STAN FAKTYCZNY

Dnia 5 sierpnia 2015 r. Ministerstwo Finansów przedstawiło projekt założeń projektu ustawy o zmianie ustawy o biegłych rewidentach i ich samorządzie, podmiotach uprawnionych do badania sprawozdań finansowych oraz niektórych innych ustaw.

Opracowanie Projekt założeń wynika z konieczności transpozycji do krajowego porządku prawnego postanowień nowych przepisów prawa UE z zakresu audytu obejmujących dyrektywę 2014/56/UE zmieniającą dyrektywę 2006/43/WE ws. ustawowych badań rocznych sprawozdań finansowych i skonsolidowanych sprawozdań finansowych oraz Rozporządzenie Parlamentu Europejskiego i Rady (UE) nr 537/2014 z dnia 16 kwietnia 2014 r. ws. szczegółowych wymogów dotyczących ustawowych badań sprawozdań finansowych jednostek interesu publicznego wraz ze Sprostowaniem do wskazanego Rozporządzenia.

Nowe przepisy wspólnotowe wprowadzają szereg zmian mających na celu wzmocnienie niezależności i obiektywizmu biegłych rewidentów i firm audytorskich, poprawę jakości badań ustawowych oraz wzmocnienie nadzoru publicznego.

Zgodnie z pkt 14 preambuły Dyrektywy państwa członkowskie powinny zapewniać publiczny nadzór nad biegłymi rewidentami i firmami audytorskimi w celu zagwarantowania wiarygodności i przejrzystości przeprowadzanych kontroli. W art.

32 ust. 1 Dyrektywy sprecyzowano, że organizacja skutecznego systemu nadzoru powinna odbywać się poprzez wyznaczenie organu nadzoru i przyznanie temu organowi kompetencji kontrolnych. Właściwy organ jest ostatecznie odpowiedzialny za nadzór nad: a) zatwierdzaniem i rejestracją biegłych rewidentów i firm audytorskich; b) przyjmowaniem standardów etyki zawodowej, standardów wewnętrznej kontroli jakości firm audytorskich oraz standardów badania, z wyjątkiem przypadków, gdy standardy te są przyjmowane lub zatwierdzane przez inne organy państwa członkowskiego; c) kształceniem ustawicznym; d) systemami zapewniania jakości; e) systemami dochodzeń i systemami administracyjnych postępowań dyscyplinarnych (art. 32 ust. 4 Dyrektywy). Do art. 32 Dyrektywy dodano ust. 4a i 4b. Nowe regulacje wspólnotowe dopuszczają możliwość powierzenia zadań nadzorczych kilku organom, co nie zwalnia państw członkowskich z obowiązku wyznaczenia jednego organu ponoszącego ostateczną odpowiedzialność za nadzór (art. 32 ust. 4a Dyrektywy). Ponadto, państwa członkowie mogą przekazać dowolne zadania właściwego organu innym organom lub władzom wyznaczonym lub w inny sposób upoważnionym z mocy prawa do wykonania takich zadań, mogą też zezwolić właściwemu organowi na takie przekazanie zadań. W przypadku gdy właściwy organ przekazuje zadania innym organom lub władzom, ten pierwszy zachowuje możliwość odebrania tych przekazanych uprawnień w indywidualnych przypadkach (art. 32 ust. 4b Dyrektywy).

System publicznego nadzoru jest odpowiednio finansowany i dysponuje odpowiednimi zasobami do inicjowania i prowadzenia dochodzeń w odniesieniu do biegłych rewidentów i firm audytorskich. Finansowanie systemu nadzoru publicznego jest zabezpieczone i wolne od jakiegokolwiek nienależytego wpływu biegłych rewidentów lub firm audytorskich (art. 32 ust. 7 Dyrektywy).

W związku ze zmianami w prawie wspólnotowym, koniecznym stała się ich harmonizacja z przedmiotowo właściwymi regulacjami krajowymi. Aktualnie, realizacja zadań o biegłych rewidentach i ich samorządzie, podmiotach uprawnionych do badania sprawozdań finansowych oraz o nadzorze publicznym reguluje Ustawa z dnia 7 maja 2009 r.

Biegli rewidenci oraz podmioty uprawnione do badania sprawozdań finansowych wykonują czynności rewizji finansowej w jednostkach zainteresowania publicznego oraz pozostałych jednostkach gospodarczych. W obowiązującej Ustawie organem sprawującym nadzór nad wykonywaniem zawodu biegłego rewidenta, działalnością podmiotów uprawnionych do badania sprawozdań finansowych oraz działalnością Krajowej Izby Biegłych Rewidentów jest Komisja Nadzoru Audytowego (art. 63 ust. 2 Ustawy). KNA posiada kompetencje do przeprowadzenia kontroli planowych i pozaplanowych. W Dyrektywnie rozszerzono zakres kompetencji organu nadzoru w zakresie wykonywania nadzoru nad organami, którym zadania zostały przekazane (art. 32 ust. 4b Dyrektywy).

