

Warszawa, dn. 2 sierpnia 2026 r.

Opinia prawna

w przedmiocie wykładni oraz stosowania pojęcia „nieposzlakowanej opinii”, o której mowa w art. 4 ust. 2 pkt 2 ustawy z dnia 11 maja 2017 r. o biegłych rewidentach, firmach audytorskich oraz nadzorze publicznym

I. Uwagi wprowadzające

Opinia prawna (dalej jako: „Opinia”) została przygotowana na zlecenie Polskiej Izby Biegłych Rewidentów (dalej jako: „PIBR”). Dotyczy ona wykładni oraz stosowania pojęcia „nieposzlakowanej opinii”, o której mowa w art. 4 ust. 2 pkt 2 ustawy z dnia 11 maja 2017 r. o biegłych rewidentach, firmach audytorskich oraz nadzorze publicznym, tj. Dz. U. z 2025 r. poz. 1891 (dalej jako: „UBR”).

Opinia obejmuje odpowiedź na trzy przedstawione przez PIBR pytania:

- 1) czy w sytuacji, gdy organy ścigania (prokuratura, policja) wszczęły postępowanie w sprawie biegłego rewidenta albo postawione zostaną biegłemu rewidentowi zarzuty, to traci on nieposzlakowaną opinię, o której mowa w art. 4 ust. 2 pkt 2 UBR?
- 2) czy w sytuacji, gdy biegły rewident został skazany innym wyrokiem niż za umyślne przestępstwo lub umyślne przestępstwo skarbowe lub wykroczenie, a więc niewymienione w art. 4 ust. 2 pkt 3 UBR, to traci on nieposzlakowaną opinię, o której mowa w art. 4 ust. 2 pkt 2 UBR?
- 3) czy w sytuacji, gdy biegły rewident został skazany prawomocnym wyrokiem za umyślne albo nieumyślne przestępstwo lub umyślne albo nieumyślne przestępstwo skarbowe, które następnie zatarto się, to nadal posiada on nieposzlakowaną opinię, o której mowa w art. 4 ust. 2 pkt 2 UBR?

Opinia obejmuje również zagadnienie systemowe, które ujawniło się w toku analizy, tj. relację pomiędzy badaniem nieposzlakowanej opinii a odpowiedzialnością dyscyplinarną biegłego rewidenta.

II. Relewantne przepisy UBR

Dla rozstrzygnięcia zagadnień objętych opinią podstawowe znaczenie mają przepisy UBR określające warunki wpisu osoby fizycznej do rejestru biegłych rewidentów, przesłanki skreślenia biegłego rewidenta z rejestru oraz zasady odpowiedzialności dyscyplinarnej biegłych rewidentów.

Zgodnie z art. 4 ust. 1 UBR: „Biegłym rewidentem jest osoba wpisana do rejestru biegłych rewidentów, zwanego dalej »rejestrem«”. Zgodnie natomiast z art. 4 ust. 2 ustawy, do rejestru może być wpisana osoba fizyczna, która spełnia warunki określone w tym przepisie. Z perspektywy niniejszej opinii relewantne są w szczególności następujące przesłanki: „2) ma nieposzlakowaną opinię i swoim dotychczasowym postępowaniem, w tym w trakcie postępowania kwalifikacyjnego, daje rękojmię prawidłowego wykonywania zawodu biegłego rewidenta; 3) nie była skazana prawomocnym wyrokiem za umyślne przestępstwo lub umyślne przestępstwo skarbowe”.

Przywołane regulacje wprowadzają dwie odrębne przesłanki ustawowe. Pierwsza z nich, określona w art. 4 ust. 2 pkt 2 UBR, ma charakter ocenny i obejmuje zarówno wymóg posiadania nieposzlakowanej opinii, jak i wymóg dawania rękojmi prawidłowego wykonywania zawodu biegłego rewidenta. Druga, określona w art. 4 ust. 2 pkt 3 UBR, ma charakter sformalizowany i odnosi się do braku prawomocnego skazania za umyślne przestępstwo lub umyślne przestępstwo skarbowe.

Istotne znaczenie ma również art. 18 ust. 1 UBR, który określa przypadki skreślenia biegłego rewidenta z rejestru. Zgodnie z tym przepisem: „Skreślenie biegłego rewidenta z rejestru następuje w przypadku: 1) śmierci biegłego rewidenta; 2) wystąpienia biegłego rewidenta na jego wniosek z samorządu biegłych rewidentów; 3) zaprzestania spełniania któregokolwiek z warunków, o których mowa w art. 4 ust. 2 pkt 1–3; 4) nieuiszczania składek członkowskich za okres dłuższy niż rok; 5) prawomocnego orzeczenia dyscyplinarnego o skreśleniu z rejestru”.

Z powyższego wynika, że przesłanki określone w art. 4 ust. 2 pkt 1–3 UBR mają znaczenie nie tylko na etapie wpisu do rejestru, lecz także przez cały okres wykonywania zawodu biegłego rewidenta. Utrata którejkolwiek z tych przesłanek może prowadzić do skreślenia biegłego rewidenta z rejestru na podstawie art. 18 ust. 1 pkt 3 UBR.

Dla oceny analizowanych zagadnień znaczenie ma także art. 139 UBR, regulujący odpowiedzialność dyscyplinarną biegłych rewidentów. Zgodnie z art. 139 ust. 1: „Biegły rewident podlega odpowiedzialności dyscyplinarnej, jeżeli dopuścił się przewinienia dyscyplinarnego”. Zgodnie zaś z art. 139 ust. 2 ustawy: „Przewinienie dyscyplinarne polega na naruszeniu przez biegłego rewidenta przepisów dotyczących: 1) wykonywania zawodu, zasad etyki zawodowej, niezależności lub krajowych standardów wykonywania zawodu; 2) realizacji obowiązków związanych z przynależnością do samorządu zawodowego biegłych rewidentów; 3) prowadzenia działalności w formie firmy audytorskiej, o której mowa w art. 46, w tym jako wspólnik spółki cywilnej, jawnej, partnerskiej lub komandytowej; 4) pełnienia funkcji w organach zarządzających lub nadzorczych firm audytorskich”.

Przepisy o odpowiedzialności dyscyplinarnej nie przesądzają bezpośrednio o utracie nieposzlakowanej opinii w związku z wszczęciem postępowania karnego, przedstawieniem biegłemu rewidentowi zarzutów albo skazaniem za czyn niewymieniony w art. 4 ust. 2 pkt 3 UBR. Regulacja odpowiedzialności dyscyplinarnej ma jednak istotne znaczenie dla wyznaczenia granic administracyjnego badania przesłanki określonej w art. 4 ust. 2 pkt 2 UBR. Ustawodawca odrębnie uregulował bowiem w art. 18 ust. 1 UBR skreślenie z rejestru wskutek zaprzestania spełniania warunków, o których mowa w art. 4 ust. 2 pkt 1–3 UBR, w tym utraty nieposzlakowanej opinii – w pkt 3 tego przepisu – oraz skreślenie będące następstwem prawomocnego orzeczenia dyscyplinarnego – w jego pkt 5.

III. Kontekst systemowy – prawo Unii Europejskiej

Przepisy UBR dotyczące wymogu posiadania przez biegłego rewidenta nieposzlakowanej opinii należy odczytywać z uwzględnieniem kontekstu prawa Unii Europejskiej, w szczególności dyrektywy 2006/43/WE Parlamentu Europejskiego i Rady z dnia 17 maja 2006 r. w sprawie ustawowych badań rocznych sprawozdań finansowych i skonsolidowanych sprawozdań

finansowych zmieniającej dyrektywy Rady 78/660/EWG i 83/349/EWG oraz uchylającej dyrektywę Rady 84/253/EWG, DZ.U. UE, L 157/87 (dalej jako: „dyrektywa”).

Zgodnie z art. 4 dyrektywy, zatytułowanym „Nieposzlakowana opinia”: „Właściwe władze Państwa Członkowskiego mogą zatwierdzać wyłącznie osoby fizyczne lub firmy o nieposzlakowanej opinii”.

Z kolei art. 5 ust. 1 dyrektywy stanowi: „Zatwierdzenie biegłego rewidenta lub firmy audytorskiej cofa się w przypadku poważnego naruszenia nieposzlakowanej opinii tej osoby lub firmy. Państwa Członkowskie mogą jednak ustalić odpowiedni termin dla celu spełnienia wymogów w zakresie nieposzlakowanej opinii”.

Powyższe przepisy wskazują, że wymóg nieposzlakowanej opinii ma charakter systemowy i stanowi jedną z podstawowych przesłanek dopuszczenia do wykonywania zawodu biegłego rewidenta. Wymóg ten nie jest zatem wyłącznie rozwiązaniem prawa krajowego, lecz wynika z unijnego modelu regulacji ustawowego badania sprawozdań finansowych, którego celem jest zapewnienie wiarygodności, niezależności oraz odpowiedniego poziomu zaufania publicznego do osób wykonujących czynności rewizji finansowej.

Choć art. 5 ust. 1 dyrektywy nie obowiązuje bezpośrednio na terytorium RP, a jedynie wiąże co do osiągnięcia określonego rezultatu, to należy przyjąć, że może on stanowić istotną wskazówkę interpretacyjną dla oceny skutków zdarzeń mogących podważać nieposzlakowaną opinię biegłego rewidenta. Przepis ten nie posługuje się bowiem formułą jakiegokolwiek naruszenia nieposzlakowanej opinii, lecz wymaga wystąpienia „poważnego naruszenia” tej przestanki. Oznacza to, że na gruncie prawa unijnego cofnięcie zatwierdzenia biegłego rewidenta zostało powiązane z kwalifikowanym naruszeniem wymogu nieposzlakowanej opinii, a nie z każdym zdarzeniem, które potencjalnie mogłoby rodzić wątpliwości co do oceny danej osoby.

