

R-20221130-004

Warszawa, dnia 30 listopada 2022 r.

Pan**Artur Soboń**

Sekretarz Stanu

Ministerstwo Finansów

ul. Świętokrzyska 12

00-916 Warszawa



w imieniu Krajowej Rady Biegłych Rewidentów, uprzejmie dziękuję za przesłanie do opiniowania projektu z dnia 24 października 2022 r. *ustawy o zmianie niektórych ustaw w związku z zapewnieniem rozwoju rynku finansowego oraz ochrony inwestorów na tym rynku*, zwanego dalej: „projektem”, przy piśmie z dnia 4 listopada 2022 r., znak: FN5.700.20.2020.

Z uwagą zapoznaliśmy się z przesłanym ww. projektem. Po głębokiej analizie zmian objętych projektem, a dotyczących ustawy z dnia 11 maja 2017 r. o biegłych rewidentach, firmach audytorskich oraz nadzorze publicznym (t.j. Dz. U. z 2022 r. poz. 1302), dalej: „UoBR”, w załączeniu do niniejszego pisma, jako *załącznik nr 1*, przedstawiamy propozycję zmian projektu w zakresie art. 24 pkt. 1, 2, 3, 4, 5, 8 i 13 projektu oraz propozycję dokonania dwóch zmian w UoBR, nie objętych projektem.

Ponadto, Polska Izba Biegłych Rewidentów wnosi o niewprowadzanie wymienionych w art. 24 pkt. 8, 9, 10, 11) i 12 projektu zmian do UoBR.

Proponowane brzmienie art. 24 pkt 8 projektu zmierza do wprowadzenia w art. 182 UoBR ustępu 1a., który będzie pozwalał nakładać kary administracyjne na podmioty skreślone z listy firm audytorskich, jeżeli naruszenie miało miejsce w czasie, kiedy podmiot ten był wpisany na listę firm audytorskich.

Ponadto, art. 24 projektu w punkcie 8 zamierza również zmienić obecne zapisy art. 182 ust. 2 UoBR poprzez wprowadzenie możliwości nakładania kar na niebędące biegłymi rewidentami osoby:

1) pełniące funkcje członków zarządu lub innego organu zarządzającego firmy audytorskiej, również po ustaniu tej funkcji,

2) pełniące funkcje członków rady nadzorczej lub innego organu nadzorczego firmy audytorskiej, również po ustaniu tej funkcji,

3) będące członkami zespołu wykonującego badanie podejmujących decyzję co do wyniku badania, również po ustaniu członkostwa w zespole,

4) o których mowa w art. 23 ust. 3 akapit drugi lit. e rozporządzenia nr 537/2014 tj. w inny sposób związane lub powiązane z biegłymi rewidentami i firmami audytorskimi przeprowadzającymi ustawowe badania,

jeżeli naruszenie miało miejsce w czasie pełnienia tych funkcji, członkostwa w zespole lub trwania okoliczności, o których mowa w art. 23 ust. 3 akapit drugi lit. e rozporządzenia nr 537/2014.

W uzasadnieniu wprowadzanych w art. 24 pkt 8 projektu zmian do UoBR podano, iż ma to na celu przeciwdziałanie unikania odpowiedzialności wymienionych osób.

Takie brzmienie regulacji zawartych m.in. w art. 24 pkt 8 projektu, która rodzi kolejne zmiany zaproponowane w art. 24 pkt. 9-11 projektu, w naszej ocenie narusza przepisy powszechnie obowiązującego prawa, w tym szczególności Konstytucji RP, przepisy UoBR w zakresie dotyczącym kompetencji i zadań Polskiej Agencji Nadzoru Audytowego: dalej: „PANA”, oraz przepisy Rozporządzenia Prezesa Rady Ministrów z dnia 20 czerwca 2002 r. w sprawie „Zasad techniki prawodawczej” (Dz. U. z 2016 r., poz. 283 ze zm.). Rozwinięcie takiej naszej oceny przedstawiamy w załączniku nr 2 do niniejszego pisma tj. w Opinii prawnej.

Należy również zaznaczyć, iż na gruncie prawa administracyjnego art. 182 UoBR przewiduje szczegółowy katalog tzw. deliktów administracyjnych, tj. czynów (ewentualnie zaniechań) godzących w nakazy i zakazy zawarte w UoBR oraz katalog kar administracyjnych, które mogą być nakładane w związku z tymi deliktami, w tym w trybie represji publicznej przez właściwe organy nadzoru, przede wszystkim przez PANA.

Administracyjne kary pieniężne są formą karnej odpowiedzialności osób prawnych, osób fizycznych czy tzw. ułomnych osób prawnych. W doktrynie jak i w orzecznictwie podkreśla się, że w ich stosowaniu można dostrzec mniej podobieństw do tradycyjnych środków oddziaływania administracyjnego, coraz więcej natomiast do form oddziaływania za pomocą prawa karnego, wykraczającego w ten sposób poza ramy odpowiedzialności karnej wyłącznie osób fizycznych.

Te wstępne konkluzje mają istotne znaczenie dla oceny proponowanych zmian prawnych w projekcie, które w części opierają się na przyznaniu organowi administracyjnemu dyskrekcji do ponownego wymierzenia kary administracyjnej za ten sam, już skutecznie sankcjonowany czyn.

Ponownie przywołując treść art. 24 pkt 8 projektu stwierdzić należy, że zamierza on wprowadzić do art. 182 UoBR ustęp 1a. pozwalający na nakładanie kary pieniężnej na podmiot skreślony z listy firm audytorskich jeżeli naruszenie miało miejsce w czasie, kiedy był on wpisany na listę. Zauważyć jednak należy, że skreślenie z listy firm audytorskich niewątpliwie jest najbardziej dotkliwą sankcją administracyjną i z istoty rzeczy można przyjąć, iż sankcja ta powinna konsumować inne mniej dolegliwe sankcje za ten sam czyn czy czyny, które były podstawą jej wymierzenia.

Analiza proponowanych zmian do UoBR prowadzi do konkluzji, iż proponowane zmiany przepisów mogą prowadzić do naruszenia zasady ne bis in idem, która zakazuje kumulacji zarówno postępowań, jak i sankcji o charakterze karnym (w szerokim tego słowa znaczeniu, nie tylko wynikających z regulacji stricte karnych ale mających w istocie taką funkcję co mam miejsce przy deliktach administracyjnych), za te same czyny przeciwko tej samej osobie. Zasada ne bis in idem została uznana zarówno w Karcie praw podstawowych Unii Europejskiej art. 50, zwana dalej: „Kartą”, jak i europejskiej Konwencji o ochronie praw człowieka i podstawowych wolności (EKPC), jest też w tej materii bogate orzecznictwo (m.in. TSUE). Zasada ne bis in idem nie została wyrażona wprost w Konstytucji RP, jednakże w judykaturze Trybunału Konstytucyjnego prezentowany jest pogląd, że jest ona podstawową zasadą prawa karnego i wynika z zasady demokratycznego państwa prawnego, które urzeczywistnia zasadę sprawiedliwości społecznej. W doktrynie wskazuje się, że m.in. art. 2 Konstytucji RP może być uznawany za źródło zasady ne bis in idem, można ją także wyprowadzić z prawa do sądu, unormowanego w art. 45 ust. 1 Konstytucji RP.

Główne przesłanki zasady *ne bis in idem*, uznane zarówno w odniesieniu do zasady ogólnej, jak i art. 50 kodeksu postępowania karnego, to tożsamość podmiotu i tożsamość czynu oraz prawomocność uprzedniego skazania/ukarania.

Z treści proponowanej zmiany art. 182 UoBR wynika, iż organ uzyska prawo nałożenia kary pieniężnej w sytuacji gdy firma audytorska została skreślona z listy firm audytorskich. Powstaje pytanie jak należy interpretować sformułowanie „podmiot skreślony z listy...”, czy mowa tu o ostatecznej decyzji organu (PANA) w rozumieniu art. 16 par 1 kodeksu postępowania administracyjnego („Decyzje, od których nie służy odwołanie w administracyjnym toku instancji lub wnioski o ponowne rozpatrzenie sprawy, są ostateczne”), czy też o decyzji prawomocnej. Zgodnie z art. 16 § 3 kodeksu postępowania administracyjnego prawomocne są decyzje ostateczne, których nie można zaskarżyć do sądu. Oznacza to m.in. że moment początkowy biegu terminu publikacji informacji o skreśleniu z listy wyznacza upływ terminu do wniesienia skargi bądź uprawomocnienia się orzeczenia o jej odrzuceniu lub oddaleniu (ewentualnie dopiero orzeczenie po wyczerpaniu całego trybu sądowo – administracyjnego). Interpretacja językowa zaproponowanych zmian pozwala przyjąć, że mowa tu o decyzji prawomocnej skutkującej skreśleniem podmiotu. W tej sytuacji główne przesłanki zasady *ne bis in idem*, tj. tożsamość podmiotu i tożsamość czynu oraz prawomocność uprzedniego ukarania można uznać za spełnione. Tym samym skorzystanie przez organ (PANA) z prawa do nałożenia kary za naruszenia, o których mowa w art. 182 ust. 1 UoBR, na podmiot skreślony z listy może stanowić naruszenie zasady *ne bis in idem*. Istnieje wysokie prawdopodobieństwo podwójnego „sądzenia” lub karania za ten sam czyn, gdyż fakty które składają się na okoliczności, dotyczące tego samego podmiotu firmy audytorskiej podpadające pod sankcje z art. 183 ust 1 pkt 7 i ust 1 pkt 2 UoBR są co do zasady ze sobą nierozzerwalnie połączone w czasie i przestrzeni.

Powyższe dotyczy także zmian, które w ww. projekcie odnoszą się do kar na niebędące biegłymi rewidentami osoby pełniące funkcje członków zarządu, innego organu zarządzającego, rady nadzorczej lub innego organu nadzorczego firmy audytorskiej, członków zespołu wykonującego badanie podejmujących decyzję co do wyniku badania lub osoby, o których mowa w art. 23 ust. 3 akapit drugi lit. e rozporządzenia nr 537/2014 tj. w inny sposób związane lub powiązane z biegłymi rewidentami i firmami audytorskimi przeprowadzającymi ustawowe badania, również po ustaniu tej funkcji, jeżeli naruszenie miało miejsce w czasie pełnienia tych funkcji, członkostwa w zespole lub trwania okoliczności, o których mowa w art. 23 ust. 3 akapit drugi lit. e rozporządzenia nr 537/2014.

Należy również zauważyć, że UoBR w aktualnie obowiązującym brzmieniu respektuje zasadę *ne bis in idem*. Wyrazem tego podejścia jest art. 140 ust. 1 UoBR, zgodnie z którym nie wszczyna się postępowania dyscyplinarnego, a wszczęte umarza, w sprawie czynu, za który na biegłego rewidenta wpisanego na listę, o którym mowa w art. 46 pkt 1 UoBR, może zostać nałożona kara administracyjna, o której mowa w art. 183 ust. 1 UoBR. Jak wynika z uzasadnienia do UoBR z 2017 roku, ustawa o biegłych rewidentach zawiera regulację mającą na celu uniknięcie podwójnego karania biegłych rewidentów, którzy jednocześnie wpisani będą na listę firm audytorskich. Negatywną przesłanką procesową – zgodnie z art. 140 ust. 1 UoBR uniemożliwiającą prowadzenie postępowania dyscyplinarnego - jest wpis biegłego rewidenta na listę firm audytorskich.

Projekt wprowadzając nową kategorię podmiotu skreślonego z listy firm audytorskich nie uniemożliwia jednoczesnego prowadzenia postępowania administracyjnego wobec tego podmiotu, jak i postępowania dyscyplinarnego wobec biegłego rewidenta skreślonego z listy, o którym mowa w art. 140 ust. 2. Zauważyć bowiem należy, że zgodnie z art. 18 ust. 4 UoBR, skreślenie z rejestru biegłego rewidenta, który prowadzi działalność w formie określonej w art. 46 pkt 1, powoduje również skreślenie

jego firmy audytorskiej z listy, o której mowa w art. 57 ust. 1 UoBR. W projekcie nie zostały wprowadzone rozwiązania, które zabraniałyby prowadzenia dwóch postępowań lub określałyby, które z postępowań ma pierwszeństwo - czy postępowanie administracyjne, czy postępowanie dyscyplinarne.

Podsumowując, stwierdzić należy, że niedopuszczalne jest stosowanie jakichkolwiek odstępstw od zakazu podwójnego karania za ten sam czyn, w szczególności zaś umożliwienie organowi władzy publicznej nałożenia na ten sam podmiot/osobę za ten sam czyn dwukrotnie środka o charakterze represyjnym, dlatego proponowane zmiany do art. 182 (i następne będące wynikiem tej zmiany) oceniamy jednoznacznie negatywnie i postulujemy ich usunięcie.

Prosimy także o zmiany przepisów UoBR w zakresie czynności świadczonych przez podwykonawców, o których mowa w art. 48 ust. 2 tej ustawy. Jest to szczególnie istotne w związku z występującymi różnymi interpretacjami i różnorodną praktyką zlecenia niektórych czynności badania podwykonawcom.

Art. 48 ust. 2 UoBR, który umożliwia powierzenie osobie fizycznej, osobie prawnej lub jednostce organizacyjnej nieposiadającej osobowości prawnej wpisanej na listę, o której mowa w art. 57 ust. 1 UoBR, zwanej dalej "podwykonawcą", wykonanie w imieniu innej firmy audytorskiej i na jej rzecz niektórych czynności badania. Stosownie do tych zapisów firmy audytorskie powierzają takiemu podwykonawcy pełnienie funkcji kluczowego biegłego rewidenta. Nie wykonuje on jednak całości badania samodzielnie, ale jest kierownikiem zespołu badającego. Prawdopodobnie takiego podejścia powinno jasno wynikać z przepisów UoBR.

Ustawa w obecnym kształcie nie reguluje *expressis verbis* kwestii zakresu prac możliwych do powierzenia podwykonawcy, dlatego, deklarując czynne uczestniczenie w procesie legislacyjnym, zwracamy się o wprowadzenie odpowiednich zmian przepisów, które będą odpowiednie dla firm audytorskich i stworzą rozwiązania dla bezpiecznego funkcjonowania rynku audytorskiego.

W związku z wszystkim tym co powyżej oraz w załączeniu do niniejszego pisma, zwracamy się z uprzejmą prośbą o głęboką analizę naszego podejścia i zgłaszanych uwag ze względu na ich ogromne znaczenie dla biegłych rewidentów, firm audytorskich oraz dla działalności samorządu zawodowego biegłych rewidentów.

Pragniemy również podkreślić, że jest to kolejna zmiana do ustawy o biegłych rewidentach, która zaostrza system karania biegłych rewidentów i firm audytorskich. Represyjność przepisów wpływa odpychająco na decyzje o wykonywaniu zawodu biegłego rewidenta i prowadzi do zmniejszenia liczby osób chcących wykonywać ten zawód i przystępujących do egzaminów, co stanowi duże zagrożenie dla obrotu gospodarczego w Polsce.

Z wyrazami szacunku,

Prezes
Krajowej Rady Biegłych Rewidentów

Barbara Mistowska-Dragan



Polska Izba Biegłych
Rewidentów

Załączniki:

- 1) Zestawienie propozycji zmian projektu ustawy o zmianie niektórych ustaw w związku z zapewnieniem rozwoju rynku finansowego oraz ochrony inwestorów na tym rynku, w zakresie dot. ustawy o biegłych rewidentach, firmach audytorskich oraz nadzorze publicznym
- 2) Opinia prawna z dnia w przedmiocie rządowego projektu ustawy o zmianie niektórych ustaw w związku z zapewnieniem rozwoju rynku finansowego oraz ochrony inwestorów na tym rynku.