

Odpowiedzialność odszkodowawcza biegłego rewidenta

KONRAD ZACHARZEWSKI

Ogłoszony wyrok Sądu Najwyższego wzbudza zainteresowanie z uwagi na wzrastającą aktywność normodawców deontologicznych. Pojawia się coraz więcej opracowań reguł etycznego postępowania zawodowego. Natomiast orzeczeń o profilu cywilistycznym, wyjaśniających znaczenie tego typu unormowań autonomicznych, jest stosunkowo niewiele.¹ Aspekty deontologiczne częściej bywają analizowane w judykaturze, przez sądy różnych instancji, na gruncie prawa publicznego.² Orzeczenie zostało zauważone w doktrynie. Dwoje glosatorów wyraziło odmienne oceny trafności zapatrywań Sądu Najwyższego, i to jeszcze przed opublikowaniem orzeczenia.³ W tych okolicznościach z pewnym dystansem można odnieść się do kwestii już wcześniej skomentowanych, poświęcić natomiast uwagę problematyce, która w wypowiedziach glosatorów nie została rozwinięta. W dotychczasowych wystąpieniach zajęto się głównie zakresem obowiązków audytora oraz reżimem jego odpowiedzialności, a w tym zakresie między innymi kwalifikacją niewykonania zobowiązania jako czynu niedozwolonego oraz zbiegiem odpowiedzialności kontraktowej i deliktowej. Natomiast przedmiotem aktualnego zainteresowania będzie ocena zapatrywań SN na temat prawnego charakteru norm wykonywania zawodu (zwanymi normami deontologicznymi), rozumianych jako źródło stosunku umownego. SN nawiązywał do tych wątków w uzasadnieniu orzeczenia, co nie pozostało bez wpływu na brzmienie tezy.

Wyrok Sądu Najwyższego z 1.12.2006 r. (I CSK 315/06).⁴

Naruszenie przez biegłego rewidenta zasad wykonywania tego zawodu, określonych ustawowo oraz w tzw. normach deontologicznych, może być –

1 Zob. np. wyrok SN z 30.10.1981 r. (II CR 384/81), niepublikowany (w związku z ochroną dóbr osobistych).

2 Zob. np. postanowienie TK z 7.10.1992 r. (U 1/92), OTK 1992/2, poz. 38 (w związku z dopuszczalnością przerywania ciąży); wyrok Sądu Apelacyjnego w Krakowie z 21.01.1999 r. (II Aka 231/98), „Krakowskie Zeszyty Sądowe” 1999/2, poz. 30 (w związku z niesłusznym tymczasowym aresztowaniem); wyrok WSA w Warszawie z 7.10.2005 r. (II SA/Wa 793/05), niepublikowany (w związku z przekroczeniem uprawnień przez funkcjonariusza policji).

3 Zob. J. Jastrzębski, *Głosa do wyroku SN z 1.12.2006 r., I CSK 315/06*, „Głosa” 2007/2, s. 45; A. Machura, *Głosa do wyroku SN z 1.12.2006 r., I CSK 315/06*, „Doradztwo Podatkowe” 2007/4, s. 37.

4 OSNC 2007/11, poz. 169.

GŁOŚA

W okolicznościach sprawy – uznane za czyn niedozwolony (ustawa z 29.09.1994 r. o rachunkowości, DzU nr 121, poz. 591 ze zm., oraz ustawa z 13.10.1994 r. o biegłych rewidentach i ich samorządzie, DzU nr 121, poz. 592 ze zm.).

I

Tezę orzeczenia należy uznać za trafną, o ile zostanie ona usytuowana na ogólnej płaszczyźnie. Naruszenie norm deontologicznych może być – w okolicznościach sprawy – uznane za czyn niedozwolony. Jak jednak się wydaje, w okolicznościach akurat tej sprawy nie występują argumenty przemawiające za przyjęciem takiej konkluzji. Normy wykonywania zawodu biegłego rewidenta (nazwane przez SN normami deontologicznymi nieco na wyrost) ukształtowały treść stosunku wynikającego z umowy. Naruszenie norm wykonywania zawodu nie stanowiło przy tym czynu niedozwolonego, a zatem nie doszło do zbiegu podstaw odpowiedzialności odszkodowawczej. Tezę orzeczenia w zakresie skutków naruszenia norm wykonywania zawodu, rozumianych jako normy deontologiczne, należy zatem ocenić krytycznie, podobnie jak niektóre zapatrywania sformułowane na ten temat w uzasadnieniu.

Prosty stan faktyczny związał dwie osoby, spółkę audytorską oraz podmiot poddany rewizji finansowej. Strony sporu zawarły umowę o wyświadczenie usługi polegającej na przeprowadzeniu badania rocznego sprawozdania finansowego powoda za 1998 rok. Umowa (o dzieło) została wykonana przez personel pozwanego (biegłego rewidenta), a wynagrodzenie zostało zapłacone przez powoda.

W 2000 r. Urząd Kontroli Skarbowej zakwestionował stawkę 0% podatku VAT zastosowaną przez powoda w odniesieniu do niektórych transakcji, naliczył podatek według stawki 22%, doliczył też odsetki oraz opłatę dodatkową. W przekonaniu powoda powstała szkoda (niemal 630 tys. złotych), wytoczył więc proces, argumentując, że zdarzeniem, z którego szkoda wyniknęła było zaniechanie pozwanego. Pozwany audytor powinien bowiem nie tylko zbadać sprawozdanie roczne powoda pod względem formalnym (rachunkowym), ale również zweryfikować prawidłowość zastosowania przepisów prawa podatkowego (prawidłowość naliczenia podatku VAT, z uwzględnieniem prawidłowej stawki). Zdaniem powoda pozwany audytor zobowiązania nie wykonał, bo chociaż zbadał sprawozdanie, zgodnie z umową, pod względem formalnym (nie stwierdzając uchybień), to jednak nie wywiązał się z powinności zweryfikowania materialnej podstawy sporządzenia sprawozdania finansowego, do czego był zobowiązany w świetle ustawy o rachunkowości oraz reguł wykonywania zawodu biegłego rewidenta.

Spór skoncentrował się wokół interpretacji przedmiotu zobowiązania. Umowa nie przewidywała obowiązku badania rocznego sprawozdania finansowego pod kątem

GŁOŚA

prawidłowości zastosowania przepisów prawa podatkowego. Pozwany zastrzegł nawet w umowie, że sporządzenie opinii „nie może być traktowane jako wyrażenie poglądu co do prawidłowości i terminowości wywiązania się przez klienta z obowiązku płatności podatków i innych świadczeń publicznych”. Natomiast powód utrzymywał, że umowa o badanie sprawozdania obejmowała obowiązek zweryfikowania prawidłowości stosowania przepisów prawa podatkowego. Powinność tej treści nie została wprawdzie wyrażona *explicite*, jednakże – zdaniem powoda – wynikała z ustawy o rachunkowości oraz z norm wykonywania zawodu biegłego rewidenta (norma numer 1 i 2; załączniki 1 i 2 do uchwały Krajowej Rady Biegłych Rewidentów nr 144/66/96 z 16.01.1996 r.), które określają deontologiczne reguły wykonywania czynności przez biegłych rewidentów.

Ze względu na to, że roszczenie *ex contractu* uległo przedawnieniu, powód poszukiwał ochrony na płaszczyźnie deliktowej. Sąd okręgowy oddalił powództwo, stojąc na gruncie przekonania, że uchybienie normom wykonywania zawodu nie stanowi czynu niedozwolonego, a roszczenia *ex contractu* zostały dotknięte skutkami upływu terminu przedawnienia. Sąd apelacyjny powództwo zaś uwzględnił, przyjmując kwalifikację naruszenia norm wykonywania zawodu jako deliktu. Pozwany oraz interwenient uboczny w swych skargach kasacyjnych zarzucili naruszenie m.in. przepisów art. 415 oraz art. 443 k.c. Sąd Najwyższy uwzględnił obie kasacje, uchylił zaskarżony wyrok w części uwzględniającej powództwo oraz przekazał sprawę sądowi apelacyjnemu do ponownego rozpoznania. Sąd Najwyższy nie zakwestionował jednak poglądu, że uchybienie normom wykonywania zawodu biegłego rewidenta (normom deontologicznym) stanowi czyn niedozwolony, chociaż strony łączyło zobowiązanie umowne, niewykonane należycie.

II

Kluczową wskazówką dla oceny stanowiska SN jest, jak się wydaje, zastrzeżenie zawarte w umowie, że badanie sprawozdania finansowego będzie przeprowadzone z uwzględnieniem m.in. norm wykonywania zawodu biegłego rewidenta, opracowanych przez Krajową Radę Biegłych Rewidentów. Usytuowanie w umowie takiego odesłania („klauzuli deontologicznej”) inspirowane do postawienia przynajmniej trzech pytań, które pozwolą na sformułowanie oceny trafności zapatrywań SN w związku z kwalifikacją naruszenia norm wykonywania zawodu (zwanych przez SN normami deontologicznymi) jako czynu niedozwolonego.

Po pierwsze, na tle stanu faktycznego, który legł u podstaw wydania glosowanego orzeczenia, wyłania się pytanie, czy opracowane przez KRBR normy wykonywania zawodu, stanowiące podstawę argumentacji sądu apelacyjnego oraz SN, są w ogóle regułami etyki zawodowej biegłych rewidentów. Określenie charakteru norm

wykonywania zawodu stanowi punkt wyjścia dla postawienia następnych pytań, które doprowadzą do konkluzji.

Sąd Najwyższy w tezie orzeczenia odniósł się do norm deontologicznych, natomiast w uzasadnieniu przeplata się wątek norm deontologicznych oraz norm wykonywania zawodu. Ocena unormowań etyki zawodowej powinna uwzględniać rozległy horyzont przedmiotowy takich regulacji autonomicznych. Partykularne kodyfikacje norm moralnych najczęściej noszą miano kodeksów etyki, kodeksów etycznych, kodeksów etyki zawodowej, kodeksów dobrej praktyki (dobrych praktyk), zbiorów zasad postępowania zawodowego, zbiorów praktyki kontraktowej, zasad etyki zawodowej, kodeksów obyczajowych, kodeksów etyczno-zawodowych czy też kodeksów deontologii (deontologicznych).⁵ Nawet z takiego zróżnicowanego nazewnictwa można wyciągać pewne wnioski. Rzecz jednak w tym, że tego typu zestawienia zawierają normy moralne⁶ oraz normy obojętne z punktu widzenia moralnych kryteriów ocennych. Decydujące znaczenie ma treść unormowań zawartych w zestawieniu, nie zaś jego nazwa. Lektura kodeksów etyk zawodowych daje do zrozumienia, że oprócz norm moralnych znajdują się tam wypowiedzi kształtujące treść stosunków obligacyjnych z udziałem profesjonalisty oraz wskazówki dla sądu w zakresie kierunków wykładni tych stosunków, pomocne w uchwyceniu ich istoty, ale niewiążące. Tylko w uproszczeniu można powiedzieć, że normy wykonywania zawodu biegłego rewidenta to normy deontologiczne.⁷ Zależność pomiędzy porównywanymi pojęciami jest raczej odwrotna: jednym ze składników treściowych etyk (deontologii) zawodowych są reguły wykonywania działalności.