Z tego względu również przy wykładni art. 4 ust. 2 pkt 2 oraz art. 18 ust. 1 pkt 3 UBR należy przyjąć, że utrata nieposzlakowanej opinii nie powinna być stwierdzana automatycznie ani wyłącznie na podstawie formalnego zaistnienia określonego zdarzenia, takiego jak samo wszczęcie postępowania w sprawie, przedstawienie zarzutów albo wydanie rozstrzygnięcia,

które nie mieści się w ustawowej przesłance niekaralności z art. 4 ust. 2 pkt 3 UBR. Konieczna jest ocena, czy dane zdarzenie, w świetle całokształtu okoliczności sprawy, rzeczywiście prowadzi do poważnego podważenia zaufania do biegłego rewidenta.

Kontekst unijny przemawia zatem za rozróżnieniem między samym wystąpieniem okoliczności mogącej być przedmiotem zainteresowania organów nadzoru lub samorządu zawodowego a stwierdzeniem utraty nieposzlakowanej opinii. Pierwsza sytuacja może uzasadniać podjęcie czynności wyjaśniających i m.in. skierowanie sprawy na drogę dyscyplinarną, co – jak będzie o tym dalej mowa – powinno wyłączać dalsze badanie tych samych okoliczności w postępowaniu administracyjnym dotyczącym nieposzlakowanej opinii. Druga natomiast powinna być zastrzeżona dla przypadków, w których zachowanie biegłego rewidenta, jego charakter, skutki albo związek z wykonywaniem zawodu pozwalają na wniosek, że doszło do istotnego naruszenia standardu zaufania wymaganego od osoby wykonującej zawód biegłego rewidenta.

W konsekwencji dyrektywa wzmacnia przekonanie, że pojęcie „nieposzlakowanej opinii” powinno być interpretowane jako przesłanka ocenna, wymagająca zindywidualizowanej, proporcjonalnej i opartej na konkretnych okolicznościach sprawy analizy. Nie jest to przesłanka całkowicie dowolna, ale nie jest również tożsama z formalnym wymogiem niekaralności. Jej naruszenie może prowadzić do najdalej idących skutków w sferze statusu zawodowego biegłego rewidenta dopiero wówczas, gdy ma charakter poważny i realnie podważa zaufanie publiczne do biegłego rewidenta.

IV. Kontekst systemowy – Konstytucja RP

Wymóg posiadania przez biegłego rewidenta nieposzlakowanej opinii powinien być interpretowany również w szerszym kontekście konstytucyjnym, związanym z charakterem zawodu biegłego rewidenta jako zawodu zaufania publicznego.

Zgodnie z art. 17 ust. 1 Konstytucji RP, w drodze ustawy można tworzyć samorządy zawodowe reprezentujące osoby wykonujące zawody zaufania publicznego i sprawujące pieczę nad należytym wykonywaniem tych zawodów w granicach interesu publicznego i dla jego ochrony. Przepis ten wyznacza ustrojowe uzasadnienie dla powierzenia określonym samorządom

zawodowym zadań wykraczających poza zwykłą reprezentację interesów korporacyjnych ich członków. Samorząd zawodowy zawodu zaufania publicznego pełni bowiem również funkcję publicznoprawną, związaną z ochroną interesu publicznego oraz zapewnieniem, aby dany zawód był wykonywany przez osoby dające odpowiednie gwarancje rzetelności, niezależności, kompetencji i etycznego postępowania.

UBR realizuje ten model w odniesieniu do zawodu biegłego rewidenta. Biegli rewidenci tworzą PIBR, przynależność do niej jest obowiązkowa i powstaje z dniem wpisu do rejestru, a PIBR jest samorządem zawodowym biegłych rewidentów. Ustawodawca powierzył temu samorządowi zadania związane nie tylko z reprezentowaniem członków i ochroną ich interesów zawodowych, lecz także z ustanawianiem standardów wykonywania zawodu oraz zasad etyki zawodowej.

W tym ujęciu wymóg nieposzlakowanej opinii nie jest jedynie formalną przesłanką wpisu do rejestru biegłych rewidentów. Stanowi on element szerszego mechanizmu pieczy nad należytym wykonywaniem zawodu. Piecza ta obejmuje nie tylko kontrolę kwalifikacji zawodowych i przestrzegania standardów wykonywania zawodu, lecz także ocenę, czy dana osoba daje gwarancję wykonywania zawodu w sposób zgodny z jego funkcją publiczną i społecznym znaczeniem.

Zawód biegłego rewidenta wiąże się ze szczególnym poziomem zaufania publicznego. Czynności rewizji finansowej służą bowiem nie tylko interesom bezpośredniego klienta, lecz także ochronie wiarygodności sprawozdawczości finansowej oraz bezpieczeństwa obrotu gospodarczego. Z tego względu ustawodawca może wymagać od osób wykonujących ten zawód spełniania podwyższonych standardów etycznych i reputacyjnych.

Badanie nieposzlakowanej opinii należy zatem traktować jako instrument realizacji konstytucyjnej pieczy nad należytym wykonywaniem zawodu biegłego rewidenta. Celem tej oceny jest ochrona zaufania publicznego do zawodu oraz zapewnienie, że osoby wpisane do rejestru biegłych rewidentów zachowują cechy wymagane od przedstawicieli zawodu zaufania publicznego.

Ze względu na fakt, że badanie nieposzlakowanej opinii przez organ samorządu zawodowego jest wykonywaniem konstytucyjnej pieczy, a zatem działaniem w interesie publicznym i dla jego

ochrony, to nie można mieć miejsca dowolności w dokonywaniu jej oceny. Wynika z tego również, że ingerencja w status zawodowy biegłego rewidenta może prowadzić do daleko idących skutków, w tym do skreślenia z rejestru, a zatem ograniczenie do działania w interesie publicznym wymaga, aby ocena ta była dokonywana z poszanowaniem zasad proporcjonalności, indywidualizacji oraz ochrony praw jednostki. Utrata nieposzlakowanej opinii nie może być zatem wyprowadzana automatycznie z samego faktu wystąpienia zdarzenia mogącego potencjalnie rzutować na ocenę danej osoby. Konieczne jest każdorazowe ustalenie, czy konkretne okoliczności rzeczywiście i w stopniu istotnym podważają zaufanie do biegłego rewidenta jako osoby wykonującej zawód zaufania publicznego.

V. Kontekst systemowy – inne ustawy

Wymóg posiadania nieposzlakowanej opinii występuje w wielu innych ustawach w odniesieniu do zróżnicowanego kręgu podmiotów. Nie jest to zatem pojęcie właściwe wyłącznie UBR. Ustawodawca posługuje się nim w szczególności przy określaniu warunków dostępu do stanowisk, funkcji, zawodów lub uprawnień wymagających podwyższonego poziomu zaufania, rzetelności, bezstronności, wiarygodności albo odpowiedzialności za interes publiczny.

Wymóg ten został przewidziany między innymi w przepisach dotyczących osób wykonujących zadania w administracji publicznej i służbie publicznej. W tym zakresie można wskazać w szczególności art. 286h ust. 2 pkt 2 ustawy z dnia 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych, art. 55 ust. 1 pkt 5, art. 6 ust. 3 pkt 3 ustawy z dnia 21 listopada 2008 r. o pracownikach samorządowych, art. 71 ust. 1 pkt 3, art. 4 pkt 5 oraz art. 11 ust. 1 pkt 6 ustawy z dnia 21 listopada 2008 r. o służbie cywilnej, art. 2 pkt 2 ustawy z dnia 18 grudnia 1998 r. o pracownikach sądów i prokuratury, art. 6 ust. 2 pkt 6 ustawy z dnia 23 stycznia 2009 r. o wojewodzie i administracji rządowej w województwie, art. 11 ust. 1 pkt 7 ustawy z dnia 21 stycznia 2021 r. o służbie zagranicznej oraz art. 18 ust. 4 pkt 7 ustawy z dnia 20 marca 2025 r. o rynku pracy i służbach zatrudnienia.

Klauzula nieposzlakowanej opinii występuje również w ustawach dotyczących służb, formacji umundurowanych oraz obszaru bezpieczeństwa państwa. W tym zakresie można wskazać w szczególności art. 83 ust. 1 pkt 2, art. 140 ust. 10 oraz art. 140 ust. 11 ustawy z dnia 11 marca

2022 r. o obronie Ojczyzny, art. 25 ust. 1 ustawy z dnia 6 kwietnia 1990 r. o Policji, art. 31 ust. 1, art. 46 ust. 2a oraz art. 46b ust. 2 ustawy z dnia 12 października 1990 r. o Straży Granicznej, art. 68 ustawy z dnia 8 grudnia 2017 r. o Służbie Ochrony Państwa oraz art. 18 ust. 1 pkt 5 ustawy z dnia 26 stycznia 2018 r. o Straży Marszałkowskiej.

Wymóg nieposzlakowanej opinii pojawia się także w regulacjach dotyczących osób pełniących funkcje w organach, radach, komisjach, instytutach i innych instytucjach publicznych. Dotyczy to między innymi art. 415 ust. 3 pkt 9 ustawy z dnia 12 lipca 2024 r. – Prawo komunikacji elektronicznej, art. 23 pkt 5 oraz art. 8 ust. 1 pkt 5 ustawy z dnia 20 grudnia 2024 r. o Radzie Fiskalnej, art. 7 ust. 1 pkt 7 ustawy z dnia 21 lipca 2006 r. o nadzorze nad rynkiem finansowym, art. 2 pkt 5 ustawy z dnia 6 marca 2018 r. o Rzeczniku Małych i Średnich Przedsiębiorców, art. 6 ust. 6 pkt 6 ustawy z dnia 30 sierpnia 2019 r. o Państwowej Komisji do spraw przeciwdziałania wykorzystaniu seksualnemu małoletnich poniżej lat 15, art. 4 ust. 2 pkt 5 ustawy z dnia 9 marca 2017 r. o szczególnych zasadach usuwania skutków prawnych decyzji reprivatyzacyjnych dotyczących nieruchomości warszawskich, art. 9 ust. 2 pkt 6 ustawy z dnia 14 kwietnia 2023 r. o Państwowej Komisji do spraw badania wpływów rosyjskich na bezpieczeństwo wewnętrzne Rzeczypospolitej Polskiej w latach 2007–2022, art. 9 ust. 2 pkt 2 oraz art. 5 ust. 1 pkt 6 ustawy z dnia 15 września 2017 r. o Narodowym Instytucie Wolności – Centrum Rozwoju Społeczeństwa Obywatelskiego, art. 7 ust. 1 pkt 6 ustawy z dnia 25 lipca 2025 r. o Instytucie imienia Wincentego Witosa, art. 6 ust. 3 pkt 6 ustawy z dnia 9 listopada 2017 r. o Instytucie Solidarności i Męstwa imienia Witolda Pileckiego, art. 11 pkt 4 oraz art. 7 pkt 5 ustawy z dnia 15 lipca 2011 r. o Ośrodku Studiów Wschodnich im. Marka Karpia, a także art. 7 ust. 1 ustawy z dnia 28 kwietnia 2022 r. o Akademii Kopernikańskiej i art. 7 ust. 1 ustawy z dnia 30 kwietnia 2010 r. o Polskiej Akademii Nauk.

Pojęcie to jest również wykorzystywane w ustawach dotyczących stanowisk, funkcji i uprawnień wymagających szczególnych kwalifikacji zawodowych albo eksperckich. Przykładowo można wskazać art. 5 ust. 2 pkt 5 oraz art. 8 ust. 2 pkt 3 ustawy z dnia 5 sierpnia 2015 r. o opiniodawczych zespołach sądowych specjalistów, art. 3 ust. 1 pkt 5 ustawy z dnia 15 czerwca 2007 r. o licencji doradcy restrukturyzacyjnego, art. 24 ust. 1 pkt 2 ustawy z dnia 23 stycznia 2009 r. o Krajowej Szkole Sądownictwa i Prokuratury, art. 5 ust. 1 pkt 4 ustawy z dnia 15 czerwca 2007 r. o lekarzu sądowym, art. 78 ust. 1 pkt 7 ustawy z dnia 26 stycznia 1982 r. – Karta

Nauczyciela, art. 10c ust. 1 pkt 7 ustawy z dnia 19 sierpnia 1994 r. o ochronie zdrowia psychicznego oraz art. 233 ust. 1 pkt 1, art. 272 ust. 1 pkt 1 i art. 332 ust. 1 pkt 1 ustawy z dnia 20 lipca 2018 r. – Prawo o szkolnictwie wyższym i nauce.

Wymóg nieposzlakowanej opinii występuje także w regulacjach dotyczących rynku finansowego, zamówień publicznych, ochrony danych osobowych, obrotu instrumentami finansowymi i innych obszarów regulowanych, w których szczególne znaczenie ma zaufanie do osób pełniących określone funkcje. W tym zakresie można wskazać w szczególności art. 474 ust. 2 pkt 7 oraz art. 478 ust. 2 pkt 4 ustawy z dnia 11 września 2019 r. – Prawo zamówień publicznych, art. 36 ust. 2 pkt 6 oraz art. 34 ust. 4 pkt 6 ustawy z dnia 10 maja 2018 r. o ochronie danych osobowych, art. 17 ust. 1 pkt 3, art. 94 ust. 1 pkt 5 oraz art. 25a ust. 8a ustawy z dnia 29 lipca 2005 r. o obrocie instrumentami finansowymi, art. 5 ust. 2g ustawy z dnia 26 października 2000 r. o giełdach towarowych, art. 70d ust. 2 pkt 3, art. 48a pkt 13 oraz art. 42 ust. 4 ustawy z dnia 27 maja 2004 r. o funduszach inwestycyjnych i zarządzaniu alternatywnymi funduszami inwestycyjnymi, art. 51 pkt 2 ustawy z dnia 23 września 2016 r. o pozasądowym rozwiązywaniu sporów konsumenckich, a także art. 16d ust. 1 pkt 5 ustawy z dnia 28 marca 2003 r. o transporcie kolejowym.

Wymóg ten występuje również w innych ustawach, w tym w art. 22 ust. 2 pkt 4, art. 9 ust. 1 pkt 4 oraz art. 36 ust. 2 pkt 4 ustawy z dnia 21 kwietnia 2017 r. o zwalczaniu dopingu w sporcie, art. 35 ust. 1 pkt 3 ustawy z dnia 9 sierpnia 2019 r. o narodowym spisie powszechnym ludności i mieszkań w 2021 r., art. 20d pkt 5 ustawy z dnia 9 listopada 2000 r. o repatriacji, art. 24 ust. 2 pkt 8, art. 151 ust. 1 pkt 5 oraz art. 21 ust. 2 pkt 8 ustawy z dnia 16 listopada 2016 r. o Krajowej Administracji Skarbowej, jak również w art. 106 ust. 3 pkt 3, art. 57 ust. 4 pkt 2 oraz art. 11 ust. 3 pkt 2 ustawy o biegłych rewidentach, firmach audytorskich oraz nadzorze publicznym.

Szczególne znaczenie ma także art. 30 ust. 1 ustawy z dnia 11 kwietnia 1997 r. o ujawnieniu pracy lub służby w organach bezpieczeństwa państwa lub współpracy z nimi w latach 1944–1990 osób pełniących funkcje publiczne, w którym „nieposzlakowana opinia” została wskazana jako jedna z kwalifikacji moralnych określanych w odpowiednich ustawach. Potwierdza to, że analizowane pojęcie jest przez ustawodawcę traktowane jako kategoria odnosząca się do sfery

reputacji, wiarygodności i kwalifikacji moralnych osoby pełniącej określoną funkcję publiczną albo wykonującej zawód lub działalność wymagającą szczególnego zaufania.

Z powyższego przeglądu wynika, że wymóg nieposzlakowanej opinii pełni w systemie prawa funkcję klauzuli generalnej. Jego celem nie jest wyłącznie weryfikacja formalnej niekaralności danej osoby, lecz szersza ocena, czy osoba ta daje gwarancję należytego wykonywania powierzonych jej funkcji, obowiązków lub uprawnień. W wielu ustawach wymóg nieposzlakowanej opinii występuje obok odrębnych przesłanek niekaralności, korzystania z pełni praw publicznych, posiadania pełnej zdolności do czynności prawnych, odpowiedniego wykształcenia lub doświadczenia zawodowego. Przemawia to za wnioskiem, że nieposzlakowana opinia nie jest pojęciem tożsamym z brakiem skazania, lecz stanowi samodzielną, ocenną przesłankę reputacyjną.

Jednocześnie szerokie występowanie tej klauzuli w ustawodawstwie nie oznacza, że może być ona stosowana w sposób dowolny. Przeciwnie, ze względu na jej niedookreślony charakter wymaga ona każdorazowo wykładni z uwzględnieniem celu konkretnej regulacji, rodzaju stanowiska lub funkcji, charakteru zadań wykonywanych przez daną osobę oraz skutków, jakie może wywołać stwierdzenie braku nieposzlakowanej opinii. W odniesieniu do biegłych rewidentów ocena ta powinna być dokonywana z uwzględnieniem szczególnego znaczenia zaufania publicznego do zawodu, lecz także z poszanowaniem zasady proporcjonalności, indywidualizacji oceny oraz gwarancji przysługujących jednostce.

VI. Orzecznictwo dotyczące innych zawodów

Analiza wypowiedzi orzecznictwa na temat wymogu nieposzlakowanej opinii prowadzi do wniosku, że wymóg ten jest co do zasady traktowany jako samodzielna, ocenna przesłanka reputacyjna, etyczna i moralna. Nie jest on utożsamiany wyłącznie z brakiem prawomocnego skazania czy formalną niekaralnością.

Szczególne znaczenie ma w tym zakresie wyrok Sądu Najwyższego z dnia 16 października 2009 r., I PK 85/09, wydany na gruncie przepisów o pracownikach samorządowych. Sąd Najwyższy wskazał w nim, że ustawodawca wyraźnie rozróżnia wymóg niekaralności za przestępstwo

umyślne od wymogu posiadania nieposzlakowanej opinii. Z tego względu brak prawomocnego skazania nie przesądza automatycznie o posiadaniu nieposzlakowanej opinii. Możliwa jest bowiem sytuacja, w której dana osoba nie była prawomocnie skazana za przestępstwo umyślne, a mimo to określone okoliczności jej dotyczące uzasadniają ocenę, że nie cieszy się ona nieposzlakowaną opinią.

W tym samym orzeczeniu Sąd Najwyższy podkreślił, że pojęcie nieposzlakowanej opinii jest typowym zwrotem niedookreślonym. Wymaga ono każdorazowego wypełnienia treścią przy uwzględnieniu norm etycznych, zasad współżycia społecznego oraz doświadczenia życiowego. Oznacza to, że ocena nieposzlakowanej opinii nie może być czysto formalna ani automatyczna. Wymaga ona ustalenia konkretnych okoliczności faktycznych i ich oceny z punktu widzenia standardów wymaganych od osoby pełniącej daną funkcję, zajmującej określone stanowisko albo wykonującej określony zawód.

Pomocniczo należy odwołać się także do wyroku Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 15 listopada 2005 r., OSK 1441/04, wydanego na gruncie przepisów o Służbie Celnej. NSA podkreślił w nim, że funkcjonariusz celny, ze względu na wagę powierzonych mu obowiązków, musi cieszyć się nieposzlakowaną opinią, a poważne wątpliwości w tym zakresie mogą dyskwalifikować go jako osobę zdolną do dalszego pełnienia służby.

Jednocześnie orzeczenie to ma istotne znaczenie dla określenia standardu postępowania dowodowego. NSA wskazał, że rozstrzygnięcie oparte na przesłance ocennej, takiej jak utrata zaufania, brak gwarancji należytego wykonywania obowiązków lub brak nieposzlakowanej opinii, nie może wynikać wyłącznie z subiektywnego przekonania organu. Organ powinien przeprowadzić własne postępowanie dowodowe, dokonać samodzielnych ustaleń faktycznych oraz wykazać istnienie realnej i konkretnej przyczyny, uzasadniającej negatywną ocenę danej osoby.

W sprawie tej za wystarczające uznano wyniki kontroli wewnętrznej wykazujące poważne uchybienia w wykonywaniu obowiązków służbowych oraz liczne kary dyscyplinarne. NSA zaznaczył przy tym, że podstawą zwolnienia nie było samo toczące się postępowanie karne. Istotne były ustalone przez organ okoliczności dotyczące sposobu wykonywania obowiązków i

wynikająca z nich utrata zaufania. Postępowanie karne oraz postępowanie dyscyplinarne mogły toczyć się równolegle, jednak organ nie był zwolniony z obowiązku wykazania własnych podstaw rozstrzygnięcia.

Należy jednak zastrzec, że stan faktyczny sprawy obejmował liczne postępowania i kary dyscyplinarne, które łącznie – wraz ze stwierdzonymi naruszeniami obowiązków – uzasadniały ocenę dalszej przydatności funkcjonariusza do służby. Z tego względu wyroku tego nie można traktować jako podstawy do przyjęcia, że na gruncie UBR dopuszczalne jest równoległe administracyjne badanie tych samych zachowań, które zostały już skierowane do rozpoznania w postępowaniu dyscyplinarnym.

Z orzeczenia wynika również standard uzasadnienia decyzji. Organ powinien wyjaśnić, jakie konkretne zachowania, zdarzenia lub okoliczności uznał za istotne, na jakich dowodach się oparł oraz dlaczego okoliczności te prowadzą do wniosku, że dalsze wykonywanie funkcji lub zawodu nie daje wymaganych gwarancji. Uzasadnienie powinno pozwalać odróżnić rzeczywistą, obiektywnie weryfikowalną przyczynę negatywnej oceny od ogólnej deklaracji o utracie zaufania albo braku nieposzlakowanej opinii.

Na gruncie art. 4 ust. 2 pkt 2 UBR oznacza to, że ocena nieposzlakowanej opinii biegłego rewidenta powinna być oparta na konkretnym materiale dowodowym i przedstawiona w sposób umożliwiający kontrolę instancyjną oraz sądowoadministracyjną. Organ powinien wykazać nie tylko samo istnienie określonego zdarzenia, lecz także jego znaczenie dla zaufania publicznego do biegłego rewidenta, związku z wykonywaniem zawodu oraz rękojmi prawidłowego wykonywania czynności rewizji finansowej.

W kontekście wykładni pojęcia nieposzlakowanej opinii istotne znaczenie ma również wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 21 stycznia 2025 r., III OSK 1925/24, wydany na gruncie ustawy o Policji. Sprawa dotyczyła funkcjonariusza Policji, któremu prokurator przedstawił zarzut popełnienia umyślnego przestępstwa prowadzenia pojazdu mechanicznego w stanie nietrzeźwości, tj. czynu z art. 178a § 1 Kodeksu karnego. Funkcjonariusz pełnił przy tym służbę w wydziale ruchu drogowego.

NSA zaakceptował stanowisko organów Policji oraz sądu pierwszej instancji, zgodnie z którym w okolicznościach sprawy samo przedstawienie funkcjonariuszowi zarzutu popełnienia przestępstwa umyślnego mogło uzasadniać ocenę, że utracił on przymiot osoby o nieposzlakowanej opinii. Sąd podkreślił szczególny charakter służby w Policji, wynikający z jej zadań w zakresie ochrony bezpieczeństwa i porządku publicznego, a także z roty ślubowania oraz obowiązku dbałości o honor, godność i dobre imię służby. W ocenie NSA policjant, także poza czasem służby, powinien unikać sytuacji, które mogłyby godzić w autorytet formacji i zaufanie społeczne do Policji.

Z orzeczenia wynika, że ocena nieposzlakowanej opinii nie jest ograniczona wyłącznie do ustalenia, czy doszło do prawomocnego skazania. NSA wskazał, że utrata tego przymiotu może nastąpić również wtedy, gdy dana osoba znajdzie się w kręgu uzasadnionych podejrzeń o zachowanie sprzeczne z prawem, jeżeli okoliczności sprawy podważają jej autorytet i wiarygodność niezbędne do dalszego wykonywania danej funkcji. Jednocześnie sąd zaznaczył, że postępowanie administracyjne dotyczące zwolnienia ze służby nie służy rozstrzygnięciu o winie funkcjonariusza w znaczeniu prawnokarnym. Przedmiotem oceny organu nie jest więc to, czy funkcjonariusz rzeczywiście popełnił zarzucane mu przestępstwo, lecz to, czy w świetle przedstawionych zarzutów i charakteru służby jego dalsze pozostawanie w formacji da się pogodzić z ważnym interesem służby oraz wymogiem posiadania nieposzlakowanej opinii.

Orzeczenie to potwierdza, że „nieposzlakowana opinia” jest samodzielną, oceną przestanką reputacyjną, której utrata może wynikać także z okoliczności innych niż prawomocne skazanie. Nie oznacza ono jednak, że samo przedstawienie zarzutów powinno w każdym przypadku i w odniesieniu do każdego zawodu automatycznie prowadzić do stwierdzenia braku nieposzlakowanej opinii. Rozstrzygnięcie NSA zostało osadzone w szczególnym kontekście służby w Policji, a więc formacji powołanej do zapobiegania i zwalczania przestępczości, której funkcjonariusze muszą pozostawać wolni od podejrzeń szczególnie podważających autorytet organów państwa. Znaczenie miało również to, że zarzut dotyczył czynu szczególnie nagannego z punktu widzenia funkcjonariusza pełniącego służbę w wydziale ruchu drogowego.

Na potrzeby wykładni art. 4 ust. 2 pkt 2 UBR wyrok ten może zatem służyć jako argument za autonomicznym charakterem przestanki nieposzlakowanej opinii oraz za możliwością

uwzględniania także zdarzeń wcześniejszych niż prawomocne skazanie. Nie uzasadnia on jednak przyjęcia automatyzmu polegającego na tym, że każde wszczęcie postępowania karnego albo każde przedstawienie zarzutów biegłemu rewidentowi powoduje utratę nieposzlakowanej opinii. Konieczna pozostaje zindywidualizowana ocena rodzaju zarzucanego czynu, stopnia jego uprawdopodobnienia, jego związku z wykonywaniem zawodu, wpływu na zaufanie publiczne do biegłego rewidenta oraz proporcjonalności ewentualnej ingerencji w status zawodowy danej osoby.

VII. Orzecznictwo dotyczące biegłych rewidentów

Z punktu widzenia opinii szczególne znaczenie mają orzeczenia dotyczące bezpośrednio biegłych rewidentów oraz firm audytorskich. Pozwalają one doprecyzować relację między formalną przestanką niekaralności z art. 4 ust. 2 pkt 3 UBR a szerszą, ocenną przestanką nieposzlakowanej opinii i rękojmi prawidłowego wykonywania zawodu, o której mowa w art. 4 ust. 2 pkt 2 UBR. Z orzecznictwa tego wynika, że obie przestanki pozostają odrębne: brak karalności nie przesądza automatycznie o posiadaniu nieposzlakowanej opinii, a np. zatarcie skazania nie wyłącza samo przez się możliwości oceny faktów składających się na dotychczasowe postępowanie danej osoby. Jednocześnie sądy podkreślają, że ocena ta wymaga przeprowadzenia rzetelnego postępowania dowodowego oraz sporządzenia uzasadnienia pozwalającego zweryfikować, dlaczego konkretne okoliczności sprawy podważają zaufanie wymagane od biegłego rewidenta.

Istotne znaczenie dla tej problematyki ma wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 30 stycznia 2020 r., II GSK 5306/16, wydany w sprawie skreślenia biegłego rewidenta z rejestru. Sprawa dotyczyła osoby wielokrotnie prawomocnie skazanej za przestępstwa umyślne. Organy samorządu i nadzoru audytowego uznały, że skazania te skutkowały nie tylko niespełnianiem formalnej przestanki niekaralności, lecz także podważały nieposzlakowaną opinię oraz rękojmię prawidłowego wykonywania zawodu biegłego rewidenta.

NSA zaakceptował stanowisko, że w przypadku prawomocnego skazania za umyślne przestępstwo organ jest związany ustawową przestanką niekaralności, a decyzja o skreśleniu ma w tym zakresie charakter związany. Dla ustalenia tej okoliczności wystarczające jest oparcie

się na dokumencie urzędowym, w szczególności informacji z Krajowego Rejestru Karnego. Postępowanie administracyjne w przedmiocie skreślenia z rejestru nie służy natomiast ponownej kontroli prawidłowości wyroków karnych ani badaniu, czy osoba skazana rzeczywiście dopuściła się czynów przypisanych jej prawomocnym orzeczeniem sądu karnego.

Natomiast kluczowe znaczenie dla oceny skutków zatarcia skazania ma wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 9 lutego 2023 r., II GSK 1357/19, wydany bezpośrednio na gruncie art. 4 ust. 2 pkt 2 i 3 UBR. NSA wyraźnie odróżnił wymóg niekaralności za umyślne przestępstwo lub umyślne przestępstwo skarbowe od wymogu posiadania nieposzlakowanej opinii oraz dawania rękojmi prawidłowego wykonywania zawodu biegłego rewidenta.

Sąd podkreślił, że przesłanka z art. 4 ust. 2 pkt 2 UBR ma charakter szerszy niż formalny status osoby niekaranej. Obejmuje ona całokształt cech, właściwości i dotychczasowego postępowania osoby ubiegającej się o wpis, a także sposób odbioru tej osoby w środowisku. Z tego względu ocena nieposzlakowanej opinii nie może zostać ograniczona wyłącznie do ustalenia, czy kandydat figuruje w Krajowym Rejestrze Karnym.

NSA wskazał również, że zatarcie skazania przesądza zasadniczo o spełnieniu wymogu niekaralności, o którym mowa w art. 4 ust. 2 pkt 3 UBR. Nie oznacza jednak automatycznie, że organ traci możliwość uwzględnienia faktów składających się na dotychczasowe postępowanie kandydata przy ocenie przesłanki z art. 4 ust. 2 pkt 2 UBR. Innymi słowy, zatarcie skazania usuwa formalny status osoby karanej, ale nie powoduje, że zdarzenia historyczne, które legły u podstaw skazania, stają się całkowicie irrelewantne dla oceny reputacyjnej i rękojmiowej.

Orzeczenie to nie oznacza jednak dowolności organu. Jeżeli organ zamierza uwzględnić zdarzenia objęte zatartym skazaniem, powinien wykazać, dlaczego mimo zatarcia nadal mają one znaczenie dla oceny nieposzlakowanej opinii biegłego rewidenta. Wymaga to wskazania konkretnych faktów, ich charakteru, wagi, czasu, jaki upłynął od zdarzenia, zachowania osoby po skazaniu oraz związku tych okoliczności z wymogami etycznymi, reputacyjnymi i zawodowymi stawianymi biegłym rewidentom.

NSA zaznaczył przy tym, że takie stanowisko nie narusza konstytucyjnej zasady domniemania niewinności, ani nie neguje skutków zatarcia skazania. Skutki zatarcia są respektowane w zakresie formalnej niekaralności. Nie wyłączają one jednak odrębnej, szerszej oceny, czy dotychczasowe postępowanie danej osoby pozwala uznać, że posiada ona nieposzlakowaną opinię i daje rękojmię prawidłowego wykonywania zawodu biegłego rewidenta.

Na gruncie opinii prowadzi to do wniosku, że zatarcie skazania co do zasady usuwa przeszkodę wynikającą z art. 4 ust. 2 pkt 3 UBR, ale nie przesądza automatycznie o spełnieniu przesłanki z art. 4 ust. 2 pkt 2 UBR. Organ nie może jednak poprzestać na samym stwierdzeniu, że dana osoba była w przeszłości skazana. Powinien przeprowadzić zindywidualizowaną ocenę, czy konkretne okoliczności sprawy, mimo upływu czasu i zatarcia skazania, nadal realnie podważają zaufanie wymagane od biegłego rewidenta.

Na uwagę zasługuje również wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Warszawie z dnia 18 marca 2025 r., VI SA/Wa 4026/24, dotyczący wykreślenia firmy audytorskiej z listy firm audytorskich w związku z utratą przez biegłego rewidenta nieposzlakowanej opinii. Powodem tego było postawienie biegłemu rewidentowi przez prokuraturę zarzutów. Sąd przyjął, że pojęcie „nieposzlakowanej opinii” odnosi się do sposobu postrzegania danej osoby przez innych i obejmuje takie cechy jak uczciwość, rzetelność, odpowiedzialność, lojalność oraz zdolność przedkładania interesu publicznego nad prywatny.

WSA podkreślił, że nieposzlakowana opinia jest pojęciem szerszym niż niekaralność i obejmuje zarówno sferę zawodową, jak i prywatną. Jej utrata nie musi być konsekwencją prawomocnego skazania. Może wynikać także z faktu znalezienia się w kręgu uzasadnionych podejrzeń, jeżeli ich charakter, przedmiot i ciężar gatunkowy realnie podważają zaufanie wymagane od osoby wykonującej zawód zaufania publicznego.

Z punktu widzenia standardu postępowania dowodowego istotne jest, że sąd zaakceptował stanowisko organu nie dlatego, że samo formalne przedstawienie zarzutów automatycznie przesądzało sprawę, lecz dlatego, że organ ustalił i wykazał konkretne okoliczności. Organ potwierdził w Prokuraturze Krajowej aktualność zarzutów, ustalił ich treść oraz odniósł się do ich ciężaru gatunkowego. Zarzuty dotyczyły udziału w zorganizowanej grupie przestępczej,

tworzenia nierzetelnej dokumentacji księgowo-finansowej, faktur VAT, ksiąg rachunkowych i sprawozdań finansowych, a także czynów przeciwko dokumentom, mieniu, obrotowi gospodarczemu oraz obowiązkom podatkowym.

Znaczenie miało również to, że zarzucane czyny miały trwać przez kilka lat, były powiązane z działaniem wspólnie i w porozumieniu z innymi osobami oraz dotyczyły materii szczególnie bliskiej zawodowi biegłego rewidenta, tj. rzetelności dokumentacji księgowej, sprawozdawczości finansowej i bezpieczeństwa obrotu gospodarczego. W tym zakresie organ wykazał związek między treścią zarzutów a istotą zawodu biegłego rewidenta, którego podstawowym zadaniem jest wzmacnianie zaufania do informacji finansowych.

Orzeczenie to potwierdza, że przy badaniu nieposzlakowanej opinii organ powinien zgromadzić materiał pozwalający na ocenę nie tylko tego, czy wobec danej osoby toczy się postępowanie karne, lecz także czego ono dotyczy, jaki jest stopień uprawdopodobnienia i aktualności zarzutów, jaki jest ich ciężar gatunkowy, czas trwania zarzucanych zachowań oraz czy pozostają one w związku z wykonywaniem zawodu biegłego rewidenta. Uzasadnienie decyzji powinno natomiast wykazywać, dlaczego właśnie te okoliczności prowadzą do utraty zaufania publicznego i nie pozwalają uznać, że dana osoba nadal posiada nieposzlakowaną opinię w rozumieniu art. 4 ust. 2 pkt 2 UBR.

Podsumowując tę część przeglądu orzecznictwa, należy przyjąć, że samo wszczęcie postępowania karnego albo samo przedstawienie zarzutów biegłemu rewidentowi nie powinno automatycznie prowadzić do stwierdzenia utraty nieposzlakowanej opinii. Może jednak uzasadniać taką ocenę, jeżeli organ wykaże, że zarzuty są aktualne, konkretne, odpowiednio uprawdopodobnione, mają istotny ciężar gatunkowy oraz pozostają w związku z wartościami chronionymi przez UBR, w szczególności z rzetelnością informacji finansowej, bezpieczeństwem obrotu gospodarczego i zaufaniem publicznym do zawodu. Podobnie skazanie inne niż objęte formalną przesłanką z art. 4 ust. 2 pkt 3 UBR może mieć znaczenie dla oceny z art. 4 ust. 2 pkt 2 UBR, ale wymaga samodzielnej analizy charakteru czynu, jego wagi, skutków i związku z wykonywaniem zawodu. W przypadku zatarcia skazania należy natomiast odróżnić skutek formalny, polegający co do zasady na usunięciu przeszkody niekaralności, od oceny reputacyjnej. Organ może uwzględnić zdarzenia historyczne objęte zatartym skazaniem,

ale tylko w ramach zindywidualizowanej, proporcjonalnej i należycie uzasadnionej oceny, wykazując, dlaczego mimo upływu czasu nadal realnie podważają one nieposzlakowaną opinię biegłego rewidenta.

VIII. Odrębność badania nieposzlakowanej opinii od odpowiedzialności karnej

Z powyższego wynika, że badanie nieposzlakowanej opinii biegłego rewidenta ma charakter odrębny od odpowiedzialności karnej. Odrębność ta związana jest zarówno z funkcją obu instytucji, jak i z odmiennością przesłanek ich stosowania oraz skutków prawnych.

Odpowiedzialność karna służy ustaleniu, czy dana osoba popełniła czyn zabroniony pod groźbą kary, oraz ewentualnemu zastosowaniu wobec niej sankcji przewidzianych w prawie karnym. Jej podstawowym założeniem jest przypisanie jednostce odpowiedzialności za konkretny czyn przy zachowaniu gwarancji właściwych dla postępowania karnego, w szczególności zasady domniemania niewinności oraz prawa do obrony.

Ocena posiadania nieposzlakowanej opinii pełni odmienną funkcję. Nie zmierza ona do ustalenia odpowiedzialności karnej biegłego rewidenta ani do wymierzenia mu kary za popełnienie przestępstwa. Jej celem jest ustalenie, czy dana osoba nadal spełnia ustawowy warunek wykonywania zawodu biegłego rewidenta, a więc czy jej dotychczasowe postępowanie, reputacja, wiarygodność oraz okoliczności dotyczące jej osoby pozwalają przyjąć, że zachowuje ona cechy wymagane od przedstawiciela zawodu zaufania publicznego.

Z tego względu badanie nieposzlakowanej opinii nie powinno być utożsamiane z postępowaniem karnym. Wynik postępowania karnego może mieć istotne znaczenie dla oceny nieposzlakowanej opinii, ale nie wyczerpuje przedmiotu tej oceny. Przedmiotem badania pozostaje bowiem nie tylko formalny status osoby skazanej albo niekaranej, lecz także wpływ ustalonych okoliczności na zaufanie publiczne do biegłego rewidenta oraz na rękojmię prawidłowego wykonywania zawodu.

Odrębność obu postępowań oznacza, że brak prawomocnego skazania nie wyłącza w każdym przypadku możliwości zbadania, czy określone zdarzenie rzutuje na nieposzlakowaną opinię

biegłego rewidenta. Dotyczy to również sytuacji, w której postępowanie karne pozostaje w toku albo biegłemu rewidentowi przedstawiono zarzuty. Samo wszczęcie postępowania karnego lub przedstawienie zarzutów nie może jednak automatycznie prowadzić do stwierdzenia utraty nieposzlakowanej opinii.

Organ dokonujący oceny na podstawie art. 4 ust. 2 pkt 2 UBR nie jest uprawniony do rozstrzygania, czy biegły rewident popełnił przestępstwo, ani do przypisywania mu winy w znaczeniu prawnokarnym. W szczególności nie może traktować samego przedstawienia zarzutów jako dowodu popełnienia czynu ani formułować ustaleń równoważnych ze stwierdzeniem odpowiedzialności karnej przed jej prawomocnym rozstrzygnięciem przez właściwy sąd.

Nie oznacza to jednak, że organ jest zobowiązany w każdym przypadku oczekiwać na prawomocne zakończenie postępowania karnego. Może on dokonać oceny znaczenia ustalonych okoliczności dla reputacji zawodowej biegłego rewidenta, jeżeli dysponuje konkretnym i wiarygodnym materiałem dowodowym, pozwalającym na dokonanie własnych ustaleń w zakresie właściwym dla postępowania administracyjnego. Przedmiotem tych ustaleń nie może być wina biegłego rewidenta, lecz wpływ zdarzenia, charakteru zarzutów i stopnia ich uprawdopodobnienia na zaufanie niezbędne do dalszego wykonywania zawodu.

Ocena ta musi być dokonywana w sposób zindywidualizowany i proporcjonalny. Należy uwzględnić w szczególności etap postępowania karnego, charakter i ciężar gatunkowy zarzucanego czynu, stopień konkretyzacji i uprawdopodobnienia podejrzeń, związek czynu z wykonywaniem zawodu biegłego rewidenta, aktualność zarzutów, zachowanie biegłego rewidenta po zdarzeniu oraz wpływ sprawy na zaufanie publiczne do zawodu.

Organ powinien również uwzględniać rozstrzygnięcia zapadające w postępowaniu karnym. Uniewinnienie biegłego rewidenta, umorzenie postępowania albo uchylenie stosowanych wobec niego środków nie zawsze musi automatycznie przesądzać o posiadaniu nieposzlakowanej opinii, ponieważ przyczyny takich rozstrzygnięć mogą być różne. Okoliczności te nie mogą być jednak pomijane. Organ powinien ustalić podstawę i znaczenie

rozstrzygnięcia karnego oraz wyjaśnić, czy i dlaczego mimo jego treści określone fakty nadal pozostają relewantne dla oceny reputacyjnej.

Podobnie prawomocne skazanie za czyn niewymieniony w art. 4 ust. 2 pkt 3 UBR nie powoduje automatycznie utraty nieposzlakowanej opinii. Może jednak stanowić istotną podstawę oceny na gruncie art. 4 ust. 2 pkt 2 UBR, jeżeli charakter czynu, jego ciężar, okoliczności popełnienia, skutki oraz związek z wykonywaniem zawodu prowadzą do poważnego podważenia zaufania do biegłego rewidenta.

W konsekwencji badanie nieposzlakowanej opinii pozostaje samodzielnym instrumentem oceny statusu zawodowego biegłego rewidenta, funkcjonalnie powiązany z odpowiedzialnością karną, lecz nietożsamym z nią. Postępowanie administracyjne nie może zastępować postępowania karnego ani prowadzić do przedwczesnego przypisania winy. Może natomiast służyć ocenie, czy konkretnie ustalone okoliczności, również związane z postępowaniem karnym, realnie i w stopniu poważnym podważają zaufanie wymagane od osoby wykonującej zawód biegłego rewidenta.

IX. Alternatywny charakter badania nieposzlakowanej opinii i odpowiedzialności dyscyplinarnej

Inaczej należy określić relację między badaniem nieposzlakowanej opinii a odpowiedzialnością dyscyplinarną biegłego rewidenta. W odniesieniu do tego samego zachowania tryby te nie powinny być traktowane jako niezależne i możliwe do równoległego albo następczego stosowania. Powinny mieć wobec siebie charakter alternatywny.

Odpowiedzialność dyscyplinarna służy ustaleniu, czy biegły rewident dopuścił się przewinienia dyscyplinarnego polegającego na naruszeniu przepisów dotyczących wykonywania zawodu, zasad etyki zawodowej, niezależności, krajowych standardów wykonywania zawodu, obowiązków związanych z przynależnością do samorządu albo innych obowiązków wymienionych w art. 139 ust. 2 UBR. Ustawa stanowi przy tym, że w sprawach odpowiedzialności dyscyplinarnej prowadzone jest postępowanie dyscyplinarne.

Postępowanie dyscyplinarne ma charakter represyjny. Zmierza ono do przypisania biegłemu rewidentowi odpowiedzialności za określone zachowanie oraz może zakończyć się wymierzeniem sankcji bezpośrednio ingerującej w jego prawa zawodowe. Z tego względu ustawodawca wyposażył je w gwarancje procesowe zbliżone do gwarancji obowiązujących w postępowaniu karnym. W sprawach nieuregulowanych w UBR do postępowania dyscyplinarnego stosuje się odpowiednio przepisy Kodeksu postępowania karnego oraz rozdziałów I–III Kodeksu karnego. Oznacza to w szczególności konieczność poszanowania domniemania niewinności oraz prawa do obrony.

Z represyjnym charakterem tej odpowiedzialności wiąże się również katalog kar dyscyplinarnych. Obejmuje on nie tylko upomnienie i karę pieniężną, lecz także zakazy przeprowadzania określonych usług, zakaz wykonywania czynności rewizji finansowej, zakaz wykonywania zawodu biegłego rewidenta oraz skreślenie z rejestru. Postępowanie dyscyplinarne może więc prowadzić do definitywnego pozbawienia możliwości wykonywania zawodu.

Skreślenie biegłego rewidenta z rejestru wskutek stwierdzenia w postępowaniu administracyjnym utraty nieposzlakowanej opinii wywołuje w sferze jego statusu zawodowego skutek odpowiadający najdalej idącej karze dyscyplinarnej. Dopuszczenie do równoległego albo następczego wykorzystania trybu administracyjnego wobec zachowania będącego już przedmiotem postępowania dyscyplinarnego umożliwiłoby zatem osiągnięcie skutku właściwego dla sankcji dyscyplinarnej bez zachowania pełnego standardu ochrony procesowej właściwego dla postępowania represyjnego.

W szczególności organ mógłby wówczas, postępując się niedookreślonym pojęciem nieposzlakowanej opinii, doprowadzić do skreślenia biegłego rewidenta z rejestru mimo braku prawomocnego orzeczenia stwierdzającego popełnienie przewinienia dyscyplinarnego. Prowadziłoby to do możliwości obejścia takich gwarancji jak domniemanie niewinności czy prawo do obrony, a także prawa do sądowej kontroli orzeczenia dyscyplinarnego.

Z tego względu należy przyjąć, że z chwilą formalnego skierowania określonego zachowania na drogę dyscyplinarną, w szczególności przez wszczęcie dochodzenia dyscyplinarnego,

zachowanie to nie może być równolegle przedmiotem badania w postępowaniu administracyjnym dotyczącym utraty nieposzlakowanej opinii. Zakaz ten obejmuje przede wszystkim wydanie decyzji administracyjnej opartej na ocenie, że biegły rewident dopuścił się zachowania stanowiącego przedmiot zarzutu dyscyplinarnego.

Alternatywność obu trybów powinna odnosić się do zachowań tożsamyh albo opartych na zasadniczo tej samej podstawie faktycznej. Nie jest dopuszczalne dokonanie przez organ odmiennej kwalifikacji tego samego zdarzenia, polegającej na określeniu go raz jako naruszenia obowiązków zawodowych lub zasad etyki, a innym razem jako okoliczności podważającej reputację i rękomię prawidłowego wykonywania zawodu.

Wybór drogi dyscyplinarnej oznacza, że to w tym postępowaniu powinno nastąpić ustalenie, czy biegły rewident dopuścił się zarzucanego zachowania, czy można mu je przypisać oraz jaka powinna być jego konsekwencja. Do czasu prawomocnego zakończenia postępowania dyscyplinarnego niedopuszczalne jest wyprowadzanie z tych samych zarzutów administracyjnego skutku w postaci utraty nieposzlakowanej opinii.

Również po prawomocnym zakończeniu postępowania dyscyplinarnego nie powinno dochodzić do ponownego, administracyjnego wartościowania tego samego czynu w celu zastosowania dodatkowej konsekwencji na podstawie art. 18 ust. 1 pkt 3 w związku z art. 4 ust. 2 pkt 2 UBR. Prawomocne orzeczenie dyscyplinarne powinno wywoływać skutki przewidziane dla niego przez ustawę. Nie powinno natomiast otwierać drogi do ponownego osiągnięcia, na podstawie tych samych faktów, skutku polegającego na zakazie wykonywania zawodu lub skreśleniu z rejestru.

Ustawodawca odrębnie uregulował bowiem w art. 18 ust. 1 UBR skreślenie z rejestru wskutek zaprzestania spełniania warunków, o których mowa w art. 4 ust. 2 pkt 1–3 UBR, w tym utraty nieposzlakowanej opinii — w pkt 3 tego przepisu — oraz skreślenie będące następstwem prawomocnego orzeczenia dyscyplinarnego — w jego pkt 5. Rozróżnienie to wskazuje, że postępowanie administracyjne dotyczące nieposzlakowanej opinii nie może zastępować postępowania dyscyplinarnego ani służyć osiągnięciu skutku właściwego dla sankcji dyscyplinarnej. O ile określone zachowanie może na etapie wstępnym wymagać oceny w celu

ustalenia właściwego trybu postępowania, o tyle skierowanie sprawy na drogę dyscyplinarną wyłącza możliwość równoległego lub następczego badania tych samych faktów jako podstawy utraty nieposzlakowanej opinii. Funkcjonalny związek obu instytucji nie oznacza zatem dopuszczalności prowadzenia dwóch postępowań służących ocenie tego samego zachowania i mogących prowadzić do analogicznego skutku w sferze prawa wykonywania zawodu.

Dotyczy to także przypadku uniewinnienia biegłego rewidenta, umorzenia postępowania dyscyplinarnego albo odmowy jego wszczęcia po przeprowadzeniu czynności służących weryfikacji zarzutów. Organ administracyjny nie powinien wówczas dokonywać ponownej oceny tego samego zachowania wyłącznie na podstawie niższego lub odmiennego standardu dowodowego i wyprowadzać z niego skutku odpowiadającego sankcji, której nie zastosowano w postępowaniu dyscyplinarnym.

Zasada alternatywności nie wyłącza możliwości badania w trybie administracyjnym innych, samodzielnych okoliczności dotyczących biegłego rewidenta, które nie stanowiły przedmiotu postępowania dyscyplinarnego i nie opierają się na tej samej podstawie faktycznej. Organ może więc uwzględniać zdarzenia dotyczące sfery pozazawodowej, okoliczności wynikające z odrębnego postępowania karnego albo inne zachowania reputacyjne, o ile ich ocena nie prowadzi w rzeczywistości do ponownego rozpoznania zarzutu dyscyplinarnego.

Na etapie poprzedzającym wszczęcie właściwego postępowania dopuszczalne jest wstępne ustalenie charakteru zdarzenia oraz wybór adekwatnego trybu jego rozpoznania. Po formalnym skierowaniu sprawy na drogę dyscyplinarną organ powinien jednak konsekwentnie respektować dokonany wybór. Jeżeli postępowanie administracyjne zostało wszczęte wcześniej, jego zakres powinien zostać ograniczony w taki sposób, aby te same fakty nie były przedmiotem równoległej oceny. Jeżeli zaś zarzut dyscyplinarny stanowił jedyną podstawę badania nieposzlakowanej opinii, postępowanie administracyjne nie powinno prowadzić do merytorycznego rozstrzygnięcia opartego na tym zarzucie.

W konsekwencji relacja między badaniem nieposzlakowanej opinii a odpowiedzialnością dyscyplinarną różni się od relacji między tym badaniem a odpowiedzialnością karną. Postępowanie karne i badanie nieposzlakowanej opinii mają odrębne przedmioty i mogą, przy

zachowaniu domniemania niewinności, funkcjonować niezależnie. Natomiast skierowanie określonego zachowania na drogę dyscyplinarną wyłącza możliwość równoległego albo następczego wykorzystania tego samego zachowania jako podstawy administracyjnego stwierdzenia utraty nieposzlakowanej opinii. Tylko takie ujęcie zapobiega obchodzeniu gwarancji postępowania represyjnego oraz zachowuje rzeczywiste znaczenie ustawowego systemu odpowiedzialności dyscyplinarnej biegłych rewidentów.

X. Nieposzlakowana opinia a rękojmia prawidłowego wykonywania zawodu

W analizowanym kontekście należy również odróżnić pojęcie „nieposzlakowanej opinii” od pojęcia „rękojmi prawidłowego wykonywania zawodu”. Pojęcia te występują w wielu ustawach regulujących dostęp do zawodów, funkcji lub stanowisk wymagających zaufania publicznego. Mają one wspólną cechę: nie sprowadzają się do prostego ustalenia formalnej niekaralności, lecz wymagają oceny danej osoby z perspektywy etycznej i reputacyjnej.

Nie są to jednak pojęcia całkowicie tożsame. „Nieposzlakowana opinia” akcentuje przede wszystkim zewnętrzny odbiór danej osoby. Chodzi o to, czy jej dotychczasowe zachowanie, sposób postępowania i postawa pozwalają uznać, że cieszy się ona zaufaniem, autorytetem i pozytywną oceną w środowisku zawodowym oraz w szerszym odbiorze społecznym. Pojęcie to odnosi się zatem w znacznym stopniu do percepcji zachowania danej osoby, reputacji, braku istotnych zastrzeżeń moralnych oraz wizerunku koniecznego do wykonywania funkcji lub zawodu o szczególnym znaczeniu publicznym.

Z kolei „rękojmia należytego wykonywania zawodu” w większym stopniu odnosi się do prognozy na przyszłość. Jej przedmiotem jest ocena, czy dotychczasowe postępowanie danej osoby, jej cechy, sposób wykonywania obowiązków, przestrzeganie norm prawnych i etycznych oraz stosunek do powierzonych zadań pozwalają przyjąć, że będzie ona wykonywać zawód w sposób rzetelny, niezależny, odpowiedzialny i zgodny z jego funkcją publiczną. Nie chodzi wyłącznie o to, jak dana osoba jest postrzegana, lecz także o to, czy daje dostateczne podstawy do pozytywnej prognozy co do przyszłego wykonywania zawodu.

Różnice te mają jednak w praktyce charakter względny. Organy stosujące prawo nie mają bezpośredniego dostępu do wewnętrznych przekonań, motywacji ani cech moralnych danej osoby jako takich. Ocena tych właściwości może być dokonywana wyłącznie przez pryzmat zewnętrznie uchwytnych przejawów, w szczególności dotychczasowego zachowania, sposobu wykonywania obowiązków, reakcji na naruszenia, przestrzegania prawa, postawy wobec zasad etyki zawodowej oraz okoliczności wpływających na zaufanie do danej osoby. Cechy moralne, ich brak albo osłabienie manifestują się bowiem przede wszystkim w zachowaniu, które może być przedmiotem oceny.

Z tego względu oceny dokonywane na podstawie pojęć „nieposzlakowanej opinii” oraz „rękojmi należytego wykonywania zawodu” często prowadzą do zbliżonych wniosków i są przeprowadzane przy użyciu podobnych kryteriów. Te same okoliczności faktyczne mogą jednocześnie negatywnie wpływać na zewnętrzną opinię o danej osobie, podważać prognozę prawidłowego wykonywania zawodu oraz świadczyć o braku wymaganych kwalifikacji moralnych. Dotyczy to zwłaszcza zachowań polegających na naruszeniu prawa, nierzetelności, nadużyciu zaufania, naruszeniu obowiązków zawodowych, działaniu w konflikcie interesów albo zachowaniach godzących w wiarygodność zawodu zaufania publicznego.

Na gruncie art. 4 ust. 2 pkt 2 UBR ustawodawca posługuje się jednocześnie pojęciem „nieposzlakowanej opinii” oraz „rękojmi prawidłowego wykonywania zawodu biegłego rewidenta”. Oznacza to, że organ nie powinien redukować przesłanki zawartej w tym przepisie ani do samego wizerunku danej osoby, ani wyłącznie do abstrakcyjnej oceny jej cech moralnych. Konieczne jest zbadanie zarówno tego, czy dotychczasowe zachowanie biegłego rewidenta nie podważa zaufania publicznego do jego osoby, jak i tego, czy na podstawie tego zachowania można pozytywnie prognozować prawidłowe, rzetelne i niezależne wykonywanie zawodu.

XI. Wnioski

Przeprowadzona analiza prowadzi do wniosku, że pojęcie „nieposzlakowanej opinii”, o którym mowa w art. 4 ust. 2 pkt 2 UBR, ma charakter samodzielnej, ocennej przesłanki reputacyjnej. Nie jest ono tożsame ani z formalnym wymogiem niekaralności określonym w art. 4 ust. 2 pkt 3 UBR, ani z odpowiedzialnością karną lub dyscyplinarną biegłego rewidenta. Ocena

nieposzlakowanej opinii służy ustaleniu, czy dana osoba daje podstawy do zaufania wymaganego od przedstawiciela zawodu zaufania publicznego, którego zadaniem jest zapewnianie wiarygodności informacji finansowej oraz ochrona bezpieczeństwa obrotu gospodarczego.

Jednocześnie niedookreślony i ocenny charakter tej przesłanki nie oznacza dowolności po stronie organu. Stwierdzenie utraty nieposzlakowanej opinii powinno być poprzedzone zindywidualizowanym postępowaniem dowodowym oraz oparte na konkretnych, ustalonych i relewantnych okolicznościach. Organ powinien wykazać, jakie fakty bierze pod uwagę, z jakich dowodów one wynikają oraz dlaczego w realiach danej sprawy podważają one zaufanie publiczne do biegłego rewidenta lub rękojmię prawidłowego wykonywania zawodu. Uzasadnienie rozstrzygnięcia nie może ograniczać się do ogólnego stwierdzenia, że biegły rewident „nie ma nieposzlakowanej opinii”. Powinno ono pozwalać stronie oraz sądowi administracyjnemu prześledzić tok rozumowania organu.

Przy ocenie, czy biegły rewident utracił nieposzlakowaną opinię, organ powinien zbadać w szczególności:

- 1) czy zdarzenie jest potwierdzone konkretnym materiałem dowodowym, a nie tylko informacją medialną, zawiadomieniem lub samym faktem wszczęcia postępowania,
- 2) czy postępowanie ma charakter in rem, czy też biegłemu rewidentowi przedstawiono zarzuty,
- 3) jakiego rodzaju czynu dotyczy sprawa, tj. czy chodzi o czyn przeciwko dokumentom, mieniu, obrotowi gospodarczemu, wiarygodności informacji finansowej, obowiązkom podatkowym albo niezależności zawodowej,
- 4) czy zachowanie pozostaje w związku z wykonywaniem zawodu biegłego rewidenta albo z wartościami chronionymi przez UBR,
- 5) jaki jest ciężar gatunkowy czynu, stopień jego uprawdopodobnienia i aktualność zarzutów,
- 6) czy sprawa ma charakter incydentalny, czy wskazuje na powtarzalny wzorzec postępowania,
- 7) jaki czas upłynął od zdarzenia,

- 8) jak biegły rewident zachowywał się po zdarzeniu, tj. czy naprawił szkodę oraz współpracował z organami;
- 9) czy negatywna ocena jest proporcjonalna do skutku, zwłaszcza jeżeli miałyby prowadzić do skreślenia z rejestru.

Odnosząc się bezpośrednio do pytań postawionych na wstępie opinii należy wyciągnąć następujące wnioski.

Ad 1. Samo wszczęcie przez organy ścigania postępowania w sprawie biegłego rewidenta albo samo przedstawienie mu zarzutów nie powoduje automatycznie utraty nieposzlakowanej opinii, o której mowa w art. 4 ust. 2 pkt 2 UBR.

W szczególności samo wszczęcie postępowania „w sprawie”, a więc jeszcze bez przedstawienia biegłemu rewidentowi zarzutów, co do zasady nie powinno być uznawane za wystarczającą podstawę do stwierdzenia utraty nieposzlakowanej opinii. Na tym etapie postępowania karnego stopień konkretyzacji podejrzeń wobec danej osoby może być zbyt niski, aby sam przez się uzasadniał negatywną ocenę reputacyjną.

Przedstawienie biegłemu rewidentowi zarzutów może natomiast stanowić okoliczność relewantną dla oceny nieposzlakowanej opinii, ale również nie działa automatycznie. Organ powinien w takim przypadku ustalić co najmniej treść zarzutów, ich aktualność, stopień konkretyzacji, ciężar gatunkowy, czas trwania zarzucanych czynów, etap postępowania, stopień ich uprawdopodobnienia oraz związek zarzucanych czynów z wykonywaniem zawodu biegłego rewidenta lub z wartościami chronionymi przez UBR. Szczególne znaczenie mogą mieć zarzuty dotyczące rzetelności dokumentacji księgowej, sprawozdawczości finansowej, obrotu gospodarczego, dokumentów, mienia, przestępstw skarbowych, działania w warunkach konfliktu interesów albo naruszenia zaufania.

W konsekwencji odpowiedź na pytanie pierwsze jest negatywna w tym znaczeniu, że wszczęcie postępowania albo przedstawienie zarzutów nie powoduje z mocy prawa utraty nieposzlakowanej opinii. Zdarzenia te mogą jednak uruchamiać potrzebę przeprowadzenia

przez właściwy organ odrębnej oceny, czy w konkretnych okolicznościach doszło do poważnego i realnego podważenia zaufania wymaganego od biegłego rewidenta.

Ad 2. Skazanie biegłego rewidenta innym wyrokiem niż za umyślne przestępstwo lub umyślne przestępstwo skarbowe, a więc za czyn niewymieniony w art. 4 ust. 2 pkt 3 UBR, nie powoduje automatycznie utraty nieposzlakowanej opinii.

Art. 4 ust. 2 pkt 3 UBR obejmuje wyłącznie prawomocne skazanie za umyślne przestępstwo lub umyślne przestępstwo skarbowe. Skazania za inne czyny, w szczególności za przestępstwa nieumyślne lub nieumyślne przestępstwa skarbowe, nie mieszczą się w tej formalnej przesłance. Nie oznacza to jednak, że są one zawsze irrelevantne dla oceny z art. 4 ust. 2 pkt 2 UBR.

Takie skazanie może być uwzględnione przy badaniu nieposzlakowanej opinii i rękojmi prawidłowego wykonywania zawodu, jeżeli charakter czynu, jego okoliczności, skutki, powtarzalność, stopień naganności lub związek z wykonywaniem zawodu realnie podważają zaufanie do biegłego rewidenta. Inaczej należy oceniać incydentalne, drobne przestępstwo bez związku z działalnością zawodową, a inaczej czyn dotyczący nierzetelności, naruszenia obowiązków publicznoprawnych, dokumentów, obrotu gospodarczego, bezpieczeństwa uczestników rynku albo zasad etyki zawodowej.

Odpowiedź na pytanie drugie również jest zatem negatywna w zakresie automatyzmu. Skazanie za czyn niewymieniony w art. 4 ust. 2 pkt 3 UBR nie powoduje samo przez się utraty nieposzlakowanej opinii. Może jednak stanowić podstawę negatywnej oceny na gruncie art. 4 ust. 2 pkt 2 UBR, jeżeli organ wykaże, że konkretne okoliczności sprawy rzeczywiście podważają reputację, wiarygodność lub rękojmię prawidłowego wykonywania zawodu biegłego rewidenta.

Ad 3. Zatarcie skazania powoduje co do zasady usunięcie formalnej przeszkody wynikającej z art. 4 ust. 2 pkt 3 UBR, ale nie przesądza automatycznie o posiadaniu nieposzlakowanej opinii w rozumieniu art. 4 ust. 2 pkt 2 UBR.

W przypadku skazania za umyślne przestępstwo lub umyślne przestępstwo skarbowe zatarcie skazania oznacza, że dana osoba odzyskuje formalny status osoby niekaranej. Ma to zasadnicze znaczenie dla przesłanki z art. 4 ust. 2 pkt 3 UBR. Skutek ten powinien być respektowany przez organ. Nie można zatem po zatarciu skazania traktować biegłego rewidenta jako osoby nadal formalnie karanej.

Nie oznacza to jednak, że zdarzenia historyczne, które legły u podstaw skazania, stają się całkowicie obojętne dla oceny nieposzlakowanej opinii. Przesłanka z art. 4 ust. 2 pkt 2 UBR obejmuje bowiem szerszą ocenę dotychczasowego postępowania, reputacji i wiarygodności. Organ może więc uwzględnić okoliczności faktyczne związane z zatartym skazaniem, ale nie może poprzestać na samym stwierdzeniu, że dana osoba była w przeszłości skazana. Powinien wykazać, dlaczego mimo zatarcia, upływu czasu i ewentualnej późniejszej prawidłowej postawy biegłego rewidenta dane zdarzenia nadal realnie podważają zaufanie wymagane od osoby wykonującej ten zawód.

W takiej ocenie szczególne znaczenie powinny mieć: rodzaj czynu, jego waga, związek z wykonywaniem zawodu, czas, jaki upłynął od zdarzenia, zachowanie biegłego rewidenta po skazaniu, ewentualna powtarzalność naruszeń, naprawienie szkody, postawa wobec obowiązków zawodowych oraz aktualny wpływ zdarzenia na zaufanie publiczne do biegłego rewidenta.

Odpowiedź na pytanie trzecie powinna być zatem zniuansowana. Zatarcie skazania co do zasady usuwa przeszkodę formalnej karalności, ale nie przesądza automatycznie o spełnieniu przesłanki nieposzlakowanej opinii. Nie można jednak przyjmować również przeciwnego automatyzmu, że każde zatarte skazanie nadal podważa nieposzlakowaną opinię. Konieczna jest każdorazowa, proporcjonalna i należyście uzasadniona ocena, czy konkretne zdarzenia mimo zatarcia skazania nadal mają aktualne znaczenie dla zaufania do biegłego rewidenta i rękojmi prawidłowego wykonywania zawodu.

Odmienne należy ocenić relację między badaniem nieposzlakowanej opinii a odpowiedzialnością dyscyplinarną biegłego rewidenta. Odrębne uregulowanie w art. 18 ust. 1 pkt 3 i 5 UBR skreślenia z rejestru wskutek utraty warunku określonego w art. 4 ust. 2 pkt 2 UBR

oraz skutek prawomocnego orzeczenia dyscyplinarnego przemawia za przyjęciem alternatywnego charakteru obu trybów w odniesieniu do tych samych okoliczności faktycznych. Jeżeli określone zachowanie zostało skierowane do rozpoznania w postępowaniu dyscyplinarnym, nie powinno być ono równoległe ani następczo oceniane w postępowaniu administracyjnym jako podstawa utraty nieposzlakowanej opinii. Postępowanie dyscyplinarne ma bowiem charakter represyjny, zapewnia biegłemu rewidentowi właściwe dla tego rodzaju odpowiedzialności gwarancje procesowe, w szczególności domniemanie niewinności i prawo do obrony, a katalog kar obejmuje również skreślenie z rejestru. Osiągnięcie analogicznego skutku na podstawie art. 18 ust. 1 pkt 3 UBR, z pominięciem wyniku postępowania dyscyplinarnego, prowadziłoby do obejścia tych gwarancji. Nie wyłącza to badania w trybie administracyjnym innych, samodzielnych okoliczności, które nie były przedmiotem postępowania dyscyplinarnego i nie opierają się na tej samej podstawie faktycznej.

Podsumowując, na wszystkie trzy pytania należy odpowiedzieć w ten sposób, że utrata nieposzlakowanej opinii nie następuje automatycznie z mocy prawa wskutek samego wszczęcia postępowania, przedstawienia zarzutów, skazania za czyn niewymieniony w art. 4 ust. 2 pkt 3 UBR albo istnienia w przeszłości skazania, które następnie uległo zatarciu. Każda z tych okoliczności może jednak stanowić podstawę do zbadania, czy biegły rewident nadal spełnia wymóg z art. 4 ust. 2 pkt 2 UBR. Rozstrzygające znaczenie powinien mieć nie formalny automatyzm, lecz konkretna, indywidualna i udowodniona ocena wpływu danego zdarzenia na zaufanie publiczne do biegłego rewidenta oraz jego reputację.