



Poznań, 12 listopada 2024 r.

Prof. dr hab. Krzysztof Ślebzak LL.M

Problem świadczenia usług niedozwolonych na rzecz podmiotów uzyskujących status jednostek zaufania publicznego w kontekście wejścia w życie i obowiązywania rozporządzenia 537/2014

1. Okoliczności wejścia w życie rozp. 537/2014

Dnia 16 kwietnia 2014 roku zostało przyjęte przez Parlament Europejski i Radę rozporządzenie numer 537/2014 w sprawie szczegółowych wymogów dotyczących ustawowych badań sprawozdań finansowych jednostek i interesu publicznego, uchylające decyzje komisji 2005/909/WE.¹ Jednocześnie, tego samego dnia, została przyjęta dyrektywa Parlamentu Europejskiego i Rady 2014/56/UE zmieniająca dyrektywę 2006/43/WE w sprawie ustawowych badań rocznych sprawozdań finansowych i skonsolidowanych sprawozdań finansowych. Oba akty prawne zostały opublikowane w Dzienniku Urzędowym Unii Europejskiej dnia 27 maja 2014 roku.²

Na podstawie art. 42 przedmiotowego rozporządzenia państwa członkowskie zostały zobowiązane do przyjęcia odpowiednich przepisów w celu zapewnienia skutecznego stosowania przedmiotowego rozporządzenia. Bardziej wyraźny obowiązek został nałożony natomiast w art. 2 dyrektywy 2014/56/UE, w którym postanowiono, że do dnia 17 czerwca 2016 r. państwa członkowskie przyjmą i opublikują przepisy konieczne do zachowania zgodności z dyrektywą. Jednocześnie zobligowano państwa członkowskie do stosowania tych przepisów od dnia 17 czerwca 2016 r. Z powyższą datą weszło również w życie rozp. 537/2014 (w odniesieniu do art. 16 ust. 6 był to 17 czerwca 2017 roku).

¹ Dz.U.UE.L.2014.158.77, dalej nazywane jako „rozp. 537/2014”

² Dz.U.UE.L.2014.158.196, dalej nazywane jako „dyrektywa 2014/56/UE”

Istotą obowiązku ustanowionego w obu z powoływanych regulacji było zobligowanie państw członkowskich do unormowania kwestii szczegółowych, których brak w ustawodawstwie krajowym mógłby stanowić przeszkodę do zapewnienia efektywności prawa Unii Europejskiej. Tak długie *vacatio legis* wynikało ze świadomości prawodawcy unijnego o konieczności dostosowania prawa krajowego w celu zapewnienia efektywnego stosowania przedmiotowych aktów prawnych. Zauważenia zarazem wymaga, że relację rozp. 537/2014 do dyrektywy 2006/43/WE uregulowano w art. 2, w którym postanowiono, że rozporządzenie stosuje się bez uszczerbku dla przepisów dyrektywy. Innymi słowy „skorelowano” wejście w życie obu aktów prawnych.

Na gruncie polskim, projekt ustawy zapewniający wykonanie rozp. 537/2014 oraz dyrektywy 2014/56/UE został przedstawiony dopiero w dniu 25 listopada 2016 roku, a więc po terminie wynikającym z prawa UE. Ustawa została natomiast uchwalona dopiero dnia 11 maja 2017 roku. Była to ustawa o biegłych rewidentach, firmach audytorskich oraz nadzorze publicznym. Ustawa została ogłoszona w Dzienniku Ustaw dnia 6 czerwca 2017 roku³, natomiast weszła w życie w dniu 21 czerwca 2017 roku. W okresie od 17 czerwca 2016 roku do 21 czerwca 2017 roku, Polska nie wywiązała się zatem z obowiązku nałożonego na nią na mocy art. 42 rozp. 537/2014 oraz art. 2 dyrektywy 2014/56/UE, co miało istotne znaczenia zarówno dla uczestników obrotu prawnego, organów samorządu zawodowego, jak i organu nadzoru w zakresie dotyczącym stosowania i wykonywania przedmiotowych przepisów. Zagwarantowanie postulatu pewności prawa oraz niezaskakiwanie adresatów norm prawnych wymagało bowiem takiego zsynchronizowania działań, aby przepisy krajowe zostały uchwalone odpowiednio wcześniej i wchodziły w życie wraz z regulacjami unijnymi. Jest to szczególnie istotne w kontekście rozp. 537/2014, którego obowiązek stosowania związany jest z posiadaniem przez uczestnika obrotu gospodarczego statusu jednostki zaufania publicznego. O ile jeszcze dla tych jednostek, które status taki posiadały przed wejściem w życie rozp. 537/2014 sprawa była mniej skomplikowana, o tyle dla tych z nich, które status taki uzyskiwały w okresie po wejściu w życie rozp. 537/2014, ale przed wejściem w życie U.b.r. sprawa nabierała szczególnego znaczenia. W nie mniejszym stopniu komplikowała się sytuacja firm audytorskich (FA). Wystarczy wspomnieć tylko, że w stanie prawnym obowiązującym przed U.b.r., obowiązujące wówczas unormowania dotyczące podstaw i zakresu kompetencji Komisji Nadzoru Audytowego były całkowicie niewystarczające.

W kontekście tytułowego problemu związanego ze świadczeniem usług niebędących badaniem sprawozdań finansowych, unormowanego w art. 5 rozp. 537/2014, kwestia braku przepisów wykonawczych ustanawiających przepisy przejściowe, była szczególnie widoczna, ponieważ zarówno w przepisach rozp. 537/2014, jak i dyrektywy 2014/56/WE zabrakło

³ Dz.U. z 2017 r., póź. 1089, dalej nazywana jako „U.b.r.”

przepisów rozstrzygających konflikty powstające na tle relacji prawa dawnego do prawa nowego. Przykładowo po wejściu w życie rozp. 537/2014, co przypomnijmy nastąpiło dnia 17 czerwca 2016 r., pojawiło się pytanie, czy usługi świadczone na rzecz podmiotu mającego status JZP przed tą datą, wówczas niezakazane, np. od 1 stycznia 2016 r., przy jednoczesnym obowiązywaniu, również przed tą datą, umowy o badanie sprawozdania finansowego i późniejszego badania sprawozdania finansowego za okres od 1 stycznia 2016 r., powinny być, po wejściu w życie rozporządzenia uznane za zakazane z mocą wsteczną od 1 stycznia 2016 r., czy też stają się zakazane dopiero z dniem 17 czerwca 2016 r. Podobnie można na gruncie art. 5 ust. 1 lit b) rozp. 537/2014 wskazać na problem rozumienia zwrotu „w odniesieniu do roku obrotowego bezpośrednio poprzedzającego okres rozpoczęcia badanego okresu do wydania sprawozdania z badania”, jeśli przypadał on przed albo nakładał się na wejście w życie unijnego rozporządzenia. Gdyby przyjąć, że możliwa jest jego interpretacja, zgodnie z którą jest to okres przypadający przed wejściem w życie rozporządzenia, to w skrajnym przypadku mógłby on obejmować daty pomiędzy 1.01.2015 r. a 31.12.2015 r. Natomiast gdyby uznać, że chodzi wyłącznie o prospektywne działania prawa nowego, który zakresem regulacji normy prawnej obejmuje zdarzenia lub okoliczności, które muszą zaistnieć dopiero po wejściu w życie danego aktu prawnego, to pierwszy pełny „rok obrotowy bezpośrednio poprzedzający okres rozpoczęcia badanego okresu” rozpoczynał się dopiero z dniem 1 lipca 2017 r. i kończył z dniem 31 grudnia 2017 r., zatem art. 5 ust. 1 lit b) rozp. 537/2014 powinien mieć zastosowanie do badania lat obrotowych rozpoczynających się dopiero od 1.01.2018 r.

Brak unormowania powyższej problematyki na poziomie unijnym, siłą rzeczy, nakładał obowiązek uregulowania tych kwestii w prawie krajowym, tym bardziej, że jak przedstawiono wyżej, istniało wiele możliwości interpretowania przedmiotowych aktów prawnych. Fakt rocznego opóźnienia w wydaniu przepisów wykonawczych na pewno sprawy nie ułatwił, a co więcej zamknął możliwość ustanowienia norm intertemporalnych w prawie krajowym ze względu na bezpośrednie obowiązywanie rozp. 537/2014 w państwach członkowskich od daty jego wejścia w życie. Uwzględniając wspomniany wyżej już problem związany z obowiązkiem stosowania rozp. 537/2014 dopiero z chwilą uzyskania przez podmiot statusu JZP, naturalne było również pytanie, czy w związku z uzyskaniem statusu JZP (np. w okresie od 17 czerwca 2016 r. do 31 grudnia 2016 r.), usługi świadczone przed tym zdarzeniem przez FA (jako dozwolone), powinny być uznane za zakazane, jeśli w trakcie ich świadczenia podmiot uzyskał status JZP, a umowa o badanie sprawozdania finansowego została zawarta przed albo po uzyskaniu statusu JZP (i np. dodatkowo po zakończeniu świadczenia usługi). Bezsporne jest bowiem, że w przypadku uzyskania bądź utraty statusu JZP, czasowy zakres stosowania rozp. 537/2014 uzależniony jest wyłącznie od tego zdarzenia.

Wejście w życie U.b.r. usunęło szereg problemów związanych nie tyle z obowiązywaniem prawa unijnego, ale przede wszystkim z sankcjonowaniem jego naruszenia, ponieważ dopiero od tego momentu wyraźnie unormowano kwestie podstaw kompetencyjnych, procedur oraz kar nakładanych za naruszenie przepisów rozporządzenia. Wprowadzono bowiem Rozdział 10, w którym w art. 182 wyraźnie usankcjonowano naruszenia rozp. 537/2014 r., w tym naruszenie jego art. 5. Zgodnie z art. 182 ust. 1 pkt 4) U.b.r. firma audytorska podlega karze administracyjnej za naruszenie przepisów ustawy lub rozp. 537/2014, w przypadku gdy świadczy usługi zabronione w rozumieniu art. 5 rozp. 537/2014 oraz art. 136 lub narusza warunki ich świadczenia. Takiej sankcji przed wejściem w życie U.b.r. nie było, co stawia pytanie o dopuszczalność jej retroaktywnego stosowania.

Powyższe wprowadzenie ma istotne znaczenie dla rozstrzygnięcia tytułowego problemu świadczenia usług niedozwolonych na rzecz podmiotów uzyskujących status jednostek zaufania w trakcie roku obrotowego, ponieważ wobec wyraźnego braku rozstrzygnięcia intertemporalnego, zarówno na gruncie unijnym, jak i krajowym, sytuacja jest podobna do tej, jaka miała miejsce w chwili wejścia w życie rozp. 537/2014 (o czym szczegółowo w dalszej części).

2. Wpływ wejścia w życie rozp. 537/2014 na sytuację JZP oraz FA w kontekście świadczenia usług zakazanych

Nie ulega wątpliwości, że FA świadcząca poza badaniem sprawozdania finansowego określone usługi dodatkowe na rzecz badanej jednostki podlega ograniczeniom w kontekście norm wykonywania zawodu, w tym również norm etycznych. Ma to szczególne znaczenie dla kwestii zachowania niezależności czy wystąpienia ryzyka autokontroli. Na gruncie rozp. 537/2014 w szczególny sposób unormowano problematykę szczególnego rodzaju usług, które uznawane są za zakazane, ale wyłącznie w odniesieniu do konkretnej grupy badanych podmiotów, a mianowicie JZP. Posiadanie takiej cechy sprawia, że poza badaniem sprawozdania finansowego, świadczenie niektórych usług uznaje się za zakazane. Kwestie te normowane są, we wspomnianym już wyżej art. 5 rozp. 537/2014, w którym mowa jest o zakazie obowiązującym w dwóch okresach: 1) „od rozpoczęcia badanego okresu do wydania sprawozdania z badania” oraz 2) w okresie „w roku obrotowym bezpośrednio poprzedzającym okres, o którym mowa w lit. a) w odniesieniu do usług wymienionych w akapicie drugim lit. e) tego przepisu”. W praktyce oznacza to, że jeżeli jednostka świadczyła takie usługi w wymienionych okresach, to nie powinna przeprowadzać badania sprawozdania finansowego, a przeprowadzając je narusza powoływaną regulację. Albo więc, chcąc badać sprawozdanie finansowe JZP, antycypując niejako taką możliwość w przyszłości, powinna powstrzymać się od świadczenia usług zakazanych w wymienionych okresach albo świadcząc je nie powinna zawierać umowy o badanie sprawozdania finansowego.

Biorąc pod uwagę, że rozp. 537/2014, zgodnie z jego art. 1 i 2 ust. 1 stosuje się do biegłych rewidentów i firm audytorskich przeprowadzających badania ustawowe jednostek interesu publicznego oraz JZP, nie ulega najmniejszej wątpliwości, że ten akt prawny obowiązuje daną jednostkę oraz FA od chwili jego wejścia w życie (pod warunkiem że jednostka jest JZP). W kontekście jego art. 5 ust. 1 od razu pojawiło się sygnalizowane wcześniej pytanie, jak należy stosować przedmiotową regulację, a w szczególności, czy „rozpoczęcie badanego okresu” w rozumieniu art. 5 ust. 1 lit. a) rozp. 537/2014 albo czy „rok obrotowy bezpośrednio poprzedzający” badany okres w rozumieniu art. 5 ust. 1 lit. b) rozp. 537/2014 mają przypadać po 21 czerwca 2016 r., czy również przed tą datą.

Historycznie rzecz ujmując, już w 2014 r. pojawiło się opracowanie FFE (Federation of European Accountants), w którym powyższy problem został rozwiązany w oparciu o generalny zakaz retroakcji. W opracowaniu tym stwierdzono, że „[p]odobnie jak w przypadku innych kwestii uwzględnionych poniżej i objętych rozporządzeniem, konieczne jest uzyskanie jasności co do roku obrotowego, w którym te zakazy zaczną obowiązywać. Zakładając, że jednostka zainteresowania publicznego (PIE) kończy rok 31 grudnia 2016 roku, logiczny wniosek jest taki, że okres obowiązywania zacznie się od badania ustawowego sprawozdania finansowego za rok 2017. Bazuje to na założeniu, że postanowienia zawarte w rozporządzeniu nie powinny być stosowane z mocą wsteczną.”

*“As with other matters included below and covered by the Regulation, there is a need for clarity with regard to the financial year in which these prohibitions will first come into effect. If it is assumed that a PIE has a year end of 31 December 2016, then the logical conclusion would be that the period covered would begin for the statutory audit of the financial year 2017. This would be based on the premise that the provisions in the Regulation should not be applied retrospectively.”*⁴

Również Ministerstwo Finansów przyjmowało taką interpretację, twierdząc – całkowicie zasadnie – że rozporządzenie stosuje się za okresy przypadające po dacie wejścia w życie.⁵ Jeśli zatem jednostki miały okresy sprawozdawcze odpowiadające roku kalendarzowemu, to analizowany akt prawny znajdował zastosowanie dopiero za okresy rozpoczynające się od 1 stycznia 2017 r. Stanowisko FFE, mimo że korzystne dla JZP i FA nie można więc uznać za tendencyjne. W odniesieniu do oceny dopuszczalności świadczenia usług zakazanych, przedmiotowe interpretacje wywoływały również identyczny skutek, a mianowicie taki, że w okresie od 17 czerwca 2016 r. do 31 grudnia 2017 r. usługi, które zostały objęte art. 5 rozp. 537/2014 nie można było uznać za zakazane, skoro dotyczyły one dopiero roku rozpoczynającego się wejściu w życie tego rozporządzenia, a zatem przypadającego na

⁴ https://www.accountancyeurope.eu/wp-content/uploads/BP_140825_-_Provision_of_NAS.pdf, s. 3

⁵ <https://mf-arch2.mf.gov.pl/pl/ministerstwo-finansow/dzialalnosc/rewizja-finansowa/najczesciej-zadawane-pytania>

okres od 1 stycznia 2017 do 31 grudnia 2017 r. Innymi słowy zarówno FFE, jak i MF przyjmowało prospektywne działanie prawa nowego.

W trakcie trwania *vacatio legis* rozp. 537/2014 analizowany problem był również przedmiotem interpelacji w Parlamencie Europejskim. Chodzi o interpelację z dnia 21 lipca 2015 r. (interpelacja E-011727-15), która z kolei odnosiła się do liczenia okresu, o którym mowa w art. 5 ust. 1 lit. b) rozp. 537/2014, co sygnalizowano już wyżej. Brzmienie interpelacji było następujące:

„Artykuł 5 ust. 1 lit. b) rozporządzenia (UE) nr 537/2014 w sprawie ustawowego badania jednostek zainteresowania publicznego wprowadza pojęcie rocznego „okresu karencji” w celu zapewnienia niezależności biegłego rewidenta. W uproszczeniu oznacza to, że biegły rewident nie może zostać powołany do przeprowadzenia badania jednostki zainteresowania publicznego, jeżeli w ciągu 12 miesięcy poprzedzających rozpoczęcie okresu finansowego, który ma zostać zbadany, świadczył on dla tej jednostki określone usługi niebędące usługami audytorskimi. Rozporządzenie (UE) nr 537/2014 ma zastosowanie do okresów obrachunkowych rozpoczynających się 17 czerwca 2016 r. lub później. **Czy Komisja może potwierdzić, że „okres karencji” wymagany na mocy art. 5 ust. 1 lit. b) rozpocznie się od 17 czerwca 2016 r. i nie będzie stosowany z mocą wsteczną od 17 czerwca 2015 r.** (pogrubienie moje)”.

(“Article 5(1)(b) of Regulation (EU) No 537/2014 on the statutory audit of public-interest entities introduces the concept of a one year ‘cooling in’ period to safeguard auditor independence. In simple terms, a statutory auditor cannot be appointed to perform the audit of a public-interest entity if, during the 12 months prior to the beginning of the financial period to be audited, that statutory auditor has provided certain specified non-audit services. Regulation (EU) No 537/2014 applies to accounting periods beginning on or after 17 June 2016. Can the Commission confirm that the ‘cooling in’ period required by Article 5(1)(b) will start as from 17 June 2016 and will not be applied retroactively as from 17 June 2015?”).⁶

Kwestia poruszona w pytaniu ma fundamentalne znaczenie, ponieważ jeśli przyjąć, że pierwszy okres podlegający badaniu ma, w przypadku jednostek, u których rok obrotowy jest rokiem kalendarzowym, rozpoczynać się od 1 stycznia 2017 r., to pojawia się problem liczenia okresu przypadającego rok przed tym okresem. Na to pytanie została udzielona odpowiedź, w której wyraźnie podkreślono, że jakakolwiek retroakcja nie jest dopuszczalna. Odpowiedź była następująca:

„Rozporządzenie (UE) nr 537/2014 określa szereg środków mających na celu wzmocnienie niezależności biegłych rewidentów, w tym tak zwany „okres karencji”. Wyżej

⁶ https://www.europarl.europa.eu/doceo/document/E-8-2015-011727_EN.html

wymienione rozporządzenie weszło w życie w dniu 17 czerwca 2014 r. i będzie stosowane od dnia 17 czerwca 2016 r. Okres pomiędzy wejściem w życie a rozpoczęciem stosowania wynosi aż 2 lata, tak aby zapewnić wszystkim zainteresowanym podmiotom - w tym jednostkom interesu publicznego (JZP), biegłym rewidentom i firmom audytorskim - wystarczająco dużo czasu na dostosowanie się do nowych wymogów i ich internalizację. W związku z tym, począwszy od 17 czerwca 2016 r., biegli rewidenci i firmy audytorskie, którzy świadczyli określone usługi niebędące badaniem na rzecz danej JZP w poprzednim roku obrotowym, nie będą mogli przeprowadzać badania ustawowego tej JZP. Ocena tego wymogu będzie dokonywana wyłącznie w odniesieniu do lat obrotowych rozpoczynających się w dniu 17 czerwca 2016 r. lub po tej dacie. **Tym samym nie działa on wstecz.** [pogrubienie moje]”.

*“Regulation (EU) No 537/2014 sets out several measures to strengthen the independence of auditors, including the so-called ‘cooling-in period’. The aforementioned Regulation entered into force on 17 June 2014 and will become applicable as from 17 June 2016. The period between the entry into force and the applicability is as long as 2 years, so as to ensure that all the relevant players — including public-interest entities (PIEs), statutory auditors and audit firms — have enough time to adapt to and internalize the new requirements. As such, from 17 June 2016, statutory auditors and audit firms who had provided certain specified non-audit services to a given PIE in the previous financial year will not be able to carry out the statutory audit of that PIE. The assessment of this requirement will be made only for financial years starting on or after 17 June 2016. **Thus, it is not retroactive.**”⁷*

W tym świetle za bezsporne należało uznać, że w związku z brakiem przepisów intertemporalnych, działaniu rozp. 537/2014 należało nadać wyłącznie charakter prospektywny. Skoro zatem okresami podlegającymi rozporządzeniu są okresy rozpoczynające się po dacie wejścia w życie, to jeśli rok obrotowy pokrywał się z rokiem kalendarzowym, należało przyjąć, że: 1) rozporządzenie stosuje się po raz pierwszy do sprawozdań finansowych, których rok obrotowy zaczyna się 1 stycznia 2017 r., 2) w rozumieniu art. 5 ust. 1 lit. a) rozp. 537/2014 usługami zakazanymi są usługi, które są świadczone dopiero od 1 stycznia 2017 r., 3) w rozumieniu art. 5 ust. 1 lit b) rozp. 537/2014 usługami zakazanymi są usługi świadczone od daty wejścia w życie rozp. 537/2014 do 31 grudnia 2016 r. Powyższe rozumowanie, wobec braku unormowania analizowanej kwestii w przepisach przejściowych bądź wprowadzających rozp. 537/2014 oparte jest na ogólnych zasadach prawa, to jest niedziałania prawa wstecz, pewności prawa oraz ochrony praw nabytych pod rządami prawa dawnego (o czym będzie jeszcze mowa w dalszej części). W tym miejscu ważne jest stwierdzenie, że w związku z wejściem w życie rozp. 537/2014

⁷ https://www.europarl.europa.eu/doceo/document/E-8-2015-011727-ASW_EN.html

stosowanie sformułowanego wyżej rozstrzygnięcia intertemporalnego było zarówno na poziomie unijnym, jak i krajowym, w tym również polskim uznawane za bezsporne.

3. Uzyskanie statusu JZP w trakcie trwania roku obrotowego

Odrębny problem dotyczy uzyskania statusu JZP w trakcie trwającego roku obrotowego, jeżeli status taki podmiot uzyskuje już po wejściu w życie rozp. 537/2014. W polskiej literaturze przedmiotu brak opracowań oraz oficjalnych stanowisk, w których poruszana byłaby kwestia kwalifikacji świadczenia usług objętych art. 5 rozp. 537/2014 w sytuacji, w której podmiot staje się JZP w trakcie roku obrotowego. Problematyka ta była jednak rozważana w niemieckiej literaturze, na gruncie której przyjęto dwa zasadnicze wnioski. Po pierwsze, że usługa staje się z mocy prawa zakazana dopiero z chwilą zmiany statusu JZP, przy czym usługi świadczone w tym samym okresie badania lub w poprzednim roku obrotowym nie powodują *ex post* naruszenia zakazów wynikających z listy. Po drugie, że nie jest dopuszczalne z mocą wsteczną zakwalifikowanie usług dozwolonych (przed zmianą statusu na JZP) jako zakazanych w związku z uzyskaniem statusu JZP.

W komentarzu do art. 5 rozp. 537/2014, stwierdza się, że „[j]eśli jednostka staje się jednostką zainteresowania publicznego (JZP) w trakcie roku, na przykład na skutek złożenia wniosku o dopuszczenie swoich papierów wartościowych do obrotu na rynku kapitałowym (§ 264d HGB), do momentu złożenia wniosku mogą być świadczone usługi doradcze (np. związane z wejściem na giełdę). Od uzyskania statusu JZP obowiązują zakazy wynikające z listy usług zakazanych. **Usługi nieaudytorskie świadczone w tym samym okresie badania lub w poprzednim roku obrotowym nie powodują naruszenia zakazów wynikających z listy.** [pogrubienie moje]”.⁸

*(„Wird ein Unternehmen unterjährig PIE, etwa mit Antrag auf Zulassung seiner Wertpapiere zum Handel am Kapitalmarkt (§ 264d HGB), dürfen Beratungsleistungen (z.B. im Zusammenhang mit dem Börsengang) bis zum Zeitpunkt der Antragstellung erbracht werden. Ab Erlangen der PIE-Eigenschaft gelten die Verbote der Blacklist. **Im selben Prüfungszeitraum oder während des vorangehenden Geschäftsjahres erbrachte Nichtprüfungsleistungen begründen ex post keinen Verstoß gegen die Blacklist.**“).*⁹

Identyczne stanowisko zajął Instytut der Wirtschaftsprüfer in Deutschland e.V. w opracowaniu na temat świadczenia usług zakazanych „EU-REGULIERUNG DER ABSCHLUSSPRÜFUNG, IDW POSITIONSPAPIER ZU NICHTPRÜFUNGSLEISTUNGEN DES ABSCHLUSSPRÜFERS (SECHSTE FASSUNG MIT STAND: 07.12.2021“. Dotyczył tego wyraźnie punkt 15 stanowiska, w którym została udzielona odpowiedź na pytanie: „Od kiedy i do kiedy należy stosować listę usług zakazanych, jeśli jednostka uzyskuje status JZP

⁸ Theusinger/Volohonsky beck-online.GROSSKOMMENTAR GesamtHrsg: Henssler Hrsg: Dicken/Fehrenbacher/Hennrichs/Kleindiek/Watrin, Stand: 01.01.2024

⁹ ibidem

(Jednostki Zainteresowania Publicznego) lub JZP staje się jednostką niebędącą JZP w trakcie roku obrotowego?”. W odpowiedzi stwierdza się, co następuje: „Audytorzy JZP muszą przestrzegać czarnej listy zawartej w art. 5 ust. 1 EU-APrVO [chodzi o rozp. 537/2014 – dopisek własny]. Jeżeli spółka uzyskuje status JZP, od tego momentu po raz pierwszy podlega rozporządzeniu UE w sprawie audytu i musi przestrzegać czarnej listy (np. § 319 (2) i (3) HGB). Oznacza to, że **nie dochodzi do naruszenia czarnej listy ex post, jeżeli do momentu uzyskania statusu JZP - tj. od początku okresu badania, który mógł się już rozpocząć** (art. 5 ust. 1 pkt 1 lit. a) EU-APrVO) **lub w ciągu roku obrotowego spółki poprzedzającego okres badania** (art. 5 ust. 1 pkt 1 lit. b) Rozporządzenia UE w sprawie audytu) - **usługi wymienione na czarnej liście były już świadczone przez (przyszłego) biegłego rewidenta na rzecz jednostki niebędącej JZP** [pogrubienie własne] (zob. sekcja 2.1.2.).”¹⁰

*„Die Blacklist des Art. 5 Abs. 1 EU-APrVO ist von Abschlussprüfern eines PIE zu beachten. Erlangt ein Unternehmen die PIE-Eigenschaft, fällt es ab diesem Zeitpunkt erstmals unter die EU-APrVO und ten (u.a. § 319 Abs. 2 und 3 HGB) bspw. die Blacklist einhalten. Somit ergibt sich nicht etwa ex post ein Verstoß gegen die Blacklist, wenn bis zu dem Zeitpunkt der Erlangung der PIE-Eigenschaft – d.h. seit Beginn des u.U. schon begonnenen Prüfungszeitraums (Art. 5 Abs. 1 Unterabs. 1 Buchst. a) EU-APrVO) bzw. innerhalb des dem Prüfungszeitraum vorausgehenden Geschäftsjahres des Unternehmens (Art. 5 Abs. 1 Unterabs. 1 Buchst. b) EU-APrVO) – auf der Blacklist aufgeführte Leistungen durch den (künftigen) Abschlussprüfer für das Nicht-PIE bereits erbracht worden sind (vgl. Abschn. 2.1.2.)“.*¹¹

Konsekwencją takiego stanowiska jest to, że świadczenie przez FA jakiegokolwiek usługi przed uzyskaniem przez badany podmiot statusu JZP, która w związku z uzyskaniem takiego statusu byłaby uznana na gruncie art. 5 rozp. 537/2014 za zakazaną, nie może stanowić naruszenia art. 5 rozp. 537/2014. Powyższe jednoznacznie rozstrzyga kwestię dopuszczalności wstecznej kwalifikacji usług jako zakazanych. Wniosek z tego jest jednoznaczny, że wszystkie usługi świadczone przed uzyskaniem przez jednostkę statusu JZP, które w okresie kiedy jednostka ta nie była JZP były dozwolone, nadal uznaje się za dozwolone również po zmianie statusu na JZP. Zatem okoliczność ich wystąpienia w okresie podlegającym badaniu nie może uzasadniać naruszenia art. 5 rozp. 537/2014. Ze stanowiska zawartego w wyżej powoływanym komentarzu wynika również to, że usługi

¹⁰ <https://www.idw.de/IDW/Medien/Positionspapier/Downloads-IDW/IDW-Positionspapier-Nichtpruefungsleistungen.pdf> , s. 13

¹¹ Ibidem

nieaudytorskie świadczone w tym samym okresie badania lub w poprzednim roku obrotowym nie powodują *ex post* naruszenia zakazów wynikających z listy.¹²

Taka wykładnia znajduje oparcie w orzecznictwie TSUE. Wystarczy choćby wskazać przykładowo na wyrok TSUE z dnia 11 lipca 1991 r. (C-368/89, ECR 1991/7/I-3695), w którym TSUE uznał, że zasada niedziałania prawa wstecz jest istotnym elementem zasady pewności prawa, która musi być przestrzegana w szczególności w sytuacjach, gdy przepisy mają wpływ na prawa nabyte lub istniejące sytuacje prawne. Retroaktywność jest dozwolona wyłącznie wyjątkowo, gdy jest to niezbędne oraz gdy nie zostały naruszone „uzasadnione oczekiwania osób zainteresowanych” (pkt 12 tego wyroku). Tę linię orzeczniczą trzeba uznać za utrwaloną, (np. wyrok TSUE z dnia 9 lipca 2015 r., C-183/14; z dnia 8 września 2022 r., C-80/21; z dnia 11 grudnia 2018 r., C-493/17).

Kwestia braku wyraźnego unormowania określonej kwestii w przepisach prawa, w tym w szczególności normy intertemporalnej, nie jest rzadkością w działalności prawodawczej. Można nawet stwierdzić, że do nieunormowania rozstrzygnięć intertemporalnych dochodzi nawet dość często. W teorii prawa, stan taki nazywany jest luką konstrukcyjną¹³, w przypadku której konieczne jest zrekonstruowanie normy postępowania wyraźnie określającej, co dany podmiot, w danej sytuacji czynić powinien.

Zgodnie z metodologią wypełniania takiej luki, wykładnia przepisów prawa oraz rekonstruowanie takiej normy prawnej (jako normy postępowania) musi doprowadzić do tego, aby norma wyinterpretowana tworzyła wraz z normami już istniejącymi „spójny z prakseologicznego punktu widzenia system”.¹⁴

Jedną z metod wypełniania luk konstrukcyjnych jest wykładnia *a simili* (z podobieństwa), której nie należy utożsamiać ani z wykładnią rozszerzającą, ani z zakazaną analogią *iuris*. W przypadku wykładni rozszerzającej sens językowy przepisu jest jasny, jednak ze względu na przekonywujące uzasadnienie aksjologiczne formułuje się wniosek, że przepis zawiera normę o szerszym zakresie zastosowania.¹⁵ Z kolei stosując analogię *iuris*, stosujemy do określonej sytuacji przepis nie podpadający pod wyraźny przepis prawa lub zasady gałęzi prawa. W przypadku wykładni opartej na analogii legis dopuszczalne jest natomiast odwołanie się do uzasadnienia aksjologicznego norm bądź reguł obowiązujących i w systemie prawa, uznając że skoro normy te lub reguły dotyczą elementów, takich jakie leżą u podstaw stanu faktycznego, dla którego konieczne jest zrekonstruowanie normy prawnej, to

¹² Theusinger/Volohonsky beck-online.GROSSKOMMENTAR GesamtHrsg: Henssler
Hrsg: Dicken/Fehrenbacher/Henrichs/Kleindiek/Watrin, Stand: 01.01.2024

¹³ S. Wronkowska, Z. Ziemiński, Zarys teorii prawa, Poznań 2001, s. 183

¹⁴ Ibidem, s. 169

¹⁵ Ibidem, s. 168

dopuszczalne jest zrekonstruowanie normy postępowania z podobieństwa takiej samej normy bądź reguł, które już wcześniej zostały przyjęte i obowiązują.¹⁶

Poszukując w systemie prawa norm bądź rozstrzygnięć intertemporalnych podobnych, które mogłyby posłużyć do zrekonstruowania normy postępowania rozstrzygającej, jak należy postępować w przypadku oceny świadczenia usług nie audytowych w razie uzyskania przez podmiot statusu JZP, wskazać należy na omówione już wyżej normy postępowania, jakie zostały zrekonstruowane w związku z wejściem w życie rozp. 537/2014 oraz jakie wynikały z U.b.r. dla usług zakazanych, objętych zakresem regulacji art. 136 tego aktu prawnego. Przyjęcie podobieństwa uzasadnione jest tym, że uzyskanie statusu JZP przez dany podmiot aktualizuje obowiązek stosowania przepisów rozp. 537/2014, analogicznie, jak obowiązek stosowania rozp. 537/2014 w odniesieniu do JZP aktualizowało wejście w życie tego aktu prawnego, po dwuletnim *vacatio legis*. Z tej perspektywy zdarzenia, jakimi są „wejście w życie” oraz „uzyskania statusu JZP” należałoby uznać za ekwiwalentne/podobne, gdyż oba aktualizują obowiązek stosowania przepisów rozp. 537/2014 z określoną chwilą (wejścia w życie albo uzyskania statusu JZP). Zakaz retroakcji i prospektywne oddziaływanie tych przepisów nakazywałyby zatem przyjąć, że okres, w którym usługa staje się bezwzględnie zakazana jest okresem rozpoczynającym się dopiero od kolejnego badanego okresu. Tym samym, zgodnie z powoływanymi wyżej stanowiskami w punkcie 2 niniejszego opracowania, usługi dozwolone nie stają się zakazanymi ze względu na zmianę statusu JZP, zarówno przed tym zdarzeniem, jak po tym zdarzeniu, o ile zostaną one zakończone przed upływem kolejnego okresu podlegającego badaniu. Powyższa koncepcja w pełni respektuje zasadę bezpośredniego działania prawa nowego, niemającego charakteru ani retroaktywnego ani retrospektywnego. Innymi słowy obowiązywanie rozp. 537/2014 może wywierać tylko skutek na okresy, które rozpoczynają się po chwili uzyskania przez jednostkę statusu JZP. Przedmiotowe rozumowanie nie może być traktowane jako odosobnione i całkowicie nieuprawnione, albowiem identyczną koncepcję przyjęło MF w kontekście liczenia maksymalnego okresu trwania zlecenia badania sprawozdań finansowych JZP, po którym następuje obowiązkowa zmiana FA. W „Najczęściej zadawanych pytaniach” MF stwierdziło, że „[jeśli] jednak jednostka stanie się JZP w trakcie roku obrotowego objętego zleceniem badania, czas trwania zlecenia badania liczy się od pierwszego roku obrotowego rozpoczynającego się po roku obrotowym, w którym jednostka stała się JZP.”¹⁷

Uzasadnienie zrekonstruowania poszukiwanej normy prawnej może być również z powodzeniem oparte na treści art. 285 U.b.r., który ustanawia regułę intertemporalną dla innych usług zakazanych, aniżeli te objęte treścią art. 5 rozp. 537/2014. W powoływanym przepisie w związku z wejściem w życie U.b.r. zawarto przepis przejściowy, zezwalający na

¹⁶ Ibidem. s. 168-169

¹⁷ <https://mf-arch2.mf.gov.pl/pl/ministerstwo-finansow/dzialalnosc/rewizja-finansowa/najczesciej-zadawane-pytania>

dalsze świadczenie usług zakazanych, przyjmując, że usługi zakazane będą obowiązywać dopiero w odniesieniu badań ustawowych sprawozdań finansowych jednostek zainteresowania publicznego sporządzonych za lata obrotowe rozpoczynające się po dniu 31 grudnia 2017 r. (ust. 1). Jednocześnie, zgodnie z jego ust. 2 usługi zabronione, o których mowa w art. 136, świadczone przez biegłych rewidentów, firmy audytorskie lub podmioty należące do sieci na rzecz badanej jednostki zainteresowania publicznego, jej jednostki dominującej lub jednostek przez nią kontrolowanych, na podstawie umów zawartych przed dniem wejścia w życie niniejszej ustawy, mogły być świadczone nie dłużej niż do dnia 31 grudnia 2017 r.

