

# РЕШЕНИЕ

№ 3188

гр. София, 23.06.2020 г.

## В ИМЕТО НА НАРОДА

**АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД - СОФИЯ-ГРАД, Второ отделение 40 състав,**  
в публично заседание на 21.05.2020 г. в следния състав:

**СЪДИЯ: Дияна Николова**

при участието на секретаря Мая Георгиева, като разгледа дело номер **1969** по описа за **2020** година докладвано от съдията, и за да се произнесе взе предвид следното:

Производството е по реда на чл.145 и сл. от Административнопроцесуалния кодекс /АПК/ във вр. с чл.97 от Закона за независимия финансов одит /ЗНФО/, вр. чл.96 ЗНФО.

Образувано е по жалба на А. Г. Н. срещу Решение № 19/28.01.2020г. на Комисията за публичен надзор над регистрираните одитори /КПНРО/, с което на основание чл.89, ал.1, т.1 във връзка с чл.89, ал.2, т.5 ЗНФО жалбоподателят – регистриран одитор с рег.№ 0233 от регистъра по чл.20 ЗНФО е лишен от правото за извършване на задължителен финансов одит на предприятия от обществен интерес за срок от две години.

Жалбоподателят моли обжалваното решение да бъде отменено като незаконосъобразно и претендира присъждане на направените по производството разноски. Съображенията за това са, че вменените му нарушения не съответствали на дадената за тях правна квалификация, тъй като в Международен одиторски стандарт /МОС/ 300 не съществува параграф 25, а стандартът съдържа 22 параграфа. Не отговаряло на истината и твърдението, че одиторският доклад не съответства на изискването на чл.59 ЗНФО. Разпоредбата сочи, че е бланкетна и за попълване на съдържанието ѝ законът препраща към чл.51 с.з. и чл.10 от Регламент (ЕС) № 537/2014, която разпоредба не поставя изискване за описване на рисковете при положение, че такива не съществуват. Неверни били констатациите за липса на комуникация между ръководството и одитния комитет на предприятието, неверни били и констатациите за допуснати пропуски в процедурата. В хода на проверката

жалбоподателят депозирал две възражения – от 19.11.2019г. и 03.12.2019г., които обаче не били обсъдени в атакуваното решение, което според оспорващия е съществено процесуално нарушение, както с оглед нормата на чл.35 АПК, така и с оглед разпоредбата на чл.52, ал.4 ЗАНН, нарушаващо правото му на защита.

В съдебно заседание изложеното в жалбата и направеното с нея искане се поддържат чрез адв.Воденичарски, който излага допълнителни съображения в писмени бележки по съществото на спора. В тях се сочи, че твърдението в жалбата за позоваване на несъществуваща правна норма по отношение на едно от твърдените нарушения, е подкрепено от изявлението на пълномощника на ответника в съдебно заседание. Цитираният нормативен документ без да е подведен под фактическата хипотеза по никакъв начин не доказва твърдението за липса на комуникация с оглед представените от оспорващия доказателства, необсъдени от комисията.

Ответникът по оспорването, чрез юр.К. в съдебно заседание, моли жалбата да бъде отхвърлена като неоснователна по съображения, изложени в писмени бележки, които представя. Посоченото в т.1 от оспорения акт се отнасяло до Параграф 25 от МОС 315 преработен за идентифициране и оценяване на рисковете от съществени неправилни отчитания чрез получаване на разбиране за предприятието и неговата среда. В решението на комисията била допусната техническа грешка като не бил цитиран точно номера на стандарта и конкретния параграф от него. Жалбоподателят имал възможност да възрази срещу резултата от инспекцията, но не депозирал възражения по окончателния доклад. Претендира присъждането на юрисконсултско възнаграждение.

Прокурор от Софийска градска прокуратура, редовно призована, не взема участие в производството по делото и не изразява становище по законосъобразността на оспорения акт.

