

РЕШЕНИЕ

№ 5838

гр. София, 14.10.2022 г.

В ИМЕТО НА НАРОДА

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД - СОФИЯ-ГРАД, Второ отделение 32 състав,
в открито заседание на 14.09.2022 г. в следния състав:

СЪДИЯ: Красимира Милачкова

при участието на секретаря Спасина Иванова, като разгледа дело номер **826** по описа за **2022** година докладвано от съдията, и за да се произнесе взе предвид следното:

Производството е по реда на чл.42 от Закона за независимия финансов одит (ЗНФО) във вр. с чл.145 – 178 от Административнопроцесуалния кодекс (АПК).
Образувано е по жалба на П. Л. Д. против решение № 2/13.01.2022г. на Управителния съвет (УС) на Института на дипломираните експерт – счетоводители (И.). Ответникът чрез процесуалния си представител оспорва жалбата като неоснователна.
След като обсъди доводите на страните и събраните по делото доказателства, съдът в настоящия състав приема следното от фактическа и правна страна.
Жалбата е допустима, като подадена в законоустановения за това срок от лице, което има правен интерес от оспорването. Разгледана по същество, тя е неоснователна.
С решение № 23/02.12.2021 г. на Дисциплинарния съвет на И. (ДС) на жалбоподателя била наложена дисциплинарна мярка по чл. 40, ал. 3, точка 7 от ЗНФО „глоба“ в размер на 2 000 лв. Мярката е наложена за нарушение на чл.8, т.5 от Устава на И. (л.126-136 от делото), чл.30, ал.1 ЗНФО във вр. с чл.22, ал.1, т.2 от Правилата за продължаващо професионално развитие на регистрираните одитори (л.84-92). Жалбоподателят оспорил това решение пред УС на И. съобразно чл.42, ал.1 ЗНФО, като съгласно ал.2 на същата разпоредба това решение на УС подлежи на обжалване пред Административния съд – [населено място], по реда на глава десета, раздел I на АПК. С процесното решение № 2/13.01.2022г., взето по т.6 от протокол № 1 от същата дата (л.53-54), УС на И. оставил без уважение жалбата против наложената дисциплинарна мярка.

В решението си УС изложил мотиви поотделно по направените от жалбоподателя

възражения. Съответно, УС приел, че не съставлява нарушение на процедурните правила дистанционното провеждане на заседанието на ДС. Членовете на съвета и жалбоподателят от своя кабинет са участвали в заседанието чрез видеовръзка чрез продукта М. Teams. В ЗНФО не е указано дали заседанията трябва да се провеждат с физическото събиране на членовете на ДС на едно място, а онлайн заседанието всъщност е форма на присъствено заседание. Съгласно чл.10, ал.5 от правилата за работа на ДС, дистанционни заседания по ал. 4 могат да се провеждат през период на извънредно положение и при други извънредни обстоятелства. Такова обстоятелство е извънредната епидемична обстановка, в сила към онзи момент. Наред с това, съгласно чл.20 от същите правила, решения могат да се вземат и неприсъствено, ако всеки от членовете предварително е изразил съгласие с решението. Предвидено е в чл.10, ал.6, т.2 от правилата за работа на ДС, че техническият секретар на съвета проверява техническата възможност на членовете на съвета да участват в заседанието чрез отдалечена комуникация. Предвид формата на комуникация, ДС не би могъл да попречи на регистрирания одитор да покани такъв процесуален представител (правен съветник) да присъства заедно с него в помещението, от което одиторът осъществява участието си в заседанието на съвета. УС счел за неоснователно възражението жалбоподателя срещу присъствие на правен съветник на И. на заседанието на ДС.