Normy wykonywania zawodu biegłego rewidenta zostały zakwalifikowane przez SN jako normy deontologiczne. Nasuwa się jednak zastrzeżenie co do takiego ujęcia. Przede wszystkim przywołane w sporze normy wykonywania zawodu biegłego rewidenta nie poddają się *en bloc* ocenie z punktu widzenia kryteriów moralnych. Zakres pojęcia „normy wykonywania zawodu” nie pokrywa się z zakresem pojęcia „normy deontologiczne”, a zakresy znaczeniowe tych pojęć nie są tożsame. Spoczywający na biegłym rewidencie obowiązek weryfikacji prawidłowości stosowania przepisów prawa podatkowego stanowi moralnie obojętny składnik stosunku obligacyjnego, jako jedna z powinności umownych. Wysoki stopień wiedzy fachowej wymagany do uzyskania uprawnień biegłego rewidenta również nie uzasadnia stanowiska, że

⁵ Szerzej zob. G. Sołtysiak, *Kodeksy etyczne w Polsce*, Warszawa 2006, s. 9 i nast.

⁶ Szerzej zob. np. S. Wronkowska, *Podstawowe pojęcia prawoznawstwa*, Poznań 2003, s. 182; S. Wronkowska, Z. Ziemiński, *Zarys teorii prawa*, Poznań 1997, s. 84; A. Redelbach, *Wstęp do prawoznawstwa*, Toruń 2002, s. 133; L. Morawski, *Wykładnia w orzecznictwie sądów. Komentarz*, Toruń 2002, s. 220.

⁷ Szerzej zob. np. M. Sufek, J. Świniarski, *Etyka jako filozofia dobrego działania zawodowego*, Warszawa 2001, s. 63; R. Wiśniewski, *Trzy typy teorii etycznych a etyka biznesu w: Etyka biznesu*, red. J. Dietl, W. Gasparski, Warszawa 1999, s. 231.

GŁOŚA

normy wykonywania zawodu wiążące biegłego to normy deontologiczne. Podobnie korzyści wynikające z należytego wykonywania zobowiązań przez biegłych rewidentów, w zgodzie z normami wykonywania zawodu, nie uzasadniają jeszcze stanowiska, że są to osoby zaufania publicznego, a normy wykonywania zawodu biegłego to normy deontologiczne.

III

Po drugie, należy zastanowić się nad źródłem mocy wiążącej reguł wykonywania zawodu biegłego rewidenta w stosunkach umownych między stronami sporu. Normy moralne wiążą inaczej niż normy wykonywania zawodu oraz normy prawne. Dlatego wyłania się pytanie, w jaki sposób można zakwalifikować normy wykonywania zawodu biegłego rewidenta na tle systematyki źródeł umownego stosunku obligacyjnego.

Koncepcję konsensusu należy raczej odrzucić, a obszerne uzasadnienie nie wydaje się potrzebne w tym miejscu. Rewidenta wiążą reguły wykonywania zawodu bez względu na to, czy jego klient wyraził *animus* włączenia tych reguł do treści zobowiązania. Koncepcję ustawowego charakteru norm wykonywania zawodu również należy odrzucić, nie są to bowiem normy prawa obowiązującego. Koncepcję powszechnego obowiązywania norm wykonywania zawodu także należy zakwestionować w odniesieniu do norm, które nie mają charakteru norm moralnych.

Jak się wydaje, normy wykonywania zawodu biegłego rewidenta, w zakresie indyferentnym moralnie, można zakwalifikować (w niektórych okolicznościach) jako ustalony przez jedną ze stron wzorzec umowy, w szczególności – jako ogólne warunki umów. *Ad casum* mamy tutaj do czynienia ze wzorcem stosowanym przez profesjonalistę w stosunkach z udziałem innego profesjonalisty. Inne konfiguracje podmiotowe nie są wykluczone (normy wykonywania zawodu stosowane w stosunkach konsumenckich).

Normy wykonywania zawodu biegłego rewidenta wiążą biegłego rewidenta z racji wykonywania tego zawodu, z racji przynależności do grona biegłych rewidentów, przy czym powinny być uchwalone przez kompetentne grono (samorząd zawodowy), w przewidzianym trybie i ogłoszone. Normy wykonywania zawodu to ciekawy przykład wzorca, który nakłada liczne powinności na autora tego wzorca. Skądinąd taka praktyka podlega pozytywnej ocenie moralnej. Rewizja finansowa to skomplikowana profesja, o doniosłym znaczeniu na wielu płaszczyznach praktyki społecznej, a jej wykonywanie rządzi się swoimi, złożonymi regułami. Pragmatyka wykonywania czynności przez biegłych rewidentów obejmuje nie tylko normy numer 1 i 2 (załączniki do uchwały nr 144/66/96 z 1996 r.), które znalazły zastosowanie w sprawie, lecz także inne, liczne normy.

Wytania się więc trzecie pytanie, czy normy wykonywania zawodu przez biegłego rewidenta są źródłem uprawnień i obowiązków umownych jego kontrahenta oraz na jakiej podstawie podmiot poddany rewizji może powołać się na normy wykonywania zawodu przez inną osobę (przez biegłego).

Odpowiedź na to pytanie jest ułatwiona dzięki zakwalifikowaniu norm wykonywania zawodu jako wzorca umownego. Biegły rewident był związany normami (wzorcem) opracowanymi przez samorząd zawodowy z racji wykonywania swojej profesji.⁸ Zawarcie umowy o badanie rocznego sprawozdania finansowego aktualizowało obowiązki ogólne zawarte w normie numer 1 oraz obowiązki szczegółowe zawarte w normie numer 2, z uwagi na rodzaj sprawozdania finansowego, które miało zostać zbadane. Podmiot poddany rewizji mógł zatem powołać się na treść norm bez względu na to, czy wyraził *animus* takiego ukształtowania treści zobowiązania, czy umowa zawierała odesłanie („klauzulę deontologiczną”), czy egzemplarz norm został jemu doręczony, czy też zapadnie ustalenie, że posługiwanie się tego typu warunkami umów przyjmuje zwyczaj i kontrahentowi rewidenta stworzono możliwość zapoznania się z ich treścią. Zawarte w umowie między powodem i pozwanym zastrzeżenie, że badanie sprawozdania finansowego zostanie przeprowadzone z uwzględnieniem m.in. norm wykonywania zawodu biegłego rewidenta, opracowanych przez Krajową Radę Biegłych Rewidentów, stanowiło manifestację faktu związania biegłego takimi normami przy wykonywaniu czynności zawodowych. W tym rozumieniu odesłanie umowne („klauzula deontologiczna”) może zostać zakwalifikowane jako stworzenie (i ułatwienie) powodowi możliwości zapoznania się z treścią tych autonomicznych unormowań (art. 384 § 2 k.c.), ale nie stanowiło ono przesłanki uzyskania przez te reguły mocy wiążącej w stosunkach między stronami.

Normy wykonywania zawodu biegłego rewidenta miały więc moc wiążącą w stosunku obligacyjnym wynikającym z umowy o badanie rocznego sprawozdania finansowego. Wiązały rewidenta (w zakresie nałożonych obowiązków) oraz jego klienta (w zakresie przyznanych uprawnień). Klient mógł żądać, aby biegły wykonał swoje zobowiązanie zgodnie z treścią obowiązujących norm wykonywania zawodu.

Normy wykonywania zawodu określały też pewne powinności podmiotu poddanego rewizji finansowej, głównie w zakresie współdziałania z rewidentem (zob. np. norma numer 1 pkt 11). Obowiązek współdziałania klienta przy badaniu jego sprawozdania finansowego poddaje się jednak ocenie z punktu widzenia przepisu art. 354 § 2 k.c., jako przejaw ogólnego obowiązku współdziałania wierzyciela przy wykonywaniu zobowiązania.

⁸ W sprawie znalazły zastosowanie normy z 1996 r., które zostały uchylone przez normy przyjęte uchwałą KRBR nr 538/43/2002 z 12.11.2002 r.

V

Zawarta przez strony umowa o badanie rocznego sprawozdania finansowego przewidywała obowiązek zbadania prawidłowości stosowania przepisów prawa podatkowego, ponieważ taką powinność przewidywały normy wykonywania zawodu wynikające ze wzorca wiążącego strony. Przepis normy numer 1 pkt 13 ust. 5, który wchodził w rachubę, brzmiał następująco: *„Ze względu na to, że celem badania jest ustalenie przez biegłego rewidenta, iż roczne sprawozdanie finansowe poprawnie wskazuje sytuację majątkową, finansową, wynik finansowy i rentowność jednostki, oceny wymaga także prawidłowość wykazania należności i zobowiązań, z uwzględnieniem odsetek, z tytułów podatkowych, w tym również podatku od towarów i usług, oraz obciążeń podatkowych wpływających na wysokość wyniku do podziału”*.

Należy od razu zaznaczyć, że nie mamy tutaj do czynienia z normą moralną, a umowne wyłączenie tej powinności (kontraktowej) było niedopuszczalne. Przepisy normy numer 1 pkt 12 i 13 bardzo szeroko i szczegółowo określały przedmiot zobowiązania biegłego rewidenta wynikającego z umowy o badanie rocznego sprawozdania. Natomiast przepis normy numer 1 pkt 10 przewidywał, że przedmiotem umowy o wykonanie usługi polegającej na badaniu rocznego sprawozdania finansowego jest zakres określony w przepisie normy numer 1 pkt 12 i 13, chyba że umowa go rozszerzy. Obowiązku przewidzianego w przepisie normy numer 1 pkt 13 ust. 5 nie można więc było wyłączyć.

W związku z tym nasuwa się spostrzeżenie, że obowiązek badania prawidłowości stosowania prawa podatkowego spoczywał jednak na biegłym rewidencie, ale jego źródłem nie była powszechna norma moralna, lecz norma indywidualna i konkretna wynikająca z umowy, której treść została ukształtowana przez zasady wykonywania zawodu. Naruszenie takiej powinności nie było czynem niedozwolonym, ponieważ nie stanowiło naruszenia obowiązku powszechnego, niezależnego od treści łączącego strony zobowiązania.

VI

Uchybienie wskazanym regułom wykonywania zawodu biegłego rewidenta nie stanowiło czynu niedozwolonego, ponieważ takie uchybienie było przejawem niewykonania zobowiązania – skoro umowa obejmowała obowiązek weryfikacji prawidłowości stosowania przepisów prawa podatkowego, a normy moralne takiego obowiązku nie przewidywały i nie przewidują. Uchybienie obowiązkowi określonemu w zestawieniu reguł postępowania zawodowego było zdarzeniem indyferentnym

GŁOŚA

z etycznego punktu widzenia, nie stanowiło w szczególności naruszenia normy powszechnej, co mogłoby uzasadnić ewentualne zakwalifikowanie naruszenia jako czynu niedozwolonego.

Naruszenie przez biegłego rewidenta zasad wykonywania zawodu, określonych w normach wykonywania zawodu (tzw. normach deontologicznych), nie mogło być zatem – w okolicznościach sprawy – uznane za czyn niedozwolony. Biegły dopuścił się naruszenia powinności umownej, wykonał swoje zobowiązania nienależycie. Strona powodowa tej okoliczności nie kwestionowała, sięgając w procesie po argumenty wynikające z przepisu art. 443 k.c., które w efekcie miały poszerzyć zakres odpowiedzialności pozwanego o zdarzenia nie wynikające z umowy. Rzekome naruszenie norm moralnych uzyskało w procesie rangę zasadniczą, z uwagi na przedawnienie roszczeń *ex contractu*, co stanowić miało podstawę uzyskania odszkodowania *ex delicto*. Osiągnięcie tego efektu na tle przedstawionego stanu faktycznego nie było możliwe, a zatem kierunek argumentacji SN należy zakwestionować. Naruszenie przez biegłego rewidenta reguł postępowania zawodowego ma oczywiście wydźwięk moralny. Dłużnik, który nie wykonał zobowiązania wie, że postąpił źle pod względem moralnym, a przynajmniej należy spodziewać się tego, że tak właśnie jest.

VII

Na zakończenie nasuwa się jeszcze spostrzeżenie zorientowane praktycznie. Pozwany audytor zwrócił w procesie uwagę na to, że zastosowanie stawki 22% podatku VAT w odniesieniu do niektórych transakcji spotykało się w owym czasie z rozbieżnymi ocenami, przy czym poparł swoje stanowisko opinią pozasądową (zewnątrzną). Biegły rewident jest zobowiązany do staranności zawodowej tylko w zakresie swojego zobowiązania. W świetle norm wykonywania zawodu biegły wykonałby swoje zobowiązanie, gdyby ujawnił błędne zastosowanie prawa podatkowego (co faktycznie było utrudnione, ze względu na niejednoznaczną praktykę podatkową) albo gdyby zawiadomił klienta o zagrożeniu związanym z wpływem niejednoznacznej praktyki podatkowej na jego sytuację majątkową, albo gdyby rozpoznał nieprawidłowe zastosowanie przepisów prawa podatkowego i uznał uchybienie za nieistotne. Obowiązek zgłoszenia uwag dotyczących stwierdzonych zagrożeń sytuacji majątkowej, finansowej lub wyników działalności i rentowności jednostki ciążył na rewidencie nawet wówczas, gdyby roczne sprawozdanie finansowe zostało uznane za prawidłowe i we wszystkich istotnych aspektach spełniało wymagania określone w ustawie o rachunkowości (norma numer 2 pkt 3).

Uzasadnienie orzeczenia nie dostarcza informacji przydatnych do ustalenia, czy w sprawie wystąpiły podstawy do zwolnienia się biegłego ze zobowiązania w drodze notyfikacji nieprawidłowości albo uznania uchybienia za uchybienie nieistotne.

GŁOŚA

Błędy i niedociągnięcia stwierdzone w czasie badania są nieistotne, jeżeli nie zniekształcają obrazu wyniku działalności, rentowności oraz sytuacji majątkowej i finansowej jednostki, wykazanych w zbadanym sprawozdaniu finansowym. Trudno jednak antycypować treść decyzji organów kontroli skarbowej w sytuacjach niejednoznacznych z prawno-podatkowego punktu widzenia. Nie znamy też ogólnego poziomu obrotów powoda i skali dochodzonego uszczerbku na tym tle, brak więc podstaw do oceny, czy uszczerbek poniesiony przez powoda był relatywnie istotny, pomimo znaczącej wartości bezwzględnej.

O zakwalifikowaniu zaniechania biegłego rewidenta jako niewykonania zobowiązania zdecydowało *de facto* to, że nie dopełnił on obowiązku zgłoszenia uwag dotyczących stwierdzonych zagrożeń (norma numer 2 pkt 3), względnie – nie skorzystał z uprawnienia przekazania kierownikowi jednostki poddanej rewizji uwag dotyczących negatywnych ewentualnie konsekwencji związanych z zastosowaniem prawa podatkowego w sytuacji, gdy w praktyce organów skarbowych dochodzi do rozbieżnych ocen stosowania prawa podatkowego (norma numer 2 pkt 27).

dr Konrad Zacharzewski

Autor jest adiunktem w Katedrze Prawa Cywilnego i Bankowego
Wydziału Prawa i Administracji Uniwersytetu Mikołaja Kopernika w Toruniu.