Административен съд София-град, след като обсъди релевираните с жалбата основания, доводите на страните в съдебно заседание и прецени събраните по делото доказателства, намира за установено следното от фактическа и правна страна:

Жалбата е допустима – подадена е срещу подлежащ на оспорване пред съд индивидуален административен акт, от лице, което е негов адресат, при наличие на правен интерес от оспорването, с оглед неблагоприятното засягане на правната сфера на оспорващия. С оглед данните за съобщаване на акта на 05.02.2020г. /известие за доставяне на л.11 по делото/ и датата на подаване на жалбата /17.02.2020г./ е спазен и преклузивният 14-дневен срок за оспорване, регламентиран в разпоредбата на чл.149, ал.1 АПК вр. чл.97 ЗНФО.

Разгледана по същество, жалбата е основателна.

Като извърши дължимата по чл.168, ал.1 АПК проверка за законосъобразност на оспорения акт, освен на основанията, сочени от оспорващия и на всички основания по чл.146 АПК, съдът приема следното:

Не е спорно между страните, че жалбоподателят е регистриран одитор и е вписан в регистъра по чл.20 ЗНФО. Като регистриран одитор той следва да спазва професионалните стандарти, разписани в чл.9 ЗНФО - принципите и изискванията на приложимите одиторски стандарти към датата на поемане на съответния одиторски ангажимент. Публичният надзор над регистрираните одитори се осъществява от Комисията /чл.12 ЗНФО/, съгласно изискванията на този закон и на Регламент (ЕС) № 537/2014 на Европейския парламент и на Съвета от 16 април 2014г. относно специфични изисквания по отношение на задължителния одит в предприятия от

обществен интерес и за отмяна на Решение 2005/909/ на Комисията (ОВ, L 158/77 от 27 май 2014 г.), наричан по-нататък "Регламент (ЕС) № 537/2014", върху: 1. професионалната дейност на регистрираните одитори; 2. дейността на ИДЕС /Института на дипломираните експерт-счетоводители/ в случаите, посочени в този закон. В глава пета и шеста от закона са регламентирани общите и допълнителните изисквания към извършването на задължителен финансов одит на финансови отчети. В глава седма от закона са регламентирани правилата, при които се извършва задължителен финансов одит на финансови отчети на предприятията от обществен интерес. Според дефиницията, дадена в § 1, т.26 ДР ЗНФО "Предприятие от обществен интерес" е понятие по смисъла на § 1, т.22 от Допълнителните разпоредби на Закона за счетоводството или а) предприятия, чиито прехвърлими ценни книжа са допуснати до търговия на регулирания пазар в държава - членка на Европейския съюз; б) кредитни институции; в) застрахователи и презастрахователи; г) пенсионноосигурителните дружества и управляваните от тях фондове; д) инвестиционни посредници, които са големи предприятия по този закон; е) колективни инвестиционни схеми и управляващи дружества по смисъла на Закона за дейността на колективните инвестиционни схеми и на други предприятия за колективно инвестиране, които са големи предприятия по този закон; ж) финансови институции по смисъла на Закона за кредитните институции, които са големи предприятия по този закон; з) "Холдинг Български държавни железници" - ЕАД, и дъщерните му предприятия; Национална компания "Железопътна инфраструктура"; и) търговски дружества, чиято основна дейност е да произвеждат и/или да пренасят, и/или да продават електроенергия и/или топлоенергия и които са големи предприятия по този закон; к) търговски дружества, чиято основна дейност е да внасят и/или пренасят, и/или разпределят и/или транзитират природен газ и които са големи предприятия по този закон; л) (изм. - ДВ, бр. 95 от 2016 г.) ВиК оператори по смисъла на чл. 2, ал. 1 от Закона за регулиране на водоснабдителните и канализационните услуги, които са средни и големи предприятия.

В качеството си на регистриран одитор жалбоподателят е извършил задължителен финансов одит на годишния финансов отчет за 2017г. на [фирма] – предприятие от обществен интерес като публично дружество, за което издал одиторски доклад от 26.03.2018г. Извършил е и задължителен финансов одит на годишния финансов отчет за 2017г. на [фирма], за което е издал одиторски доклад от 26.03.2018г. немодифицирано одиторско мнение.

Със Заповед № 04-0233-13-66/24.10.2019г. на председателя на КПНРО /л.78/ е наредено да се извърши инспекция за гарантиране на качеството на дейността на регистрирания одитор А. Г. Н. за периода от 01.07.2017г. до 30.06.2018г., в обхвата на която инспекция попадат двата посочени ангажимента за задължителен финансов одит. Съгласно разписка на л.151 по делото, жалбоподателят е уведомен за инспекцията на 01.11.2019г. по електронна поща и чрез връчване на преписи от инициативните документи на 11.11.2019г.