УС приел в решението си и, че не е налице твърденият от жалбоподателя конфликт на интереси. Адвокатът не може да съветва, да представлява или да действа от името на две или повече страни по един и същи въпрос, ако му е известно, че съществува противоречие в интересите им. Тъй като и в качеството на процесуален представител, и в качеството на правен консултант в заседанията на ДС, адвокатът участва от страната на И., няма как да се стигне до противоречие на интереси, защото той във всички случаи подпомага и защитава работата само на едната страна в дисциплинарното производство. Конфликт на интереси би имало, ако правният съветник консултира регистрирания одитор при спора му с Института в случаи, когато адвокатът е съветвал преди това И. при произнасянето по оспорвания от одитора акт. Също така би бил налице конфликт на интереси във всеки случай, когато адвокатът консултира регистриран одитор при негов спор с И., тъй като е налице сключен договор за правно обслужване именно е И. и то по всички въпроси, при които може да възникне нужда от правна защита и съдействие на Института.

Посочва се в мотивите на оспореното решение и, че съгласно чл.30, ал.2 от ЗНФО условията и редът за провеждане и отчитане на обучението за поддържане и развитие на професионалната квалификация на регистрираните одитори се определят с правилата по чл. 71, ал. 3, т. 4 от същия закон. Същият предвижда, че Комисията „приема правила и методически указания за условията и реда за упражняването от И. функции по чл. 36, ал. 1, т. 1 — 3 и 5 и по чл. 85, ал. 3“. Според чл.36, ал.1, т.3 от ЗНФО, И. „организира и провежда обученията на кандидатите за дипломирани експерт-счетоводители, за повишаване на професионалната квалификация на своите членове и по продължаващото професионално развитие на регистрираните одитори“. Това означава, че правилата за продължаващо професионално развитие се приемат от КПНРО за дейността във връзка с продължаващото професионално развитие на одиторите, упражнявана от И.. Съгласно чл.8, т.5 от Устава на И., регистрираните одитори следва да поддържат постоянно професионалната си квалификация в рамките на изискванията на съответните нормативни актове, регулиращи професията на независимия финансов одитор и съобразно Правилата за продължаващо

професионално развитие и да отчитат ежегодно часовете за поддържане на квалификацията в електронната платформа за подаване на единен годишен отчет (ЕГО) по чл.1, ал.4. В чл.32 от тези правила е посочено, че задълженията за продължаващо професионално развитие се отчитат чрез ЕГО. В последния информацията за посетените обучения от регистрирания одитор се отнася до броя часове на конкретното обучение, темата и организатора на проведеното обучение.

УС посочил в мотивите на оспореното решение, че жалбоподателят е предоставил следната обобщена информация за отчетния период 01.01.2020 - 31.12.2020 г., чието съдържание не позволява да се прецени дали е изпълнено изискването за продължаващо професионално развитие (ППР). Наред с това, в И. не съществуват данни за посетени от одитора каквито и да е обучения, организирани от професионалната организация, каквито и твърдения не са правени от одитора в дисциплинарното производство, а дисциплинарната мярка е наложена именно за неизпълнение на изискването половината от посетените часове да са в обучения, организирани от или с участието на И.. Правилата за ППР са приети от надзорния орган КПНРО. Нито ДС, нито УС на И. са компетентни да извършват инцидентен контрол на административни актове на надзорния орган в рамките на дисциплинарното производство. Наред с това, регистрираният одитор има свободата да прецени в определени граници какви други обучения да посети, различни от организиранияте от И..

УС приел също, че е неоснователно искането за спиране на дисциплинарното производство поради преюдициалност на съдебни производства, водени във връзка с други наложени дисциплинарни мерки на регистрирания одитор и направените в тях възражения относно „леgitимността“ на системата за ЕГО, както и поради атакуваните от жалбоподателя правила за ППР пред КЗД. Неотнормими са въпросите за легитимността на системата за ЕГО към установеното неизпълнение на задължение на одитора по действащи правила за ППР. По отношение на атакуваните като дискриминационни разпоредби, одиторът има право да търси обезщетение при обявяване на разпоредбата за дискриминационна.

