



Prof. dr hab. Krzysztof Ślęzak

Dr Maciej Jakub Zieliński

**Intertemporalne problemy związane z obowiązkami firm audytorskich wprowadzonymi
ustawą z dnia 19 lipca 2019 r. o zmianie ustawy o biegłych rewidentach, firmach
audytorskich oraz nadzorze publicznym oraz niektórych innych ustaw**

1. Wprowadzenie

Ustawa z dnia 19 lipca 2019 r. o zmianie ustawy o biegłych rewidentach, firmach audytorskich oraz nadzorze publicznym oraz niektórych innych ustaw (Dz. U. z 2019 r., poz. 1571 ze zm. – dalej jako „ustawa zmieniająca”) miała na celu przede wszystkim wzmocnienie nadzoru publicznego nad działalnością biegłych rewidentów¹. Wraz z wejściem w życie przedmiotowego aktu prawnego, ustawa z dnia 11 maja 2017 r. o biegłych rewidentach, firmach audytorskich oraz nadzorze publicznym (j.t. Dz. U. z 2020 r., poz. 1415 ze zm. – dalej jako „u.b.r.”) nabrała całkowicie nowego kształtu, w którym zmarginalizowano rolę samorządu zawodowego, przyznając szereg kompetencji władczych organowi nadzoru oraz nakładając nowe obowiązki na firmy audytorskie oraz biegłych rewidentów. Było to wynikiem wielu zmian, które sprowadzały się m.in. do: 1) pozbawienia Polskiej Izby Biegłych Rewidentów uprawnień w zakresie kontroli firm audytorskich niebędących jednostkami zaufania publicznego (dalej jako „nie-JZP”), 2) zastąpienia Komisji Nadzoru Audytowego nowym podmiotem o nazwie Polska Agencja Nadzoru Audytowego wraz z ustanowieniem na jej rzecz określonych kompetencji, 3) objęcia zakresem kontroli również usług atestacyjnych innych niż badania oraz usług pokrewnych przez biegłych rewidentów

¹ Por. uzasadnienie do ustawy, Sejm VII kadencji, druk 3481



lub firmy audytorskie oraz 4) nałożenia na firmy audytorskie nowych, dotychczas niebędących przedmiotem regulacji ustawowej, obowiązków prawnych. Dotyczyły one m.in. obowiązku: 1) sporządzania dokumentacji systemu wewnętrznej kontroli jakości w języku polskim (art. 50 u.b.r.); 2) sporządzania przez firmę audytorską akt zleceń usług atestacyjnych, innych niż badanie i akt zleceń usług pokrewnych (art. 67 ust. 3 pkt 4, 4a u.b.r.), 3) wprowadzenia polityk i procedur dotyczących tych usług (art. 64 ust. 1 pkt 1 lit. d u.b.r.); 4) sporządzania sprawozdania z badania w formie elektronicznej i opatrzenia go kwalifikowanym podpisem elektronicznym biegłego rewidenta badania wszystkich podmiotów, a nie jak to miało miejsce wcześniej jedynie badań podmiotów wpisanych do KRS (art. 86 ust. 1 u.b.r.); 5) przedstawiania przez kontrolowaną firmę audytorską na potrzeby przeprowadzanej kontroli dokumentów w języku lub zapewnienia ich pisemnego tłumaczenia na język polski (art. 116 ust. 4 u.b.r.) oraz 6) sporządzania dokumentacji, o której mowa w art. 67 ust. 3 i 4 u.b.r. (t.j. dokumentacji klienta i akt badania) w języku polskim (art. 67 ust. 4a u.b.r. zdanie pierwsze), chyba że chodzi o dokumentację, o której mowa w ust. 3 pkt 4a oraz ust. 4 pkt 7, 10 i 13 u.b.r., która może być sporządzona w języku obcym, jednakże na potrzeby kontroli firma audytorska zapewnia jej pisemne tłumaczenie na język polski.