В съответствие със Заповед № 04-0233-13-66/24.10.2019г. на председателя на КПНРО от инспекционния екип е съставен доклад за резултатите от проведената инспекция от 29.11.2019г. /л.138/, в който е обективизирано заключение, че за инспекционния период професионалната дейност на регистрирания одитор не е била в съответствие с изискванията за качество на извършваните одиторски услуги при прилагане на процедурите, определени в професионалните одиторски стандарти, което поставя под

съмнение функционирането на системата за контрол на качеството в одиторското предприятие, качеството на изпълнение на одиторските ангажименти, употребени за извършване на проверените ангажименти за одит, както и възнагражденията, получени за тях. В приложение към доклада /л.139 и сл. по делото/, са описани извършените от инспекционния екип дейности, както и дадените към одитора препоръки. Проектът на доклада е изпратен на оспорващия по електронна поща на същата дата /доказателства на л.150 по делото/.

Окончателният доклад е изготвен на 05.12.2019г. /л.40 и сл./ и съгласно разписка на л.152 по делото е връчен на оспорващия на 09.12.2019г. С писмо вх.№ 01-01-6/06.01.2020г. /л.38/ окончателният доклад е предоставен на председателя на комисията и приет от нея с Решение № 5/14.01.2020г. /л.37/.

Въз основа резултатите от извършената инспекция комисията е приела оспореното решение. Видно от него комисията е приела, че:

1. От регистрирания одитор не са оценени съществените на одита рискове, съгласно изискванията на Параграф 25 от МОС 300 „Планиране на одит на финансови отчети“ в резултат, от което в издадения одиторски доклад не е включено описание на най-важните рискове от съществени неправилни отчитания нито обобщение на отговора на одитора на тези рискове, с което не са спазени изискванията на чл.59 ЗНФО и чл.10, параграф 2, б.“в“ от Регламент (ЕС) № 537/2014.

2. По отношение на включения в одиторския доклад ключов одиторски въпрос при инспекцията не са установени одиторски доказателства за изпълнени във връзка с него от регистрирания одитор одиторски процедури, както и за комуникирането му с ръководството и одитния комитет на предприятието, което е в несъответствие с изискванията на параграф 9 – 17 от МОС 701 „Комуникиране на ключови одиторски въпроси в доклада на независимия одитор“.

3. При инспекцията е установено и че издаденият немодифициран одиторски доклад за резултатите от извършения финансов одит на [фирма] не съответства на изискванията на параграф 23 от МОС 570 „Действащо предприятие“, тъй като одиторът е бил длъжен да квалифицира одиторското мнение поради неоповестяване във финансовия отчет на съществена несигурност относно принципа на действащо предприятие.

С оглед това и като обсъдила тежестта на установените пропуски и несъответствия спрямо изискванията на Международните одиторски стандарти, на основание чл.89, ал.1, т.1 вр. чл.89, ал.2, т.5 ЗНФО комисията е приложила процесната принудителна административна мярка.

Съгласно разпоредбата на чл.89, ал.1, т.1 ЗНФО Комисията прилага надзорни мерки, когато бъдат установени пропуски или нарушения в дейността на регистрирания одитор в областите по чл.85, ал.1 - спазване изискванията на приложимите одиторски стандарти при извършването на задължителен финансов одит; съответствие на одиторската документация при извършването на задължителен финансов одит спрямо изискванията на приложимите одиторски стандарти; спазване на етичните норми и изискванията за независимост на регистрирания одитор при извършването на задължителен финансов одит; адекватност на времевите и човешките ресурси, използвани за извършване на задължителен финансов одит съобразно обхвата и сложността на поетия ангажимент; адекватност на одиторските възнаграждения, получени за извършването на задължителен финансов одит; адекватност на вътрешната система за контрол на качеството, прилагана от регистрирания одитор;

спазване на изискванията на Регламент (ЕС) № 573/2014 от регистрирани одитори, извършващи задължителен финансов одит на финансови отчети на предприятия от обществен интерес; изпълнение на предписанията по чл.89, ал.2, т.2.

В конкретния случай, според извършената инспекция са открити нарушения в дейността на проверения одитор в областите по чл.85, ал.1, т.1 и т.7 ЗНФО - спазване на изискванията на приложимите одиторски стандарти при извършването на задължителен финансов одит и спазване на изискванията на Регламент (ЕС) № 573/2014 от регистрирани одитори, извършващи задължителен финансов одит на финансови отчети на предприятия от обществен интерес. Констатирайки подобно нарушение комисията разполага с правомощието по чл.89, ал.1 ЗНФО. В този смисъл оспореният акт е издаден от компетентен административен орган в пределите на предоставената му власт.

Решението е обективизирано в писмена форма и е подписано от председателя на комисията, с което е спазено изискването по чл.59, ал.2, т.8 АПК, в допълнителен документ към него са изложени мотивите за приемането му, с оглед което са спазени изискванията към формата и съдържанието на административния акт, регламентирани в чл.59, ал.1 и ал.2 АПК вр. чл.94 ЗНФО.

Не се установяват допуснати нарушения на административнопроизводствените правила, които да бъдат квалифицирани като съществени и да мотивират отмяната на акта само на това основание.

Процедурата по извършване на надзор за гарантиране на качеството на професионалната дейност на регистрирани одитори, които извършват задължителен финансов одит на финансови отчети на предприятия от обществен интерес и мерките, които се налагат при установяване на нарушения са регламентирани в Раздел втори на Глава девета от закона – чл.87 – 89. Съгласно разпоредбата на чл.87 ЗНФО инспекциите и разследванията се извършват от екипи, в които участват инспектори от Комисията. В екипите може да участват и контролори от ИДЕС, определени от председателя на Комисията. За извършените инспекции/разследвания се съставя доклад, който се връчва на проверяваните лица, които имат право в 14-дневен срок от връчването да представят възражения. По представените възражения инспекционният екип се произнася със становище. Комисията разглежда всеки доклад на заседание в разумен срок от предаването му на председателя заедно със събраните доказателства, с представените възражения и със становището на проверяващия екип по възраженията.

В настоящия случай от приетите по делото доказателства се установява, че тази процедура е спазена. Инспекцията е започнала въз основа на нарочна заповед, издадена от председателя на комисията и е извършена от екипа, определен с нея, състоящ се от инспектори от КПНРО. Съставен е доклад, в който се съдържат констатациите от извършената инспекция, направените изводи въз основа на установеното, както и дадените предложения от инспекторите. Окончателният доклад с приложенията към него е връчен на жалбоподателя на 09.12.2019г. /разписка на л.152 по делото/ като в регламентирания в разпоредбата на чл.87, ал.5 ЗНФО 14-дневен срок той не се е възползвал от възможността да депозира възражение по него. В съответствие с разпоредбата на ал.7 докладът и приложенията към него е разгледан и приет от комисията с Решение № 5/14.01.2020г. /л.37/.

Неоснователно намира съдът възражението на оспорващия, че не са обсъдени двете депозирани от него в хода на проверката възражения от

19.11.2019г. и 03.12.2019г. Тези възражения не са по окончателния доклад от инспекцията, който му е връчен на 09.12.2019г. Също така неоснователно е позоваването му на разпоредбата на чл.52, ал.4 ЗАНН. Вярно е твърдението му, че по същество, макар и наречени „надзорни мерки“, регламентираните в чл.89 ЗНФО представляват принудителни административни мерки, а общата правна уредба на последните се съдържа в ЗАНН – чл.22 и чл.23 от него. Въпреки това спрямо процесното производство не са приложими разпоредбите, регламентиращи производството по издаване на наказателни постановления. Категорично разграничение на характера на двата акта – наказателното постановление и принудителната административна мярка, се съдържа в самия ЗАНН – чл.23, който предвижда, че приложими в производството по прилагане на ПАМ са разпоредбите, регламентираните в специален закон. В настоящия случай уредбата по прилагане на процесната ПАМ се съдържа в ЗНФО и в чл.87, ал.5 и 7 от закона изрично е предвидена възможността за подаване на възражение и задължението за обсъждането му от инспекционния екип и комисията. Правна последица от необсъждането на възражението, в случай, че беше подадено такова, е незаконосъобразност на акта поради издаването му при неизяснена фактическа обстановка. Дали обаче това процесуално нарушение е съществено и води до тези последици, следва да се преценява във всеки конкретен случай. Отделно от това адресатът на ПАМ разполага с процесуалната възможност да релювира всички свои възражения в хода на съдебното производство по оспорването ѝ, с което се гарантира неговото право на защита.

Въпреки това съдът намира, че оспореното решение е незаконосъобразно, тъй като ответникът е допуснал процесуални нарушения в широкия смисъл на понятието, вследствие което е приложил неправилно материалния закон.

Комисията за публичен надзор над регистрираните одитори извършва инспекции в съответствие с Правилата и процедурите за контрол върху качеството на дейността на регистрираните одитори, публикувани на официалния сайт на комисията. Един от основните критерии за качеството на дейността на одитора е съответствието ѝ с правилата, регламентираните в международните одиторски стандарти. Този критерий кореспондира с разписаните в закона /чл.31/ задължения на регистрираните одитори.

Съгласно мотивите на оспорения акт, установените от комисията нарушения относно одита на [фирма] са следните: 1. Липса на оценяване на съществени за одита рискове, съгласно изискванията на параграф 25 от МОС 300; 2. В одиторския доклад не е включено описание на най-важните рискове от съществени неправилни отчитания и обобщение на тези рискове в нарушение на чл.59 ЗНФО и чл.10, параграф 2, б.“в“ от Регламент (ЕС) № 537/2014; 3. Липса на доказателства за изпълнение одиторски процедури във връзка с поставения ключов въпрос; 4. Липса на доказателства за комуникация с ръководството и одитния комитет на предприятието във връзка с поставения ключов въпрос. По отношение на одита на [фирма] е констатирано нарушение на параграф 23 от МОС 570, изразяващо се в липса на квалифицирано одиторско мнение поради неоповестяване във финансовия отчет на съществена несигурност относно принципа на действащо предприятие.

Относно изискванията към съдържанието на одитния доклад са приложими разпоредбите на чл.51 ЗНФО и чл.10 от Регламент (ЕС) № 537/2014, към които изрично препраща разпоредбата на чл.59 ЗНФО. Констатациите на административния орган сочат именно на несъответствие с посочените изисквания.

На първо място следва да се посочи, че в съдържанието на оспореното решение и мотивите към него е налице изрично позоваване на параграф 25 от МОС 300 „Планиране на одит на финансови отчети“. Съдържанието на посочената разпоредба не кореспондира с фактическите установявания на административния орган. От пълномощника му в съдебно заседание се твърди, че се касае за техническа грешка и за мотиви на акта следва да бъдат възприети констатациите на инспекцията, обективирани в доклада за извършването ѝ. До приключване на устните състезания обаче по делото не е представен последващ административен акт, издаден на основание чл.62, ал.2 АПК. Макар административният орган да е изложил нарочни мотиви към акта, за такива следва да бъдат възприети и доказателствата за извършените в хода на административното производство процесуални действия, въз основа на които той е базирал фактическите си установявания и извел приложимата правна норма. В случая се установява противоречие между мотивите на акта и мотивите на инспекцията /възприети от органа с нарочен акт/, което несъответствие според настоящия състав представлява съществено процесуално нарушение, накърняващо правото на защита на лицето. Отделно от това не са посочени съществените за одита рискове, които според ответника не са описани от жалбоподателя. Съгласно разпоредбата на чл.10, § 2, б.“в“ от Регламент (ЕС) № 537/2014 в подкрепа на одиторското становище одиторският доклад следва да съдържа: i) описание на най-важните оценени рискове, свързани със съществени несъответствия, включително оценени рискове, свързани със съществени несъответствия поради измама; ii) обобщение на отговора на одитора на тези рискове; и iii) важни наблюдения във връзка с тези рискове, когато е целесъобразно. Смесовото и логическо тълкуване на разпоредбата налага извода, че за да се опишат най-важните оценени рискове следва да е налице установено съществено несъответствие, каквото в случая не се твърди да е налице. Приложимата към случая според ответника разпоредба на § 25 от МОС 315 преработен не въвежда конкретно правило за поведение, не съдържа конкретно изискване, а общи насоки, „примери за въпроси, които одиторът може да разгледа“.

