
Kary administracyjne nakładane na firmy audytorskie przez Polską Agencję Nadzoru Audytowego – wybrane zagadnienia prawne

KATARZYNA MELGIEŚ

Wstęp

Przedmiot niniejszego opracowania ma złożony charakter. Z jednej strony jest to próba opisu funkcji kar administracyjnych nakładanych przez Polską Agencję Nadzoru Audytowego (dalej: Agencja) w procesie sankcjonowania deliktów administracyjnych na podstawie przepisów ustawy z dnia 11 maja 2017 r. o biegłych rewidentach, firmach audytorskich oraz nadzorze publicznym¹. Z drugiej – analiza podstawowych zasad mających znaczenie przy nakładaniu kar administracyjnych w kontekście ich celów.

Mając na uwadze obszerność zagadnienia przywołanego w tytule, rozważania zawarte w opracowaniu ograniczone zostały do kar nakładanych na podstawie art. 182 u.b.r. i koncentrują się zasadniczo wokół problematyki dotyczącej funkcji nakładanych na firmy audytorskie kar administracyjnych wraz ze wskazaniem zasad wiążących organ podczas tego procesu.

Powodem podjęcia tej tematyki jest chęć przybliżenia doświadczeń wypracowanych przez Agencję w czasie ponad pięcioletniej działalności, a także jej poprzedniczki – Komisji Nadzoru Audytowego². Zaprezentowane w opracowaniu odwołanie się do perspektywy prawnej, wynikającej ze wspomnianej praktyki i przyjmowanej w rozstrzygnięciach Agencji uzyskało w pewnych obszarach swoje potwierdzenie w orzeczeniach sądów administracyjnych (traktuje o tym zamieszczony w tym numerze Rocznika Audytu i Rachunkowości artykuł Daniela Staszewskiego „Charakter odpowiedzialności administracyjnej firmy audytorskiej i dyscyplinarnej biegłego rewidenta w wybranym orzecznictwie sądów powszechnych i administracyjnych”

¹ Dz. U. z 2025 r., poz.189, dalej określana jako: ustawa o biegłych rewidentach lub u.b.r.

² Polska Agencja Nadzoru Audytowego funkcjonuje w obrocie prawnym od 1 stycznia 2020 r. Została utworzona na mocy art. 12 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, poz.1571), jednocześnie przepis ten zniósł Komisję Nadzoru Audytowego (KNA) – poprzedniczkę PANA. PANA została ustanowiona jako nowy organ nadzoru publicznego, co było konsekwencją przekształcenia dotychczasowego organu nadzoru publicznego – wspomnianej KNA (organu kolegiального obsługiwanej przez Ministerstwo Finansów) w odrębną instytucję – osobą prawną, wchodzącą w skład sektora finansów publicznych. Zgodnie z art. 27 przywołanej ustawy w postępowaniach administracyjnych i sądowno-administracyjnych, wszczętych i niezakończonych przed dniem 1 stycznia 2020 r., w których stroną była lub mogłaby być KNA, prawa i obowiązki strony przejęła Agencja.

– przyp. red.). Problematyka ta ma istotne znaczenie w szczególności z powodu zapewnienia gwarancji procesowych stronom biorącym udział w postępowaniach prowadzonych w związku ze stwierdzonymi naruszeniami, a także zapewnienia transparentności działań Agencji w zakresie realizacji tej części funkcji nadzoru publicznego sprawowanego nad firmami audytorskimi.

1. Zadania Agencji związane z nadzorem publicznym w perspektywie prawa UE

Unormowania dotyczące zasad sprawowania nadzoru publicznego nad firmami audytorskimi zawarte w ustawie o biegłych rewidentach stanowią wyraz wdrożenia przepisów prawa Unii Europejskiej³, regulujących obszar rynku związany ze świadczeniem usług rewizji finansowej, m.in. w celu poprawy i harmonizacji jakości rocznych sprawozdań finansowych oraz skonsolidowanych sprawozdań finansowych w UE oraz ułatwienia współpracy w celu wzmocnienia zaufania do tych badań, a także wyeliminowania niewłaściwych zachowań korporacyjnych. Stanowią one również element gwarancji wzrostu stabilności i zaufania w obrocie gospodarczym.

Dyrektywa 2014/56/UE zawiera bazowe przepisy dla wszystkich firm audytorskich i biegłych rewidentów, jej celem jest wzmocnienie zaufania inwestorów do prawidłowości i rzetelności sprawozdań finansowych poprzez poprawę jakości badań ustawowych wykonywanych w UE⁴. Regulacja przyjęta w ustawie o biegłych rewidentach miała na celu również włączenie do porządku krajowego rozwiązań prawnych, m.in. zakresie wzmocnienia nadzoru publicznego przez zwiększenie jego uprawnień w zakresie nakładania kar i sankcji, w tym także poprzez ich zaostrzenie⁵. W Dyrektywie 2014/56/UE wskazuje się, że właściwe organy powinny mieć możliwość nakładania administracyjnych kar pieniężnych, które są rzeczywiście odstrasżające⁶, przy czym akt ten nie wyklucza innych rodzajów kar, które mają taki sam skutek. W akcie tym przywołano⁷ potrzebę wdrożenia kar administracyjnych zgodnych z komunikatem Komisji Europejskiej z dnia 8 grudnia 2010 r. „Wzmocnienie systemów kar w branży usług finansowych”⁸. Odnosi się on do

³ Ustawa wdraża w szczególności postanowienia dyrektywy 2006/43/WE Parlamentu Europejskiego i Rady z dnia 16 maja 2006 r. w sprawie ustawowych badań rocznych sprawozdań finansowych i skonsolidowanych sprawozdań finansowych, zmieniającej dyrektywę Rady 78/660/EWG i 83/349/EWG oraz uchylającej dyrektywę Rady 84/253/EWG (Dz. Urz. UE L nr 157 z dnia 9 czerwca 2006 r., s. 87 z późn. zm.), określanej dalej jako dyrektywa 2006/43/WE). Przy czym, przyjęcie regulacji prawnych zawartych w ustawie o biegłych rewidentach miało na celu przede wszystkim transpozycję do krajowego porządku prawnego postanowień nowych przepisów prawa UE z zakresu audytu obejmujących dyrektywę 2014/56/UE zmieniającą dyrektywę 2006/43/WE w sprawie ustawowych badań rocznych sprawozdań finansowych i skonsolidowanych sprawozdań finansowych (Dz. Urz. UE L 158 z 27.05.2014, str. 196), dalej jako Dyrektywa 2014/56/UE oraz rozporządzenie 537/2014 w sprawie szczegółowych wymogów dotyczących ustawowych badań sprawozdań finansowych jednostek interesu publicznego (Dz. Urz. UE L 158 z 27.05.2014, str. 77 wraz ze Sprostowaniem w Dz. Urz. UE L 170 z 11.06.2014, str. 66), dalej jako: rozporządzenie nr 537/2014 – dla którego ustawa o biegłych rewidentach także stanowi krajowe ramy prawne niezbędne do jego stosowania.

⁴ Motyw 31 Dyrektywy.

⁵ Zob. Uzasadnienie projektu ustawy o biegłych rewidentach, firmach audytorskich oraz nadzorze publicznym (druk sejmowy nr 1092, Sejmu VIII kadencji).

⁶ Zob. motyw 15 Dyrektywy 2014/56/WE: właściwe organy powinny mieć możliwość nakładania administracyjnych kar pieniężnych, które są rzeczywiście odstrasżające na przykład do kwoty jednego miliona lub więcej w przypadku osób fizycznych oraz do określonej wartości procentowej całkowitych rocznych obrotów w poprzednim roku obrotowym w przypadku osób prawnych lub wszelkich innych jednostek. Taki cel łatwiej osiągnąć dzięki powiązaniu kary pieniężnej z sytuacją finansową osoby dopuszczającej się naruszenia.

⁷ Zob. motyw 15 Dyrektywy 2014/56/WE.

⁸ *Komunikat Komisji z dnia 8 grudnia 2010 r., Wzmocnienie systemów kar w branży usług finansowych*, <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/PL/TXT/HTML/?uri=CELEX:52010DC0716>, dostęp: 10.02.2026, dalej: Komunikat Komisji Europejskiej.

systemu szeroko ujmowanych sankcji o charakterze administracyjnym, ujmując je jako istotny element systemu nadzoru publicznego. System ten stanowi swoistą odpowiedź na kryzys finansowy z 2008 r. i ujawnione wówczas słabości audytu, których skutki uzasadniają wprowadzenie zasad ostrożnościowych w instytucjach finansowych, w celu zapewnienia bezpieczeństwa, stabilności i integralności rynków finansowych⁹. Skuteczne sankcje stanowią istotny element każdego systemu regulacji i stanowią kluczową część systemu nadzoru, który powinien zapewnić solidność i stabilność rynków finansowych, a w rezultacie ochronę konsumentów i inwestorów. Stąd, aby zapewnić ściśle przestrzeganie prawa, sankcje muszą być skuteczne, proporcjonalne i odstraszające. Zgodnie z przywołanym komunikatem: „sankcje można uznać za skuteczne, jeżeli są one w stanie zapewnić przestrzeganie prawa UE, za proporcjonalne, gdy odpowiednio odzwierciedlają wagę naruszenia i nie wykraczają poza to, co jest konieczne do osiągnięcia zamierzonych celów, oraz za odstraszające, jeżeli są na tyle surowe, by zniechęcić sprawcę naruszenia do ponownego dokonania takiego samego naruszenia, a innych potencjalnych sprawców odwieść od popełnienia takiego naruszenia”¹⁰. Dobrem prawnie chronionym jest tu interes publiczny związany z wiarygodnością informacji finansowej. Podstawową, wręcz systemowo chronioną wartością jest prawdziwość, rzetelność i jasność informacji finansowych, na których opierają się decyzje gospodarcze zarówno inwestorów indywidualnych, jak i instytucjonalnych, oraz wierzycieli, czy innych uczestników rynku. Rozwiązania przyjęte w Dyrektywie 2006/43/WE służą również budowaniu i utrzymaniu zaufania do rynków kapitałowych.

Przywołane na wstępie ustawowe uregulowania przyznające Agencji kompetencje w zakresie nadzoru publicznego nad firmami audytorskimi stanowią wyraz wdrożenia postanowień art. 32 Dyrektywy 2006/43/WE. Zostały one powiązane z ustawowymi, mającymi naturę publicznoprawną (administracyjnoprawną) obowiązkami nałożonymi na firmy audytorskie. Wraz z systemem kontrolno-sankcyjnym takie ujęcie ma pozwolić na sprawne reagowanie na stwierdzane nieprawidłowości w celu zachowania stanu zgodnego z prawem. W ten sposób Agencji, jako krajowemu organowi władzy publicznej, w ramach autonomii instytucjonalnej została wyznaczona prawna zdolność działania w związku z transpozycją norm prawa UE do porządku krajowego. Jednocześnie poddano operacjonalizacji pochodne prawo unijne, ustanowione we wskazanym obszarze, poprzez wyznaczenie Agencji jako organu kompetentnego w szczególności w zakresie nakładania sankcji za naruszenie zarówno przepisów transponujących m.in. postanowienia Dyrektywy 2006/43/WE, jak i przepisów niepodlegających transpozycji, w tym w szczególności przepisów Rozporządzenia nr 537/2014. Formą działania Agencji w zakresie wskazanych czynności nadzoru są indywidualne akty administracyjne, poprzez które organ ten stosuje m.in. normy prawa krajowego, wydane w celu wdrożenia prawa UE. Tym samym Agencja uczestniczy w szeroko ujmowanym procesie stosowania prawa UE.

⁹ Zob. Uzasadnienie projektu ustawy o biegłych rewidentach, firmach audytorskich oraz nadzorze publicznym (druk sejmowy nr 1092, Sejmu VIII kadencji).

¹⁰ *Komunikat Komisji Europejskiej*, pkt 2.1.1 „Systemy sankcji w branży finansowej...”.

Konsekwencją tak przyjętych rozwiązań jest obowiązek zapewnienia prawu unijnemu pełnej skuteczności¹¹ w procesie stosowania prawa. Służy temu w szczególności obowiązek dokonywania wykładni prawa krajowego zgodnie z prawem unijnym, co wyraża się w nakazie wykładni prawa krajowego „w świetle treści i celu” regulacji UE, a także w wykładni prawa krajowego zgodnie z prawem UE „tak dalece, jak jest to możliwe”¹². Co równie istotne, także w zakresie tzw. autonomii proceduralnej przyznanej państwom członkowskim, musi być uwzględniane zapewnienie skuteczności norm prawa UE¹³.

¹¹ M. Niedźwiedź, *Stosowanie prawa unijnego w krajowym porządku prawnym* [w:] R. Hauser, Z. Niewiadomski, A. Wróbel (red.), *Europeizacja prawa administracyjnego. System Prawa Administracyjnego. Tom 3*, 2014, s. 167-175.

¹² Zob. A. Soltys, *Rozdział 4. Treść obowiązku wykładni zgodnej* [w:] *Obowiązek wykładni prawa krajowego zgodnie z prawem unijnym jako instrument zapewniania efektywności prawa Unii Europejskiej*, Warszawa 2015.

¹³ Nina Półtorak, *Efektywność prawa Unii Europejskiej a polska procedura administracyjna i sądownictwo administracyjne*, *Zeszyty Naukowe Sądownictwa Administracyjnego* 3 (54)/2014, s. 39; N. Półtorak, *Ochrona uprawnień*, s.437–438.

2. Zadania Agencji związane z następczym nadzorem publicznym w perspektywie prawa polskiego

Polska Agencja Nadzoru Audytowego, państwowa osoba prawa, zgodnie z art. 88 ust. 1 pkt 2 u.b.r. została ustanowiona jako organ właściwy w zakresie sprawowania nadzoru publicznego m.in. nad firmami audytorskimi¹⁴ – podmiotami, których przedmiotem działania są czynności rewizji finansowej¹⁵, realizowane przez biegłych rewidentów. Podstawowy cel rewizji finansowej to zapewnienie prawidłowości danych finansowych w celu skutecznego ograniczenia ryzyka gospodarczego i inwestycyjnego¹⁶, a dzięki temu zwiększenie stopnia zaufania użytkowników do sprawozdań finansowych¹⁷. W rezultacie podstawowe funkcje rewizji finansowej to funkcje: kontrolna, informacyjna oraz atestacyjna (uwierzytelniająca)¹⁸.