Gdyby spojrzeć na aksjologiczne uzasadnienie art. 285 U.b.r. (jak również reguły intertemporalnej wywiedzionej w związku wejściem w życie rozp. 537/2014), to podkreślić trzeba, że nie było ono arbitralną wolą prawodawcy, ale wynikało z poszanowania intertemporalnych zasad stanowienia aktów prawnych, zakazujących retroakcji oraz zaskakiwania adresatów, którzy zostają pozbawieni czasu do przystosowania się do zmieniającej sytuacji w związku z zaistniałym zdarzeniem. Aksjologiczne uzasadnienie tego rozwiązania było oczywiste. Miało ono chronić FA przed skutkami bezpośrednio stosowania U.b.r. od 21 czerwca 2017 r., co wymagałoby automatycznego przerwania świadczonych usług i niewywiązania się z wcześniej zawartych umów. Chroniło zatem interesy gospodarcze FA, nie ingerując w zasadę swobody umów oraz zasadę wolności działalności gospodarczej, która objęta jest treścią art. 20 Konstytucji RP, jak również art. 31 ust. 3 Konstytucji.

Podobnie, jak w przypadku powołanego wyżej orzecznictwa TSUE dotyczącego zakazu retroaktywności, tak na gruncie krajowym, wyżej przedstawione zasady odwoływania się do wnioskowania z analogii, mają swoje źródło w aksjologii konstytucyjnej, ukierunkowanej na sytuację prawną jednostki, przy czym za punkt wyjścia konstytucyjnego sięgania po analogię legis uznaje się zasadę państwa prawa oraz wywodzone z niej zasady niedziałania prawa wstecz oraz zaufania do państwa i stanowionego prawa. Kwestia ta została bardzo obszernie, wraz z orzecznictwem TK, SN oraz NSA przedstawiona przez M. Florczak-Wątor oraz A. Grabowskiego, w opracowaniu „Argumenty i rozumowania prawnicze w konstytucyjnym państwie prawa, Komentarz, Kraków 2021 r., którzy stwierdzili, że w przypadku przepisów przyznających jednostce uprawnienia bądź wolności, do stosowania analogii legis nie ma z konstytucyjnego punktu widzenia żadnych przeciwwskazań (s. 1057). Jest to stwierdzenie bardzo ważne, albowiem Autorzy powołując liczne przykłady zastosowania dopuszczalności stosowania analogii, *de facto* wywodzą, że odmówienie takiej możliwości naruszałoby obowiązek podobnego traktowania podmiotów podobnych (tutaj będą to podmioty, wobec których rozstrzygano o usługach zakazanych w związku z rozpoczęciem obowiązywania rozp. 537/2014 będącego skutkiem wejścia w życie oraz

będącego skutkiem uzyskania statusu JZP), co w istocie polegałoby „na odstąpieniu od posłużenia się wnioskowaniem z analogii w razie zdiagnozowania luki rzeczywistej w prawie, mimo iż wśród obowiązujących przepisów prawa znajdowałyby się regulacje takie same rodzajowo czy zbliżone uprawnienia podobnej do pominiętej w przepisach kategorii podmiotów” (s. 1057).

Warto zarazem podkreślić, że przedstawione rozumowanie nie prowadzi do niezgodności z prawem UE oraz orzecznictwem TSUE. Jest wręcz przeciwnie, w ten sposób udaje się zachować pełną zgodność, gdyż to reguły wypracowane na gruncie unijnym stanowią podstawę do zrekonstruowania przedstawionej normy intertemporalnej, nakazującej przyjęcie, że usługi dozwolone nie stają się zakazanymi ze względu na zmianę statusu JZP, zarówno przed tym zdarzeniem, jak po tym zdarzeniu, o ile zostaną one zakończone przed upływem kolejnego okresu podlegającego badaniu. Powyższy wniosek ma szczególne znaczenie zwłaszcza w sytuacji, w której świadczenie usług objętej zakresem regulacji art. 5 rozp. 537/2014 wynika z zawartej umowy, albowiem po stronie jej podmiotów uzasadnione jest oczekiwanie, aby tę umowę mogły zakończyć, bez zarzutu naruszenia przedmiotowego unormowania. Takie stanowisko znajduje jednoznaczne oparcie w dotychczasowym orzecznictwie TSUE, które odnosiło się do przypadków związanych ze zmianą prawa wymuszoną przez przepisy prawa Unii Europejskiej. W takiej sytuacji TSUE wielokrotnie podkreślał znaczenie zasady ochrony uzasadnionych oczekiwań i pewności prawa, które stanowią część wspólnotowego porządku prawnego. Stwierdzał, że zasady te muszą być przestrzegane przez instytucje wspólnotowe oraz przez państwa członkowskie podczas wykonywania powierzonych im uprawnień¹⁸. Powyższe zasady wymagają, po pierwsze, by normy prawa były jasne i precyzyjne, a po drugie, by ich stosowanie było przewidywalne dla podmiotów prawa¹⁹. Ma to szczególne znaczenie w przypadku, gdy chodzi o regulację, która może nieść za sobą obciążenie finansowe, ponieważ służy zapewnieniu zainteresowanym możliwości dokładnego poznania zakresu ich zobowiązań wynikających z tej regulacji²⁰. Jak podkreśla się w orzecznictwie, zasada ochrony uzasadnionych oczekiwań zalicza się do podstawowych zasad Unii Europejskiej, a możliwość powołania się na nią jest otwarta dla każdego podmiotu gospodarczego, po stronie którego doszło do powstania uzasadnionych

¹⁸ Zob. np. wyroki TSUE: z dnia 3 grudnia 1998 r. w sprawie [C-381/97 Belgocodex](#), Rec. s. I-8153, pkt 26; z dnia 26 kwietnia 2005 r. w sprawie [C-376/02 'Goed Wonen'](#), Zb.Orz. s. I-3445, pkt 32; z dnia 21 lutego 2008 r. w sprawie [C-271/06 Netto Supermarkt](#), Zb.Orz. s. I-771, pkt 18

¹⁹ zob. w szczególności wyroki TSUE: z dnia 15 lutego 1996 r. w sprawie [C-63/93 Duff i in.](#), Rec. s. I-569, pkt 20; z dnia 18 maja 2000 r. w sprawie [C-107/97 Rombi i Arkopharma](#), Rec. I-3367, pkt 66; z dnia 7 czerwca 2005 r. w sprawie [C-17/03 VEMW i in.](#), Zb.Orz. s. I-4983, pkt 80

²⁰ Zob. np. wyrok TSUE z dnia 29 kwietnia 2004 r. w sprawie [C-17/01 Sudholz](#), Rec. s. I-4243, pkt 34

oczekiwań, chyba że przy dochowaniu należytej ostrożności i rozważności był on w stanie przewidzieć przyjęcie danego środka wspólnotowego, który może wywrzeć wpływ na jego²¹.

Z perspektywy zasady ochrony uzasadnionych oczekiwań należy więc przyjąć, że FA miała prawo oczekiwać, że usługi, które były zgodne z przepisami w momencie ich rozpoczęcia, powinny być kontynuowane do czasu ich niezwłocznego zakończenia, zwłaszcza gdy brak jest wyraźnych przepisów rozstrzygających taką kwestię, zarówno na poziomie unijnym, jak i krajowym. Dotyczy to zwłaszcza tych przypadków, w których FA nie ma bezpośredniego wpływu na okoliczność, że dochodzi do zmiany statusu jednostki, z którą pozostaje w stosunku obligacyjnym. W tego typu sytuacjach przyjęcie, że umowa o świadczenie usługi wymienionej w art. 5 rozp. 537/2014 zawarta przed uzyskaniem przez drugą stronę tej umowy statusu JZP, musi być rozwiązana natychmiast po nabyciu tego statusu, nie daje FA dostatecznego czasu na dostosowanie się do nowej sytuacji prawnej. Zwłaszcza jeżeli proces świadczenia usługi był mocno zaawansowany przed wspomnianą datą (np. usługa została w większej części już zrealizowana), a FA poniosła na ten cel określone wydatki w celu wykonania zlecenia, przyjęcie konieczności niejako „automatycznego” zakończenia świadczonej usługi z chwilą uzyskania statusu JZP może pozostawać w sprzeczności z zasadami pewności prawa i ochrony uzasadnionych oczekiwań. W tym świetle należałoby uznać, że dokończenie świadczenia takiej usługi nie może uzasadniać zarzutu naruszenia art. 5 rozp. 537/2014.

Powyższe prowadzi zatem do wniosku, że istnieje wystarczające uzasadnienie aksjologiczne aby z istniejących norm prawnych oraz reguł interpretacyjnych zrekonstruować rozstrzygnięcie intertemporalne, które: 1) zakazuje uznania usług świadczonych przed datą uzyskania przez podmiot statusu JZP za zakazane tylko z powodu uzyskania statusu JZP, 2) zakazuje uznania usług świadczonych po tej dacie za naruszające art. 5 rozp. 537/2014, zwłaszcza jeśli ich dalsze świadczenia było skutkiem wykonania zobowiązania umownego i zakończyło się niezwłocznie, nie później niż przed końcem roku obrotowego, w którym jednostka uzyskała status JZP.

4. Wnioski

Ustalenia poczynione wyżej doprowadziły do wniosku, że w związku z wejściem w życie rozp. 537/2014 dnia 17 czerwca 2016 r., na poziomie unijnym, przyjęto w związku z zakazem retroakcji, że „rozpoczęcie okresu podlegającego badaniu” w rozumieniu art. 5 ust. 1 pkt 1) rozp. 537/2014 musi mieć miejsce po wejściu w życie rozp. 537/2014, a zatem od 17 czerwca 2016 r. W praktyce, w przypadku okresów sprawozdawczych odpowiadającym latom kalendarzowym, oznaczało to, że pierwszy zakaz obowiązywał dopiero od 1 stycznia 2017 r. Świadczenie usług przed tą datą należało zatem uznać za dozwolone. Jeżeli

²¹ Wyrok TSUE z dnia 7 czerwca 2005 r., C-17/03, Vereniging Voor Energie, Milieu En Water i Inni v. Directeur van de Dienst Uitvoering en Toezicht Energie, ZOTSiS 2005, nr 6A, poz. I-4983.

jednostka uzyskała natomiast status JZP pomiędzy 17 czerwca a 31 grudnia 2016 r. sytuacja przedstawiała się podobnie. Wobec braku regulacji normujących uzyskanie statusu JZP w kolejnych latach, kwestię skutków uzyskania statusu JZP w trakcie roku obrotowego należało oceniać przez pryzmat konieczności zachowania spójności prakseologicznej systemu, co z kolei uzasadniało zastosowanie na podstawie obowiązujących regulacji oraz przyjętych, i powszechnie akceptowanych, reguł prawych, a zatem wykładni *a simili*. Doprowadziła ona do wniosku, że istnieje wystarczające uzasadnienie aksjologiczne, aby z istniejących norm prawnych oraz reguł interpretacyjnych zrekonstruować rozstrzygnięcie intertemporalne, które: 1) zakazuje uznania usług świadczonych przed datą uzyskania przez podmiot statusu JZP za zakazane tylko z powodu uzyskania statusu JZP, 2) zakazuje uznania usług świadczonych po tej dacie za naruszające art. 5 rozp. 537/2014, w szczególności w sytuacji gdy ich dalsze świadczenie było skutkiem wykonania zobowiązania umownego i zakończyło się niezwłocznie, nie później niż przed końcem roku obrotowego, w którym jednostka uzyskała status JZP.