Във връзка с твърдението за противоречие на нормите на Правилата за ППР с норми на Закона за ограничаване на административното регулиране и административния контрол върху стопанската дейност (ЗОАРАКСД), в процесното решение УС на И. взел предвид, че съгласно чл. 36, ал.1, т.3 от ЗНФО една от функциите на Института като професионална организация е да „организира и провежда обучения на кандидатите за дипломирани експерт-счетоводители, за повишаване на професионалната квалификация на своите членове и по продължаващото професионално развитие на регистрираните одитори“, а съгласно чл.39, т.2 от ЗНФО, с приходите от тези дейности се финансира дейността на И.. Извършването на стопанска дейност от И. не го прави търговец, тъй като целите и функциите му са нестопански. Както е посочено в чл.1, ал.2 от ЗОАРАКСД „Целта на закона е да улесни и насърчи извършването на стопанската дейност, като ограничи до обществено оправдани граници административното регулиране и административния контрол, осъществявани върху нея от държавните органи и от органите на местното самоуправление.“ В случая има по-висок обществен интерес, който следва да бъде защитен, и това представляват именно „оправдани граници“ на ограничаване на стопанската дейност. Следва да се гарантира изпълнението на целите на специалния закон да се повиши степента на доверие на потребителите на финансовия отчет чрез

изразяването на одиторско мнение дали този отчет е изготвен във всички съществени аспекти в съответствие с приложимата рамка за финансово отчитане, като се гарантира, че този доклад е изготвен от компетентен квалифициран одитор.

Наред с това, едва половината часове следва да са организирани от И., а останалите часове се набират чрез обученията от организации по избор на одитора. Разпоредбата на чл. 22, т.2 от Правилата за ППР не уточнява колко трябва да са общо часовете. Поставя се изискването минимум половината от общия брой часове да са организирани от И., като общият брой часове може да е и по-голям от 40 часа. Тъй като в случая дисциплинарното производство има за предмет неизпълнението на задължението за посещаване на часове обучения, организирани от или с участието на И., то няма значение дали отчетът на одитора е подаден на хартия или електронно, а дали изобщо съдържа информация, която може да бъде ползвана за нуждите на контрола върху дейността на регистрираните одитори. Съответно, ирелевантен е въпросът за оспорената от жалбоподателя легитимност на електронната система за подаване на ЕГО.

УС приел и, че в ЗНФО и Устава не е предвидена процедура по подписване на последния след приемането му от Общото събрание. Направените от жалбоподателя възражения срещу законността на приетия Устав са необосновани. Публикуваният на електронната страница на И. в Интернет Устав е официално обявен и видим за всички потребители вариант и няма пречка жалбоподателят, ако е открил някакви несъответствия с предварително публикуваните на вътрешния сайт на Института проекти на текстове за изменение и допълнение, да внесе съответно писмо в организацията с посочване на тези несъответствия. ДС и УС не са компетентни да правят инцидентен преглед за законосъобразност на акта, който е известен на всички членове и на трети лица извън Института чрез официалното му публикуване на страницата на И..

Отбелязано е в мотивите на процесното решение, че ДС нееднократно изрично е посочил, кои текстове на Правилата за ППР са нарушени, чрез което е нарушена съответно и разпоредбата на чл.8, т.5 от Устава, която изрично посочва, че Правилата за ППР следва да бъдат спазвани при провеждане на обученията за продължаващо професионално развитие. През периода от 01.01.2020 г. до 31.12.2020 г. одиторът не е предприел необходимите действия за поддържане и развитие на професионалната си квалификация, като не е спазил разпоредбата на чл.8, т.5 от Устава на И. във връзка с чл. 22, т.1 и 2 от Правилата относно изискванията поне половината от посетените от него часове за продължаващо професионално развитие да са в обученията, организирани от И. или с участието на И.. Било установено виновно нарушение на чл.8, т.5 от Устава на И., съответно по чл. 30, ал. 1 от ЗНФО във връзка с чл. 22, т.1 и 2 от Правилата за продължаващо професионално развитие на регистрираните одитори, а именно: неизпълнение да задължението при поддържане и развитие на професионалната си квалификация да посети най-малко 20 часа обученията, организирани от И. или с участието на И..

При определяне на размера на наложената глоба ДС отчетел предходни нарушения на задълженията на регистрирания одитор по Устава на И. и необходимост от чувствително засягане на сферата на същия с цел възпиращ ефект срещу извършването на нови нарушения на Устава; размерът на наложената мярка е определен близко до минимално посочения в Устава и закона, което прави мярката респектираща, но не и прекомерна. УС приел, че независимо от това дали мерките ще

бъдат наложени с влязъл в сила акт на съда или отменени поради преценка на съда за допуснато нарушение на материалния закон или на процедурните правила, нарушенията на Устава са несъмнено доказани в рамките на проведените дисциплинарни производства и индиректно потвърдени от самия одитор чрез самите му изявления, че не следва да спазва съответните разпоредби на Устава или на приложимите правила, приети от КПНРО.

Отбелязано е в мотивите на процесното решение и, че самият факт, че в ЗНФО изрично са поставени изисквания за поддържане и повишаване на квалификацията на регистрираните одитори, води до извода, че законодателят е отчел риска за обществените отношения от вреда, която може да причини доклад от регистриран одитор с недостатъчна компетентност. Лицата, желаещи да извършват дейност като регистрирани одитори полагат нарочни изпити, изпълняват изисквания за стаж при друг регистриран одитор преди вписването им като регистрирани одитори. Допълнително след това е въведено изискване за поддържане и повишаване на професионалната им квалификация чрез съответното задължение в чл.30 от ЗНФО за ежегодно посещаване на минимален брой часове обучение. Предвидено е и разработването и приемането от надзорния орган на специални подробни правила за покриване на изискванията за минимално ниво на квалификация. По силата на тази изрична законова делегация надзорният орган дава конкретни и подробни указания, чрез които гарантира изпълнението на минимални изисквания за квалификация на регистрираните одитори, независимо от личното становище на жалбоподателя за тяхната законосъобразност. Това показва цялостно и последователно отношение на законодателя с насока за гарантиране на възможно най-висока квалификация на регистрираните одитори, за да бъде изпълнена целта на одита, а и на специалния закон - доверие в изразеното одиторско мнение.

Относно компетентността на издателя на оспорената дисциплинарна мярка УС взел предвид, че съгласно чл. 41, ал. 5 от ЗНФО „Д. съвет налага дисциплинарните мерки по чл. 40, ал. 3, т. 1 - 4 или 7 и предлага на управителния съвет да наложи мерките по чл. 40, ал. 3, т. 5 или 6.“ Следователно, наложената от ДС мярка по чл. 40, ал.3, т.7 от ЗНФО е постановена от компетентен орган. Съгласно чл. 38, ал.7 от ЗНФО, ДС разглежда констатациите на контролния съвет, на съвета за контрол по качеството на одиторските услуги и на съвета по професионална етика и се произнася с решение по тях. Решението на ДС в случая отговаря на изискванията за съдържание на чл.59, ал.2 от АПК. При издаването му са спазени административнопроизводствените правила, като дисциплинарното производство е образувано, съгласно чл.41, ал.1 от ЗНФО, с Решение по т.1 от Протокол № 10 от 26.08.2021 г. въз основа на констатации на Контролния съвет на И. (КС), дадени в писмо вх. № 016 от 16.07.2021 г. С писмо изх. № 034-1/13.09.2021 г. ДС е уведомил регистрирания одитор за образуваното срещу него дисциплинарно производство, предоставена му е възможност да изрази позицията си с писмени обяснения по отношение на обстоятелствата около установеното нарушение на Устава на И., както и да представи доказателства в тази връзка, ако желае. С писмо вх. № 017/15.09.2021 г. регистрираният одитор е направил възражение за ненадлежно връчване по негова преценка и писмото отново му е било изпратено с придружително писмо изх. № 38/8.10.2021 г. Междувременно със свое писмо вх. № 020/24.09.2021 г. одиторът направил искане за спиране на дисциплинарното производство поради твърдяна от него преюдициалност на три броя дела, водени в Административен съд София-град. ДС счел искането за неоснователно

поради това, че две от административните дела (адм. д. № 6534/2021 г. и адм. д. 7964/2021 г.) се водят във връзка с други дисциплинарни нарушения и не са в отношения на преюдициалност с настоящото дисциплинарно производство. Третото описано в искането административно дело (7513/2021 г.) се води срещу решение на КПНРО и следователно няма как да има решаващо значение по отношение на въпроса допуснато ли е нарушение на Правилата от страна на жалбоподателя или не. На последния била предоставена възможност да се запознае с документите в преписката и му бил предоставен срок да организира защитата си и да представи писмени обяснения и доказателства, ако желае. В указания му срок регистрираният одитор е изпратил пълномощник, упълномощен с нотариално заверено пълномощно, който да се запознае с материалите по дисциплинарната преписка, на когото са предоставени материалите по дисциплинарната преписка, налични към онзи момент.

С писмо изх. № 041/18.11.2021 г., регистрираният одитор е поканен да присъства на заседание на ДС като е посочен изрично начинът, по който ще се проведе дистанционното заседание на съвета (чрез продукта М. Teams). С писмо вх. № 030/23.11.2021 г. жалбоподателят възразил срещу провеждането на заседанието по посочения дистанционен начин и е поискал заседанието да се проведе с присъствието на членовете на съвета в сградата на И.. ДС приел това искане за неоснователно предвид усложнената епидемиологична обстановка и предвид това, че видеоконферентната връзка предоставя възможност за обсъждане в реално време от всички участници на въпросите от дневния ред на заседанието и не пречат възможността на регистрирания одитор да изрази свободно желаната от него позиция. За това становище на съвета регистрираният одитор е уведомен в рамките на проведеното заседание на 02.12.2021 г., на което е присъствал чрез продукта М. Teams, видно от протокола от заседанието.

С писмо вх. № 031/29.11.2021 г. одиторът внесъл писмена защита, в която излага правни аргументи относно незаконосъобразност на разпоредбата на Устава, която е посочена като нарушена; оспорват се като неправилно констатациите на КС с твърдението, че е подаден надлежно и в срок ЕГО, както и се твърди, че са представени платежни документи за доказване на факта на изпълнение на задълженията на одитора за продължаващо професионално развитие. В писмото се оспорва и законосъобразността на Устава на И.. Регистрираният одитор взел участие в заседанието на ДС, проведено на 02.12.2021 г., където е имал възможността да изрази своята позиция. В същото заседание е взето решението на ДС за налагане на дисциплинарна мярка, с което е спазена разпоредбата на чл. 41, ал.4 от ЗНФО.

Материалноправните разпоредби на закона са спазени и са посочени в основанието на оспорения акт: чл. 40, ал. 1 от ЗНФО, съгласно който за нарушение на устава на И. регистрираните одитори и дипломираните експерт-счетоводители носят дисциплинарна отговорност; чл.41, ал., т.1 от ЗНФО - наложената мярка глоба е сред предвидените дисциплинарни мерки, които могат да бъдат налагани в рамките на проведено дисциплинарно производство и в решението на ДС са изложени подробни мотиви за конкретно избрания размер на глобата, попадащ в предвидения от закона диапазон; чл. 41, ал. 5 от ЗНФО - наложената дисциплинарна мярка по чл.41, ал.3, т.7 от ЗНФО е включена в обхвата на мерките, които могат да се налагат на регистрираните одитори с решение на ДС. Наложена мярка е в съответствие с целта на закона, като е отчетена повтаряемостта на допусканите нарушения от регистрирания одитор, систематичното му поведение и нееднократно изразеното му

отношение към допуснатото дисциплинарно нарушение, към последиците от него и към работата на органите на И., прието от ДС за отегчаващо вината обстоятелство.

