



Prof. dr hab. Krzysztof Ślebzak

**Swoboda świadczenia usług w Rzeczypospolitej Polskiej przez firmy audytorskie oraz
biegłych rewidentów zatwierdzonych w innym państwie członkowskim Unii
Europejskiej**

1. Przedmiot opracowania

Członkostwo Polski w Unii Europejskiej, jak i idea jednolitego rynku, którego celem jest zapewnienie na terytorium wszystkich państw członkowskich UE czterech podstawowych swobód, w tym w szczególności swobody świadczenia usług oraz przedsiębiorczości, pozwala na postawienie pytania o zakres swobody świadczenia usług przez firmy audytorskie zatwierdzone w innym, aniżeli Polska, państwie członkowskim UE (dalej jako „firma audytorska zatwierdzona w innym państwie członkowskim”). Kwestia ta będzie rozważana w kontekście prawnych uwarunkowań dotyczących swobody świadczenia usług oraz zakresu usług dozwolonych dla tego rodzaju firm audytorskich w szczególności, gdy zostały one wpisane na listę firm audytorskich w danym państwie (tutaj: w Polsce). Poza głównym przedmiotem opracowania są kwestie prowadzenia działalności przez firmy zatwierdzone w innym państwie członkowskim w innej formie (tzn. np. przez utworzenie nowego podmiotu, czy zarejestrowanie oddziału przedsiębiorcy zagranicznego w Polsce, aczkolwiek w tym ostatnim zakresie w dalszej części poczynione zostały również ogólne ustalenia).

Wstępnie należy wyjaśnić, że pojęciu firmy audytorskiej zatwierdzonej w innym państwie członkowskich nadawać się będzie znacznie wynikające z art. 2 pkt 3 dyrektywy 2006/43/WE Parlamentu Europejskiego i Rady z dnia 17 maja 2006 r. w sprawie ustawowych badań rocznych sprawozdań finansowych i skonsolidowanych sprawozdań finansowych, zmieniająca dyrektywy Rady 78/660/EWG i 83/349/EWG oraz uchylająca dyrektywę Rady 84/253/EWG (Dz.U.U.E.L.2006.157.87 – dalej jako dyrektywa



2006/43/WE). Będzie to zatem osoba prawna lub jakakolwiek inna jednostka organizacyjna, niezależnie od jej formy prawnej, zatwierdzona przez właściwe organy Państwa Członkowskiego, innego, aniżeli Polska, do przeprowadzania badań ustawowych.

Poza zakresem rozważań pozostawiono ocenę zgodności przepisów prawa mających implementować ww. dyrektywy z tymi aktami prawnymi i skutki ewentualnej niezgodności w tym zakresie. Z teoretycznego punktu widzenia, gdyby bowiem polski ustawodawca dokonał nieprawidłowej implementacji dyrektyw, to pod pewnymi warunkami, firma audytorska zatwierdzona w innym państwie członkowskim mogłaby powoływać się bezpośrednio na jej uregulowania. Dla potrzeb dalszych rozważań przyjęto jednak założenie, że implementacja dyrektyw została dokonana przez Polskę prawidłowo, a przepisy prawa polskiego powinny być co najwyżej interpretowane w sposób sprzyjający osiągnięciu celów, jakie przyświecały prawodawcy unijnemu.

2. Prawne uwarunkowania dotyczące swobody świadczenia usług przez firmy audytorskie zatwierdzone w innym państwie członkowskim w prawie Unii Europejskiej

Jednoznaczne określenie zakresu dozwolonych usług świadczonych przez firmy audytorskie zatwierdzone w innych państwach członkowskich wymaga w pierwszej kolejności odniesienia się do uwarunkowań wynikających z prawa Unii Europejskiego oraz jego implementacji w polskim porządku prawnym. Nie ulega wątpliwości, że prowadzenie działalności gospodarczej realizuje się już na poziomie Traktatu o Funkcjonowaniu Unii Europejskiej (Dz.U.2004.90.864/2, dalej jako „TFUE”), zwłaszcza w kontekście swobody przedsiębiorczości (art. 49 do art. 55 TFUE) oraz swobody świadczenia usług (art. 56 do art. 62 TFUE). Co do zasady ograniczenia swobody przedsiębiorczości oraz – odpowiednio – w swobodnym przepływie usług podmiotów z jednego państwa członkowskiego na terytorium innego państwa członkowskiego są zakazane. Na mocy kompetencji prawodawczych wynikających z art. 50 TFUE, który odpowiednio stosuje się również dla swobody świadczenia usług na podstawie art. 62 TFUE, Parlament Europejski i Rada, stanowiąc zgodnie ze zwykłą procedurą ustawodawczą i po konsultacji z Komitetem Ekonomiczno-Społecznym, mogą uchylać dyrektywy, których celem jest urzeczywistnienie



przedmiotowych swobód. Jednocześnie art. 51 akapit 2 TFUE powierza Parlamentowi i Radzie kompetencje w zakresie wyłączenia niektórych rodzajów działalności z postanowień dotyczących omawianych swobód, czego praktycznym skutkiem jest ich ograniczenie. Można zatem stwierdzić, że tak długo, jak Parlament Europejski i Rada nie ustanowi ograniczeń w swobodzie przedsiębiorczości oraz swobodzie świadczenia usług, przedsiębiorcy (podmioty świadczące określone usługi) mogą prowadzić działalność na całym rynku wewnętrznym Unii Europejskiej. Należy bowiem podkreślić, że zgodnie z orzecznictwem Trybunału Sprawiedliwości przepisy art. 49 i art. 56 TFUE mają bezpośredni skutek w porządkach prawnych państw członkowskich (zob. wyroki w sprawach: 2/74 Reyner oraz 220/83 Komisja p. Francji).

Z punktu widzenia swobody prowadzenia działalności przez firmy audytorskie, kluczowe znaczenie posiadają dwie dyrektywy: 1) dyrektywa 2006/123/WE Parlamentu Europejskiego i Rady z dnia 12 grudnia 2006 r. dotycząca usług na rynku wewnętrznym (Dz.U.U.E.L.2006.376.36 – „dalej jako dyrektywa usługowa”) oraz 2) dyrektywa 2006/43/WE Parlamentu Europejskiego i Rady z dnia 17 maja 2006 r. w sprawie ustawowych badań rocznych sprawozdań finansowych i skonsolidowanych sprawozdań finansowych, zmieniająca dyrektywy Rady 78/660/EWG i 83/349/EWG oraz uchylająca dyrektywę Rady 84/253/EWG (Dz.U.U.E.L.2006.157.87 – dalej jako „dyrektywa 2006/43/WE”). Pierwsza z nich - ustanawiając ogólne ramy ułatwiające korzystanie ze swobody przedsiębiorczości przez usługodawców oraz swobodnego przepływu usług - zapewnia możliwość swobodnego podjęcia i prowadzenia działalności usługowej na swoim terytorium. W art. 16 zatytułowanym „Swoboda świadczenia usług” wskazuje się, że ma się to konkretnie sprowadzać do tego, iż państwa członkowskie uznają prawo usługodawców do świadczenia usług w państwie członkowskim innym niż to, w którym prowadzą oni przedsiębiorstwo. Co jednak istotne, art. 16 dyrektywy usługowej nie ma zastosowania do zagadnień objętych dyrektywą 2006/43/WE w sprawie ustawowych badań rocznych sprawozdań finansowych i skonsolidowanych sprawozdań finansowych (art. 17 pkt 13 dyrektywy nr 2006/123/WE). Tym samym, do swobody świadczenia usług w tym zakresie, zastosowanie znajduje dyrektywa nr 2006/43/WE. Warto w tym miejscu wstępnie zaznaczyć, że jakkolwiek dyrektywa ta ustanawia przede wszystkim zasady dotyczące badania ustawowego rocznych sprawozdań



finansowych i skonsolidowanych sprawozdań finansowych, to jednak normuje również kwestie związane z uznawaniem kwalifikacji zawodowych (o czym będzie mowa w dalszej części niniejszego opracowania). Oznacza to, że na poziomie Unii Europejskiej ograniczenia wynikające z dyrektywy 2006/43/WE nie odnoszą się do działalności firm audytorskich (w tym zatwierdzonych w innych państwach członkowskich) polegających na innych usługach, aniżeli badanie rocznego i skonsolidowanego sprawozdania finansowego, chyba że ich świadczenie zostało ograniczenie na mocy innych przepisów (o czym poniżej). Podkreślić zarazem trzeba, że dyrektywa 2006/43/WE została wydana w wykonaniu kompetencji ustanowionych w art. 44 ust. 1 oraz ust. 2 pkt g) TFUE (aktualna numeracja to art. 50 ust. 1 i ust. 2 lit g), a zatem ma na celu urzeczywistnienie swobody przedsiębiorczości, koordynując w niezbędnym zakresie, zapewnienie równoważności zabezpieczeń wymaganych w Państwach Członkowskich od spółek w rozumieniu artykułu 48 akapit drugi TFUE dla ochrony interesów wspólników i osób trzecich. Okoliczność ta nie pozostaje bez wpływu dla interpretacji przedmiotowej dyrektywy.

W kontekście swobody świadczenia usług dotyczących badań ustawowych, generalną zasadą jest to, że przeprowadzane jest ono wyłącznie przez biegłych rewidentów bądź firmy audytorskie zatwierdzone przez Państwo Członkowskie, wymagające badania ustawowego. Wynika to wprost z art. 3 ust. 1 dyrektywy 2006/43/WE, który jednocześnie w ust. 4 normuje zasady zatwierdzania firm audytorskich. Zgodnie z tym uregulowaniem, właściwe władze Państw Członkowskich mogą zatwierdzać jako firmy audytorskie jedynie te jednostki, które spełniają następujące warunki:

- a) osoby fizyczne, które przeprowadzają badania ustawowe w imieniu firmy audytorskiej muszą spełniać przynajmniej warunki określone w art. 4 i 6-12 i muszą być zatwierdzone jako biegli rewidenci w danym państwie członkowskim;
- b) większość praw głosu w danej jednostce musi należeć do firm audytorskich zatwierdzonych w którymkolwiek państwie członkowskim lub do osób fizycznych spełniających przynajmniej warunki określone w art. 4 i 6-12. Państwa członkowskie mogą postanowić, by takie osoby fizyczne musiały także być zatwierdzone w innym państwie członkowskim. Do celów badania

- ustawowego spółdzielni, banków oszczędnościowych i podobnych jednostek, o których mowa w art. 45 dyrektywy 86/635/EWG, jednostki zależnej lub następcy prawnego spółdzielni, banku oszczędnościowego lub podobnej jednostki, o których mowa w art. 45 dyrektywy 86/635/EWG, państwa członkowskie mogą ustanowić inne szczególne przepisy dotyczące praw głosu;
- c) większość, wynoszącą maksymalnie 75 % członków organu administracyjnego bądź zarządzającego jednostki, muszą stanowić firmy audytorskie zatwierdzone w którymkolwiek państwie członkowskim lub osoby fizyczne spełniające przynajmniej warunki określone w art. 4 i 6-12. Państwa członkowskie mogą postanowić, by takie osoby fizyczne były także zatwierdzone w innym państwie członkowskim. W przypadku gdy taki organ ma nie więcej niż dwóch członków, jeden z tych członków musi spełniać co najmniej warunki określone w niniejszej literze;
- d) firma musi spełniać warunek określony w art. 4.

Jednocześnie państwa członkowskie mogą ustalić dodatkowe warunki jedynie w odniesieniu do lit. c). Warunki te mają być proporcjonalne do zakładanych celów i nie mogą wykraczać poza to, co jest ściśle konieczne.

Od powyższych zasad zatwierdzania przewidziano jednak wyjątek w art. 3a dyrektywy nr 2006/43/WE. Stanowi on, że w drodze odstępstwa od art. 3 ust. 1, firma audytorska zatwierdzona w którymkolwiek państwie członkowskim ma prawo wykonywać badania ustawowe w innym państwie członkowskim, pod warunkiem że kluczowy partner firmy audytorskiej, który przeprowadza badanie ustawowe w imieniu firmy audytorskiej spełnia warunki określone w art. 3 ust. 4 lit. a) w przyjmującym państwie członkowskim (ust. 1). Firma audytorska, która zamierza prowadzić badania ustawowe w państwie członkowskim innym niż państwo członkowskie pochodzenia występuje o rejestrację do właściwych organów przyjmującego państwa członkowskiego zgodnie z art. 15 i 17 (ust. 2). Właściwy organ przyjmującego państwa członkowskiego dokonuje rejestracji firmy audytorskiej, jeżeli jest przekonany, że dana firma audytorska została zarejestrowana przez właściwy organ państwa członkowskiego pochodzenia. W przypadku gdy przyjmujące państwo członkowskie zamierza oprzeć się na certyfikacie potwierdzającym rejestrację danej firmy audytorskiej w



państwie członkowskim pochodzenia, właściwy organ przyjmującego państwa członkowskiego może wymagać, aby certyfikat wydany przez właściwy organ państwa członkowskiego pochodzenia był wydany nie wcześniej niż trzy miesiące od daty jego przedłożenia. Właściwy organ przyjmującego państwa członkowskiego informuje właściwy organ państwa członkowskiego pochodzenia o dokonaniu rejestracji firmy audytorskiej z tego państwa (ust. 3).

Przedmiotowy przepis został wprowadzony do dyrektywy 2006/46/WE na mocy dyrektywy Parlamentu Europejskiego i Rady 2014/56/UE z dnia 16 kwietnia 2014 r. zmieniającą dyrektywę 2006/43/WE w sprawie ustawowych badań rocznych sprawozdań finansowych i skonsolidowanych sprawozdań finansowych (Dz.Urz. UE L 158, s. 196, dalej jako „dyrektywa nr 2014/56/UE”). Zgodnie z motywem 3 tejże dyrektywy celem tychże regulacji było „umożliwienie biegłym rewidentom i firmom audytorskim rozwijania działalności usługowej w zakresie badania ustawowego w Unii poprzez umożliwienie im świadczenia takich usług w państwie członkowskim innym niż państwo, w którym zostali oni zatwierdzeni.” Ponadto w motywie tym wskazano, że „umożliwienie biegłym rewidentom i firmom audytorskim przeprowadzania badań ustawowych na podstawie tytułu zawodowego uzyskanego w kraju pochodzenia na terytorium przyjmującego państwa członkowskiego uwzględnia w szczególności potrzeby grup przedsiębiorstw, które, ze względu na wzrost przepływów handlowych w ramach rynku wewnętrznego, sporządzają sprawozdania finansowe w kilku państwach członkowskich i muszą poddawać je badaniu na mocy prawa unijnego. Wyeliminowanie barier utrudniających rozwój usług w zakresie badania ustawowego między państwami członkowskimi przyczyniłoby się do zintegrowania unijnego rynku badań ustawowych.” W tym kontekście uzasadnione wydaje się stwierdzenie, że podmiotowy zakres wykonywania usług dotyczących badania ustawowego został poszerzony o firmy zatwierdzone w innym państwie członkowskim, tyle że wprowadzono warunek, iż w takim przypadku kluczowy partner firmy audytorskiej, który przeprowadza badanie ustawowe w imieniu firmy audytorskiej spełnia warunki określone w art. 3 ust. 4 lit. a) dyrektywy 2006/43/WE w państwie członkowskim „miejsca świadczenia usługi”. Musi on zatem, niezależnie wypełnienia przesłanek z art. 4 i art. 6 do 12 dyrektywy 2006/43/WE, być zatwierdzony jako biegły rewident w danym państwie członkowskim. Istotne znacznie ma



również to, że „kluczowym partnerem firmy audytorskiej” jest zgodnie z definicją zawartą w art. 2 pkt 16 przedmiotowej dyrektywy: „a) biegły (-li) rewident (-ci) wyznaczony (-eni) przez firmę audytorską - w przypadku realizacji konkretnego zlecenia badania - jako w głównym stopniu odpowiedzialny (-ni) za przeprowadzenie badania ustawowego w imieniu danej firmy audytorskiej; bądź b) w przypadku badania grupy - przynajmniej biegły (-li) rewident (-ci) wyznaczony (-eni) przez firmę audytorską jako w głównym stopniu odpowiedzialny (-ni) za przeprowadzenie badania ustawowego na poziomie grupy oraz biegły (-li) rewident (-ci) wyznaczony (-eni) jako w głównym stopniu odpowiedzialny (-ni) na poziomie istotnych spółek zależnych; bądź c) biegły (-li) rewident (-ci), który (-rzy) podpisuje (-ą) sprawozdanie z badania”.

W tym świetle wyraźnego odróżnienia wymaga procedura zatwierdzania firm audytorskich od procedury uznawania firm audytorskich zatwierdzonych w innym państwie członkowskim. O ile bowiem ta pierwsza odnosi się w istocie do wskazania zasad rejestracji w danym państwie członkowskim firm audytorskich, które mogą wykonywać badania ustawowe, o tyle w tym drugim przypadku jest to szczególna procedura mająca na celu umożliwienie transgranicznego świadczenia usług przez podmioty zatwierdzone w innym państwie członkowskim, aniżeli państwo wykonywania badania ustawowego. Na poziomie prawa unijnego badanie ustawowe może być zatem wykonywane zarówno przez podmiot zatwierdzony w ujęciu art. 3 ust. 4, jak i podmiot uznany w rozumieniu art. 3a dyrektywy 2006/43/WE. Warto zarazem podkreślić, że z punktu widzenia zakresu swobody usług, w świetle przedmiotowego aktu prawnego nie powinno być różnicy pomiędzy tymi dwoma podmiotami, ponieważ art. 3a dyrektywy 2006/43/WE dotyczy wyłącznie badań ustawowych. Przepis ten rozszerza zatem podmiotowy zakres świadczenia usługi w postaci badania ustawowego również na podmioty, które w danym państwie członkowskim nie zostały zarejestrowane (zatwierdzone) w trybie wskazanym w art. 3 dyrektywy 2006/43/WE. Ma to swoje istotne implikacje dla wykładni implementowanych regulacji krajowych. Powszechnie przyjmuje się bowiem istnienie obowiązku prounijnej interpretacji przepisów prawa krajowego, który wywodzi się z art. 4 ust. 3 Traktatu o Unii Europejskiej, a w przypadku wykładni prawa w zgodzie z dyrektywami także z przepisu art. 291 ust. 1 TFUE, który nakłada na państwa członkowskie obowiązek przyjęcia wszelkich środków prawa krajowego



niezbędnych do wprowadzenia w życie prawnie wiążących aktów Unii (por. zapadłe na gruncie poprzednio obowiązującego stanu prawnego wyroki w sprawach: 14/83 *von Colson i Kamann* pkt 26; 79/83 *Harz*, pkt 26; C-106/89 *Marleasing* i C-165/91 *van Munster*, pkt 32).

W tym miejscu trzeba jednocześnie zauważyć, że swoboda świadczenia usług może zostać również ograniczona w zakresie świadczenia usług wykonywanych w ramach tzw. zawodów regulowanych. Wynika to wprost z dyrektywy 2005/36/WE Parlamentu Europejskiego i Rady z dnia 7 września 2005 r. w sprawie uznawania kwalifikacji zawodowych (Dz.U.U.E.L.2005.255.22 – dalej jako „dyrektywa zawodowa”). Ponieważ w świetle tej dyrektywy, zawód biegłego rewidenta jest zawodem regulowanym w rozumieniu jej art. 3 ust. 1 lit. a), to państwa członkowskie w zakresie wskazanym w tym akcie prawnym mogą ustanawiać w prawodawstwie krajowym regulacje, na mocy których określone kwalifikacje będą uznawane za równoważne. Jednocześnie dyrektywa ta stanowi, że w zakresie dotyczącym swobody przedsiębiorczości i świadczenia usług nie narusza ona innych, szczególnych przepisów prawnych dotyczących uznawania kwalifikacji zawodowych, takich jak przepisy obowiązujące w odniesieniu do transportu, pośredników ubezpieczeniowych oraz biegłych rewidentów. Uznawanie kwalifikacji zawodowych biegłego rewidenta odbywa się więc w oparciu o art. 14 dyrektywy 2006/14/WE, który określa zasady zatwierdzenia kwalifikacji zawodowych biegłych rewidentów.

Tym samym na poziomie unijnym można stwierdzić, że swobodę świadczenia szeroko rozumianych usług audytorskich należy postrzegać przez pryzmat ograniczeń wynikających z możliwości wykonywania badań ustawowych albo też wykonywania czynności zastrzeżonych dla zawodu biegłego rewidenta jako zawodu regulowanego w rozumieniu dyrektywy zawodowej.

3. Implementacja regulacji Unii Europejskiej dotyczących swobody świadczenia usług przez firmy audytorskie zatwierdzone w innym państwie członkowskim

W wyniku implementacji dyrektywy usługowej oraz dyrektywy 2006/43/WE doszło w polskim porządku prawnym, m.in. do wydania dwóch zasadniczych aktów prawnych: 1) ustawy z dnia 6 marca 2018 r. o zasadach uczestnictwa przedsiębiorców zagranicznych i innych osób zagranicznych w obrocie gospodarczym na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej



(j.t. Dz. U. z 2020 r., poz. 1252 ze zm. – dalej jako „u.o.g.”) oraz ustawy 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.”). O relacji przedmiotowych aktów prawnych przesądza na gruncie krajowym wyrażnie art. 12 ust. 1 pkt 33 u.o.g., który stanowi, że przepisów dotyczących transgranicznej działalności usługowej oraz współpracy międzynarodowej w zakresie świadczenia usług nie stosuje się w zakresie wykonywania zawodu przez biegłego rewidenta oraz świadczenia usług przez firmy audytorskie związanych z wykonywaniem czynności rewizji finansowej. Podkreślić zarazem należy, że przedmiotowe wyłączenie odnosi się tylko do tzw. transgranicznego świadczenia usług, przez co w świetle art. 5 u.o.g. rozumie się świadczenie usługi na zasadach określonych w przepisach TFUE o funkcjonowaniu Unii Europejskiej albo w postanowieniach umów regulujących swobodę świadczenia usług bez konieczności uzyskania wpisu do rejestru przedsiębiorców w Krajowym Rejestrze Sądowym albo Centralnej Ewidencji i Informacji o Działalności Gospodarczej. Nie jest więc wykluczone prowadzenie działalności gospodarczej na zasadach wynikających z rozdziału 2 u.o.g. normującej działalność gospodarczą osób zagranicznych oraz rozdziału 4 u.o.g. regulującego możliwość tworzenia przez przedsiębiorców zagranicznych oddziałów z siedzibą na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej.

Jeżeli chodzi natomiast o dyrektywę zawodową, to jakkolwiek jej wykonaniem jest wprowadzenie do zasady ustawa z dnia 22 grudnia 2015 r. o zasadach uznawania kwalifikacji zawodowych nabytych w państwach członkowskich Unii Europejskiej (j.t. Dz.U. z 2020 r., poz. 220 ze zm.), to jednak w odniesieniu do kwalifikacji zawodowych biegłych rewidentów jest to u.b.r., a zwłaszcza jej art. 4 ust. 4 oraz ust. 5, które normują zasady zatwierdzania w Polsce biegłych rewidentów z państw członkowskich UE oraz z państw trzecich.

Jeśli zatem nałożyć na przedmiotowe regulacje ustawowe treść omówionych wyżej dyrektyw (tj. dyrektywy usługowej, dyrektywy 2006/43 oraz dyrektywy zawodowej), to należałoby dojść do wniosku, że swoboda świadczenia usług może zostać ograniczona w odniesieniu do czynności badań ustawowych oraz innych czynności zastrzeżonych dla biegłych rewidentów w Polsce. W konsekwencji, ograniczenia w swobodzie świadczenia usług dotyczą wprost badań jako rodzaju czynności rewizji finansowej w rozumieniu art. 2 pkt



7 u.b.r. (w przepisie tym definiuje się bowiem czynności rewizji finansowej jako usługi atestacyjne obejmujące badania, a także przeglądy sprawozdań finansowych i inne usługi atestacyjne określone przepisami prawa, zastrzeżone dla biegłego rewidenta).

4. Uzyskanie statusu firmy audytorskiej na gruncie ustawy o biegłych rewidentach przez firmy audytorskie zatwierdzone w innych państwach członkowskich na podstawie art. 58 u.b.r.

W powyższym świetle pojawia się zasadnicze pytanie o dopuszczalny zakres usług świadczonych przez firmę audytorską zatwierdzoną w innym państwie członkowskim. Kontynuowanie rozważań w tym przedmiocie należy jednak rozpocząć od kwestii ustalenia statusu firm audytorskich zatwierdzanych w innych państwach członkowskich na gruncie u.b.r. Zakres usług prawnie dozwolonych przez firmy audytorskie zatwierdzone w innym państwie członkowskim będzie musiał bowiem być ustalany na podstawie wszystkich z powołanych wyżej aktów prawnych, w tym zwłaszcza u.b.r.

Analiza u.b.r. prowadzi do wniosku, że sytuacja prawna firm audytorskich zatwierdzonych w innych państwach członkowskich (w u.b.r. są one nazywane „firmami audytorskimi zatwierdzonymi w innym państwie UE”; z tego względu pojęcia te będą stosowane zamiennie) została ujęta w trzech aspektach:

- a) pojęcia i formy działalności firm audytorskich (art. 46 oraz art. 58 ust. u.b.r.);
- b) badań ustawowych dokonywanych przez firmę audytorską zatwierdzoną w innym państwie UE (art. 58 u.b.r.);
- c) nadzoru nad firmą audytorską zatwierdzoną (art. 88 ust. 1 pkt 4 u.b.r.).

Mimo że definicje legalne terminów stosowanych w u.b.r. znajdują się w jej art. 2, to definicję firmy audytorskiej zawarto dopiero w treści art. 46 u.b.r., który stanowi, że firmą audytorską jest jednostka, w której badania sprawozdań finansowych przeprowadzają biegli rewidenci, wpisana na listę, o której mowa w art. 57 ust. 1 u.b.r., i prowadząca działalność w jednej z następujących form:

- 1) działalności gospodarczej prowadzonej przez biegłego rewidenta we własnym imieniu i na własny rachunek;

- 2) spółki cywilnej, spółki jawnej lub spółki partnerskiej, w której większość głosów posiadają biegli rewidenci lub firmy audytorskie, zatwierdzone co najmniej w jednym państwie Unii Europejskiej; w spółkach, w których powołano zarząd, większość członków zarządu stanowią biegli rewidenci zatwierdzeni co najmniej w jednym państwie Unii Europejskiej; jeżeli zarząd składa się z nie więcej niż 2 osób, jedną z nich jest biegły rewident'
- 3) spółki komandytowej, w której komplementariuszami są wyłącznie biegli rewidenci lub firmy audytorskie zatwierdzeni co najmniej w jednym państwie Unii Europejskiej;
- 4) spółki kapitałowej lub spółdzielni, które spełniają następujące wymagania:
 - a) większość członków zarządu stanowią biegli rewidenci zatwierdzeni co najmniej w jednym państwie Unii Europejskiej; jeżeli zarząd składa się z nie więcej niż 2 osób, jedną z nich jest biegły rewident,
 - b) większość głosów na walnym zgromadzeniu posiadają biegli rewidenci lub firmy audytorskie zatwierdzeni co najmniej w jednym państwie Unii Europejskiej,
 - c) większość członków organów nadzorczych stanowią biegli rewidenci zatwierdzeni co najmniej w jednym państwie Unii Europejskiej;
- 5) spółdzielczego związku rewizyjnego, który spełnia następujące wymagania:
 - a) zatrudnia do badania biegłych rewidentów,
 - b) większość członków zarządu stanowią biegli rewidenci zatwierdzeni co najmniej w jednym państwie Unii Europejskiej; jeżeli zarząd składa się z nie więcej niż 2 osób, jedną z nich jest biegły rewident.

Prima facie mogłoby się wydawać, że elementami składowymi przedmiotowej definicji są trzy elementy: 1) wpis na listę, 2) badanie sprawozdań ustawowych przez biegłych rewidentów oraz 3) prowadzenie działalności w jednej z form wskazanych w tym przepisie, które powinny być spełnione łącznie. Taka perspektywa nie wydaje się jednak uprawniona. Wynika to z kilku powodów. Po pierwsze, badanie sprawozdań finansowych nie jest jedynym przedmiotem działalności firmy audytorskiej, co wynika z art. 47 u.b.r., który za przedmiot działalności firmy audytorskiej ujmuje znacznie szerzej, jak również z treści art. 3 ust. 3 w zw. z jego ust. 2 oraz art. 2 pkt 5, 6 i 7 u.b.r., które definiują na czym polega wykonywanie zawodu biegłego rewidenta. Jest to: 1) wykonywanie czynności rewizji finansowej, 2)



świadczenie usług atestacyjnych innych niż czynności rewizji finansowej, niezastrzeżonych do wykonywania przez biegłych rewidentów oraz 3) świadczenie usług pokrewnych. Zwrócić należy również uwagę, że w art. 46 u.b.r. nie może również chodzić o faktyczne badanie sprawozdań finansowych, ale o posiadanie uprawnień do takiego badania. Trudno bowiem, aby firma audytorska domagająca się wpisu na listę firm audytorskich miała wykazać się badaniem takich sprawozdań, skoro takie badanie staje się dopuszczalne dopiero po wpisie do właściwego rejestru. Z formalnego punktu widzenia znaczenie ma natomiast niewątpliwie prowadzenie działalności w określonej formie prawnej, która zresztą jest następstwem dopuszczalnych w polskim porządku prawnym form prowadzenia działalności, tyle że wydaje się, iż art. 46 u.b.r. nie został implementowany do końca prawidłowo. Wprawdzie odpowiada on treści art. 3 ust. 4 dyrektywy 2006/43/WE, niemniej trzeba pamiętać, że przepis ten dotyczy zatwierdzania w państwie członkowskim firm audytorskich, które mają wykonywać badania ustawowe w rozumieniu tego aktu prawnego. Oznacza to, że przepis ten, w zakresie, w jakim normuje kwestie biegłych rewidentów oraz firm audytorskich zatwierdzonych w innym, aniżeli Polska państwie członkowskim, odnosi się do problematyki dopuszczalności przeprowadzania badań ustawowych przez takie jednostki. Muszą one bowiem spełniać określone kryteria. Z tego punktu widzenia, firma audytorska, która na podstawie art. 3a dyrektywy 2006/43/WE zamierza wykonywać w innym państwie członkowskim, aniżeli państwo jej pochodzenia, badanie ustawowe, jest już firmą audytorską zatwierdzoną w danym państwie członkowskim. Spełnia zatem kryteria wynikające z art. 3 dyrektywy 2006/43/WE. Przez sam fakt zatwierdzenia w określonym państwie członkowskim, który musi odpowiadać tym wymogom, jest już więc firmą audytorską w rozumieniu tej dyrektywy.

Biorąc jednak pod uwagę wymóg rejestracji takiej firmy w kraju wykonywania badania (por. art. 3a ust. 2 i 3 dyrektywy 2006/43 i stanowiący jej wykonanie art. 58 u.b.r.), należy stwierdzić, że aby firma audytorska zatwierdzona w innym państwie członkowskim uzyskała status firmy audytorskiej na gruncie przepisów prawa krajowego musi ona zostać zarejestrowana przez właściwy organ. Z punktu widzenia treści art. 46 w zw. z art. 58 u.b.r., kluczowe więc dla uznania danej jednostki za firmę audytorską w ujęciu krajowym jest wpis na właściwą listę, to jest listę, o której mowa w art. 57 ust. 1 u.b.r. Z tego powodu, kwestii



definicji firmy audytorskiej nie można oddzielać od przewidzianego trybu uzyskania wpisu, tym bardziej, że zgodnie z art. 57 ust. 1 u.b.r. Polska Agencja Nadzoru Audytowego (dalej jako „PANA”) prowadzi tylko jedną listę firm audytorskich, a w przypadku firm audytorskich wpisywanych na listę na podstawie art. 58 u.b.r. dokonuje się wyłącznie na liście stosownej adnotacji o trybie wpisania tej firmy. Przesądza o tym wprost treść art. 57 ust. 1 pkt 13 u.b.r., który stanowi, że lista zawiera nazwy i adresy organów odpowiedzialnych odpowiednio za nadzór publiczny, wpis na listę, kontrole w ramach systemu zapewniania jakości, prowadzenie kontroli doraźnych i nakładanie kar administracyjnych za naruszenie przepisów ustawy oraz rozporządzenia 537/2014/WE, a także informację, czy firma audytorska została wpisana na listę na podstawie art. 58 u.b.r.

Z ustawy o biegłych wynika więc jednoznacznie, że dokonywanie wpisu odbywa się w dwóch trybach. Jest to zresztą następstwem implementacji dyrektywy 2006/43/WE, z której owe tryby wynikają. Pierwszy został unormowany w art. 3 dyrektywy 2006/43/WE i dotyczy generalnych zasad zatwierdzania firm audytorskich. Jego implementację stanowi art. 57 ust. 4 u.b.r. Drugi został natomiast uregulowany w art. 3a ust. 2 i 3 dyrektywy 2006/43/WE, który ustanawia szczególny tryb rejestracji („uznawania” w ujęciu przedmiotowej dyrektywy) firm audytorskich zatwierdzonych w innym państwie członkowskim w przypadku, gdy o wpis występuje firma audytorska, która zamierza prowadzić badania ustawowe w państwie członkowskim innym niż państwo członkowskie pochodzenia (ust. 2). Mechanizm rejestracji oparty jest na swoistym automatyzmie, gdyż zgodnie z art. 3a ust. 3 dyrektywy 2006/43/WE właściwy organ przyjmującego państwa członkowskiego dokonuje rejestracji firmy audytorskiej, jeżeli jest przekonany, że dana firma audytorska została zarejestrowana przez właściwy organ państwa członkowskiego pochodzenia. W przypadku gdy przyjmujące państwo członkowskie zamierza oprzeć się na certyfikacie potwierdzającym rejestrację danej firmy audytorskiej w państwie członkowskim pochodzenia, właściwy organ przyjmującego państwa członkowskiego może wymagać, aby certyfikat wydany przez właściwy organ państwa członkowskiego pochodzenia był wydany nie wcześniej niż trzy miesiące od daty jego przedłożenia. Właściwy organ przyjmującego państwa członkowskiego informuje właściwy organ państwa członkowskiego pochodzenia o dokonaniu rejestracji firmy audytorskiej z tego państwa. Wprawdzie w art. 3a ust. 2 dyrektywy 2006/43/WE odsyła się



dodatkowo do art. 15 i art. 17 tego aktu prawnego, niemniej przepisy te normują wyłącznie kwestie techniczne związane z wymogami, jakie powinien stanowić rejestr firm audytorskich prowadzony przez organ właściwy danego państwa członkowskiego. Wykonaniem tych przepisów są art. 58 ust. 2 do 4 oraz art. 57 ust. 2 u.b.r. Z przepisów tych wynika, że firma audytorska zatwierdzona w innym państwie członkowskim, zamierzająca wykonywać badanie ustawowe występuje do Agencji z wnioskiem o wpis na listę. Do wniosku o wpis na listę należy dołączyć zaświadczenie wydane przez organ zatwierdzający z państwa członkowskiego pochodzenia, opatrzone datą nie wcześniejszą niż 3 miesiące przed dniem złożenia wniosku, potwierdzające zatwierdzenie w danym państwie Unii Europejskiej oraz potwierdzenie uiszczenia opłaty, o której mowa w art. 60 ust. 1 u.b.r. Jednoznacznym potwierdzeniem istnienia odrębnego trybu wpisu dla firm audytorskich zatwierdzonych w innych państwach członkowskich jest art. 58 ust. 4 u.b.r., który wyłącza stosowanie trybu wpisu na listę firm audytorskich wynikającego z zasad ogólnych, to jest art. 57 ust. 4 i 5 u.b.r.

Reasumując można zatem stwierdzić, że wykładnia przepisów u.b.r. dokonywana zarówno samodzielnie, jak i w świetle unormowań dyrektywy 2006/43/WE, nakazuje stwierdzenie, że na gruncie przedmiotowych aktów prawnych za firmę audytorską uznaje jednostkę, która została wpisana na listę, o której mowa w art. 57 ust. 1 u.b.r., co dotyczy również firm audytorskich wpisywanych na podstawie art. 58 u.b.r., od których nie wymaga się, aby spełniały one dodatkowo kryteria dotyczące form działalności (por. art. 58 ust. 3 u.b.r.). Taką perspektywę potwierdza zresztą treść przywołanej na wstępie niniejszego opracowania definicji legalnej „firmy audytorskiej” zawartej w art. 2 pkt 3 dyrektywy 2006/43/WE. Wymóg wykazania określonej formy działalności w ujęciu art. 46 u.b.r. jest więc przesłanką wpisu do rejestru wyłącznie dla podmiotów niebędących firmami audytorskimi zatwierdzonymi w innych państwach członkowskich. Wniosek taki uprawniony jest nie tylko dlatego, że formy prowadzenia działalności audytorskiej w innych państwach członkowskich mogą być, na gruncie prawa obowiązującego w tych państwach, inne, aniżeli formy prowadzenia działalności w Polsce, ale przede wszystkim dlatego, że zarówno dyrektywa 2006/43/WE oraz cytowana wyżej dyrektywa nr 2014/56/UE zostały oparte na zasadzie równoważności umożliwiającej firmom audytorskim rozwijanie działalności usługowej w zakresie badania ustawowego w Unii poprzez umożliwienie im świadczenia takich usług w

państwie członkowskim innym niż państwo, w którym zostali oni zatwierdzeni (por. cytowany już wyżej motyw 4 preambuły do dyrektywy 2014/56). Oznacza to, że firma audytorska zatwierdzona w innym, aniżeli Polska, państwie członkowskim UE, która została wpisana na listę firm audytorskich prowadzoną przez PANA, ma status firmy audytorskiej w rozumieniu regulacji tejże ustawy, tyle że wpis na przedmiotową listę – o czym była już mowa wyżej - obejmuje również informację, czy została ona wpisana na listę na podstawie art. 58 u.b.r.

5. Zakres usług dozwolonych firmie audytorskiej zatwierdzonej w innym państwie członkowskim i wpisanej na listę firm audytorskich, o której mowa w art. 57 u.b.r.

5.1. Uwagi ogólne

W powyższym świetle możliwe staje się ustalenie zakresu usług dozwolonych, jakie mogą być świadczone przez firmę audytorską zatwierdzoną w innym państwie członkowskim, która została wpisana na listę firm audytorskich, o której mowa w art. 57 ust. 1 u.b.r. (dalej jako „lista”). Przed przystąpieniem do analizy regulacji ustawowych zawartych w u.b.r. należy jednak zwięźle przypomnieć perspektywę wynikającą z prawa UE oraz u.o.g. Powtórzyć zatem trzeba, że ograniczenia wskazane w dyrektywie usługowej dotyczą wyłącznie badań ustawowych w rozumieniu dyrektywy 2006/43/WE. Oznacza to, że w pozostałym zakresie, państwa członkowskie uznają prawo usługodawców do świadczenia usług w państwie członkowskim innym niż to, w którym prowadzą oni przedsiębiorstwo. Państwo członkowskie, w którym świadczona jest usługa, ma więc obowiązek zapewnić możliwość swobodnego podjęcia i prowadzenia działalności usługowej na swoim terytorium. Z kolei na gruncie u.o.g., który przedmiotową dyrektywę implementuje, w zakresie wykonywania zawodu przez biegłego rewidenta oraz świadczenia usług przez firmy audytorskie związanych z wykonywaniem czynności rewizji finansowej wyłącza się jedynie regulacje dotyczące „transgranicznej działalności usługowej”, która zgodnie z art. 5 ust. 1 u.o.g. sprowadza się do tego, że usługodawca z państwa członkowskiego może czasowo świadczyć usługi na zasadach określonych w przepisach TFUE albo w postanowieniach umów regulujących swobodę świadczenia usług bez konieczności uzyskania wpisu do rejestru przedsiębiorców w Krajowym Rejestrze Sądowym albo Centralnej Ewidencji i Informacji o Działalności Gospodarczej. Jednocześnie w ust. 2 tego przepisu wskazuje się,



że czasowe świadczenie usług przez usługodawcę z państwa członkowskiego może wiązać się z obowiązkiem uzyskania koncesji, zezwolenia, wpisu do rejestru działalności regulowanej, certyfikatu lub inną formą reglamentacji, o ile przepisy odrębnych ustaw nakładają taki obowiązek ze względu na porządek publiczny, bezpieczeństwo publiczne, bezpieczeństwo państwa, zdrowie publiczne lub ochronę środowiska naturalnego (art. 5 ust. 1 u.o.g.). Oznacza to, że swoboda w zakresie dotyczącym transgranicznej działalności w zakresie wykonywania czynności rewizji finansowej oraz wykonywania zawodu biegłego rewidenta zostaje określona w u.b.r.

Tym samym można byłoby stwierdzić, że z perspektywy u.o.g. firma audytorska zatwierdzona w innym państwie członkowskim, zamierzająca prowadzić działalność na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej, może ją wykonywać na warunkach wskazanych:

1) w rozdziale 2 u.o.g. („Działalność gospodarcza osób zagranicznych”), co oznacza, że osoby zagraniczne z państw członkowskich mogą podejmować i wykonywać działalność gospodarczą na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej, na takich samych zasadach jak obywatele w Polsce, zatem będzie się do nich stosować u.b.r. i reguły prowadzenia działalności takie, jak dla „osób krajowych” (jest to kwestia nieproblemатyczna, zatem nie będzie przedmiotem dalszego opracowania);

2) w rozdziale 5 u.o.g. („Oddziały przedsiębiorców zagranicznych”), przez utworzenie oddziału z siedzibą na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej; oddział taki ma nie ma odrębności prawnej, a jedynie stanowi wydzieloną część organizacyjno-gospodarczą przedsiębiorcy zagranicznego (por. wyrok NSA z dnia 18 marca 2011 r., II FSK 1773/09, LEX nr 818429), z tego względu wydaje się, że należałoby go traktować na równi z firmą audytorską niezatwierdzoną w innym państwie członkowskim, która nie została wpisana na listę firm audytorskich na podstawie u.b.r. (co wymagałoby szerszej analizy);

3) w u.b.r. w zakresie dotyczącym wykonywania zawodu biegłego rewidenta oraz czynności rewizji finansowej w odniesieniu do działalności usługowej firm audytorskich, w tym ewentualnie na podobieństwo transgranicznej działalności usługowej w ujęciu art. 5 u.o.g., co szerzej nakazuje analizę przepisów u.b.r. pod kątem zakresu usług świadczonych przez firmę audytorską zatwierdzoną w innym państwie członkowskim, w tym zwłaszcza wpisana na listę na podstawie art. 58 u.b.r.

5.2. Działalności usługowa w zakresie dotyczącym badań ustawowych oraz innych czynności rewizji finansowych zastrzeżonych dla biegłego rewidenta

W odniesieniu do dopuszczalności świadczenia usług przez firmy audytorskie zatwierdzone w innym państwie członkowskim, w tym ewentualnie na podobieństwo transgranicznej działalności usługowej w rozumieniu art. 5 u.o.g., rozważania należy rozpocząć od ponownego zrekonstruowania normy prawnej wynikającej z art. 12 pkt 1 pkt 33 u.o.g. Stanowi on, iż:

„Przepisów niniejszego rozdziału oraz przepisów rozdziału 6 nie stosuje się do świadczenia usług, o których mowa w:

(...)

33) ustawie z dnia 11 maja 2017 r. o biegłych rewidentach, firmach audytorskich oraz nadzorze publicznym (Dz. U. z 2019 r. poz. 1421, 1571, 2200 i 2217 oraz z 2020 r. poz. 568) w zakresie wykonywania zawodu przez biegłego rewidenta oraz świadczenia usług przez firmy audytorskie związanych z wykonywaniem czynności rewizji finansowej”.

Oznacza to, że u.o.g. zakazuje transgranicznego świadczenia usług w rozumieniu art. 5 u.o.g. w odniesieniu do usług czynności rewizji finansowej oraz wykonywania zawodu biegłego rewidenta. Przede wszystkim zwrócić należy uwagę, że wyłącznie z u.o.g. jest szersze, aniżeli z dyrektywy usługowej. O ile bowiem w u.o.g. wyłącza się „czynności rewizji finansowej”, o tyle w dyrektywie usługowej wyłącza się „badania ustawowe”, będące jednym z rodzajów czynności rewizji finansowej na gruncie art. 2 pkt 7 u.b.r. To z kolei nakazuje postawienie pytania o zgodność przedmiotowej regulacji z prawem UE. Problem ten stawałby się jednak dopiero aktualny, gdyby przepisy u.o.g. zakazywałyby wykonywania czynności rewizji finansowej dla firm audytorskich zatwierdzonych w innym państwie członkowskim. Zasadnicze znaczenie ma zatem określenie, jak na gruncie u.b.r. określony został przedmiot dozwolonych usług dla firmy audytorskiej zatwierdzonej w innym państwie członkowskim.



Wyłącznie na podstawie brzmienia art. 58 ust. 1 i 2 u.b.r. można byłoby próbować twierdzić, że jest ona uprawniona tylko do przeprowadzania badań ustawowych, a więc do badania rocznego skonsolidowanego sprawozdania finansowego grupy kapitałowej lub badania rocznego sprawozdania finansowego, którego obowiązek przeprowadzania wynika z art. 64 ustawy z dnia 29 września 1994 r. o rachunkowości (Dz. U. z 2019 r. poz. 351, 1495, 1571, 1655 i 1680 oraz z 2020 r. poz. 568), przepisów innych ustaw lub przepisów prawa Unii Europejskiej, przeprowadzane zgodnie z krajowymi standardami badania (por. art. 2 pkt 1 u.b.r.). Twierdzenie takie opierałoby się na przyjęciu, że tylko w odniesieniu do tego rodzaju usługi normowana jest sytuacja prawna firmy audytorskiej zatwierdzonej w innym państwie członkowskim. Nie wydaje się to jednak perspektywa właściwa. Analizowana regulacja, jak również jej odpowiednik znajdujący się w art. 3a dyrektywy 2006/43/WE normuje bowiem wyłącznie warunki, na jakich firma audytorska zatwierdzona w innym państwie członkowskim może wykonywać badania ustawowe (musi zostać wpisana na listę, a badanie ma przeprowadzać kluczowy biegły rewident z Polski). Z przepisu tego nie wynika zatem zakaz świadczenia innych usług, ani ograniczenie świadczonych usług, o czym poniżej. Warto w tym miejscu więc ponownie przypomnieć, że podstawowym celem tej regulacji było „umożliwienie biegłym rewidentom i firmom audytorskim rozwijania działalności usługowej w zakresie badania ustawowego w Unii poprzez umożliwienie im świadczenia takich usług w państwie członkowskim innym niż państwo, w którym zostali oni zatwierdzeni” (por. motyw 3 dyrektywy 2014/56). W tym celu unormowano szczególny tryb wpisu do właściwego rejestru krajowego (w Polsce na „listę biegłych rewidentów”). Chodziło zatem o zwiększenie swobody świadczenia usług w zakresie dotyczącym badań ustawowych, gdyż tylko takie badania objęte są regulacjami prawa UE. W pozostałym zakresie swoboda świadczenia usług wynika więc z dyrektywy usługowej, dyrektywy zawodowej oraz regulacji krajowych, to jest u.o.g. oraz u.b.r., przy czym szczególne znaczenie wydaje się przypadać wpisowi na listę firm audytorskich w rozumieniu art. 57 ust. 1 u.b.r.

Jeśli bowiem uznać, co zostało wykazane wyżej w punkcie 4 niniejszego opracowania, że w u.b.r. unormowano dwa tryby wpisu na listę, przy czym skutkiem wpisu na podstawie art. 58 u.b.r. jest uzyskanie przez firmę audytorską zatwierdzoną w innym państwie członkowskim statusu firmy audytorskiej w rozumieniu u.b.r., z tą tylko różnicą, że konieczne



jest wskazanie, na jakiej podstawie nastąpił wpis (art. 57 ust. 2 pkt 13 u.b.r.), to należałoby konsekwentnie przyjąć, że zakres dozwolonych usług wykonywanych przez taką firmę wynika z art. 47 u.b.r., a zwłaszcza jego ust. 1 (o ust. 2 w dalszej kolejności), który stanowi, że przedmiotem działalności firmy audytorskiej jest wykonywanie czynności rewizji finansowej. Jest to więc ujęcie szersze, wykraczające poza samo badanie ustawowe. Przy takiej perspektywie, art. 58 u.b.r. określa nie tyle dozwolony przedmiot działalności firmy audytorskiej zatwierdzonej w innym państwie członkowskim, ile ustanawia, na jakich warunkach dopuszczalne jest wykonywanie badań ustawowych. Wskazuje na to konstrukcja ust. 1, w którym posłużono się zwrotem „...jest uprawniona do wykonywania badań ustawowych, jeżeli....”. Trafności takiego wniosku dowodzi o wiele bardziej treść ust. 2, z którego wynika wprost, że zamiar wykonywania badania ustawowego staje się przesłanką wpisu, a nie określeniem dozwolonego przedmiotu takiej działalności. Prowadzi to do konkluzji, że firma audytorska wpisana na listę, mogłaby również świadczyć inne, aniżeli badanie ustawowe, czynności rewizji finansowej, pod warunkiem jednak, że byłyby one wykonywane przez biegłego rewidenta wpisanego do rejestru. Zgodnie bowiem z definicją „czynności rewizji finansowej” zawartej w art. 2 pkt 7 u.b.r. są to usługi zastrzeżone dla biegłego rewidenta. Warto zatem w tym miejscu podkreślić, że w u.b.r. wyraźnie odróżnia się wykonywanie czynności zastrzeżonych od przedmiotu działalności firmy audytorskiej, czego konsekwencją jest to, że biegły rewident wykonuje swój zawód w imieniu firmy audytorskiej (art. 3 ust. 2 u.b.r.). Innymi słowy w przypadku czynności zastrzeżonych mogą być one wykonywane wyłącznie przez biegłego rewidenta, który realizując zobowiązany jest działać w imieniu firmy audytorskiej. Konsekwencją tego może być stwierdzenie, że na gruncie u.b.r. dochodzi *de facto* do dopuszczenia firm audytorskich zatwierdzonych w innym państwie członkowskim do transgranicznej działalności usługowej na podobieństwo wynikające z rozumienia takich usług w ujęciu art. 5 u.o.g. Zasady ich działania, to jest brak wpisu w KRS bądź w ewidencji działalności gospodarczej (art. 5 ust. 1 o.u.g.), przy jednoczesnym posiadaniu wpisu na listę (art. 5 ust. 2 u.o.g.) powodowałby, że mimo formalnego wyłączenia tych usług na podstawie art. 12 ust. 1 pkt 33 u.o.g., mogłyby one być nadal świadczone, tyle że w oparciu o przedstawione wyżej regulacje u.b.r.

Przyjęcie innej przeciwnej perspektywy wywoływałoby problem niezgodności regulacji krajowych z przywołanymi wyżej unormowaniami prawa UE, co wymagałoby odrębnej analizy. Niemniej trzeba w tym miejscu wyraźnie zastrzec, że omawiana kwestia może w praktyce stanowić źródło sporów, zwłaszcza pomiędzy firmami audytorskimi zatwierdzonymi w innych państwach członkowskich i wpisanych na listę, a PANA, co w razie przeniesienia postępowania na etap sądowy, powinno prowadzić do wystąpienia na podstawie art. 267 TFUE przez właściwy sąd z pytaniem prejudycjalnym o wykładnię prawa unijnego, zarówno w zakresie Traktatów (w kontekście niedozwolonych barier w swobodnym przepływie usług), jak i przepisów wspomnianych dyrektyw. Ogólnie rzecz ujmując, ewentualne pytanie prejudycjalne musiałoby mieć na celu ustalenie, czy powołane przepisy prawa unijnego należy interpretować w taki sposób, że stoją na przeszkodzie uregulowaniom krajowym wyłączającym swobodę świadczenia usług przez firmy audytorskie zatwierdzone w innym państwie członkowskim w zakresie nie dotyczącym badań ustawowych.

5.3. Świadczenie usług w zakresie wynikającym z art. 47 ust. 2 i 2a u.b.r.

Nieco mniej problematycznie przedstawia się problem świadczenia przez firmę audytorską zatwierdzoną w innym państwie członkowskim usług, o których mowa w art. 47 ust. 2 u.b.r. Stanowi on, że w przypadku firmy audytorskiej, o której mowa w art. 46 pkt 1-4, przedmiotem działalności może być również: 1) usługowe prowadzenie ksiąg rachunkowych i podatkowych; 2) doradztwo podatkowe; 3) prowadzenie postępowania upadłościowego lub likwidacyjnego; 4) działalność wydawnicza lub szkoleniowa w zakresie rachunkowości, rewizji finansowej i podatków; 5) wykonywanie ekspertyz lub sporządzanie opinii ekonomiczno-finansowych; 6) świadczenie usług doradztwa lub zarządzania, wymagających posiadania wiedzy z zakresu rachunkowości, rewizji finansowej, prawa podatkowego oraz organizacji i funkcjonowania przedsiębiorstw; 7) świadczenie usług atestacyjnych innych niż czynności rewizji finansowej, niezastrzeżonych do wykonywania przez biegłych rewidentów; 8) świadczenie usług pokrewnych oraz 9) świadczenie innych usług zastrzeżonych w odrębnych przepisach do wykonywania przez biegłych rewidentów. Z kolei z jego ust. 2a wynika, że świadczenie usług, o których mowa w ust. 2 pkt 7 i 8, zgodnie z krajowymi standardami wykonywania zawodu, jest możliwe tylko w ramach firmy audytorskiej.



Podstawowy problem sprowadza się do tego, że firma audytorska zatwierdzona w innym państwie członkowskim, nie jest firmą, o której mowa w art. 46 pkt. 1 – 4 u.b.r. (takiego zastrzeżenia brakuje już w ust. 2a), tyle że w przepisie tym wymienia się zakres usług, który nie został zastrzeżony wyłącznie dla biegłych rewidentów, co może dotyczyć również innych usług atestacyjnych oraz usług pokrewnych, których definicje legalne zawarte w art. 2 pkt 5 i 6 u.b.r. są bardzo szerokie. Przez usługi atestacyjne należy rozumieć usługi mające na celu uwiarygodnienie w wysokim lub umiarkowanym stopniu zagadnień obejmujących w szczególności informacje finansowe i niefinansowe, systemy, procesy, a także aspekty zachowań lub postaw określonych podmiotów, w oparciu o dowody uzyskane w trakcie przeprowadzenia odpowiednich procedur, stanowiące podstawę wydawanej, zgodnie z przyjętymi kryteriami, oceny zagadnień będących przedmiotem tych usług, zamieszczonej w sprawozdaniu z wykonanej usługi. Usługi pokrewne są to natomiast usługi polegające na przeprowadzeniu uzgodnionych procedur, wykonywanych w oparciu o uzgodniony cel, zakres prac i sposób ich wykonania, których opis i wynik są przedstawione w raporcie z wykonania usługi, lub usługi kompilacji informacji finansowych, których celem jest wykorzystanie wiedzy z zakresu rachunkowości do zebrania, sklasyfikowania i podsumowania informacji finansowych.

W powyższym świetle problem sprowadza się zatem również do rozumienia art. 47 ust. 2a u.b.r., z którego wynika, że świadczenie usług, o których mowa w ust. 2 pkt 7 i 8, zgodnie z krajowymi standardami wykonywania zawodu, jest możliwe tylko w ramach firmy audytorskiej. Przepis ten został dodany na mocy ustawy 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.), której jednym z celów było poszerzenie zakresu kontroli firm audytorskich przez PANA właśnie o usługi atestacyjne oraz pokrewne. Z tego też względu, poza innymi szczegółowymi unormowaniami dotyczącymi uprawnień nadzorczych, dodano omawiany ust. 2a. Systemowo, rzecz ujmując, chodzi w nim jednak wyłącznie o to, że jeśli usługi atestacyjne inne niż czynności rewizji finansowej, jak i usługi pokrewne niezastrzeżone do wykonywania przez biegłych rewidentów, mają być wykonywane w ramach firmy audytorskiej, to muszą być wykonywane zgodnie z krajowymi standardami wykonywania zawodu biegłego rewidenta. Jest to zresztą logiczne, jeśli



uwzględnić, że biegły rewident wykonuje swój zawód zawsze w imieniu firmy audytorskiej (art. 3 ust. 2 u.b.r.), o czym była już mowa wyżej. Jeśli zatem świadczenie tych usług (niezastrzeżonych dla biegłego rewidenta) wykonywane jest nie przez firmę audytorską, to usługa ta nie musi być świadczona zgodnie ze standardami wykonywania zawodu, ponieważ one nie obowiązują. W przypadku wykonywania tego rodzaju usługi przez firmę audytorską zatwierdzoną w innym niż Rzeczpospolita Polska państwie członkowskim, która została wpisana na listę firm audytorskich prowadzoną przez PANA (a więc która uzyskała status firmy audytorskiej w rozumieniu u.b.r.), powyższe przepisy należy rozumieć w taki sposób, że zobowiązują one taką firmę audytorską do wykonania przedmiotowych usług zgodnie z krajowymi standardami wykonywania zawodu biegłego rewidenta (art. 47 ust. 2a u.b.r.).

Jeśli chodzi natomiast o pozostałe usługi, o których mowa w art. 47 ust. 2 u.b.r., to wprawdzie w przepisie tym mowa o firmie audytorskiej prowadzonej w formie wynikającej z art. 46 u.b.r., jednakże podkreślić trzeba, że usługi wymienione w tym przepisie, są usługami objętymi, co do zasady, swobodą świadczenia usług i nie są to usługi, zastrzeżone ani dla biegłego rewidenta, ani dla firmy audytorskiej. Tak długo zatem, jak regulacje szczegółowe na poziomie prawa UE oraz prawa krajowego, nie zastrzegają wykonywania określonej kategorii usług przez osobę posiadającą określone uprawnienia zawodowe (np. doradców podatkowych, czy radców prawnych), tak długo, może je oferować również firma audytorska zatwierdzona w innym państwie członkowskim (zarówno wpisana, jak i niewpisana na listę firm w rozumieniu art. 57 ust. 1 u.b.r.).

6. Wnioski

Podsumowując, należy stwierdzić, że zakres usług dozwolonych przez firmę audytorską zatwierdzoną w innym, aniżeli Rzeczpospolita Polska, państwie członkowskim przedstawia się różnie, w zależności od tego, czy została ona wpisana na listę firm audytorskich, o której mowa w art. 57 ust. 1 u.b.r.

Z systemowej wykładni analizowanych aktów prawnych (unijnych i obowiązujących w wyniku implementacji) wynika, że firma audytorska zatwierdzona w innym, aniżeli Rzeczpospolita Polska, państwie członkowskim, która została wpisana na listę firm audytorskich prowadzoną przez PANA, uzyskuje status firmy audytorskiej w rozumieniu u.b.r.



W konsekwencji, przy takiej wykładni przepisów krajowych oraz unijnych, zakres dozwolonych usług wykonywanych przez taką firmę wynika z art. 47 u.b.r., a zwłaszcza jego ust. 1, który stanowi, że przedmiotem działalności firmy audytorskiej jest wykonywanie czynności rewizji finansowej. Zatem firma audytorska zatwierdzona w innym niżeli Rzeczpospolita Polska państwie członkowskim wpisana na listę PANA mogłaby świadczyć – obok badań ustawowych – również inne czynności rewizji finansowej, pod warunkiem jednak, że byłyby one wykonywane przez biegłego rewidenta wpisanego do rejestru. Zgodnie bowiem z definicją „czynności rewizji finansowej” zawartej w art. 2 pkt 7 u.b.r. są to usługi zastrzeżone dla biegłego rewidenta.

Pozostałe usługi, inne niż czynności rewizji finansowej, o których mowa w art. 47 ust. 2 u.b.r., są albo usługami objętymi, co do zasady, swobodą świadczenia usług i nie są to usługi zastrzeżone ani dla biegłego rewidenta, ani dla firmy audytorskiej (tak art. 47 ust. 2 pkt. 1-6 i 9 u.b.r.), albo mogą być świadczone przez firmy audytorskie zatwierdzone w innym państwie członkowskim wpisane na listę firm audytorskich, pod warunkiem ich realizacji zgodnie z krajowymi standardami wykonywania zawodu (tak: art. 47 ust. 2 pkt. 7 i 8 u.b.r. w zw. z art. 47 ust. 2a u.b.r.)

Wydaje się, że wobec możliwości dokonania takiej wykładni przepisów prawa polskiego w zgodzie z opisanymi regulacjami prawa unijnego, te pierwsze należy interpretować właśnie w ten sposób. Przyjęcie innej, przeciwnej perspektywy wywoływałoby problem niezgodności regulacji krajowych z przywołanymi wyżej unormowaniami prawa UE. W przypadku powstania sporu na tle interpretacji omawianej kwestii w razie przeniesienia postępowania na etap sądowy zasadne wydawałoby się wystąpienie na podstawie art. 267 TFUE przez właściwy sąd z pytaniem prejudycjalnym o wykładnię prawa unijnego, służącego definitywnemu rozstrzygnięciu kwestii zakresu swobody świadczenia usług przez firmy audytorskie zatwierdzone w innym państwie członkowskim, jeśli uzyskały wpis na listę firm audytorskich w państwie, w którym usługa jest wykonywana. O ile bowiem z art. 3a dyrektywy 2006/43/WE możliwość taka wynika bezspornie dla badań ustawowych, o tyle w świetle przywołanych wyżej regulacji TFUE, dyrektywy usługowej oraz zawodowej, nie jest ona wyłączona również w odniesieniu do innych czynności zastrzeżonych dla biegłych



rewidentów w danym państwie członkowskim, o ile usługa ta zostanie wykonana przez biegłego rewidenta tego państwa.

Z kolei firmy audytorskie zatwierdzone w innym państwie członkowskim, które nie zostały wpisane na listę mogą wykonywać jedynie usługi w zakresie niezastrzeżonym dla firm audytorskich oraz dla biegłych rewidentów, o ile na mocy przepisów szczegółowych nie zostały zastrzeżone dla innych zawodów regulowanych w Polsce.

Poznań, dnia 18 stycznia 2021 r.