W związku z rozszerzeniem kompetencji KNA w Projekcie założeń zaproponowano wprowadzenie przepisów przejściowych, zgodnie z którymi KIBR w roku 2017 zobowiązana byłaby do przekazania do budżetu państwa zwiększonej części rocznej opłaty z tytułu nadzoru. Dotychczas wpłata do budżetu państwa wynosiła 20 opłaty rocznej z tytuły nadzoru należnej od podmiotów uprawnionych do badania sprawozdań finansowych wykonujących czynności rewizji finansowej w jednostkach zainteresowania publicznego. Po zmianach wpłata na rzecz budżetu państwa miałaby wynieść 70% wskazanych źródeł przychodów KIBR.

Projekt założeń zawiera również propozycję zmian przepisów w zakresie podniesienia maksymalnej wysokości opłaty z tytułu nadzoru nad firmami audytorskimi przeprowadzającymi badania ustawowe JZP z 2% do 7% oraz obniżenie maksymalnej wysokości opłaty z tytułu nadzoru nad firmami audytorskimi przeprowadzającymi badania ustawowe nie-JZP 2% do 1,5%. Ww. opłaty z tytułu nadzoru liczone będą na podstawie przychodów uzyskiwanych przez firmy audytorskie z tytułu wykonania czynności rewizji finansowej odpowiednio na rzecz JZP lub nie-JZP. Przy czym pierwsza z nich wpłacana będzie przez firmy audytorskie bezpośrednio na rachunek budżetu państwa i stanowić będzie dochód budżetu państwa, natomiast drugą z nich firmy audytorskie będą przekazywać bezpośrednio do KIBR. Wysokość ww. opłat z tytułu nadzoru ustalana będzie przez Ministra Finansów w drodze rozporządzenia. Zaproponowano, aby obowiązek wnoszenia opłat powstał w 2018 r. (str. 75-77 Projektu założeń). Za niewykonanie

przedmiotowego obowiązku nowelizacja Ustawy przewidywałaby odpowiednie sankcje dla zobowiązanych podmiotów.

IV. ANALIZA PRAWNA

Kontrolą konstytucyjności objęty został Projekt założeń projektu ustawy o zmianie ustawy o biegłych rewidentach i ich samorządzie, podmiotach uprawnionych do badania sprawozdań finansowych oraz niektórych innych ustaw. Kontrola merytoryczna zgodności przepisów ustawy z Konstytucją opiera się na wskazaniu adekwatnych wzorców kontroli konstytucyjności. Nieadekwatny wzorzec kontroli to przepis, z którego wynika odrębność przedmiotu regulacji.

Podstawą oceny konstytucyjności analizowanego Projektu założeń we wskazanym zakresie powinny być następujące wzorce:

Art. 2. Konstytucji

Rzeczpospolita Polska jest demokratycznym państwem prawnym, urzeczywistniającym zasady sprawiedliwości społecznej.

Art. 32 ust. 1 Konstytucji

Wszyscy są wobec prawa równi. Wszyscy mają prawo do równego traktowania przez władze publiczne.

1. OCENA ZGODNOŚCI PROJEKTU ZAŁOŻEŃ Z ART. 2 KONSTYTUCJI

Pierwszy z wzorców kontroli, art. 2 Konstytucji, stanowi, iż Rzeczpospolita Polska jest demokratycznym państwem prawnym. Ocena konstytucyjności analizowanego Projektu założeń w świetle powołanego przepisu winna opierać się na analizie następujących zasad wyinterpretowanych z treści art. 2 Konstytucji, a mianowicie: zasady zaufania obywateli do państwa, zasady praworządności, zasady sprawiedliwości społecznej oraz zasady proporcjonalności.

Trybunał Konstytucyjny wielokrotnie dawał wyraz stanowisku, że „w razie zakwestionowania zgodności aktu normatywnego ze standardami demokratycznego państwa prawnego, skonkretyzowanymi i rozwiniętymi w odrębnych postanowieniach ustawy zasadniczej, podstawę kontroli konstytucyjności powinny stanowić, przede wszystkim, szczegółowe przepisy konstytucyjne", jednak stanowisko to należy rozumieć w ten sposób, że przepisy szczegółowe nie wykluczają kontroli także z punktu widzenia fundamentalnych zasad. Zwłaszcza, że uznaną rolą zasad ogólnych jest ukierunkowanie interpretacji i stosowania przepisów szczegółowych (zob. wyrok TK z dnia 8 listopada 2001 r., sygn. P 6/2001, Dz. U. 2001 r. Nr 131 poz. 1478).

1.1. ZASADA ZAUFANIA OBYWATELI DO PAŃSTWA I ZASADA SPRAWIEDLIWOŚCI SPOŁECZNEJ

Zasada zaufania obywateli do państwa, a tym samym i prawa przez nie stanowionego oraz zasada bezpieczeństwa prawnego obywateli ma szczególne znaczenie w sferach, w których przejawia się władztwo państwa. Trybunał Konstytucyjny stwierdził, że „ochronie konstytucyjnej podlegać musi zaufanie obywateli nie tylko do litery prawa, ale przede wszystkim do sposobu jego interpretacji przyjmowanej przez organy państwa" (zob. wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 27 listopada 1997 roku, sygn. akt U 11/97, OTK 1997, Nr 5-6, poz. 67).

W wyroku z dnia 11 lutego 1992 roku, sygn. K 14/91, Trybunał dostrzegł, że w pewnych przypadkach należy liczyć się z koniecznością dostosowania rozwiązań prawnych do zmieniających się stosunków społecznych i ekonomicznych. Nigdy nie powinno to jednak prowadzić do naruszenia zasady sprawiedliwości społecznej (zob. orzeczenie Trybunału Konstytucyjnego z dnia 14 marca 1995 r., sygn. akt K 13/94, OTK 1995, Nr 1, poz. 6, s. 73). *De facto,* jak trafnie podkreśla Trybunał Konstytucyjny „w odniesieniu do (...) zasady zaufania obywateli do państwa (…) trzeba (...) stwierdzić, że prawodawca może nowelizować prawo, także na niekorzyść obywateli, jeżeli odbywa się to w zgodzie z konstytucją".

W tym kontekście należy zauważyć, iż Projekt założeń w sposób nieproporcjonalny do wskazywanego celu reguluje obowiązki KIBR wobec państwa. Projektodawca,

bez poparcia prezentowanych założeń analizą ekonomiczną, ponad trzykrotnie podwyższył wartość daniny publicznej jaką KIBR będzie zobowiązana wpłacić do budżetu państwa do końca marca 2017 r. Podwyższona kwota stanowiąca 70% przychodów KIBR zostanie przeznaczona na sfinansowanie dodatkowych kompetencji KNA. Aktualnie KIBR jest zobowiązana do wpłaty do budżetu państwa 20% opłaty z tytułu nadzoru, należnej za poprzedni rok od podmiotów uprawnionych do badania sprawozdan finansowych w jednostkach zainteresowania publicznego. W okresie w jakim KIBR zobowiązana będzie płacić zwiększoną daninę publiczną, przychód od podmiotów uprawnionych do badania sprawozdań finansowych pozostanie niezmienny. Zatem, realizacja projektowanych założeń przez KIBR niewątpliwie uszczupli jej budżet, co negatywnie wpłynie na wykonanie ustawowych zadań KIBR.

Ponad trzykrotnie podwyższona została również wysokość opłaty z tytułu nadzoru nad firmami audytorskimi przeprowadzającymi badania ustawowe JZP (z 2% do 7%). W uzasadnieniu Projektu wskazano, że zwiększona wysokość opłaty będzie przeznaczona na czynności kontrolne, które wykonywała będzie wyłącznie KNA. Bowiem przepisy wspólnotowe zabraniają delegowania wskazanego zadania do organu samorządu zawodowego (art. 24 ust. 1 lit a Rozporządzenia). Nowelizacja przepisów dotyczących konieczność wnoszenia zwiększonej daniny publicznej do budżetu państwa stanowi znaczące obciążenie finansowe dla tych podmiotów Projektodawca w żaden sposób nie uzasadnił w oparciu o jaki wskaźnik aż trzykrotnie należy zwiększyć obowiązki finansowe podmiotów uprawnionych do badania sprawozdań finansowych.

Konieczność wprowadzenia zmian do Ustawy, wynika z obowiązku harmonizacji przepisów wspólnotowych. W Dyrektywie poszerzono kompetencje organu nadzoru publicznego o możliwość delegowania części swoich zadań na rzecz innych organów, pod warunkiem, że organ nadzoru publicznego będzie ponosił pełną odpowiedzialność za realizację przekazanych zadań. W tym miejscu należy wskazać, że KNA, jako organ odpowiedzialny za nadzór publiczny nad biegłymi rewidentami i firmami audytorskimi, na gruncie przepisów krajowych, może z tej kompetencji skorzystać, lecz nie musi. Założenie przez Projektodawcę, że poszerzenie fakultatywnych obowiązków KNA zwiększy ponad trzykrotnie koszty jej działalności, niepoparte analizą ekonomiczną, jest sprzeczne z zasadą

sprawiedliwości społecznej. Zasada ta zakłada, że ustawodawca będzie w racjonalny sposób zmieniał rozwiązania prawne, w tym przypadku wynikające z konieczności dostosowania przepisów krajowych do Dyrektywy. Projektowane regulacje powinny zmieniać obowiązujący porządek prawny w sposób budzący zaufanie obywateli do państwa. Każda nowelizacja, a szczególnie nakładająca dodatkowe obowiązki na określone podmioty, wymaga racjonalnego uzasadniania. Adresat zmienianego przepisu musi mieć świadomość z jakiego powodu zostaną uszczuplone jego przychody. Analizowany Projekt założeń nie zawiera racjonalnego uzasadnienia zwiększenia wysokości daniny publicznej, jaką zobowiązana będzie wpłacać KIBR. Projektodawca w sposób dowolny określił procentową wartość opłaty z tytułu sprawowania nadzoru publicznego przez KNA.

Zgodnie z brzmieniem art. 30 ust. 1 Ustawy źródło przychodów z jakich KIBR finansuje działalność organu nadzoru publicznego stanowią opłaty roczne od podmiotów uprawnionych do badania sprawozdań finansowych. Zatem, funkcjonowanie KNA jest zależne od biegłych rewidentów, ponieważ to te podmioty pośrednio, w całości opłacają organ nadzoru publicznego. Takie uregulowanie systemu finansowania budzi wątpliwości pod względem zgodności z analizowanymi zasadami wynikającymi z art. 2 Konstytucji. Nie ulega wątpliwości, że Projektodawca posiada swobodę regulacyjną. Nie mniej wprowadzane zmiany w przepisach prawa powinny pozostawać w zgodności z zasadą zaufania obywateli do państwa. Określony w projekcie cel nowelizacji wyznacza granice w jakich przepisy będą zmienione. Skoro Projektodawca wskazał, że celem proponowanych założeń jest transpozycja przepisów wspólnotowych do krajowego porządku prawnego, to adresat zmienianych norm powinien mieć poczucie, że kierunek zmian wyznacza wyłącznie Dyrektywa. Zgodnie z art. 32 ust. 7 Dyrektywy finansowanie systemu nadzoru publicznego jest zabezpieczone i wolne od jakiegokolwiek nienależytego wpływu biegłych rewidentów lub firm audytorskich. Zatem, zgodnie z przepisami wspólnotowymi podmioty uprawnione do badania sprawdzań finansowych nie mogą mieć wpływu na finansowanie organu nadzoru publicznego. Dyrektywa zakłada niezależność finansową pomiędzy podmiotami uprawnionymi do badania sprawozdań finansowych a organem nadzoru publicznego. Proponowane w Projekcie założeń rozwiązania w zakresie źródeł finansowania KNA, poprzez określenie, że opłata na funkcjonowanie organu nadzoru publicznego pochodzi z

opłaty z tytułu nadzoru wnoszonej przez podmioty uprawnione do badania sprawozdań finansowych nie gwarantują wskazywanej niezależności. Projektodawca wyszedł poza określone granice celu zmian, co stanowi naruszenie zasady sprawiedliwości społecznej oraz zaufania obywateli do państwa.

Uchwalenie ustawy w zakresie uwzględniającym analizowane założenia negatywnie wpłynie na działalność KIBR. Propozycja przepisów przejściowych do Ustawy została sformułowana w sposób ingerujący w działalność KIBR. Przeprowadzona analiza wskazuje na spełnienie przesłanek do stwierdzenia niezgodności Projektu założeń z wynikającymi z art. 2 Konstytucji RP: zasadą sprawiedliwości społecznej i zasadą zaufania obywateli do państwa.

1.2. Zasada praworządności

Zasada praworządności może być rozumiana w sposób formalny i oznacza wówczas zgodne z prawem funkcjonowanie państwa, tj. jego organów lub innych podmiotów działających w jego imieniu. Wiąże się ona wówczas z zasadą działania organów państwowych wyłącznie w granicach i na podstawie prawa. Omawiana zasada może też być rozumiana w sposób materialny i wówczas nie wystarcza tylko trzymanie się litery prawa przez organy państwa lub podmioty działające w jego imieniu, ale samo prawo powinno odzwierciedlać określone wartości (B. Banaszak, *Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej. Komentarz*, Warszawa 2009, s. 33).

Realizacja założeń projektowych w Ustawie wiąże się z niepowetowanymi negatywnymi skutkami dla KIBR. KIBR jest samorządem zawodowym skupiającym biegłych rewidentów (art. 13 ust. 1 Ustawy). Do zadań KIBR należy w szczególności: 1) reprezentowanie członków oraz ochrona ich interesów zawodowych; 2) ustanawianie standardów rewizji finansowej; 3) sprawowanie kontroli nad należytym wykonywaniem zawodu i przestrzeganiem zasad etyki zawodowej przez członków KIBR oraz przestrzeganiem przez podmioty uprawnione do badania sprawozdań finansowych obowiązujących przepisów prawa; 4) współdziałanie w kształtowaniu zasad rachunkowości i rewizji finansowej; 5) opracowywanie materiałów szkoleniowych dla kandydatów na biegłych rewidentów; 6) prowadzenie działalności wydawniczej i szkoleniowej (art. 16 Ustawy). Zwiększenie wysokości opłaty na cele związane z nadzorem

publicznym w sposób znaczny uszczupli budżet KIBR. Projektowana zmiana będzie miała negatywny wpływ na realizowane przez samorząd zawodowy zadania.

Skutki jakie wynikają z wejścia w życie przepisów Projektu nie odpowiadają wymogom zasady wynikającej z art. 2 Konstytucji. W efekcie projektowana regulacja jest sprzeczna z materialnie rozumianą zasadą praworządności.

1.3. ZASADA PROPORCJONALNOŚCI

W odniesieniu do regulacji niedotyczących sfery praw i wolności jednostki, Trybunał Konstytucyjny wyprowadza zasadę proporcjonalności z zasady demokratycznego państwa prawnego (art. 2 Konstytucji). Oceniając, czy nastąpiło naruszenie zasady proporcjonalności, Trybunał bada „zarzut nierzetelnego, niezrozumiale intensywnego działania ustawodawcy korzystającego ze swobody regulacyjnej" (wyrok TK z 13 marca 2007 r., sygn. K 8/07, OTK-A 2007, Nr 3, poz. 26). W jednym z orzeczeń, Trybunał Konstytucyjny stwierdził, iż naruszenie zasady proporcjonalności można „uznać za udowodnione w sytuacji, gdy z punktu widzenia reguł kultury prawnej i zasad racjonalności ingerencja prawodawcza była nadmierna w stosunku do założonych celów, albo też owe cele pozostawały poza legitymowanym w ustroju demokratycznym dopuszczalnym zakresem działania władzy" (wyr. z 18.2.2003 r., K 24/02, OTK-A 2003, Nr 2, por. 11, s. 141).

Celem Projektu założeń jest implementacja regulacji zawartych w Dyrektywie do przepisów krajowych dotyczących biegłych rewidentów i ich samorządu, podmiotów uprawnionych do badania sprawozdań finansowych oraz nadzoru publicznego. Projektodawca, w związku z poszerzeniem kompetencji KNA określonych w Dyrektywie, zwiększył wysokość opłaty z tytułu sprawowania nadzoru przez Komisję w 2017 r. z 20% do 70% przychodów KIBR pochodzących od podmiotów uprawnionych do badania sprawozdań finansowych oraz zwiększył z 2% do 7% opłaty z tytułu nadzoru nad firmami audytorskimi przeprowadzającymi badania ustawowe JZP. Zmiana ta jest nieproporcjonalna do wskazanego w Projekcie założeń celu. Bowiem, dotąd KIBR wykonywał wszystkie kontrole przy zagwarantowanej przez ustawę rocznej opłacie z tytułu nadzoru w wysokości do 2%, natomiast KNA przewiduje opłatę w wysokości do 7 % celem wykonywania tylko kontroli JZP.

Zgodnie z brzmieniem art. 32 ust. 4b Dyrektywny nowe kompetencje KNA dotyczą możliwości delegowania swoich kompetencji innym organom. Art. 32 ust. 4b zmienionej Dyrektywy wskazuje, iż delegacja przez organ nadzoru określonych zadań może zostać dokonana pod warunkiem zachowania przez organ nadzoru publicznego prawa do odebrania przekazanych uprawnień w indywidualnych przypadkach oraz przy założeniu że ostateczną odpowiedzialność za realizację przekazanego zadania ponosi organ dokonujący przekazania.

W Projekcie założeń zaproponowano zmiany w zakresie uprawnień KNA, polegające na możliwości: 1) wydawania KIBR wiążących zaleceń w odniesieniu do zadań powierzonych im do realizacji; 2) uczestnictwa przedstawicieli KNA w posiedzeniach organów KIBR; 3) nałożenia na KIBR kary pieniężnej w związku z niewłaściwym wykonywaniem zadań przekazanych do realizacji; 4) odebrania KIBR przekazanych zadań w indywidualnych, uzasadnionych przypadkach, np. gdy powierzone zadanie jest niewłaściwie realizowane (pkt 61 Projektu założeń).

Na wstępie stwierdzić należy, że przepisy wspólnotowe oraz założenia do przepisów krajowych określają możliwość, a nie obowiązek przejęcia zadań zleconych innym organom przez KNA. Zatem, Projektodawca nie ma gwarancji, że KNA w 2016 i 2017 r. skorzysta z nowych uprawnień, co spowoduje zwiększenie kosztów działalności organu nadzoru publicznego. Natomiast obowiązek przekazania przez KIBR do budżetu państwa zwiększonej daniny publicznej jest obligatoryjny. Obowiązek ten nie zależy od realizacji nowych zdań przez KNA.

Wątpliwości budzi również wartość o jaką danina publiczna została zwiększona z 20% do 70% przychodów KIBR oraz wartość o jaką zwiększona została opłata z 2% do 7 % od podmiotów uprawnionych do badania sprawozdań finansowych. Projektodawca nie uzasadnił okoliczności jakie wpłyną na obowiązek samorządu zawodowego wpłaty ponad trzykrotności dotąd uiszczanej kwoty na funkcjonowanie organu nadzoru publicznego. Należyte wykazanie konieczności obciążenia KIBR większą opłatą wymagałoby przedstawienia aktualnych kosztów działania KNA oraz danych statystycznych związanych ze zwiększeniem tych kosztów po transpozycji przepisów wspólnotowych do krajowego porządku prawnego. Projekt założeń pozbawiany jest takich analiz, co pozwala twierdzić, że

Projektodawca w sposób nieracjonalny i swobodny określił wartość daniny publicznej jaką zobowiązana będzie wpłacać KIBR do budżetu państwa w 2017 r.

W świetle powyższego, należy wskazać, iż w zakresie w jakim Projekt założeń określa obowiązek KIBR do wpłaty w 2017 r. na rzecz KNA 70% przychodów pochodzących od podmiotów uprawnionych do badania sprawozdań finansowych oraz zwiększa do 7% opłatę od podmiotów uprawnionych do badania sprawozdań finansowych narusza zasadę proporcjonalności wynikającą z art. 2 Konstytucji. Wskazany cel uzasadniający konieczność zwiększenia daniny publicznej stanowi nadmierną ingerencję prawodawczą w stosunku do skutków tej ingerencji.

2. Ocena zgodności Projektu założeń z art. 32 ust. 1 Konstytucji

Zasada równości, według ustalonego orzecznictwa Trybunału Konstytucyjnego gwarantuje, że „*wszystkie podmioty prawa charakteryzujące się daną cechą istotną (relewantną) w równym stopniu, mają być traktowane równo. A więc według równej miary, bez zróżnicowań dyskryminujących, jak i faworyzujących*" (zob. orzeczenie Trybunału Konstytucyjnego z dnia 9 marca 1988 r., sygn. U 7/87, OTK 1988, Nr 1, poz. 1, s. 14 oraz wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 31 marca 1998 r., sygn. K 24/97, OTK 1998, Nr 2, poz. 13, s. 81). Zatem, zasada ta nie kształtuje absolutnej i bezwzględnej równości wszystkich i we wszystkim, ale gwarantuje równość względną, tj. taką która musi i może być stosowana wyłącznie w stosunku do porównywalnych zdarzeń – okoliczności (K. Działocha, *Równość wobec prawa w orzecznictwie Trybunału Konstytucyjnego w Polsce*, [w:] L. Garlicki, J. Trzciński (red.), *Zasada równości w orzecznictwie trybunałów konstytucyjnych*, Wrocław 1990, s. 141-158).

Zarówno w doktrynie, jak i w orzecznictwie wskazuje się na generalny *(lex generalis)* charakter zasady wyrażonej w treści art. 32 Konstytucji (L. Garlicki, *Polskie prawo konstytucyjne. Zarys wykładu*, Warszawa 2002, s. 96-98 oraz postanowienie TK z dnia 24 października 2001 r., sygn. SK 10/01, OTK 2001, Nr 7, poz. 225; orzeczenie TK z dnia 18 marca 1997 r., sygn. akt K 15/96, OTK ZU Nr 1/1997, s. 68). Zasada równości odnosi się do wszystkich podmiotów prawa, a więc

tak obywateli państwa polskiego, jak i cudzoziemców, tak osób fizycznych, prawnych, jak i jednostek organizacyjnych.

Zasada równości według ustalonego orzecznictwa Trybunału Konstytucyjnego gwarantuje, że „wszystkie podmioty prawa charakteryzujące się daną cechą istotną (relewantną) w równym stopniu, mają być traktowane równo. A więc według równej miary, bez zróżnicowań dyskryminujących, jak i faworyzujących" (zob. orzeczenie Trybunału Konstytucyjnego z dnia 9 marca 1988 r., sygn. U 7/87, OTK 1988, Nr 1, poz. 1, s. 14 oraz wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 31 marca 1998 r., sygn. K 24/97, OTK 1998, Nr 2, poz. 13, s. 81). Powyższe oznacza, że zasadę tą należy rozumieć nie jako kształtującą absolutną i bezwzględną równość wszystkich i we wszystkim, lecz jako równość względną, tj. taką która musi i może być stosowana wyłącznie w stosunku do porównywalnych zdarzeń – okoliczności (K. Działocha, *Równość wobec prawa w orzecznictwie Trybunału Konstytucyjnego w Polsce*, [w:] L. Garlicki, J. Trzciński (red.), *Zasada równości w orzecznictwie trybunałów konstytucyjnych*, Wrocław 1990, s. 141-158).

Jak podkreśla się w literaturze, „sprawą podstawową dla oceny dochowania zasady równości jest tym samym ustalenie cechy istotnej, z uwagi na którą przepisy prawa dokonały zróżnicowania sytuacji prawnej swoich adresatów" (K. Działocha, *Równość wobec prawa w orzecznictwie Trybunału Konstytucyjnego w Polsce*, [w:] L. Garlicki, J. Trzciński (red.), *Zasada równości w orzecznictwie trybunałów konstytucyjnych*, Wrocław 1990, s. 141-158).

Konstytucja, w art. 17 ust. 1, dopuszcza możliwość tworzenia w drodze ustawy samorządów zawodowych, reprezentujących osoby wykonujące zawody zaufania publicznego i sprawujących pieczę nad należytym wykonywaniem tych zawodów w granicach interesu publicznego i dla jego ochrony. KIBR jest samorządem zawodowym, który tworzą biegli rewidenci. Przynależność do KIBR jest obowiązkowa.

Obecnie w polskim systemie prawnym obowiązują uregulowania rangi ustawowej powołujące samorządy zawodowe następujących zawodów zaufania publicznego: a.) samorządy reprezentujące zawody prawnicze i związane z wykonywaniem

prawa: samorząd adwokatów, radców prawnych, notariuszy, komorników oraz kuratorów sądowych; b.) samorządy reprezentujące zawody medyczne i pokrewne: samorząd lekarzy, lekarzy weterynarii, aptekarzy, pielęgniarek i położnych, diagnostów laboratoryjnych oraz psychologów; c.) samorządy reprezentujące zawody powstałe w wyniku rozwoju gospodarki rynkowej: samorząd biegłych rewidentów, doradców podatkowych oraz rzeczników patentowych; d.) samorządy reprezentujące zawody związane z pełnieniem funkcji w budownictwie i w projektowaniu przestrzeni: samorząd architektów oraz inżynierów budownictwa (M.A. Waligórski, S. Pawłowski, *Samorząd zawodowy i gospodarczy w Polsce,* Poznań 2005, s. 71.). Możliwość wykonywania powyższych zawodów zaufania publicznego uzależniona jest od spełnienia wszelkich warunków i wpisania na listę zawodową, a przynależność do odpowiedniej izby osób wykonujących zawód jest obowiązkowa. Do zadań powierzonych samorządom zawodów zaufania publicznego należy: a.) reprezentowanie interesów danego zawodu wobec instytucji państwa; b.) nadzór nad należytym wykonywaniem zawodu przez członków korporacji, w tym dbałość o reglamentowanie dostępu do zawodu oraz prowadzenie rejestrów osób mających prawo wykonywania danego zawodu; c.) kształtowanie zasad i czuwanie nad etyką wykonywania zawodu, w tym ustalanie zasad deontologii zawodowej; d.) sprawowanie sądownictwa dyscyplinarnego wobec członków korporacji; e.) doskonalenie zawodowe członków korporacji i określanie programów kształcenia w danym zawodzie.

Przechodząc do ogólnej zasady równości, należy przypomnieć, że wszystkie podmioty prawa (adresaci norm prawnych), charakteryzujące się daną cechą istotną (relewantną) w równym stopniu, mają być traktowane równo, a więc według jednakowej miary, bez zróżnicowań zarówno dyskryminujących, jak i faworyzujących. Argumenty uzasadniające odstępstwa od nakazu równego traktowania podmiotów podobnych muszą mieć: 1) charakter relewantny, a więc pozostawać w bezpośrednim związku z celem i zasadniczą treścią przepisów, w których zawarta jest kontrolowana norma, oraz służyć realizacji tego celu i treści. Innymi słowy wprowadzane zróżnicowania muszą mieć charakter racjonalnie uzasadniony; 2) charakter proporcjonalny, a więc waga interesu, któremu ma służyć różnicowanie sytuacji adresatów normy musi pozostawać w odpowiedniej proporcji do wagi interesów, które zostaną naruszone w wyniku nierównego potraktowania

podmiotów podobnych; 3) argumenty te muszą pozostawać w związku z innymi wartościami, zasadami czy normami konstytucyjnymi, uzasadniającymi odmienne potraktowanie podmiotów podobnych (por. wyrok z 22 lutego 2005 r. sygn. K 10/04, OTK ZU nr 2/A/2005, poz. 17, część III, pkt 1.3 uzasadnienia).

Z opisu dotyczącego zasad funkcjonowania samorządów zawodowych reprezentujących osoby wykonujące zawody zaufania publicznego, wynika, że system wykonywania zawodu zaufania publicznego we wskazanych samorządach jest tożsamy. Każdy ze wskazanych samorządów określa warunki wykonywania zawodu przez jego członków, sprawuje nadzór nad tymi członkami oraz czuwa na etyką wykonywania zawodu. Każdy samorząd objęty jest formą nadzoru organów administracji publicznej. Nie mniej, poza KIBR żaden samorząd nie jest zobowiązany do finansowania kosztów utrzymania organu nadzoru publicznego.

Analizując omawianą kwestię na konkretnym przykładzie należy wskazać, że poza KIBR samorządem reprezentującym zawody powstałe w wyniku rozwoju gospodarki rynkowej jest Krajowa Izba Doradców Podatkowych. Krajowa Izba Doradców Podatkowych jest samorządem zawodowym działającym na podstawie ustawy z dnia 5 lipca 1996 r. o doradztwie podatkowym (t.j.: Dz. U. z 2011 r. Nr 41, poz. 213). Przynależność doradców podatkowych do Krajowej Izby Doradców Podatkowych jest obowiązkowa i powstaje z chwilą wpisu na listę. Doradcy podatkowi są zobowiązani regularnie wpłacać składkę członkowską na rzecz samorządu. Nadzór nad wykonywaniem przez Krajową Radę Doradców Podatkowych zadań określonych w ustawie sprawuje Minister właściwy do spraw finansów publicznych. Krajowa Rada Doradców Podatkowych nie uiszcza opłaty z tytułu nadzoru publicznego. Podsumowując, samorządy zawodowe skupiające zawody zaufania publicznego charakteryzują się relewantnymi cechami w zakresie zasad funkcjonowania. Każdy z samorządów jest nadzorowany przez organ publiczny. Natomiast żaden samorząd zawodowy, poza KIBR, nie finansuje sprawowania nad nim nadzoru publicznego, co stanowi o dyskryminującym charakterze Projektu założeń.

Mając na względzie powyższe należy wskazać, że analizowany Projekt założeń jest sprzeczny z art. 32 Konstytucji RP. Proponowane zmiany, z których wynika obowiązek wpłaty 70% wartości przychodu KIBR otrzymywanego ze składek członkowskich, są dyskryminujące. Żadne inne, funkcjonujące w Polsce, samorządy zawodowe reprezentujące osoby wykonujące zawody zaufania publicznego, nie mają obowiązku wpłaty daniny publicznej do budżetu państwa. Naruszenie zasady równego traktowania występuje w zakresie w jakim KIBR zobowiązana jest ponosić ciężar daniny publicznej, w sytuacji w której inne samorządy zawodowe, posiadający tożsamy z KIBR zakres kompetencji takiego obowiązku nie mają.

V. KONKLUZJE

1. PROJEKT ZAŁOŻEŃ MINISTERSTWA FINANSÓW Z DNIA 5 SIERPNIA 2015 R. DO PROJEKTU USTAWY O ZMIANIE USTAWY O BIEGŁYCH REWIDENTACH I ICH SAMORZĄDZIE, PODMIOTACH UPRAWNIONYCH DO BADANIA SPRAWOZDAŃ FINANSOWYCH ORAZ NIEKTÓRYCH INNYCH USTAW W ZAKRESIE DOTYCZĄCYM FINANSOWANIA KOMISJI NADZORU AUDYTOWEGO PRZEZ KRAJOWĄ IZBĘ BIEGŁYCH REWIDENTÓW JEST SPRZECZNY Z ART. 2 ORAZ 32 UST. 1 KONSTYTUCJI.

2. PROJEKTODAWCA BEZ POPARCIA PREZENTOWANYCH ZAŁOŻEŃ ANALIZĄ EKONOMICZNĄ, PONAD TRZYKROTNIE PODWYŻSZYŁ WARTOŚĆ DANINY PUBLICZNEJ W STOSUNKU DO KIBR, CZYM NARUSZYŁ ZASADĘ SPRAWIEDLIWOŚCI SPOŁECZNEJ I ZASADĘ ZAUFANIA OBYWATELI DO PAŃSTWA.

3. PODWYŻSZENIE Z 2% DO 7 % OPŁATY OD PODMIOTÓW UPRAWNIONYCH DO BADANIA SPRAWOZDAŃ FINANSOWYCH W JZP UISZCZANEJ NA RZECZ SKARBU PAŃSTWA STANOWI NADMIERNĄ INGERENCJĘ PRAWODAWCZĄ W STOSUNKU DO SKUTKÓW TEJ INGERENCJI.

4. PROPONOWANE W PROJEKCIE ZAŁOŻEŃ ROZWIĄZANIA W ZAKRESIE ŹRÓDEŁ FINANSOWANIA KNA NIE GWARANTUJĄ NIEZALEŻNOŚCI

FINANSOWEJ POMIĘDZY PODMIOTAMI UPRAWNIONYMI DO BADANIA SPRAWOZDAŃ FINANSOWYCH A ORGANEM NADZORU PUBLICZNEGO.

5. ZWIĘKSZENIE WYSOKOŚCI OPŁATY NA CELE ZWIĄZANE Z NADZOREM PUBLICZNYM NEGATYWNIE WPŁYNIE NA WYKONYWANIE USTAWOWYCH ZADAŃ PRZEZ KIBR, CO POZOSTAJE W SPRZECZNOŚCI Z MATERIALNIE ROZUMIANĄ ZASADĄ PRAWORZĄDNOŚCI.

6. WARTOŚĆ O JAKĄ PROJEKTODAWCA ZWIĘKSZYŁ OPŁATĘ NA UTRZYMANIE KNA JEST NIEPROPORCJONALNA DO CHARAKTERU ZADAŃ MA FINANSOWAĆ.

7. ŻADEN SAMORZĄD ZAWODOWY, POZA KIBR, NIE FINANSUJE SPRAWOWANIA NAD NIM NADZORU PUBLICZNEGO, CO STANOWI O DYSKRYMINUJĄCYM CHARAKTERZE PROJEKTU ZAŁOŻEŃ. ANALIZOWANA REGULACJA NARUSZA ZASADĘ RÓWNEGO TRAKTOWANIA OKREŚLONĄ W ART. 32 UST. 1 KONSTYTUCJI.