Wejście w życie przedmiotowych obowiązków nie wywoływałoby większych kontrowersji, gdyby nie okoliczność związana z przejściem zadań kontrolnych na nowy organ nadzoru i wynikającą z przepisów możliwością objęcia kontrolą również okresów przypadających przed dniem 1 stycznia 2020 r. Warto bowiem przypomnieć, że częstotliwość kontroli jest wprawdzie uzależniona od wyników analizy ryzyka wystąpienia nieprawidłowości w badaniach ustawowych, niemniej kontrola nie może być przeprowadzana rzadziej niż: 1) raz na 3 lata – w przypadku firmy audytorskiej przeprowadzającej badania ustawowe jednostek zainteresowania publicznego spełniających kryteria dużej jednostki oraz 2) raz na 6 lata – w przypadku firmy audytorskiej przeprowadzającej badania ustawowe jednostek innych niż wskazane wyżej (art. 106 ust. 2 u.b.r.). O ile przed wejściem w życie ustawy zmieniającej przepis ten odnosił się wyłącznie do kontroli w zakresie dotyczącym badań ustawowych (art. 106 ust. 1 u.b.r.), o tyle po tej dacie objął również możliwość kontroli dokumentacji z wykonania usług atestacyjnych innych niż badanie ustawowe lub usług



pokrewnych wykonanych zgodnie z krajowymi standardami wykonywania zawodu. W tym świetle pojawia się dość oczywiste pytanie o możliwość domagania się spełnienia wymienionych na wstępie obowiązków również w odniesieniu do kontroli obejmującej okresy sprzed wejścia w życie ustawy zmieniającej, co w praktyce ma szczególne znaczenie dla kontroli sporządzenia dokumentacji z wykonania usług atestacyjnych, innych niż badanie oraz usług pokrewnych, w tym zwłaszcza w kontekście spełnienia wymogów wynikających z krajowych standardów wykonywania zawodu, czy też obowiązku sporządzania dokumentacji klienta oraz akt badania w języku polskim, jak również możliwości domagania się na potrzeby kontroli przedstawienia określonych dokumentów w języku polskim.

2. Stan dyskusji dotyczący oddziaływania prawa nowego na stany faktyczne bądź zdarzenia, jakie miały miejsce pod rządami prawa dawnego

Problem oddziaływania prawa nowego na stany faktyczne bądź zdarzenia, jakie miały miejsce pod rządami prawa dawnego (tj. tutaj przed 1 stycznia 2020 r.) jest dobrze rozpoznany w literaturze prawniczej mieszcząc się w szerzej rozumianej problematyce prawa intertemporalnego. Jest to więc zagadnienie oddziaływania prawa nowego na stany rzeczy, stosunki prawne czy zdarzenia prawne powstałe pod rządami prawa dawnego. Problem sprowadza się w takim przypadku do ustalenia czy, kiedy i pod jakimi warunkami legislator może (powinien) posługiwać się zasadą bezpośredniego działania ustawy nowej, a kiedy może (powinien) zdecydować o dalszym działaniu ustawy dawnej. Praktyczne rozwiązanie tego kwestii następuje z reguły w ustawie prowadzącej określone zmiany (tutaj w ustawie zmieniającej) za pomocą określonego rozstrzygnięcia intertemporalnego. Przejmując na potrzeby dalszych rozważań ustalenia poczynione przez J. Mikołajewicza rozstrzygnięcie intertemporalne można scharakteryzować za pomocą trzech zasad: 1) zasady bezpośredniego działania prawa (od chwili wejścia w życie nowego wyznacza ona sytuacje prawne także z elementem dawnym), 2) zasady dalszego działania prawa (prawo dawne, mimo wejścia w życie prawa nowego nadal wyznacza sytuacje prawne określonego podmiotu) oraz 3) zasady wyboru prawa (wybór, czy zastosowanie znajdzie prawo dawne czy prawo nowe pozostawia



się zainteresowanemu).² W tym świetle wskazywane przez S. Wronkowską rozstrzygnięcie intertemporalne sprowadzające się dodatkowo do: 1) ustanowienia przepisów przejściowych („przez jakiś czas pozostawia się w mocy dwie odmienne regulacje: do stosunków i zdarzeń powstałych od chwili wejścia w życie nowych przepisów stosuje się nowe przepisy, a do trwających stosunków i do trwających następstw zdarzeń powstałych przed wejściem w życie nowego prawa stosuje się przepisy dawne albo przez jakiś czas będą w normowanej dziedzinie spraw obowiązywać przepisy odmienne od postanowień dawnego i nowego prawa”³) oraz 2) wstecznego działania prawa (normy prawne „nakazują kwalifikować według nowych norm czyny, stany rzeczy lub zdarzenia, które miały miejsce i zakończyły się w przeszłości, przed wejściem w życie nowego prawa, albo nakazują kwalifikować według nowych norm następstwa owych czynów, stanów rzeczy lub zdarzeń, które to następstwa wystąpiły jeszcze przed wprowadzeniem w życie nowych norm”⁴) będą rozważane w kontekście sposobu działania prawa nowego. W istocie mamy bowiem do czynienia z trzema rozwiązaniami intertemporalnymi (bezpośrednie działanie prawa nowego, dalsze działanie prawa dawnego oraz wybór prawa przez zainteresowanego), natomiast kwestia retroaktywności czy ustanowienia przepisów przejściowych jest w istocie formą działania prawa nowego w ramach rozstrzygnięcia intertemporalnego, jakim jest „bezpośrednie działanie prawa nowego”.

Innymi słowy w ramach rozstrzygnięcia „bezpośredniego działania prawa nowego” mamy do czynienia z różnym jego oddziaływaniem. Na potrzeby dalszych rozważań przyjęta zostanie w tym zakresie koncepcja T. Pietrzykowskiego, który proponuje podział przepisów na: 1) przepisy prospektywne, wiążące skutki prawne jedynie z faktami przyszłymi (*facta futura*), to jest zachodzącymi po ich wejściu w życie; 2) przepisy retroaktywnych, wiążących skutki prawnej z faktami (lub również z faktami) zaszłymi przed ich wejściem w życie oraz 3) przepisy retrospektywne, wiążących skutki prawne z faktami (lub również z faktami),

² J. Mikołajewicz, *Prawo intertemporalne, Zagadnienia teoretycznoprawne*, Poznań 2000, s. 39-56.

³ S. Wronkowska, *Zmiany prawa. Zagadnienia poprawnego legislacyjnie i nieuciążliwego dokonywania zmian w systemie prawnym*, [w:] H. Suchocka (red.), *Tworzenie prawa w demokratycznym państwie prawnym*, Warszawa 1992, s. 152.

⁴ *Ibidem*, s. 157.



trwającymi w chwili zyskania przez te przepisy mocy obowiązującej, a zatem z takimi faktami rozciągłymi w czasie, których realizacja rozpoczęła się, lecz jeszcze nie zakończyła pod rządami przepisów poprzednio obowiązujących⁵. Co przy tym istotne, o ile retroaktywność odnosi się do sytuacji, które zostały w całości zrealizowane pod rządami dotychczasowego prawa, o tyle retrospektywność dotyczy stosunków zaistniałych wcześniej i nadal trwających⁶. Polega ona na tym, że ustawodawca stanowi akty normatywne mające zastosowanie do sytuacji trwających po wejściu w życie tych aktów.

Mając na względzie powyższe stwierdzić trzeba, że z reguły rozstrzygnięcia intertemporalne zawarte są w aktach prawnych, którymi wprowadza się określone zmiany prawa. W omawianym przypadku są to regulacje zawarte w przepisach ustawy zmieniającej, a zwłaszcza w jej art. 24-27, art. 29 ust. 2, art. 3134 - 36 oraz art. 39 ustawy zmieniającej. Niestety problem wskazany w niniejszym opracowaniu nie został w nich unormowany wprost, poza sytuacją, która została ujęta w art. 39 ustawy zmieniającej. Stanowi on, że firmy audytorskie dostosują organizację wewnętrzną, system wewnętrznego kontroli jakości oraz dokumentację do wymogów określonych w ustawie zmienianej w art. 1 (tj. u.b.r.), w brzmieniu nadanym, niniejszą ustawą, w terminie do 31 sierpnia 2020 r. Na mocy tego przepisu przesunięto zatem wyłącznie skutek wejścia w życie ustawy odnośnie do realizacji obowiązku dostosowania systemu wewnętrznego kontroli jakości oraz pozostałej dokumentacji o 8 miesięcy. Z przepisu tego nie wynika natomiast, by miał mieć on skutek retroaktywny, to znaczy, aby zobowiązywał do realizacji nowych obowiązków również wobec systemu kontroli jakości czy szeroko rozumianej dokumentacji, obejmującej zarówno dokumentację klienta w rozumieniu art. 67 ust. 3 u.b.r., akta badania w ujęciu art. 67 ust. 4 u.b.r. oraz dokumentację badania w świetle art. 68 pkt 1 u.b.r., które zostały opracowane (sporządzone) do zleceń zakończonych przed wejściem w życie ustawy zmieniającej. Zwraca się na to wyraźnie uwagę w piśmie z dnia 25 czerwca 2020 r., jakie Ministerstwo Finansów Departament Efektywności Wydatków Publicznych i Rachunkowości skierowało do Prezesa

⁵ T. Pietrzykowski, *Wsteczne działanie prawa*, Kraków 2003, s. 122-124.

⁶ Por. orzeczenie TK z dnia 31 stycznia 1996 r., K 9/95, OTK ZU 1996, nr 1, poz. 2 oraz wyrok z dnia 31 marca 1998 r., K 24/97, OTK ZU 1998, nr 2, poz. 13.



Krajowej Rady Biegłych Rewidentów (DR2.5201.40.2019). Stwierdza się w nim, że „z uwagi na to, iż przepisy te weszły w życie z dniem 01.01.2020 r. mają one zastosowanie do wszystkich zleceń prowadzonych „będących w toku” przez firmę audytorską na ten dzień oraz zleceń rozpoczętych po tym dniu. Jak już zostało wspomniane, przepis o charakterze intertemporalnym zawarty w art. 39 ustawy zmieniającej umożliwia firmom audytorskim dostosowanie się do nowych wymogów do dnia 31 sierpnia 2020 r.”. Odnosi się to jednak jedynie do dokumentacji, a więc również dokumentacji klienta, akt badania oraz dokumentacji badania, która nie została zamknięta przed wejściem w życie ustawy zmieniającej. W ocenie Ministerstwa Finansów „analogicznie należy interpretować również obowiązek zawarty w art. 67 ust. 5a dotyczący zamknięcia akt zleceń usług atestacyjnych innych niż badanie oraz akt zleceń usług pokrewnych nie później niż 60 dni po dniu sporządzenia sprawozdania z wykonania tych usług i 5-letniego okresu ich przechowywania. Z uwagi na to, iż przepis ten obowiązuje od 1.01.2020 r. ma on zastosowanie do zleceń, które na ten dzień były „w toku”, czyli nie zostały zamknięte oraz do zleceń rozpoczętych po tym dniu.”

Powyższe wnioski znajdują swoje jednoznaczne potwierdzenie w ogólnych regułach oceny skutków prawa nowego wypracowanych w orzecznictwie sądowym, w tym zwłaszcza w odniesieniu do nakładania na jednostki (przedsiębiorców) obowiązków publicznoprawnych. W pierwszej kolejności należałoby jednak zauważyć, że w przypadku domagania się wykonania przez firmy audytorskie obowiązków wymienionych wyżej, zwłaszcza w odniesieniu do usług atestacyjnych innych niż badanie, oraz usług pokrewnych, jak również prowadzenia wymienionej dokumentacji wyłącznie w języku polskim (poza dokumentacją, o której mowa w art. 61 ust. 3 pkt 4a oraz ust. 4 pkt 7, 10 i 13, która może być sporządzona w języku obcym, z zastrzeżeniem, że na potrzeby kontroli firma audytorska zapewnia jej pisemne tłumaczenie na język polski), czy też przedkładania określonych dokumentów w języku polskim, ich realizacja odnosiłaby się do faktów (zdarzeń) zamkniętych (zakończonych) pod rządami prawa dawnego, chyba że o czym była mowa wyżej wykonanie usługi (np. badania czy innej, niż badanie bądź usługi pokrewnej) rozpoczęło się pod rządami prawa dawnego, a zakończyło się pod rządami prawa nowego (tj. po 31 grudnia 2019 r.).



Przyjęcie więc możliwości żądania w ramach kontroli prowadzonej przez organ nadzoru realizacji przez firmy audytorskie wykonania obowiązków w odniesieniu do stanów faktycznych zakończonych pod rządami prawa dawnego miałyby charakter retroaktywny, a w odniesieniu do faktów (zdarzeń) trwających w chwili wejścia w życie prawa nowego - retrospektywny w rozumieniu przyjętym powyżej. Z prawnego punktu widzenia mielibyśmy do czynienia z taką właśnie wykładnią przepisów, które weszły w życie z dniem 1 stycznia 2020 r. Nie stosowano by więc ich prospektywnie, co zresztą z jurydycznego punktu widzenia, jest bezsporne i nie wywołuje najmniejszych wątpliwości.

Jak sygnalizowano już wyżej, w dotychczasowym orzecznictwie sądowym, kwestia retroaktywności została bardzo dobrze rozpoznana, zwłaszcza w odniesieniu do nakładania na jednostki obowiązków publicznoprawnych.

W judykaturze TK przyjmuje się mianowicie, że ogólny zakaz retroakcji (wstecznego działania prawa) jest zasadą pochodną od zasady zaufania, w świetle którego co do zasady zakazane jest kwalifikowanie według nowych norm czynów, stanów rzeczy lub zdarzeń, które miały miejsce i zakończyły się w przeszłości.⁷ Zakaz retroaktywnego działania prawa nie ma charakteru bezwzględnie obowiązującego, absolutnego i w sytuacjach nadzwyczajnych ustawodawca może od niego odstąpić.⁸ Odstępstwo od tej zasady jest jednak dopuszczalne tylko wówczas, gdy „jest to konieczne dla realizacji wartości konstytucyjnej, ocenionej jako ważniejsza od wartości chronionej zakazem retroakcji”,⁹ a jednocześnie „realizacja tej zasady nie jest możliwa bez wstecznego działania prawa”.¹⁰ Podkreśla się, że „im bardziej intensywna jest ingerencja prawodawcy w sferę stosunków ukształtowanych w przeszłości, tym większa musi być waga wartości konstytucyjnych uzasadniających taką ingerencję”.¹¹

⁷ W. Sokolewicz, *Komentarz do art. 2 Konstytucji RP*, [w:] L. Garlicki (red.), *Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej. Komentarz*, Warszawa 2007, t. V, s. 41-46, uw. 34-35 do art. 2; orzeczenie TK z 8 listopada 1994 r., P 1/94, OTK 1994/2/37; 14 marca 1995 r., K 13/94, OTK 1995/1/6; P. Szustakiewicz, *Retroakcja w prawie administracyjnym*, Radca Prawny 2005, nr 3, s. 54.

⁸ por. wyrok TK z dnia 24 października 2000r., K 12/00, publ. OTK z 2000r. nr 7, poz.255

⁹ por. wyrok TK z dnia 31 stycznia 2001r., P 4/99, publ. OTK z 2001r., nr 1, poz.5

¹⁰ por. wyrok TK z dnia 7 lutego 2001r., K 27/00, publ. OTK z 2001r., nr 2, poz.29

¹¹ wyrok z dnia 2 kwietnia 2007r., SK 19/06 , pub. OTK-A z 007r. nr 4, poz.37



Z kolei w dotychczasowym orzecznictwie Naczelnego Sądu Administracyjnego stwierdza się jednoznacznie, że zgodnie z zasadą demokratycznego państwa prawnego, wsteczna moc prawa może dotyczyć ewentualnie tylko przyznania praw. Wykluczyć należy natomiast możliwość zastosowania wskazanego przepisu do norm, które nakładają na obywateli obowiązki.¹² W demokratycznym porządku prawnym prawo powinno bowiem działać w zasadzie na przyszłość, a nie wstecz, w tym znaczeniu, że powinno wiązać określone w nim skutki prawne ze zdarzeniami mającymi miejsce po jego wejściu w życie.¹³ W konsekwencji, nawet jeżeli przyjąć, że zasadą ogólną jest bezpośrednie działanie prawa nowego, to z samej tej zasady nie można wyprowadzać domniemania, że wobec braku konkretnej wypowiedzi ustawodawcy, przepis, zwłaszcza materialnoprawny może mieć zastosowanie z mocą wsteczną.¹⁴ Należy bowiem podkreślić, że granice jego zastosowania w czasie wyznacza zasada *lex retro non agit*.¹⁵ Co przy tym istotne, retroaktywna norma prawna winna być wyrażona *explicite*, a więc nie może być wyprowadzona w drodze domniemania lub analogii.¹⁶

Nieco inne podejście prezentowane jest w odniesieniu do problemu retrospektywności w ujęciu wskazanym w niniejszym opracowaniu. O ile bowiem odstępstwo od zakazu retroaktywności prawa jest dozwolone tylko wtedy, gdy jest to konieczne do realizacji wartości konstytucyjnej, uznanej w danym wypadku za ważniejszą od wartości chronionej zakazem retroakcji, a także jeżeli przemawia za tym konieczność realizacji innej zasady konstytucyjnej, przy czym realizacja tych wartości lub zasad nie jest możliwa bez wstecznego działania prawa, o tyle możliwość korzystania z zasady bezpośredniego działania (retrospektywności) prawa uznaje się za dopuszczalną, gdy przemawia za tym ważny interes

¹² Zob. wyroki NSA z dnia 19 listopada 2010 r. II FSK 1272/09, Lex nr 745595 oraz z dnia 5 lutego 2015 r. II FSK 3195/12, Lex nr 1628700, z dnia 8 sierpnia 2018 r., I OSK 686/18, orzeczenia.nsa.gov.pl

¹³ Zob. wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 26 października 2017 r., II GSK 24/16, orzeczenia.nsa.gov.pl

¹⁴ *Ibidem* Zob. także wyroki TK: z 9 czerwca 2003 r., sygn. SK 12/03, OTK nr 6/A/2003, poz. 51 i z 23 lipca 2013 r., P 36/12, OTK nr 6/2013, poz. 82

¹⁵ por. wyrok TK z 12 maja 2009 r., P 66/07, OTK nr 5/A/2009, poz. 65)

¹⁶ Zob. wyrok NSA z dnia 26 lutego 2015 r., II FSK 155/13, orzeczenia.nsa.gov.pl



publiczny, którego nie można wyważyć z interesem jednostki.¹⁷ Jak jednak podkreślono powyżej, dotyczy to jedynie sytuacji trwających w momencie wejścia w życie nowych przepisów, co znalazło swój wyraz w treści art. 39 ustawy zmieniającej, na co zwrócono już wyżej uwagę, przywołując stanowisko Ministerstwa Finansów.

3. Temporalny zakres zastosowania przepisów nakładających na firmy audytorskie obowiązki wprowadzone ustawą zmieniającą

Mając na uwadze całokształt zaprezentowanych powyżej rozważań, należy więc stwierdzić, że obowiązek prowadzenia akt zleceń usług atestacyjnych innych niż badanie oraz akt zleceń usług pokrewnych wykonanych lub wykonywanych na rzecz danego klienta (art. 67 ust. 3 pkt 4, 4a u.b.r), jak również wymóg sporządzenia dokumentacji systemu wewnętrznej kontroli jakości w języku polskim (art. 50 u.b.r.), czy sporządzania dokumentacji, o której mowa w art. 67 ust. 3 i 4 u.b.r. (t.j. dokumentacji klienta i akt badania) w języku polskim (art. 67 ust. 4a u.b.r.) nie może być odnoszony do spraw, które zakończyły się przed dniem 1 stycznia 2020 r. i w dacie wejścia w życie ustawy zmieniającej nie są już w tzw. „toku” (przy odpowiednim uwzględnieniu czasowych skutków wynikających z art. 39 ustawy zmieniającej).

Przed tą datą brak było dostatecznej podstawy prawnej do wymagania, aby wyżej wskazana dokumentacja była sporządzona w języku polskim. W szczególności taki obowiązek nie mógł być wywodzony z ustawy z dnia 7 października 1999 r. o języku polskim (Dz.U. z 2019 r., poz. 1480, dalej jako „ustawa o języku polskim”). Z przepisów tego akty prawnego wynika bowiem, że obowiązek stosowania języka polskiego dotyczy: 1) podmiotów wykonujących zadania publiczne oraz 2) w obrocie z udziałem konsumentów oraz prawa pracy, przy czym pojęcie „podmiot wykonujący zadania publiczne” należy wiązać z wyliczeniem zawartym w art. 4 ustawy o języku polskim. Za taką interpretacją przemawia również okoliczność, iż pkt 6 przedmiotowego wyliczenia - stanowiący swoistą klauzulę

¹⁷ Zob. wyroki z dnia 10 grudnia 2007 r., P 43/07, OTK-A 2007, nr 11, poz. 155; z dnia 19 marca 2007 r., K 47/05, OTK-A 2007, nr 3, poz. 27; z dnia 18 października 2006 r., P 27/05, OTK-A 2006, nr 9, poz. 124.



dopełniająca - posługuje się sformułowaniem „inne podmioty wykonujące zadania publiczne”¹⁸. Chodzi zatem o: 1) konstytucyjne organy państwa; 2) organy jednostek samorządu terytorialnego i podległych im instytucji w zakresie, w jakim wykonują zadania publiczne; 3) terenowe organy administracji publicznej; 4) instytucje powołane do realizacji określonych zadań publicznych; 5) organów, instytucji i urzędów podległych organom wymienionym w pkt 1 i pkt 3, powołanych w celu realizacji zadań tych organów, a także organów państwowych osób prawnych w zakresie, w jakim wykonują zadania publiczne; 6) organów samorządu innego niż samorząd terytorialny oraz organów organizacji społecznych, zawodowych, spółdzielczych i innych podmiotów wykonujących zadania publiczne. Nie ulega najmniejszych wątpliwości, że firma audytorka nie mieści się w tej grupie. Z kolei mianem obrotu prawnego określa się całokształt działań prawnych bez władczego udziału państwa, w ramach których dochodzi do wymiany dóbr prawnych różnego rodzaju¹⁹. W takim ujęciu dokumentacja w rozumieniu art. 39 u.b.r. (o czym była wyżej mowa) nie może być uznana za element takiego obrotu, co odnosi się w takim samym stopniu do dokumentacji, o której mowa w art. 67 ust. 3 i 4 u.b.r. oraz art. 68 pkt. 1 u.b.r.

Nie bez znaczenia jest również spostrzeżenie, że gdyby przed 1 stycznia 2020 r. obowiązywał wymóg sporządzania dokumentacji systemu wewnętrznej kontroli jakości oraz dokumentacji, o której mowa w art. 67 ust. 3 i 4 u.b.r. oraz art. 68 pkt 1 u.b.r. w języku polskim, to zmiany wprowadzone ustawą zmieniającą byłyby zbędne (przepisy wprowadzone tą ustawą stanowiłyby wówczas swoiste *superfluum*, co w świetle założenia racjonalności ustawodawcy należałoby uznać za niedopuszczalne), a projektodawca nie wskazałby wprost do uzasadnienia ustawy zmieniającej o istnieniu różnej praktyki i konieczności jej ujednolicenia (s. 11 uzasadnienia ustawy zmieniającej). Tym samym, nie powinno ulegać wątpliwości, że obowiązek prowadzenia omawianej dokumentacji w języku polskim (z zastrzeżeniem o którym mowa w art. 61 ust. 4a zdanie drugie) został wprowadzony ustawą zamieniającą dlatego, że wcześniej takiego wymogu nie przewidywano.

¹⁸ W. Żukowski [w:] Mostowik, W. Żukowski, *Ustawa o języku polskim*, LEX 2001, Nb. 1 do art. 5

¹⁹ P. Mostowik, [w:] P. Mostowik, W. Żukowski, *Ustawa.....*, Nb. 8 do art. 7.



Podobnie należy uznać, że obowiązek sporządzania sprawozdania z badania w formie elektronicznej i opatrzenia go kwalifikowanym podpisem elektronicznym biegłego rewidenta badania wszystkich podmiotów, a nie jak to miało miejsce jedynie do badań podmiotów wpisanych do KRS (art. 86 ust. 1 u.b.r.) odnosi się do sprawozdań sporządzonych po 31 grudnia 2019 r. Nie powinno także ulegać wątpliwości, że obowiązek przekazania akt przedmiotowych usług w razie skreślenia z listy biegłych rewidentów (art. 61 ust. 7 i ust. 10 u.b.r.) aktualizuje się jedynie w razie skreślenia z rejestru biegłych rewidentów po dniu 31 grudnia 2019 r.

Z analogicznych względów za niedopuszczalne należy również uznać domaganie się przez organ nadzoru przedstawiania na podstawie wprowadzonego również z dniem 1 stycznia 2020 r. art. 116 ust. 4 u.b.r. przez kontrolowaną firmę audytorską - w ramach kontroli obejmujących okresy przypadające przed wejściem w życie ustawy zmieniającej - dokumentów w języku polskim lub zapewnienia ich pisemnego tłumaczenia na język polski (art. 116 ust. 4 u.b.r. oraz art. 67 ust. 4a zdanie drugie). Zwrócić bowiem należy uwagę, że na systemowy aspekt art. 67 ust. 4a zdanie drugie u.b.r., który zezwala na prowadzenie określonej dokumentacji również w języku obcym. Jeżeli zatem firma audytorska, decyduje się na sporządzanie dokumentacji w języku obcym, to tylko pod takim warunkiem ma obowiązek, ale tylko w razie kontroli, zapewnienia tłumaczenia dokumentów wchodzących w skład tej dokumentacji na język polski. Tym samym treść art. 116 ust. 4 u.b.r. nakazującego sporządzenie dokumentów przedstawianych przez kontrolowaną firmę audytorską w języku polskim bądź zapewnienie ich pisemnego tłumaczenia na język polski, musi być odnoszone do intertemporalnego zakresu art. 67 ust. 4a u.b.r. w związku z art. 39 ustawy zmieniającej. *De lege lata* brak obowiązku prowadzenia dokumentacji (w znaczeniu przyjętym w niniejszym opracowaniu) w języku polskim przed 1 września 2020 r., przy jednoczesnym zezwoleniu na prowadzenie określonego rodzaju dokumentacji w języku obcym, wraz z zastrzeżeniem obowiązku jej przetłumaczenia na język polski dla celów kontroli, powoduje, że żądanie, o którym mowa w art. 116 ust. 4 u.b.r. może być zrealizowane wyłącznie w odniesieniu do dokumentów, wchodzących w skład określonego rodzaju dokumentacji, jaka w związku z określoną usługą (np. badaniem) została przez firmę audytorską sporządzona po



31 grudnia 2019 r. Obowiązek ten dotyczyłby również dokumentacji usług (zleceń), które wprawdzie rozpoczęły się przed tą datą, ale zakończyły się już po niej (z uwzględnieniem skutków czasowych wynikających z art. 39 ustawy zmieniającej).

Przyjęcie odmiennego zapatrywania prowadziło do uznania powołanych wyżej przepisów u.b.r. wprowadzonych ustawą zmieniającą za unormowania sprzeczne z wyżej wskazanymi regułami działania prawa w czasie, które zostały wypracowane w orzecznictwie sądowym, a szerzej również z konstytucyjną zasadą określoności przepisów prawa zawartą w treści zasady państwa prawnego (art. 2 Konstytucji RP), zgodnie z którą przepisy muszą być sformułowane w sposób poprawny, precyzyjny i jasny, zwłaszcza, gdy chodzi o ochronę praw i wolności oraz o sytuacje, gdy istnieje możliwość stosowania sankcji wobec obywatela.²⁰ Jak podkreśla się w orzecznictwie NSA, w przeciwnym razie, niejasności i wątpliwości co do treści przepisu prawa nie mogą być interpretowane na niekorzyść jednostki.²¹

Jedynie na marginesie warto wyraźnie podkreślić, że na podstawie art. 116 ust. 4 u.b.r. organ nadzoru może żądać przedstawienia jedynie zindywidualizowanych dokumentów sporządzonych w języku polskim albo ich tłumaczenia na język polski, a nie całej dokumentacji badania, dokumentacji klienta czy aktu badania, tyle że również uprawnienie takie doznaje wskazanego wyżej „ograniczenia czasowego”. Wynika to wyraźnie z użycia w omawianym przepisie pojęcia „dokument”, które przeciwstawiane jest pojęciu „dokumentacja”. Zgodnie zaś z zakazem wykładni synonimicznej różnym zwrotom w obrębie tego samego aktu prawnego nie można nadawać tego samego znaczenia.

Podobnie należałoby oceniać tę kwestię, jeśli chodzi o obowiązek prowadzenia akt zleceń usług atestacyjnych innych niż badanie oraz akta zleceń usług pokrewnych wykonanych lub wykonywanych na rzecz danego klienta (art. 67 ust. 3 pkt 4, 4a u.b.r). Tym samym w ramach kontroli prowadzonych od dnia wejścia w życie ustawy zmieniającej, mimo że – de lege lata – mogą one obejmować również okresy przed wejściem w życie ustawy

²⁰ Por. wyrok TK z dnia 12 czerwca 2002 r., sygn. akt P. 13/01, OTK-A 2002, nr 4, poz. 42 oraz J. Oniszczyk, *Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej w orzecznictwie Trybunału Konstytucyjnego na początku XXI w.*, Kraków 2004, s. 237-257 i cyt. tam orzeczenia TK.

²¹ Por. np. wyrok NSA z dnia 6 maja 1999 r., IV SA 27/97; wyrok NSA OZ w Białymstoku z dnia 6 marca 1996 r., SA/Bk 95/95, orzeczenia.nsa.gov.pl.



zmieniającej (z uwzględnieniem ewentualnych skutków płynących z art. 39 ustawy zmieniającej), nie można się domagać sporządzenia i przedstawienia przedmiotowej dokumentacji za okresy przed tą datą, w sytuacji, w której wykonanie określonej usługi się zakończyło i nie trwało w chwili wejścia w życie ustawy zmieniającej.

4. Wnioski

Przeprowadzone rozważania prowadzą w zasadzie do jednoznacznych wniosków, znajdujących uzasadnienie zarówno w orzecznictwie TK, jak i sądów administracyjnych, w tym zwłaszcza Naczelnego Sądu Administracyjnego, co ma niebagatelne znaczenie, biorąc pod uwagę fakt, że ewentualne spory, jakie mogą pojawić się na tle omawianych zagadnień będą poddane jurysdykcji tych ostatnich sądów. Wynika z niego, że domaganie się w ramach kontroli obejmujących okresy przypadające przed wejściem w życie ustawy zmieniającej realizacji obowiązków, które zostały nałożone przedmiotowym aktem prawnym od dnia 1 stycznia 2020 r. (z uwzględnieniem odpowiednim treści art. 39 ustawy zmieniającej) prowadziłoby do nadania analizowanym przepisom charakteru retroaktywnego, co w świetle omówionych wyżej przepisów trzeba uznać za niedopuszczalne, chyba że kontrolowane czynności (usługi), wykonywane przez firmę audytorską rozpoczęły się przed wejściem w życie ustawy zmieniającej i zakończyły się po 31 grudnia 2019 r. (z odpowiednim uwzględnieniem skutków czasowych wynikające z art. 39 ustawy zmieniającej).

Prof. dr hab. Krzysztof Ślebzak

dr Maciej Zieliński