В производството пред съда не бяха събрани доказателства, годни да обосноват извод, различен от формирания от административния орган. Жалбоподателят не установява, а и не твърди да е провел изискуемия минимум часове обучение. Съгласно чл.30, ал.1 ЗНФО, всеки регистриран одитор – физическо лице, провежда обучение за поддържане и развитие на професионалната си квалификация с продължителност не по-малка от 40 часа за календарна година, като ал.2 овластява Комисията по чл.71, ал.3 от същия закон да приеме правила, уреждащи условията и реда за провеждане и отчитане на обучението за поддържане и развитие на професионалната квалификация на регистрираните одитори. Съгласно чл.22, т.2 от приетите Правила, представени по делото, половината от минималния брой задължителни часове трябва да бъдат отчетени от участие в признатите форми на ППР, организирани от И. или с участие на И.. В тази връзка следва да се отбележи, че организирането и провеждането на обучения на кандидатите за дипломирани експерт-счетоводители, за повишаване на професионалната квалификация на своите членове и по продължаващото професионално развитие на регистрираните одитори е изрично предвидена от закона функция на И. – чл.36, ал.1, т.3 ЗНФО. Както беше посочено по-горе, жалбоподателят не твърди през 2020г. да е участвал в най-малко 20 часа обучения, проведени от И. или с участието му. Следователно, за посочената година той не е изпълнил задължението си съгласно чл.30, ал.2 ЗНФО и приложимите Правила. Тъй като това задължение е предвидено в чл.8, т.5 от представения Устав, неизпълнението му има за последица дисциплинарна отговорност на основание чл.40, ал.1 ЗНФО. По изложените по-горе съображения тя е реализирана от компетентен орган и съобразно правилата на дисциплинарното производство. Не се установяват, а не се и твърдят обстоятелства, годни да обосноват извод за допуснати съществени нарушения на тези правила, тъй като съществени са само нарушенията, чието недопускане би предопределило различен извод на производството пред административния орган. В случая такива не са налице, тъй като в производството пред съда не бяха установени релевантни факти, подкрепящи доводите на жалбоподателя в насока незаконосъобразност на наложената мярка. Последният упражнява регулирана професия и като такъв дължи да съобразява поведението си с И., който съгласно чл.35, ал.2 ЗНФО е професионална организация на дипломираните експерт-счетоводители и регистрираните одитори, която осигурява упражняването на професионалната дейност на своите членове, включително извършването на финансов одит в интерес на обществото, при спазване на стандартите за професионално и етично поведение.

По изложените съображения и като прецени изцяло законосъобразността на оспорения акт на основание чл.168, ал.1 АПК, съдът в настоящия състав приема, че решението е издадено от компетентен орган в установената форма; при това не са допуснати съществени нарушения на административнопроизводствените правила и то е в съответствие с материалноправните разпоредби и целта на закона. С оглед изхода на спора и на основание чл.143, ал.3 АПК следва да бъде уважено своевременно направеното от страна на ответника искане за възстановяване на разноските по делото. Последните съгласно представените писмени доказателства са в размер на 720 лв., представляващи адвокатско възнаграждение с включен ДДС.

Така мотивиран и на основание чл.172, ал.2 АПК, съдът

РЕШИ:

ОТХВЪРЛЯ жалбата на П. Л. Д., с ЕГН [ЕГН], против решение № 2/13.01.2022г. на Управителния съвет на Института на дипломираните експерт – счетоводители.

ОСЪЖДА П. Л. Д., с ЕГН [ЕГН], да заплати на Института на дипломираните експерт – счетоводители сумата 720 (седемстотин и двадесет) лева – адвокатско възнаграждение.

Решението подлежи на касационно оспорване в 14-дневен срок от съобщаването му, пред Върховния административен съд.

Съдия: