



RZECZNIK PRAW OBYWATELSKICH

Warszawa,

Adam Bodnar

VII.561.9.2018.PKR

Pan
Tadeusz Kościński
Minister Finansów
Ministerstwo Finansów
ul. Świętokrzyska 12
00-916 Warszawa

Do Rzecznika Praw Obywatelskich zwrócił się Skarżący, wskazując na niezgodność z Konstytucją RP przepisów ustawy z dnia 11 maja 2017 r. o biegłych rewidentach, firmach audytorskich oraz nadzorze publicznym (Dz. U. poz. 1089 ze zm.; dalej: ustawa o biegłych rewidentach) w zakresie ustalenia granicznych kwot odszkodowań z szkodę spowodowaną działaniem lub zaniechaniem działań przez firmę audytorską (art. 54 ust. 2), ustalenie granicznej kwoty dyscyplinarnej dla biegłego rewidenta (art. 159 ust. 5), wymierzenia kary dyscyplinarnej lub administracyjnej dla biegłego rewidenta w formie zakazu pełnienia przez niego funkcji w organie zarządzającym lub nadzorczym firmy audytorskiej oraz ustawy z dnia 29 września 1994 r. o rachunkowości (Dz. U. z 2019 r. poz. 351) w zakresie ograniczenia uprawnienia organu dokonującego wyboru firmy audytorskiej (art. 66 ust. 4 i 5). W związku z tym pragnę zwrócić uprzejmie uwagę Pana Ministra na problemy występujące w obecnych uregulowaniach.

W myśl art. 54 ust. 1 ustawy o biegłych rewidentach, firma audytorska ponosi odpowiedzialność za szkodę spowodowaną swoim działaniem lub zaniechaniem. Kwota odszkodowania z tytułu odpowiedzialności firm audytorskich badających: jednostki zainteresowania publicznego - nie może przekraczać mniejszej kwoty z dwóch: 20-krotności wynagrodzenia ustalonego w umowie wykonania czynności rewizji finansowej

lub 12 000 000 zł; jednostki inne niż jednostki zainteresowania publicznego - nie może przekraczać mniejszej kwoty z dwóch: 10-krotności wynagrodzenia ustalonego w umowie wykonania czynności rewizji finansowej lub 3 000 000 zł (ust. 2).

Stosownie do art. 159 ust. 1 ustawy o biegłych rewidentach, w postępowaniu dyscyplinarnym mogą zostać orzeczone m.in. następujące kary: kara pieniężna (pkt 2), zakaz pełnienia funkcji członka zarządu lub innego organu zarządzającego lub członka rady nadzorczej lub innego organu nadzorczego w firmach audytorskich lub jednostkach zainteresowania publicznego (pkt 6). W art. 159 ust. 5 ustawy o biegłych rewidentach, sprecyzowano, iż karę pieniężną wymierza się do kwoty 250 000 zł.

W art. 183 ust. 1 pkt 6 tej ustawy przewidziano karę administracyjną w postaci zakazu pełnienia funkcji członka zarządu lub innego organu zarządzającego lub członka rady nadzorczej lub innego organu nadzorczego w firmach audytorskich przez osoby odpowiedzialne za naruszenie przepisów ustawy lub rozporządzenia nr 537/2014.

Natomiast, w myśl art. 66 ust. 4 ustawy o rachunkowości wyboru firmy audytorskiej do przeprowadzenia badania sprawozdania finansowego dokonuje organ zatwierdzający sprawozdanie finansowe jednostki, chyba że statut, umowa lub inne wiążące jednostkę przepisy prawa stanowią inaczej. Kierownik jednostki nie może dokonać takiego wyboru. Kierownik jednostki zawiera z firmą audytorską umowę o badanie sprawozdania finansowego w terminie umożliwiającym firmie audytorskiej udział w inwentaryzacji znaczących składników majątkowych. W przypadku badania ustawowego w rozumieniu art. 2 pkt 1 ustawy o biegłych rewidentach, pierwsza umowa o badanie sprawozdania finansowego jest zawierana z firmą audytorską na okres nie krótszy niż dwa lata z możliwością przedłużenia na kolejne co najmniej dwuletnie okresy. Koszty przeprowadzenia badania sprawozdania finansowego ponosi badana jednostka (ust. 5).

Skarżący zwrócił uwagę, iż ustalenie w ustawie o biegłych rewidentach górnej granicy kwot, w przypadku odpowiedzialności odszkodowawczej oraz kary dyscyplinarnej, bez jednoczesnego sprecyzowania kryteriów ich nakładania, czy określenia stopnia przewinienia, może prowadzić do sytuacji, w której biegły rewident zostanie pozbawiony środków do życia, tracąc wszelkie oszczędności. W ocenie Skarżącego, określenie wysokości odszkodowania i kary pieniężnej na tak wysokim poziomie, narusza prawo do godnej egzystencji.

W analogicznych przepisach dotyczących innych zawodów zaufania publicznego również przewidziano kary dyscyplinarne w postaci kar pieniężnych. Jednakże **w żadnej z ustaw dotyczących samorządów zawodowych nie przewidziano kar na tak wysokim poziomie.** W art. 62 ust. 1 ustawy z 1 lipca 2011 r. o samorządzie pielęgniarek i położnych (Dz. U. z 2018 r. poz. 916), przewidziano karę pieniężną od 1000 zł do 10 000 zł. W innych ustawach samorządowych ograniczono wysokość kary pieniężnej w odniesieniu do minimalnego albo przeciętnego wynagrodzenia za pracę - w art. 51 § 1 pkt 3 ustawy z dnia 14 lutego 1991 r. Prawo o notariacie (Dz. U. z 2019 r. poz. 540 ze zm.) przewidziano karę do wysokości pięciokrotnego przeciętnego miesięcznego wynagrodzenia w sektorze przedsiębiorstw, nie niższą od połowy tego wynagrodzenia; w art. 82 ust. 1 ustawy z dnia 26 maja 1982 r. Prawo o adwokaturze (Dz.U. z 2018 r. poz. 1184 ze zm.) oraz w art. 65 ust. 2ba ustawy z dnia 6 lipca 1982 r. o radcach prawnych (Dz. U. z 2018 r. poz. 2115 ze zm.), przewidziano karę pieniężną od półtorakrotności do dwunastokrotności minimalnego wynagrodzenia za pracę, w art. 85 ust. 1 ustawy z dnia 2 grudnia 2009 r. o izbach lekarskich (Dz. U. z 2019 r. poz. 965), przewidziano karę od jednej trzeciej do czterokrotnego przeciętnego wynagrodzenia za pracę. Natomiast w ustawie z dnia 11 kwietnia 2004 r. o rzecznikach patentowych (Dz. U. z 2018 r. poz. 2106 ze zm.) wskazano, że kara pieniężna jest orzekana w wysokości nie niższej od 10-krotności i nie wyższej od 50-krotności miesięcznej składki członkowskiej obowiązującej w dacie orzeczenia dyscyplinarnego.

Analiza powyższych uregulowań prowadzi do wniosku, iż ustawa o biegłych rewidentach zawiera rozwiązania dotychczas niespotykane na gruncie ustaw korporacyjnych. Zauważyć bowiem trzeba, że żadna z tych ustaw nie zawiera tak restrykcyjnych kar. Jednocześnie w uzasadnieniu do projektu ustawy o biegłych rewidentach¹ brak jest wskazania jakie przesłanki przemawiały za skonstruowaniem kar na takim poziomie, sama zaś dyrektywa 2006/43/WE Parlamentu Europejskiego i Rady z dnia 17 maja 2006 r., na którą powołano się w uzasadnieniu projektu ustawy, zawiera jedynie ogólne zalecenia dla państw członkowskich UE w zakresie ujednolicenia prawa.

Niezrozumiałym jest również określenie w art. 54 ust. 2 ustawy o biegłych rewidentach górnej wysokości odszkodowania. Trzeba bowiem zauważyć, że odpowiedzialność odszkodowawcza na gruncie prawa cywilnego jest ustalana każdorazowo

¹ <http://orka.sejm.gov.pl/Druki8ka.nsf/0/2D9FA0C92E4D0E59C125807C00514C58/%24File/1092.pdf>

przy uwzględnieniu zaistniałego stanu faktycznego, ustawowe określenie odszkodowań na tak wysokim poziomie może zniechęcać biegłych rewidentów do podejmowania działalności, która wiąże się z tak wysokim ryzykiem finansowym. Nadto, biegli rewidenci, zniechęceni wysokością kar dyscyplinarnych oraz ustalona górną granicą odszkodowań mogą podejmować decyzję o zaprzestaniu wykonywania działalności zawodowej, co będzie wiązało się z odejściem z zawodu dużej ilości wykwalifikowanych osób.

W kwestii proporcjonalności kar pieniężnych wypowiadał się Trybunał Konstytucyjny, który w wyroku z dnia 1 lipca 2014 r. sygn. SK 6/12 wskazał, że *przesłanki stosowania kar pieniężnych oraz ich wysokość powinny być ukształtowane przez ustawodawcę w sposób odpowiadający zasadzie adekwatności ingerencji państwa w chronioną konstytucyjnie sferę jednostki (art. 2 Konstytucji). Ich surowość powinna być adekwatna do stopnia naruszenia dobra chronionego za pomocą kary - w rozpatrywanej obecnie sprawie - do stopnia uszczerbku w środowisku przyrodniczym. Ustawodawca, ustanawiając te sankcje, nie powinien również całkowicie abstrahować od sytuacji ekonomicznej osoby podlegającej ukaraniu, która ma istotne znaczenie dla rzeczywistego stopnia dolegliwości odczuwanej przez ukaranego; osobę o niskich dochodach wysoka kara może bowiem doprowadzić do degradacji finansowej. (...) Administracyjne kary pieniężne stanowią ingerencję państwa w prawa majątkowe jednostki, dlatego ich wysokość powinna być oceniana przez pryzmat zasady ochrony własności i innych praw majątkowych, w związku z zasadą proporcjonalności, ustanowioną w art. 31 ust. 3 Konstytucji.*

Natomiast, Europejski Trybunał Praw Człowieka w swoim orzecznictwie podkreślał, że koszty nie mogą przybierać poziomu nadmiernie wysokiego - niewspółmiernego (nieproporcjonalnego) do faktycznych możliwości finansowych strony, co jest oceniane a casu ad casum także z uwzględnieniem etapu postępowania, na którym jest nałożony obowiązek ponoszenia kosztów (*vide*: wyrok ETPC z 19 czerwca 2001 r. w sprawie *Kreuz przeciwko Polsce*, nr 28249/95). W orzecznictwie ETPC nie znalazł również akceptacji pogląd, że działalność gospodarcza immanentnie wiąże się z ryzykiem postępowań sądowych, więc podmiot gospodarczy zawsze powinien zabezpieczyć środki na ten cel (*vide*: wyroki ETPC z: 10 stycznia 2006 r. w sprawie *Teltronic-CATV przeciwko Polsce*, nr 48140/99; 20 stycznia 2009 r. w sprawie *Palewski przeciwko Polsce*, nr 32971/03).

W związku z powyższym istnieje poważna wątpliwość co do zgodności art. 54 ust. 1 oraz art. 159 ust. 5 ustawy o biegłych rewidentach z art. 64 ust. 2 Konstytucji RP (własność, inne prawa majątkowe oraz prawo dziedziczenia podlegają równej dla wszystkich ochronie prawnej) w zw. z art. 31 ust. 3 Konstytucji (ograniczenia w zakresie korzystania z konstytucyjnych wolności i praw mogą być ustanawiane tylko w ustawie i tylko wtedy, gdy są konieczne w demokratycznym państwie dla jego bezpieczeństwa lub porządku publicznego, bądź dla ochrony środowiska, zdrowia i moralności publicznej, albo wolności i praw innych osób. Ograniczenia te nie mogą naruszać istoty wolności i praw). Ograniczenia w zakresie własności, do których ponad wszelką wątpliwość należą przepisy o karach pieniężnych i górnych limitach odszkodowań, powinny być bowiem ustanawiane tylko gdy są konieczne w demokratycznym państwie przy uwzględnieniu przesłanek z art. 31 ust. 3 Konstytucji RP.

Zastrzeżenia budzi również możliwość zastosowania kilku rodzajów kar do jednego przewinienia dyscyplinarnego. W ocenie Skarżącego, na tym polu może dochodzić do nadużyć i obligatoryjnego orzekania w każdym przypadku wystąpienia przewinienia dyscyplinarnego kary pieniężnej, albowiem działalność Polskiej Izby Biegłych Rewidentów (dalej: PIBR) jest finansowana m.in. wpływami z kar (art. 167 ust. 1 ustawy o biegłych rewidentach).

Unormowania w zakresie pozbawienia biegłych rewidentów prawa do funkcji członka zarządu lub innego organu zarządzającego lub członka rady nadzorczej lub innego organu nadzorczego w firmach audytorskich lub jednostkach zainteresowania publicznego pełnienia funkcji w organach zarządzających i nadzorujących firmy audytorskie (art. 159 ust. 1 pkt 6 oraz art. 183 ust. 1 pkt 6 ustawy o biegłych rewidentach), które zostały przewidziane w ustawie o biegłych rewidentach jako odpowiednio kara dyscyplinarna oraz kara administracyjna, także budzą zastrzeżenia z uwagi na fakt, iż firmy audytorskie prowadzą działalność na podstawie powszechnie obowiązującego prawa, tak jak inni przedsiębiorcy, zatem w odniesieniu do organów zarządzających i nadzorczych stosują unormowania zawarte w kodeksie spółek handlowych (dalej: ksh). Natomiast, nakładanie na nich kary dyscyplinarnej bądź administracyjnej w zakresie pozbawienia prawa do wymienionych wyżej funkcji następuje w całkowitym oderwaniu od uregulowań przewidzianych w ksh, albowiem ustawodawca zdecydował o zastosowaniu w stosunku do

biegłych rewidentów w tym zakresie *lex specialis*, w przepisach ustawy o biegłych rewidentach.

Analogiczne wątpliwości pojawiają się na gruncie uregulowań przewidzianych w art. 66 ust. 4 i 5 ustawy o rachunkowości, gdzie wprost wskazano organ uprawniony do wyboru firmy audytorskiej do przeprowadzenia badania sprawozdania finansowego oraz ustalono czas trwania takiej umowy. Regulacje takie odbiegają od postanowień dotyczących przedsiębiorców unormowanych w kodeksie spółek handlowych oraz w ustawie z dnia 2 lipca 2004 r. o swobodzie działalności gospodarczej (Dz. U. z 2017 r. poz. 2168 ze zm.), które to regulacje nie zawierają ograniczeń dotyczących okresu na jaki można zawrzeć umowę.

W związku z uregulowaniami zawartymi w ustawie o biegłych rewidentach, wielu przedstawicieli tego zawodu zdecydowało się zrezygnować z jego wykonywania oraz z pełnienia funkcji w zarządach spółek. Biegli rewidenci nie chcą narażać się na ponoszenie dotkliwych kar dyscyplinarnych oraz przyjmować na siebie odpowiedzialności odszkodowawczej wskutek niekorzystnych dla nich uregulowań zawartych w ustawie. Biegli rewidenci odczuwają, iż nie zadbano o ich interesy w wystarczającym stopniu, lecz skupiono się przede wszystkim na dotkliwości nakładanych na nich kar.

W związku z powyższym, działając z na podstawie art. 16 ust. 2 pkt 1 ustawy z dnia 15 lipca 1987 r. o Rzeczniku Praw Obywatelskich (Dz. U. z 2018 r., poz. 2179 ze zm.), zwracam się do Pana Ministra z uprzejmą prośbą o podjęcie odpowiedniej inicjatywy legislacyjnej. Proszę o poinformowanie mnie o zajęтым stanowisku.