Zadania nadzorcze powierzone Agencji obejmują w szczególności funkcje związane z publicznym nadzorem następczym sprawowanym nad firmami audytorskimi. Nadzór jest kategorią prawną, normatywnie niedefiniowaną. Przyjmuje się, że nadzór realizowany przez organy administracji publicznej (nadzór administracyjny) polega na sprawowaniu w stosunku do podmiotów nadzorowanych funkcji polegających na możliwości wiążącego wpływania na te podmioty. W praktyce oznacza poddanie ich obserwacji poprzez porównanie tego zachowania do określonego wzorca i jego ocenianie – dokonuje się tego w procesie kontroli. Istota nadzoru, przejawiająca się w możliwości wpływania na podmioty nadzorowane, związana jest ze zdolnością do wyciągania konsekwencji poprzez zastosowanie środków nadzoru, umożliwiających władcze i jednostronne oddziaływanie na nadzorowany podmiot. Taka ingerencja podejmowana jest w celu zapewnienia zgodności z prawem działalności podmiotów nadzorowanych. Przy czym zakres i środki ingerencji nadzorczych są determinowane prawem¹⁹.

Zadania nadzoru publicznego Agencji lokować należy w granicach nadzoru administracyjnego. Obejmują one w szczególności prowadzenie postępowań

¹⁴ W ograniczonym zakresie nad działalnością firm audytorskich zatwierdzonych w innym niż Rzeczpospolita Polska państwie UE i wpisanych na listę na podstawie art. 58 u.b.r. oraz działalnością jednostek audytorskich pochodzących z państwa trzeciego i wpisanych na listę na podstawie art. 205 ust. 1 u.b.r.

¹⁵ Czynności rewizji finansowej, zgodnie z art. 2 pkt 7 u.b.r. to pojęcie odnoszące się do usług atestacyjnych obejmujących badania, atestacje sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju, a także przeglądy sprawozdań finansowych i inne usługi atestacyjne określone przepisami prawa, zastrzeżone dla biegłego rewidenta. Zaś celem wykonywania usług atestacyjnych jest 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 – art. 2 pkt 5 u.b.r.

¹⁶ M. Kutera, *Rola audytu finansowego w zapewnieniu wiarygodności sprawozdań finansowych*, w: *Kryzysy gospodarcze a wiarygodność sprawozdań finansowych*, red. M. Kutera, S. T. Surdykowska, Warszawa 2009, s. 190.

¹⁷ Zob. § 3 Krajowego Standardu Badania 200 w brzmieniu Międzynarodowego Standardu Badania 200 „Ogólne cele niezależnego biegłego rewidenta oraz przeprowadzanie badania zgodnie z Międzynarodowymi Standardami Badania”, załącznik nr 1.1 do uchwały nr 3430/52a/2019 Krajowej Rady Biegłych Rewidentów z dnia 21 marca 2019 r.

¹⁸ Z. Fedak, *Metody i techniki rewizji sprawozdań finansowych*, Warszawa 1998 r., s. 41.

¹⁹ J. Jagielski, *Kontrola administracji publicznej*, Warszawa 2018, s. 45.

administracyjnych w zakresie deliktów administracyjnych wskazanych w art. 182 ust. 1 u.b.r., stanowiących naruszenie obowiązków nałożonych na firmy audytorskie²⁰ lub innych zachowań niezgodnych z ustawą. Podejmowane w interesie publicznym działania Agencji mają na celu zapewnienie najwyższej jakości i rzetelności informacji finansowej, a przez to zagwarantowanie bezpieczeństwa interesariuszy i obrotu gospodarczego. Podkreślić należy, że firmy audytorskie zajmują szczególną pozycję wśród podmiotów funkcjonujących w obrocie gospodarczym, bowiem tylko one zostały uprawnione do profesjonalnego świadczenia usług rewizji finansowej²¹, zastrzeżonych dla biegłych rewidentów²². Podmioty realizujące zadania w tym obszarze pełnią szczególną rolę, bowiem posiadają bezpośredni wpływ na poziom społecznego zaufania do podstawowych mechanizmów gospodarki rynkowej²³, z tej również przyczyny ich działalność ma doniosłe znaczenie dla interesu publicznego. Jak zostało to podkreślone w orzecznictwie sądów administracyjnych: „podstawowym źródłem informacji gospodarczej we współczesnym świecie są bowiem sprawozdania finansowe podmiotów gospodarczych. Tym samym, badanie sprawozdania finansowego przeprowadzone według mających zastosowanie przepisów prawa i regulacji wpływa pozytywnie na bezpieczeństwo obrotu gospodarczego, który w literaturze specjalistycznej uznawany jest za dobro prawnie chronione. Audyt ma być gwarancją, że dostarczony produkt rachunkowości w postaci sprawozdania finansowego jest dobry. Na podstawie zweryfikowanych i potwierdzonych informacji ujętych w sprawozdaniu finansowym inwestorzy mogą bowiem podejmować decyzje obarczone mniejszym ryzykiem, a więc pewniejsze i bardziej efektywne”²⁴.

Ustawodawca krajowy w ślad za prawodawcą unijnym wyznacza firmom audytorskim szereg obowiązków mających na celu odpowiednie zabezpieczenie interesu publicznego w związku ze świadczonymi przez nie usługami. Zawierają się tutaj obowiązki związane ze sposobem ukształtowania gwarantującej odpowiednią jakość i rzetelność badań, wewnętrznej organizacji firmy audytorskiej (na którą składa system zarządzania jakością – art. 50 ust. 1 u.b.r., czy ustawowo określone zasady przeprowadzania badań oraz świadczenia innych usług na rzecz badanej jednostki – rozdział VI u.b.r.), a także pozostałe obowiązki publiczne, w tym sprawozdawcze i publikacyjne, określone zarówno w ustawie o biegłych rewidentach, jak i Rozporządzeniu nr 537/2014, za których niedochowanie firmy audytorskie ponoszą odpowiedzialność. Katalog zawarty w art. 182 ust. 1 u.b.r. określa rodzaje deliktów administracyjnych, za które odpowiedzialność administracyjno-prawną ponosi firma audytorska. W tych przypadkach organ nadzoru ma obowiązek podjąć działania procesowe, zmierzające do zaktualizowania odpowiedzialności za naruszenie przepisów ustawy lub Rozporządzenia nr 537/2014.

²⁰ Art. 90 ust. 1 pkt 7 u.b.r.

²¹ Art. 47 ust. 1 u.b.r.

²² Art. 2 pkt 7 u.b.r.

²³ M. Kutera, dz. cyt., s. 190.

²⁴ Wyrok WSA w Warszawie z 2.06.2023 r., sygn. akt VI SA/Wa 2886/23, prawomocny.

Konsekwencję stwierdzenia naruszeń stanowi ich sankcjonowanie w procesie nakładania kar wymienionych w art. 182 ust. 3 u.b.r. Agencja orzeka zatem o sposobie ponoszenia odpowiedzialności prawnej przez firmy audytorskie za popełnione delikty administracyjne na mocy udzielonych jej kompetencji do zastosowania instrumentów prawnych władczego oddziaływania, jakimi są kary administracyjne²⁵. Instrumenty te są nakierowane w swojej istocie na zapewnienie prawidłowego funkcjonowania nadzorowanych podmiotów, przywrócenie stanu zgodnego z prawem i wyeliminowanie negatywnych konsekwencji stanu naruszenia prawa, tam gdzie jest to możliwe. Podkreślić należy, że aby normy prawa administracyjnego chroniące prawnie relewantne dobra (lokowane i konkretyzowane w interesie publicznym) były skuteczne, muszą mieć możliwość nakładania sankcji umożliwiających organowi doprowadzenia do „stanu wymaganego przez przepis prawny”²⁶. Jest to istotny i konieczny element skutecznego sprawowania nadzoru publicznego.

²⁵ Na potrzeby niniejszego opracowania określenia kara administracyjna i sankcja administracyjna stosowane są zamiennie, zob. M. Zimmermann, *Prawo administracyjne*, Warszawa 2020, s. 90.

²⁶ M. Zimmermann, [w:] M. Jaroszyński, M. Zimmermann, W. Brzeziński, *Polskie prawo administracyjne*, s. 400. Podobne stanowisko prezentuje Trybunał Konstytucyjny, który w uzasadnieniu wyroku z 18 kwietnia 2000 r., sygn. K. 23/99 (OTK ZU nr 3/2000, poz. 89), stanowi że „tam gdzie przepisy nakładają na osoby fizyczne lub prawne obowiązki, winien się również znaleźć przepis określający konsekwencję niespełnienia obowiązku. Brak stosownej sankcji powoduje, że przepis staje się martwy, a niespełnianie obowiązku nagminne”.

3. Funkcje kar administracyjnych nakładanych przez Agencje

Jak zostało to już wskazane, konsekwencją stwierdzenia naruszeń obowiązków wynikających z ustawy o biegłych rewidentach lub Rozporządzenia 537/14 przez firmę audytorską, stanowi ich sankcjonowanie w procesie zamierzającym do nałożenia kary, lokowanej w katalogu wskazanym w art. 182 ust. 3 u.b.r. Pojęcie kar, którym posłużył się ustawodawca w przywołanej normie utożsamić należy z pojęciem sankcji administracyjnej²⁷, do której odnosi się nauka prawa administracyjnego.

Podkreślić należy, że zarówno pojęcie sankcji, jak i co do zasady kary administracyjnej, nie posiada normatywnych desygnatów (za wyjątkiem administracyjnej kary pieniężnej²⁸). Nie deprecjonując żądanego z licznie prezentowanych w doktrynie prawa stanowisk²⁹, w niniejszym opracowaniu odwołam się do podejścia zaproponowanego przez M. Wincenciaka³⁰, zgodnie z którym sankcja administracyjna rozumiana jest jako nakładane w drodze aktu stosowania prawa przez organy administracji publicznej, wynikające ze stosunku administracyjnoprawnego ujemne (niekorzystne) skutki dla podmiotów prawa, które nie stosują się do obowiązków wynikających z norm prawnych lub aktów stosowania prawa³¹. Skutki te wyrażają się w ujemnych następstwach natury majątkowej lub osobistej określonych w konkretnej normie prawnej³². Sankcja administracyjna nakładana za naruszenie norm prawa administracyjnego wynika bezpośrednio z przepisów tego prawa administracyjnego i służy urzeczywistnianiu norm tego prawa poprzez kształtowanie obowiązków, nakazów, zakazów oraz innych dolegliwości³³, których celem jest ochrona dóbr poddanych protekcji prawnej. Pojęcie sankcji administracyjnej odnoszone jest do różnych instrumentów, które mogą przybierać w szczególności postać administracyjnej kary pieniężnej, czy kary ograniczenia lub cofnięcia uprawnienia publicznoprawnego. Jak zostało to już zasygnalizowane, administracyjna kara pieniężna, zgodnie z art. 189b K.p.a. to określona w ustawie sankcja o charakterze pieniężnym, nakładana przez organ administracji publicznej w drodze decyzji, w następstwie naruszenia prawa polegającego na niedopełnieniu obowiązku albo naruszeniu zakazu ciężącego na osobie fizycznej, osobie prawnej albo jednostce organizacyjnej nieposiadającej osobowości prawnej.

²⁷ Zamiennie traktuje te określenia m.in. M. Zimmermann, *Prawo administracyjne*, Warszawa 2020, s. 90.

²⁸ Określonej w art.189b ustawy z dnia 14 czerwca 1960 r. Kodeks postępowania administracyjnego (t.j. Dz. U. z 2025 r. poz. 1691).

²⁹ Szerzej H. Nowicki, *Rodzaje sankcji administracyjnych* [w:] R. Hauser, Z. Niewiadomski, A. Wróbel (red.), *Prawo administracyjne materialne. System Prawa Administracyjnego. Tom 7*, wyd. 2, 2017, s. 668.

³⁰ M. Wincenciak, *Sankcje w prawie administracyjnym*.

³¹ M. Wincenciak, *Sankcje w prawie administracyjnym*, s. 73; szerzej H. Nowicki, *Rodzaje sankcji administracyjnych* [w:] R. Hauser, Z. Niewiadomski, A. Wróbel (red.), *Prawo administracyjne materialne. System Prawa Administracyjnego. Tom 7*, wyd. 2, 2017, s. 668.

³² J. Filipek, *Sankcja prawna, Państwo i prawo* 1963, nr 12, s. 873.

³³ H. Nowicki, *Rodzaje sankcji administracyjnych* [w:] R. Hauser, Z. Niewiadomski, A. Wróbel (red.), *Prawo administracyjne materialne. System Prawa Administracyjnego. Tom 7*, wyd. 2, 2017, s. 671.

Mając na uwadze, iż celem kary administracyjnej jest, co do zasady, zapewnianie skuteczności normie sankcjonowanej, wskazać należy na złożoność zagadnienia związanego z funkcją kary administracyjnej. W doktrynie prawa administracyjnego wskazuje się, że z tej perspektywy jest to instrument złożony, który może realizować wiele różnych funkcji, w tym w szczególności funkcję represyjną, dyscyplinującą, prewencyjną, przymuszającą, odszkodowawczą, restytucyjną czy stabilizacyjną³⁴. Odnotować należy również nieco inne stanowisko wskazujące jednoznacznie, że karom administracyjnym przypisuje się przede wszystkim cel prewencyjny, a także restytucyjny, chociaż nie neguje się też możliwości spełniania przez nie funkcji represyjnej³⁵. Wydaje się, że ze względu na złożony charakter tych instrumentów prawnych, jak i obszarów w odniesieniu do których są stosowane, kluczowe dla oceny funkcji kary administracyjnej, wydaje się być stwierdzenie, że przywołane powyżej rozważania mają charakter wyłącznie teoretyczny, albowiem żadna regulacja prawna nie precyzuje możliwości przyznawania określonych funkcji konkretnym karom administracyjnym³⁶. Tym samym w celu sprecyzowania celów i funkcji jakie ma wypełniać kara administracyjna nakładana za określone delikty administracyjne należy odwołać się do celu wprowadzenia określonej regulacji, wykorzystującej konstrukcję sankcji administracyjnej, po to by wywieść nie tylko określenie celów, jakie dana konstrukcja prawna ma pomóc osiągnąć, ale również dokonać ich ujęcia w spójną koncepcję, uwzględniającą zarówno potrzeby interesu publicznego, jak i możliwości systemowe, z uwzględnieniem zasady demokratycznego państwa prawnego oraz obowiązku wyważania interesów publicznego i prywatnego³⁷.

Źródła prawa stanowiące cały system nadzoru publicznego w ramach którego lokowane są kary nakładane przez Agencję pochodzą z różnych źródeł prawodawczych, zarówno krajowych, jak i unijnych, stąd dekodowanie celów, jakie mają zostać osiągnięte dzięki zastosowaniu konstrukcji sankcji administracyjnej, musi zostać podporządkowane obowiązkowi zapewnienia prawu unijnemu pełnej skuteczności w procesie stosowania prawa. Służy temu, jak już zostało to ujęte powyżej, dokonywanie wykładni prawa krajowego zgodnie z prawem unijnym.

Analiza przyjętych regulacji w zakresie sankcjonowania naruszeń ustawy i rozporządzenia tworzy pewien wzorzec systemu nadzoru publicznego nad firmami audytorskimi, w którym sankcje pełnią przede wszystkim funkcję represyjną³⁸

³⁴ M. Zimmermann, *Alfabet prawa administracyjnego*, Warszawa 2022, s. 224. Podobnie funkcje te ujmuje M. Wincenciak, *Sankcje w prawie...*, który wskazuje bez przypisywani rangi, na funkcje represyjną, restytucyjną-prewencyjną oraz redystrybucyjną, s. 258.

³⁵ I. Niżnik-Dobosz, *Aksjologia sankcji...*, s. 136, a także A. Jaworowicz-Rudolf, *Funkcje sankcji administracyjnej i odpowiedzialności administracyjnej w ochronie środowiska*, Warszawa 2012, s. 223; M. Wincenciak, *Sankcje w prawie administracyjnym i procedura ich wymierzania*, Warszawa 2008, s. 100.

³⁶ R. Suwaj, *Zasady nakładania administracyjnych kar pieniężnych*, Warszawa 2021 r., s. 51.

³⁷ Tamże.

³⁸ Co zbliża te sankcje do sankcji karnych, jednak ze względu na usytuowania systemowe nakazuje traktować autonomicznie, jako instytucje właściwą prawu administracyjnemu, zob. H. Nowicki, *Rodzaje sankcji administracyjnych [w:]* R. Hauser, Z. Niewiadomski, A. Wróbel (red.), *Prawo administracyjne materialne. System Prawa Administracyjnego. Tom 7*, wyd. 2, 2017, s. 671. W tym miejscu wskazać należy, że Trybunał Konstytucyjny

i prewencyjną. Powinny one być realizowane przy założeniu ich skuteczności, proporcjonalności i odstrasżającego charakteru. W tym miejscu należy doprecyzować, że funkcja represyjna sankcji administracyjnych przejawia się w karaniu za naruszenie prawa, a sama represja stanowi dolegliwość za określony delikt, bez względu na skutek wywołany popełnionym deliktem (niezależnie od tego, czy delikt ma charakter skutkowy czy bezskutkowy), nawet w sytuacji całkowitego usunięcia skutków tego naruszenia³⁹. Tak ujęta sankcja, opierająca się na zasadzie odpowiedzialności obiektywnej ma charakter odpłaty za nieposłuszeństwo wobec prawa⁴⁰. Funkcja represyjna, ma tu charakter restrykcyjny i obliczona jest również na zamierzony efekt odstrasżający, co pozwala realizować jej funkcje prewencyjne. Świadczą o tym w szczególności funkcje kar wskazane w przywołanym wcześniej Komunikacie Komisji Europejskiej, w którym wyeksponowano w szczególności efekt odstrasżający, osiągany m.in. poprzez to, że kara pieniężna powinna być znacząco wyższa od korzyści, jakich podmiot dopuszczający się bezprawnego zachowania może oczekiwać w następstwie naruszenia przepisów⁴¹. W dokumencie tym zwrócono również uwagę, że jeżeli sankcje nie będą wystarczająco surowe, istnieje ryzyko, że nie będą miały w wystarczającym stopniu efektu odstrasżającego, bowiem zdarzyć może się tak, że korzyści spodziewane w następstwie niezgodnego z prawem postępowania będą z nadwyżką rekompensowały faktyczne ryzyko.

wielokrotnie oceniał charakter określonych sankcji administracyjnych. I tak w uzasadnieniu wyroku z 29 kwietnia 1998 r. (sygn. K. 17/97, OTK ZU nr 3/1998, poz. 30) Trybunał uznał, że sankcje administracyjne są specyficzną formą odpowiedzialności prawnej polegającej na stosowaniu kar pieniężnych, które nie mają charakteru grzywny. Administracyjne kary pieniężne – jak stwierdził Trybunał Konstytucyjny w uzasadnieniu orzeczenia z 1 marca 1994 r. w sprawie o sygn. U. 7/93, OTK w 1994, cz. I, poz. 5 – są to w istocie środki mające na celu mobilizowanie podmiotów do terminowego i prawidłowego wykonywania obowiązków na rzecz państwa.

³⁹ Wincenciak, s. 259.

⁴⁰ Tamże.

⁴¹ *Komunikat*, pkt 3.1.1 „Różnice i słabości w przypadku krajowych systemów sankcji”.

4. Podstawowe zasady nakładania kar administracyjnych przez Agencję

Ponoszenie odpowiedzialności administracyjnej przez firmy audytorskie, której przejaw stanowi sankcjonowanie deliktów wskazanych w art. 182 ust. 1 u.b.r, nie opiera się na zasadzie winy, lecz ma charakter odpowiedzialności obiektywnej⁴² i przedmiotowej, gdzie nakładana kara administracyjna jest skutkiem zaistnienia stanu niezgodnego z prawem Nie wszczyna się postępowania w sprawie nałożenia kary administracyjnej, jeżeli od dnia naruszenia przepisów u.b.r. lub Rozporządzenia 537/2014 upłynęło 8 lat⁴³. Kara administracyjna nie może zostać nałożona, jeżeli upłynęło dziesięć lat od dnia naruszenia przepisów tej ustawy oraz rozporządzenia⁴⁴.

Katalog kar pozostających w dyspozycji Agencji obejmuje karę upomnienia, karę pieniężną, czasowe (orzekane w przedziale czasowym od jednego roku do lat trzech) zakazy dotyczące: przeprowadzania badań lub atestacji sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju, wykonywania czynności rewizji finansowej lub świadczenia usług objętych standardami wykonywania zawodu oraz skreślenia z listy firm audytorskich. Kara pieniężna nakładana na firmy audytorskie nie może przekroczyć 10 proc. przychodów netto ze sprzedaży usług świadczonych w ramach działalności, o której mowa w art. 47 ust. 1 i 2, osiągniętych przez firmę audytorską w poprzednim roku obrotowym, to jest roku poprzedzającym wydanie decyzji. Przy czym jeżeli w poprzednim roku obrotowym firma audytorska nie osiągnęła przychodów z wymienionych tytułów, wysokość kary odnosi się do ostatniego roku obrotowego, w którym firma osiągnęła przychody z tych tytułów.

W ten sposób krajowy ustawodawca realizuje zalecenie zawarte w przywoływanym już komunikacie, zgodnie z którym każde państwo członkowskie powinno ustanowić podstawowy zbiór sankcji administracyjnych. Sankcje te powinny mieć taki charakter, by umożliwiły właściwym organom nałożenie sankcji optymalnych pod względem skuteczności, proporcjonalności i odstrasżającego charakteru. Kary stanowią niewątpliwie dolegliwość dla stron, o różnym stopniu uciążliwości co do zakresu ingerencji w dobra prawnie chronione, przede wszystkim w swobodę gospodarczą firmy audytorskiej. U.b.r. nie wiąże poszczególnych rodzajów kar z konkretnymi typami deliktów administracyjnych. Kary te nie zostały również uszeregowane ze względu na ich surowość.

Organ nadzoru wyposażony został w kompetencje do stosowania wobec podmiotów nadzorowanych sankcji administracyjnych o zróżnicowanym charakterze (niepieniężnym i pieniężnym), jako środków służących wykonywaniu nadzoru typu następczego. Są one wykorzystywane do usunięcia rozbieżności między stanem rzeczywistym

⁴² VI SA/Wa 1170/20 – Wyrok WSA w Warszawie, 14.10.2020 r., wyrok WSA w Warszawie z 7.03.2024 r., VI SA/Wa 2691/23; VI SA/Wa 6029/23 – Wyrok WSA w Warszawie 2024-04-12.

⁴³ Art. 183 ust. 7 u.b.r.

⁴⁴ Art. 183 ust. 8 u.b.r.

a postulowanym oraz – co należy podkreślić w szczególności w odniesieniu do sankcji pieniężnej oraz jej wysokości – w celu prewencyjnego oddziaływania (w wymiarze indywidualnym, jak i generalnym) na zachowania podmiotów nadzorowanych. Tego rodzaju kara ma wywoływać motywację do zachowań zgodnych z prawem i przeciwdziałać zachowaniom niepożądanym, z czym łączy się jednocześnie funkcja represyjna – sankcje te mają stanowić również adekwatną dolegliwość za czyn polegający na bezprawnym działaniu lub bezprawnym zaniechaniu podjęcia nakazanego działania, który skutkuje naruszeniem norm prawa administracyjnego i zagrożony jest sankcją administracyjną⁴⁵.

Nie ulega wątpliwości, że kara upomnienia jest karą najłagodniejszą⁴⁶, a najbardziej dolegliwą jest kara skreślenia z listy firm audytorskich⁴⁷, która definitywnie uniemożliwia przedsiębiorcy korzystanie ze swobody gospodarczej w tym obszarze. Szczególne znaczenie posiadają również kary pieniężne ze względu na ich bliskość z karą grzywny (sankcją prawa karnego). Jako środek zabezpieczenia norm prawa publicznego były one przedmiotem szeregu orzeczeń Trybunału Konstytucyjnego⁴⁸, traktujących ten rodzaj sankcji w sposób aprobujący.

Ustawodawca pozostawia Agencji jako organowi nadzoru w sprawach wymierzania kar sporą dozę luzu administracyjnego. Jest to zgodne z zaprezentowanym podejściem Komisji Europejskiej i umożliwi organowi nadzoru dokonanie na zasadzie uznania administracyjnego wyboru zarówno co do rodzaju, jak i wymiaru kary⁴⁹. Podejście to zakłada konieczność nakładania kar optymalnych pod względem skuteczności, proporcjonalności i odstrasżającego charakteru. System nadzoru, którego istotnym elementem są środki nadzorcze, aby mógł być skuteczny – a znaczenie tego aksjomatycznego założenia należy szczególnie podkreślić – powinien zakładać możliwość skutecznej reakcji organu nadzoru na naruszenie prawa w sposób dostosowany do sytuacji, tak by skutecznie osiągać proporcjonalny i odstrasżający charakter nakładanych sankcji.

Przyjęty tu model uznania administracyjnego, stanowiącego kwalifikowaną formę dyskrecjonalności administracyjnej⁵⁰, to tzw. uznanie wybierające, na podstawie którego ustawodawca daje organowi do wyboru kilka konkretnych rozwiązań,

⁴⁵ Tak na temat kar nakładanych przez Komisję Nadzoru Finansowego wypowiedział się NSA. Zob. Wyrok NSA z 20.09.2019 r., II GSK 2392/17, LEX nr 2727189.

⁴⁶ M. J. Zieliński [w:] *Ustawa o biegłych rewidentach, firmach audytorskich oraz nadzorze publicznym. Komentarz*, red. K. Ślebzak, M. Ślebzak, Warszawa 2018, art. 183, także wyrok WSA w Warszawie z 16.07.2024 r., VI SA/Wa 1091/24.

⁴⁷ M. J. Zieliński [w:] *Ustawa o biegłych rewidentach, firmach audytorskich oraz nadzorze publicznym. Komentarz*, red. K. Ślebzak, M. Ślebzak, Warszawa 2018, art. 183.

⁴⁸ Wyroki TK: z 15.01.2007 r., P 19/06, OTK-A 2007/1, poz. 2; z 5.05.2009 r., P 64/07, OTK-A 2009/5, poz. 64.

⁴⁹ M. J. Zieliński [w:] *Ustawa o biegłych rewidentach, firmach audytorskich oraz nadzorze publicznym. Komentarz*, red. K. Ślebzak, M. Ślebzak, Warszawa 2018, art. 183.

⁵⁰ M. Zimmermann, *Uznanie administracyjne*, *Alfabet* s. 272, a także M. Jędrzejczak, *Dyskrecjonalność podczas stosowania norm prawnych przez organy administracji publicznej* [w:] *Władza dyskrecjonalna organów administracji publicznej*, 2021.

wymagając wskazania określonego, skonkretyzowanego wyboru w treści aktu indywidualnego⁵¹. Zasadniczo dokonując tego wyboru organ dąży do optymalizacji w osiągnięciu zakładanych celów w zakresie powierzonych mu nadzoru nad rynkiem firm audytorskich. W ten sposób ustawodawca uelastycznia i usprawnia jego działanie. Możliwość nakładania skutecznych sankcji odnosi się do praktycznego wymiaru związanego z właściwym funkcjonowaniem rynku firm audytorskich⁵² i pozwala na osiągnięcie zakładanych celów: przestrzegania prawa przez jego adresatów.

Agencja nakładając kary administracyjne, działając w ramach luzu normatywnego wynikającego z uznania administracyjnego, musi kierować się podstawowymi i normatywnie umocowanymi zasadami w tym zakresie. Istotne znaczenie przypisać należy tu zasadzie proporcjonalności oraz zasadzie ustalania rodzaju i wymiaru kary nakładanej na firmę audytorską zgodnie z dyrektywami określonymi w art. 183 ust. 6 u.b.r.

Zasada proporcjonalności jako zasada ogólna prawa UE spełnia funkcję ochronną, zabezpieczając jednostki przed działaniami podejmowanymi przez państwa członkowskie⁵³ oraz wskazuje granice władzy dyskrecjonalnej organów unijnych, gdy podejmują one władcze rozstrzygnięcia w stosunku do jednostek⁵⁴. Ma istotne znaczenie, ponieważ – jako uniwersalne narzędzie służące rozwiązywaniu kolizji między przeciwstawnymi sobie wartościami i prawami – stanowi gwarancję dla ich przestrzegania⁵⁵. Przenika ona również krajowy porządek prawny, ze względu na treść art. 31 ust. 3 Konstytucji RP⁵⁶. Konstrukcja zasady proporcjonalności została potwierdzona w orzecznictwie Trybunału Konstytucyjnego⁵⁷, przy czym nie jest ona we wszystkich przypadkach stosowana jednolicie⁵⁸. Zasadniczo opiera się na trzech kryteriach: przydatności, konieczności i proporcjonalności sensu stricto. Przez przydatność rozumie się możliwość osiągnięcia zakładanego celu przez zastosowany środek. Konieczność sprowadza się do tego, by zastosowany środek ograniczał się tylko do tego, co jest niezbędne dla osiągnięcia celu danej regulacji prawnej. Z kolei proporcjonalność sensu stricto oznacza wymóg, by cel danego działania nie był nieproporcjonalny w stosunku do uciążliwości, jaką wywołuje środek stosowany do jego osiągnięcia⁵⁹. Takie ujęcie zasady proporcjonalności posłużyło do stworzenia testu proporcjonalności, który Agencja jako organ stosujący prawo wykorzystuje

⁵¹ M. Zimmermann, *Uznanie administracyjne*, op. cit.

⁵² *Komunikat* pkt. 4.2. „Kwestie kluczowe dla zbliżenia przepisów”.

⁵³ A. Wróbel (red.), *Stosowanie prawa Unii...*, s. 203.

⁵⁴ A. Frąckowiak-Adamska, *Zasada proporcjonalności jako gwarancja swobód rynku wewnętrznego Wspólnoty Europejskiej*, Warszawa 2009, s. 71–80.

⁵⁵ Tamże, s. 65.

⁵⁶ Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 2 kwietnia 1997 r. (Dz. U. Nr 78, poz. 483 z późn. zm.).

⁵⁷ A. Frąckowiak-Adamska, *Zasada proporcjonalności...*, s. 61; wyrok Trybunału Konstytucyjnego z 26 marca 2002 r., SK 2/01, OTK-A 2002, nr 2, poz. 15.

⁵⁸ A. Frąckowiak-Adamska, *Zasada proporcjonalności...*, s. 60.

⁵⁹ L. Staniszevska, *Materialne i proceduralne zasady stosowane przy wymierzaniu administracyjnych kar pieniężnych*, [w:] M. Błachucki (red.), *Administracyjne kary pieniężne w demokratycznym państwie prawnym*, Warszawa 2015, s. 35.

w procesie nakładania kar administracyjnych. Zasada ta przekłada się również na ustawowe ramy prowadzenia postępowania w przedmiocie nakładania kar administracyjnych w perspektywie ogólnych zasad postępowania administracyjnego⁶⁰, mając na uwadze zarówno dyspozycję wynikającą z treści art. 7 k.p.a, jak i art. 8 k.p.a.⁶¹.

Już orzecznictwo sądów powszechnych wskazało, że uwzględnianie zasady proporcjonalności (art. 31 ust. 1 Konstytucji RP) przy nakładaniu kar administracyjnych nakazuje, aby kara była proporcjonalna do rodzaju i szkodliwości konkretnej praktyki oraz skutków przez nią wywołanych⁶². Zasada proporcjonalności ma również znaczenie w innym aspekcie – uzasadnia wyłącznie sankcje o stopniu dolegliwości niezbędnym dla osiągnięcia zamierzonego celu. Kara powinna być też zindywidualizowana, aby należycie spełniała funkcje represyjną i prewencyjną⁶³. Przy wymiarze kary istotna jest nadto szkodliwość zarzucanego czynu, adekwatność kary do stopnia zagrożenia interesu publicznoprawnego, możliwości finansowe adresata decyzji, potencjał ekonomiczny naruszcyciela, korzyści finansowe, jakie naruszyiciel uzyskał wskutek stosowania praktyki⁶⁴. Nie bez znaczenia jest też charakter naruszenia, rodzaj naruszonego dobra, znaczenie praktyki dla funkcjonowania mechanizmu rynkowego, a w ramach funkcji represyjnej i prewencyjnej – konieczność ekonomicznej odczuwalności kary w stosunku do zakresu (skali) działalności przedsiębiorcy i rentowności tej działalności⁶⁵.

Na czynniki determinujące skuteczność, proporcjonalność i odstraszący charakter sankcji nakładanych przez Agencję, jako organ sprawujący nadzór na firmami audytorskimi wskazuje również art. 30b Dyrektywy 2006/43/WE, który stanowi swego rodzaju transpozycję postanowień Komunikatu Komisji Europejskiej⁶⁶ i nakazuje, aby przy określaniu rodzaju i poziomu kar administracyjnych – właściwe organy brały pod uwagę odpowiednie okoliczności, które wpłyną na optymalizację

⁶⁰ M. Wincenciak, *Sankcje...*, s. 97.

⁶¹ Zob. R. Suwaj, s. 89 i nast.

⁶² Wyrok Sądu Najwyższego z dnia 19 września 2009 r., III SK 5/09.

⁶³ Wyrok Sądu Najwyższego z dnia 27 czerwca 2000 r., I CKN 793/98.

⁶⁴ Wyrok Sądu Najwyższego z dnia 6 grudnia 2007 r., III SK 16/07.

⁶⁵ Zob. np. wyrok Sądu Najwyższego z dnia 4 marca 2014 r., III SK 34/13.

⁶⁶ Zob. *Komunikat Komisji Europejskiej PKT 4.2* „Kwestie kluczowe dla zbliżenia przepisów”; Oprócz wagi naruszenia, którą uwzględniają już przepisy prawie wszystkich państw członkowskich, zdaniem Komisji należy również brać pod uwagę przynajmniej następujące czynniki:

- korzyści finansowe uzyskane przez sprawcę naruszenia w wyniku jego popełnienia (jeśli dają się obliczyć), tak by lepiej odzwierciedlić skutki naruszenia i zniechęcić do kolejnych naruszeń;
- siłę finansową sprawcy naruszenia, charakteryzowaną przez wskaźniki takie jak roczne obroty instytucji finansowej lub roczne dochody osoby odpowiedzialnej za naruszenie, co przyczyniłoby się do zapewnienia wystarczająco odstraszącego charakteru sankcji również w przypadku dużych instytucji finansowych;
- gotowość do współpracy sprawcy naruszenia, co może się przyczynić do zachęcenia do współpracy z właściwymi organami, a tym samym do zwiększenia możliwości dochodzeniowych tych ostatnich, a w związku z tym również skuteczności sankcji;
- czas trwania naruszenia.

celów w zakresie proporcjonalności kary i jej odstrasżającego charakteru⁶⁷, tak aby umożliwić organom nadzoru w szczególności dostosowanie rodzaju i wysokości nakładanej sankcji do charakteru i skutków naruszenia, jak również do osobistej sytuacji sprawcy.

Osiągnięciu tych celów służą Agencji wymienione w ustawie o biegłych rewidentach przesłanki determinujące wybór rodzaju i wymiaru kary nakładanej na firmę audytorską⁶⁸, które organ ten ma obowiązek rozważyć z urzędu. Przesłanki te wymienione w otwartym katalogu⁶⁹ obejmują następujące okoliczności: wagę naruszenia i czas jego trwania; stopień przyczynienia się do powstania naruszenia; sytuację finansową wyrażającą się w szczególności w wysokości rocznych przychodów lub dochodów; kwotę zysków osiągniętych lub strat unikniętych, w zakresie, w jakim można je ustalić; stopień współpracy z Agencją oraz popełnione dotychczas naruszenia.

Określane są również jako dyrektywy wyboru i wymiaru kar administracyjnych⁷⁰, dyrektywy, które są rozumiane w ogólnej teorii prawa⁷¹ jako środki zawężania luzu decyzyjnego organu, stawioną bowiem obligatoryjne czynniki brane pod uwagę przy wyborze sankcji administracyjnej oraz przy kształtowaniu jej rozmiaru. Są one wyrazem systemowego zastosowania zasady proporcjonalności. Wszystkie wymienione czynniki mogą zarówno pozytywnie, jak i negatywnie wpłynąć na wymiar kary administracyjnej albo na jej rodzaj. W tym miejscu wskazać należy, że choć kara pieniężna stanowi jedną z kar możliwych do wykorzystania przez organ w celu właściwego zareagowania na stwierdzone naruszanie prawa, to organ w zakresie dyrektyw wymiaru kary pieniężnej zasadniczo poprzestaje na wskazaniach z art. 183 ust. 6 u.b.r. Wynika to przede wszystkim z treści art. 189a § 2 pkt 1 k.p.a, zgodnie z którym, w przypadku uregulowania w przepisach odrębnych przesłanek wymiaru administracyjnej kary pieniężnej – przepisów niniejszego działu w tym zakresie nie stosuje się, ale również z nakazu zachowania spójności w ramach całego systemu nadzoru.

⁶⁷ Zgodnie z artykuł 30b Ustanawiając zasady na podstawie art. 30, państwa członkowskie wymagają, by – przy określaniu rodzaju i poziomu kar administracyjnych i środków – właściwe organy brały pod uwagę wszystkie odpowiednie okoliczności, w tym w stosownych przypadkach:

- a) wagę naruszenia i czas jego trwania;
- b) stopień odpowiedzialności osoby odpowiedzialnej;
- c) kondycję finansową osoby odpowiedzialnej, np. określaną na podstawie całkowitych obrotów odpowiedzialnego przedsiębiorstwa lub rocznych dochodów odpowiedzialnej osoby, jeżeli ta osoba jest osobą fizyczną;
- d) kwotę zysków osiągniętych lub strat unikniętych przez osobę odpowiedzialną – w zakresie, w jakim można je ustalić;
- e) stopień współpracy osoby odpowiedzialnej z właściwymi organami;
- f) uprzednie naruszenia popełnione przez odpowiedzialną osobę fizyczną lub prawną.

Właściwe organy mogą uwzględnić dodatkowe czynniki, w przypadku gdy czynniki takie zostały określone w prawie krajowym.

⁶⁸ Art. 183 ust. 3 u.b.r.

⁶⁹ Wskazuje na to użyty w przywołanym przepisie zwrot „w szczególności”, który przy zastosowaniu wykładni funkcjonalnej i systemowej omawianego przepisu wskazuje na możliwość posilkowego szukanie dodatkowych przesłanek wymiaru kary administracyjnej (zob. Wyrok NSA z 3.12.2020 r., II GSK 775/20, LEX nr 3109491).

⁷⁰ M. J. Zieliński [w:] *Ustawa o biegłych rewidentach, firmach audytorskich oraz nadzorze publicznym. Komentarz*, red. K. Ślęzak, M. Ślęzak, Warszawa 2018, art. 183.

⁷¹ J. Wróblewski, *Sądowe stosowanie prawa*, Warszawa 1972, s. 222 i n.

Ustawodawca przy tworzeniu przywołanego instrumentu prawnego określającego dyrektywy wymiaru kary, w ślad za prawodawcą unijnym, dążył do uzyskania efektu proporcjonalności zastosowanej sankcji, jak i w celu zapewnienia skuteczności jej odstraszającego charakteru. Tym samym dyrektywy te pozwalają organowi na ustalenie sankcji na poziomie adekwatnym do celów, które ma ona osiągnąć i stanowią kryteria wyboru konsekwencji prawnych ustalonych faktów w ramach korzystania z przysługującego organowi luzu decyzyjnego⁷². Instrument ten pozwala również na ograniczenie negatywnych konsekwencji restrykcyjnego i zautomatyzowanego stosowania przepisów regulujących podstawy kompetencyjne dla nakładania kar administracyjnych poprzez zindywidualizowanie przedmiotowej odpowiedzialności.

Okoliczności te stanowią zatem prawnie istotne determinanty faktyczne, które powinny zostać ustalone zgodnie ze standardami wyznaczonymi przez zasadę prawdy obiektywnej, co znajdować będzie swoje odzwierciedlenie w uzasadnieniu decyzji administracyjnej. Dyrektywy wymiaru kary dotyczą wszystkich wymienionych w art. 182 ust. 3 u.b.r. rozdziałów kar administracyjnych. Tym samym wszystkie dyrektywy wymiaru kary w odniesieniu do stwierdzonych naruszeń powinny zostać przez Organ rozważone (ocenione) i znaleźć swój wyraz w treści decyzji w sprawie nałożenia kary na podstawie art. 183 ust. 6 u.b.r. W praktyce oznacza to dla Agencji obowiązek szczegółowego określenia wpływu (pozytywnego lub negatywnego) każdej z przesłanek na wybór rodzaju i wysokości nakładanej kary pieniężnej⁷³. Brak jest bowiem normy prawnej dającej Organowi podstawę do odstąpienia od badania wszystkich formalnych przesłanek w odniesieniu do innego rodzaju kar niż kary pieniężne⁷⁴. Jak zasadnie zostało to podkreślone w orzecznictwie, nakładana na podstawie przepisów ustawy o biegłych rewidentach kara administracyjna pozostaje w danej sprawie wypadkową zarówno stwierdzonych naruszeń, jak i oceny istotności przesłanek wskazanych w art. 183 ust. 6 u.b.r. Dopiero po spełnieniu wszystkich obowiązujących wymogów prawnych możliwe jest określenie rodzaju i wymiaru (wysokości) kary⁷⁵.

⁷² Zob. na temat funkcji dyrektyw wymiaru administracyjnej kary pieniężnej J. Wegner [w:] Z. Kmieciak, M. Wojtuń, J. Wegner, *Kodeks postępowania administracyjnego. Komentarz*, Warszawa 2023, art. 189 (d).

⁷³ Por. wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Warszawie z dnia 10 września 2025 r. VI SA/Wa 593/25.

⁷⁴ Por. wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Warszawie z dnia 23 lipca 2025 r. VI SA/Wa 637/25.

⁷⁵ Tamże.

Podsumowanie

Zaprezentowane w artykule podejście uwypukla uwarunkowania i czynniki determinujące nakładanie na firmy audytorskie kar administracyjnych w perspektywie funkcji Agencji związanej z nadzorem publicznym nad tymi podmiotami. Proces nakładania kar ma złożony charakter. Chociaż zasadniczo służą one zapewnieniu respektowania norm prawa materialnego (efektywności przyjętych rozwiązań prawnych), to proces poprzedzający wybór rodzaju kary i jej rozmiaru ma walor wieloaspektowy.

Kary te stanowią z jednej strony pochodną instrumentów prawnych zastosowanych w sposób obiektywny w celu ochrony wartości lokowanych w interesie publicznym i są związane z identyfikowanymi ryzykami świadczenia usług przez firmy audytorskie. Jednocześnie, mając na uwadze podstawowe zasady związane z koniecznością przeprowadzania testu proporcjonalności oraz posługiwania się dyrektywami wyboru rodzaju i wymiaru kary, zasady wiążące organ w tym zakresie służą protekcji interesów indywidualnych podmiotów nadzorowanych przed zbyt intensywną i nieuzasadnioną ingerencją Agencji w ich działania wyznaczone prawnie chronioną przestrzenią.

Agencja jako organ nadzoru publicznego zawsze kierować się musi celem pierwszorzędym, jakim jest dążenie do tego, aby działalność firm audytorskich spełniała standardy prawnie wyznaczone w ich systemowym ujęciu. Głównym z nich jest realizacja podstawowego celu rewizji finansowej stanowiącej przedmiot działania tych podmiotów, czyli zwiększenie stopnia zaufania użytkowników do sprawozdań finansowych poprzez zabezpieczenie danych finansowych, w celu skutecznego ograniczenia ryzyka gospodarczego i inwestycyjnego.