По отношение констатацията за липсата на одиторски доказателства за проверка на отчитане и последващо оценяване на финансови активи, в несъответствие с изискванията на § 6 на МОС 500 „Одиторски доказателства“, съдът намира, че ответникът не е подкрепил със съответните доказателства направения извод. Разпоредбата предвижда, че одиторът разработва и изпълнява одиторски процедури, които са подходящи при съществуващите обстоятелства с цел получаване на достатъчни и уместни одиторски доказателства. Конкретно в случая не е посочено кои и какви са процедурите, които е следвало да разработи и изпълни жалбоподателят при извършването на одита на [фирма], по какъв начин се е отразило върху одиторския доклад твърдяното неизпълнение на визираното в правната норма задължение.

Неизяснена от фактическа страна за съда остава и констатацията за липса на доказателства за комуникация с ръководството и одитния комитет на предприятието във връзка с поставения ключов въпрос. Мотиви за това в оспореното решение не се съдържат, такива отсъстват и в допълнително изготвените към него мотиви.

Що се касае до одиторския доклад за [фирма] и конкретно соченото нарушение на параграф 23 от МОС 570, разпоредбата предвижда, че ако във финансовия отчет не е направено адекватно оповестяване относно съществената несигурност, одиторът следва: а) да изрази квалифицирано или съобразно случая отрицателно мнение в съответствие с МОС 705 (преработен) и б) да посочи в раздела от одиторския доклад „База за изразяване на квалифицирано (отрицателно) мнение“, че е налице съществена несигурност, която би могла да породи значителни съмнения относно способността на предприятието да продължи да функционира като действащо предприятие и че финансовият отчет не оповестява адекватно този въпрос. Това задължение за одитора обаче възниква само ако във финансовия отчет липсва адекватно оповестяване относно съществената несигурност. Защо ответникът е приел, че в случая такова не е налице от оспореното решение и мотивите към него не може да се установи.

Според общото правило на чл.22 ЗАНН принудителните административни мерки са превантивни, преустановителни и възстановителни. Безспорно е, че по принцип всяка преустановителна административна мярка има и определено превантивно действие. Превантивната принудителна административна мярка се прилага при установяването на явна, несъмнена, реална, конкретна и непосредствена опасност от извършване на правонарушение. В конкретния случай не става ясно коя от тези функции изпълнява процесната ПАМ. Доказателства за такава опасност от извършване на правонарушение от административния орган не са посочени. Органът не твърди, че установеното представлява опасност от извършване на правонарушение, а твърди, че представлява правонарушение, т.е. налице е не опасност от правонарушение, а правонарушение. Същевременно не сочи как прилагането на ПАМ ще го преустанови и ще отстрани евентуалните вредни последици от него. Преустановителната ПАМ следва да прилага административна принуда за преустановяване на започнало и продължаващо правонарушение. След като правонарушението е прекратено то и приложената ПАМ няма предмет, тъй като няма правонарушение, което да бъде преустановено с нея. Изложеното обуславя извод за несъответствие на оспорения акт с целта на закона.

По изложените съображения оспореното решение следва да бъде отменено като незаконосъобразно. При този изход на спора на жалбоподателя се следват разноски. Такива са доказани в общ размер на 1010 лева, от които 10 лева за заплатена държавна такса и 1000 лева за заплатено адвокатско възнаграждение по договор за правна защита и съдействие на л.9 по делото. Водим от горното и на основание чл.172, ал.2 и чл.143, ал.1 АПК, Административен съд София-град, Второ отделение, 40-ти състав

РЕШИ:



ОТМЕНЯ по жалбата на А. Г. Н. Решение № 19/28.01.2020г. на Комисията за публичен надзор над регистрираните одитори.

ОСЪЖДА Комисията за публичен надзор над регистрираните одитори да заплати на А. Г. Н. сумата в размер на 1010 /хиляда и десет/ лева, представляваща разноски по производството.

Решението може да бъде обжалвано с касационна жалба в 14-дневен срок от съобщаването му, чрез Административен съд София-град пред Върховния административен съд.

Решението да се съобщи на страните чрез изпращане на препис от него по реда на чл.137 АПК.

Съдия: