

# РЕШЕНИЕ

№ 2858

гр. София, 27.04.2022 г.

## В ИМЕТО НА НАРОДА

**АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД - СОФИЯ-ГРАД, Второ отделение 35 състав,**  
в публично заседание на 21.04.2021 г. в следния състав:

**СЪДИЯ: Миглена Недева**

при участието на секретаря Кристина Григорова, като разгледа дело номер **11958** по описа за **2020** година докладвано от съдията, и за да се произнесе взе предвид следното:

Производството е по реда на чл. 145-178 от Административнопроцесуалния кодекс (АПК), във връзка с чл. 42, ал.2 от Закона за независимия финансов одит (ЗНФО), в редакция след изменение на закона със ЗИДЗНФО, обн. ДВ, бр. 18 от 2020 г., в сила от 28.02.2020 г.)

Образувано е по жалба на Ф. А. К. срещу Решение от 30.05.2018 г. на Управителния съвет на Института за дипломирани експерт – счетоводители в България /И./, с което на жалбоподателя на основание чл. 41, ал. 6 ЗНФО е наложена дисциплинарна мярка по чл. 40, ал. 3, т. 5 ЗНФО "Временно изключване от И. за срок от една година", считано от влизане в сила на решението, за нарушение на разпоредбите на чл.8, т.2 и т.7 от Устава на И., във връзка с § 110.1 и § 150.1 от ЕКПС при отчитане на поетите от него ангажменти в годишните отчети за периода 01.07.2015 г. – 30.06.2016 г. и за периода 01.07.2016 г. – 30.06.2017 г.

Настоящото производство е образувано, след като с Определение № 1946 /11.03.2020 г. по а.д. № 641 / 2020 г. на Административен съд София – град, 39 състав е отменено Решение на КПНРО по т. 4 от Протокол № 23 / 04.09.2018 г., с което Комисията е отказала да се произнесе по жалбата на Ф. А. К. срещу Решение от 30.05.2018 г. на Управителния съвет на Института за дипломирани експерт – счетоводители в България и преписката, предвид промяната в чл.42 от ЗНФО със ЗИДЗНФО, обн. ДВ, бр. 18 от 2020 г., в сила от 28.02.2020 г., която е с процесуален характер, е изпратена на Административен съд София – град за произнасяне по жалбата.

Жалбоподателят, чрез адв. Т., оспорва решението с твърдения за съществени нарушения на материалния закон и на административнопроизводствените правила. Твърди се липса на компетентност на УС, както и на правно основание за налагане на дисциплинарната мярка; липса на нарушение разпоредбите на чл. 8, т. 2 и т. 7 от Устава на И., както и на чл. 45, ал. 1 и ал. 2 ЗНФО и на § 110.1 и § 150.1 от ЕКПС. Сочи, че по отношение на първия период 01.07.2015 г. до 30.06.2016 г. липсва компетентност на административния орган в лицето на Управителния съвет на И. да образува административно производство и да налага дисциплинарната мярка посочена в обжалвания акт, тъй като за този период е действал отмененият закон за независим финансов одит, в който и съгласно отменения устав на И. за този период УС на И. няма правомощия и компетентност да образува и да налага дисциплинарната мярка. По отношение на вторият период, сочи незаконосъобразност, тъй като няма за него отделно административно производство, налице е смесване и неяснота в мотивите. Сочи, че незаконосъобразно в един акт са кумулирани два периода, като е наложено общо наказание и за двата. Твърди и нарушение на принципите на § 110.1 и § 150.1 от ЕКПС, като сочи, че с оглед съдържанието на понятията в тези два параграфа, същите са неотнормирани към фактическите и правни основания на обжалвания акт. Прави искане за отмяна на оспореното решение. Претендира присъждане на разноски.

Ответникът, Управителният съвет на Института на дипломираните експерт - счетоводители /УС на И./, чрез адв. Т., изразява становище за неоснователност на подадената жалба. Излага съображения за правилност на решението и за това, че неотчетените от жалбоподателя ангажименти, за което е и наложеното наказание, за първия период представляват 44%, а за втория – 50% от общо изпълнените от него ангажименти. Обръща внимание, че става въпрос за специално производство, а не за административно – наказателно такова, както и, че става въпрос за системност в извършването на нарушението, като преценката за тежестта на нарушението е в оперативната самостоятелност на органа. Моли жалбата да бъде оставена без уважение.

Софийска градска прокуратура, редовна уведомена, не взема участие и становище в производството.

Жалбата е ПРОЦЕСУАЛНО ДОПУСТИМА.

Подадена е срещу подлежащ на съдебен контрол административен акт, от заинтересовано лице – адресат на акта и в срок.

Разгледана по същество, жалбата е НЕОСНОВАТЕЛНА.

Административен съд София-град, в настоящия съдебен състав, след като обсъди доводите на страните и прецени по реда на чл. 235, ал. 2 от ГПК, във вр. с чл. 144 от АПК приетите по делото доказателства, вкл. всички, намиращи се в кориците на приложенията към настоящото а.д. № 641 / 2020 г. на АССГ, а.д. № 5727 / 2019 г. на ВАС и а.д. № 8690 / 2018 г. на АССГ, приема за установено от ФАКТИЧЕСКА СТРАНА следното:

По делото не е спорно, че жалбоподателят Ф. А. К. е регистриран одитор с № 156 в И.. С писмо, вх. № 02-055 / 06.07.2017 г., председателят на Комисията за публичен надзор над регистрираните одитори /КПНРО/ е уведомила председателя на И., че са констатирани несъответствия между информацията за изпълнените ангажименти за финансов одит, декларирана с Единните годишни отчети на регистрираните одитори за отчетните периоди от 01.07.2014 г. до 30.06.2016 г. и публикуваните в ТР при АВ

ГФО с одиторските доклади към тях. Към писмото е представен списък на неотчетените ангажименти за задължителен финансов одит. В списъка под № 28 е вписан жалбоподателят, за който са посочени общо 13 одиторски доклада.

На жалбоподателя е изпратено съобщение, изх. № 167 / 01.09.2017 г., с което го уведомяват за писмото от КПНРО и му дават възможност да даде обяснения относно наличието на несъответствия за отчетните периоди от 01.07.2014 г. до 30.06.2016 г. С писмо от 07.09.2017 г. той е предоставил обяснения по несъответствията, като е посочил, че повечето от одиторските ангажименти, невключени в годишния отчет, са на акционерни дружества без дейност, приходи от продажба и персонал, с минимално договорено работно време и хонорар. Посочва, че хонорарите са редовно документирани и приходите отчетени, както и че преценката му за невключване на тези одиторските ангажименти в отчета, е била неправилна.

Съветът за контрол по качеството на одиторските услуги към И. е извършил предварителна проверка и е установил нарушения, като информацията е изпратена на дисциплинарния съвет към И. с писмо вх. № 027 / 23.10.2017 г.

С решение по т. 1 от Протокол № 9 /26.10.2017 г., на Дисциплинарния съвет на И., е образувано дисциплинарно производство на основание подадена от Съвета за контрол по качеството на одиторските услуги към И. информация за установени нарушения от регистрирани одитори, при които има констатирани несъответствия между информацията в единните годишни отчети за периода 2014 г. - 2016 г. и публикуваната информация в ТР, в това число и по отношение на жалбоподателя.

С писмо изх. № 003-16 / 19.01.2018 г., жалбоподателят е поканен от ДС към И. да присъства на планирано заседание за 31.01.2018 г., от 10, 00 ч., за да изложи становище и да представи доказателства относно констатирани несъответствия между информацията за изпълнените ангажименти за финансов одит, декларирана с Единните годишни отчети на регистрираните одитори за отчетните периоди от 01.07.2014 г. до 30.06.2016 г. и публикуваните в ТР при АВ ГФО с одиторските доклади към тях.

КПНРО е изпратила до председателя на И. окончателни данни за резултатите от извършена проверка относно отчитане от регистрираните одитори на изпълнените от тях ангажименти за 2016 г. Жалбоподателят е вписан под № 8 в списъка, като отразено, че не е отчетел общо 21 одиторските ангажименти за 2016 г.

На проведеното на 31.01.2018 г. открито заседание, жалбоподателят е присъствал, като отново е заявил, че повечето от одиторските ангажименти, невключени в годишния отчет, са на акционерни дружества, които вече не подлежат на одит.

На жалбоподателя отново е изпратено писмо, изх. № 116 / 05.02.2018 г., в което отново е посочено, че са констатирани несъответствия между информацията за изпълнени ангажименти за финансов одит, декларирана от жалбоподателя с ЕГО и публикуваните в ТР ГФО с одиторски доклади към тях, но се включва и последващ период от 01.07.2016 г. до 30.06.2017 г. Предоставен е нов срок за становище.

С писмо от 14.02.2018 г. г-н К. е заявил, че няма други обяснения за допуснатото отклонение от тези дадени с писмо от 07.09.2017 г.

С решение № 02 / 16.03.2018 г., Съветът по професионална етика на И. е констатирал, че за 36 одитора са налице етични нарушения. Поради това е предложено на ДС да вземе решение по казуса. Като приложение към решение е приложена справка относно неотчетените одиторските ангажименти относно г-н К., в която са отразени недекларирани одиторските ангажименти на г-н К. за 2014 г. – 15 бр., за 2015 г. – 17

бр., за 2016 г. – 21 бр. Посочено е, че за периода 2014 г. и 2015 г. има 12 бр. дублиране на ангажиментите, а за периода 2015 г. и 2016 г. дублираните ангажименти е 7. Отражено е, че предприятията са без дейност, както и, че е налице финансов ефект върху годишните вноски. Констатирано е етично нарушение на принципа на почтеност, съгл. § 110.1 и принципа на професионално поведение съгл. § 150.1 ЕКПС. ДС на И. е провел открито заседание на 02.04.2018 г., на което г-н К. е редовно поканен да присъства с писмо рег. № 008-6 / 21.03.2018 г., за даване на обяснения относно последния период от 01.07.2016 г. до 30.06.2017 г. За проведеното заседание е съставен протокол № 8 / 02.04.2018 г., от който е видно, че жалбоподателят е присъствал.

На 17.05.2018 г. Дисциплинарният съвет /ДС/ на И. е изготвил предложение за налагане на дисциплинарна мярка по чл. 40, ал. 3, т. 5 ЗНФО по отношение на Ф. А. К., регистриран одитор № 156 в И..

В съответствие с това предложение с Решение от 30.05.2018 г., на основание чл. 41, ал. 6 ЗНФО, Управителния съвет на И. е наложил на жалбоподателя дисциплинарна мярка по чл. 40, ал. 3, т. 5 ЗНФО "Временно изключване от И. за срок от една година", считано от влизане в сила на решението за нарушение на разпоредбите на чл.8, т.2 и т.7 от Устава на И., във връзка с § 110.1 и § 150.1 от ЕКПС при отчитане на поетите от него ангажименти в годишните отчети за периода 01.07.2015 г. – 30.06.2016 г. и за периода 01.07.2016 г. – 30.06.2017 г.

В мотивите на решението е посочено, че при подаване на годишните си отчети за периода от 01.07.2015 г. до 30.06.2017 г., жалбоподателят не е отчетел общо 38 броя ангажименти. За първият период от 01.07.2015 г. до 30.06.2016 г. не са отчетени 17 броя ангажименти, което представлява 44% от общия брой ангажименти за този период. За вторият период от 01.07.2016 г. до 30.06.2017 г. не са отчетени общо 21 бр., което е 50% от общия брой ангажименти за посочения период. Констатирано е, че тези данни сочат за системност при допускане на нарушения в процеса на отчитане на ангажиментите. Посочено е, че като член на И. г-н К. е задължен да отчита изпълнените от него ангажименти ежегодно в периода от 01 юли до 31 юли в утвърдените от УС на И. форма и срокове и като не е направил това по отношение на посочените в двата периода като неотчетени ангажименти е нарушил разпоредбите на чл. 8, т.2 и т.7 от Устава на И.. С тези действия се констатират нарушения на принципа на почтеност, прогласен в § 110.1 и на принципа на професионално поведение, прогласен в § 150.1 от ЕКПС.

По делото е представен Устав на И., видно от който членовете на И. имат задължение да представят годишните, а при поискване и други отчети за дейността си в утвърдените от ЕС форма и срокове – чл. 8, т. 7. В чл. 45 от Устава е предвидено, че за допуснати нарушения на Устава, членовете на И. носят дисциплинарна отговорност по реда на глава IV от ЗНФО, а дисциплинарно нарушение е виновно неизпълнение на Устава, Етичния кодекс, решения на УС и ОС на И..

Представени са годишни финансови отчети на 17 бр. дружества, изготвени в периода 01.07.2015 г. до 30.06.2016 г. от Ф. А. К., в качеството му на регистриран одитор № 156 в И. и на 21 бр. дружества, изготвени в периода 01.07.2016 г. до 30.06.2017 г. от жалбоподателя. След извършена съпоставка между представените финансови отчети на посочените дружества за двата периода с представените Единни годишни отчети на жалбоподателя за двата периода, се установява, че изпълнените от жалбоподателя ангажименти по отношение на тези 17 бр. дружества, изготвени в периода 01.07.2015

г. до 30.06.2016 г. и 21 бр. дружества, изготвени в периода 01.07.2016 г. до 30.06.2017 г. не са включени в Единни годишни отчети на жалбоподателя за двата периода.

Изслушаната ССЧЕ потвърждава горните данни, съответно фактическите констатации, на които се основава решението, че за периода от 01.07.2015 г. до 30.06.2016 г. е налице несъответствие от 17 бр., което е 44% от изпълнените ангажименти, подлежащи на отчитане за този период, а за периода от 01.07.2016 г. до 30.06.2017 г. е налице несъответствие от 21 бр. или 50% от изпълнените ангажименти, подлежащи на отчитане за този период.

При така установените факти, настоящия съдебен състав на АССГ, като извърши цялостна проверка за законосъобразността на оспорения индивидуален административен акт на всички основания по чл. 146 от АПК, по реда на чл. 168, ал. 1 от АПК, достигна до следните ПРАВНИ ИЗВОДИ:

Предмет на оспорване е решение от 30.05.2018 г. на Управителния съвет на И., с което, на основание чл. 41, ал. 6 ЗНФО, е наложена на жалбоподателя Ф. А. К., регистриран одитор № 156 в И., дисциплинарна мярка по чл. 40, ал. 3, т. 5 ЗНФО "Временно изключване от И. за срок от една година", считано от влизане в сила на решението.

Решението е постановено от компетентен административен орган и в предписаната от закона писмена форма.

Съгласно чл.41, ал.5 и ал.6 от ЗНФО / обн. ДВ, бр. 95 от 29.11.2016 г./, т.е. в сила към издаване на процесното решение, Дисциплинарният 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, като Управителният съвет взема с мнозинство две трети от членовете си решение за налагане на мерките по чл. 40, ал. 3, т. 5 или 6 в 14-дневен срок от получаване на предложението.

Следователно, не са налице основания за отмяна или обявяване на нищожност на решението на основание чл.146, т.1 и т.2 от АПК.

При преглед на приложената по делото административна процедура, съдът счита, че не са налице и съществени процесуални нарушения при провеждането ѝ, които да налагат отмяната му съгласно чл.146, т.3 от АПК.

По отношение на неотчетените в описаните в решението периоди ангажименти е спазен и срокът за налагане на дисциплинарната мярка по чл.41, ал.8 от ЗНФО, съгласно която „не се образува дисциплинарно производство, а образуваното се прекратява, когато са изтекли две години от извършване на нарушението“.

Факт е, че в решението не е коректно посочена дата на извършване на всяко едно от нарушенията, но същата може да се изведе. Посочено е, че задължението за отчитане е ежегодно в периода от 01 юли до 31 юли, с оглед на което по отношение на посочените в двата периода като неотчетени ангажименти, нарушението, което е извършено чрез бездействие следва да се счита за извършено за първия период – на 01.08.2016 г., а за втория – на 01.08.2017г. Следователно при наложена на 30.05.2018 г. дисциплинарна мярка е спазен срокът по чл.41, ал.8 от ЗНФО.

Спазена е специалната, предвидена за провеждане на дисциплинарното производство, процедура.

Правото на защита на г-н К. не е нарушено, тъй като той, в съответствие с изискванията на чл. 41, ал. 2 от ЗНФО е взел участие в производството, вкл. в заседанията на ДС, като му е предоставена и възможност да даде обяснения по

случая.

Налице е обаче, несъответствие с материалния закон, която налага отмяната на решението на основание чл.146, т.4 от АПК.

Недопустимо е допуснато ретроактивно действие на ЗНФО. Неоснователно в писмените си бележки ответника по касация се позовава на § 10 ПЗР на ЗНФО, който предвижда, че незавършените административнонаказателни производства, инспекции и разследвания до влизането в сила на закона се довършват по реда на отменения Закон за независимия финансов одит.

Действащият ЗНФО, на основание на който е наложена дисциплинарната мярка е обнародван в ДВ бр. 95 от 29.11.2016 г. и е влязъл в сила на 3.12.2016 г. ( чл. 5, ал. 5 от Конституцията на Република България).

В действалия до този момент Закон за независимия финансов одит, отменен с § 3 ПЗР на ЗНФО, не се съдържат разпоредби, регламентиращи дисциплинарна отговорност на регистрираните одитори и дипломираните експерт-счетоводители. В отменения закон е предвидено правомощие на дисциплинарния съвет да съставя актове, на основание на които председателят на Комисията за публичен надзор над регистрираните одитори издава наказателни постановления и налага предвидените в закона имуществени санкции.

В случая, за първия период, в който касатора има неотчетени ангажименти, дисциплинарната му отговорност е ангажирана незаконосъобразно, тъй като към момента на извършването на нарушението / 01.08.2016 г./, за неотчетени в периода от 01.07.2015 г. до 30.06.2016 г. ангажименти, то не е било обявено за дисциплинарно нарушение.

Дисциплинарната отговорност следва да се реализира съобразно правилата, действащи към момента на осъществяване на деянието. Ако то към момента на извършването му не е определено като нарушение, за него по силата на последващ закон не може да се ангажира дисциплинарна отговорност. ЗНФО няма обратно действие спрямо осъществени при действието на отменения ЗНФО юридически факти, поради което новият ЗНФО не може да намери приложение спрямо тях.

Ето защо са основателни доводите на жалбоподателя, че с обжалваното решение на УС на И. незаконосъобразно е допуснато ретроактивно действие и е приложена предвидената дисциплинарна отговорност в действащия Закон за независимия финансов одит към юридически факти и събития, които са се осъществили преди приемането му.

В горния смисъл е и съдебната практика, която се споделя от настоящия състав / напр. Решение № 2876 от 24.02.2020 г. на ВАС по адм. д. № 6244/2019 г., V о., Решение № 5328 от 5.05.2020 г. на ВАС по адм. д. № 8032/2019 г., V о. и др./.

По отношение на неотчетения ангажимент за втория период от 01.07.2016 г. до 30.06.2017 г., за който следва да се приеме, че нарушението е извършено на 01.08.2017 г., съдът приема следното: Към този момент е в сила действащият ЗНФО, който предвижда възможност за ангажиране на дисциплинарна

отговорност за нарушение на Устава на И..

Въпреки това, процесното решение е незаконосъобразно най-малко поради обстоятелството, че с него е наложена една дисциплинарна мярка, а именно по чл. 40, ал. 3, т. 5 ЗНФО "Временно изключване от И. за срок от една година", считано от влизане в сила на решението, като същата е наложена общо и за неотчетените ангажименти и за двата посочени периода, като е обоснована същата и с броя на неотчетените ангажименти, въз основа на които се приема системност при извършване на нарушенията.

Съгласно чл.40, ал.3 от ЗНФО за нарушенията на устава на И. се налагат следните дисциплинарни мерки: 1. задължително предписание за отстраняване на констатирано нарушение; 2. публикуване на интернет страницата на И. на констатираните нарушения за срок една година; 3. лишаване от право да бъде избран в органите на И. за срок до три години; 4. предупреждение за изключване от И.; 5. временно изключване от И. за срок до три години; 6. временно изключване от И. за срок 5 години; 7. глоба от 1000 до 15 000 лв., т.е. налице са различни и разнообразни дисциплинарни мерки.

Факт е, че в голяма част от случаите, при които при същата административна преписка, с която е започнало производството по отношение на всички дипломирани експерт – счетоводители, на които са приложени дисциплинарни мерки, са наложени глоби в различни размери, но не и изключване за срок от три години, каквато мярка е наложена на процесния жалбоподател.

Като се има предвид, че по отношение на единия от двата периода санкцията е незаконосъобразно наложена въз основа на недействала към момента на извършване на нарушението разпоредба, а мярката е една / т.е. обща/ и за двата периода, то няма как наложената с решението мярка да бъде съответна и изобщо да бъде преценявана тежестта ѝ в съответствие с нарушението по отношение на втория отчетен период. Тук следва да се има предвид, че ролята на съда е само да провери законосъобразността на акта, а не да създава други или нови мотиви на същия.

От тук следва и изводът за незаконосъобразност на оспореното решение в неговата цялост, което представлява основание за отмяната му по чл.146, т.4 от АПК.

С оглед на всички изложени доводи, след извършена на основание чл. 168 от АПК проверка за законосъобразността на оспорвания акт по всички основания, посочени в чл.146 от АПК, съдът счита, че обжалваното решение следва да бъде отменено.

Предвид изхода на спора съдът следва да уважи искането на адв. Т., своевременно направено в последното по делото заседание, за присъждане на разноски по списък. Доказани са такива в размер на 10 /десет/ лева държавна такса и 500 /петстотин/ лева адвокатски хонорар, които следва бъдат присъдени в тежест на бюджета на административния орган, постановил незаконосъобразния административен акт.

Водим от горното и на основание чл.172, ал.2 и чл.143, ал.1 от АПК,

Административен съд София – град, II а.о., 35 състав,

**Р Е Ш И:**

ОТМЕНЯ по жалба на Ф. А. К. Решение от 30.05.2018 г. на Управителния съвет на Института за дипломирани експерт – счетоводители в България, с което на основание чл. 41, ал. 6 ЗНФО му е наложена дисциплинарна мярка по чл. 40, ал. 3, т. 5 ЗНФО "Временно изключване от И. за срок от една година", считано от влизане в сила на решението, за нарушение на разпоредбите на чл.8, т.2 и т.7 от Устава на И., във връзка с § 110.1 и § 150.1 от ЕКПС при отчитане на поетите от него ангажменти в годишните отчети за периода 01.07.2015 г. – 30.06.2016 г. и за периода 01.07.2016 г. – 30.06.2017 г.

ОСЪЖДА Института за дипломирани експерт – счетоводители в България да заплати на Ф. А. К. сумата от 510 (петстотин и десет) лева разноски в производството.

Решението подлежи на обжалване пред Върховния административен съд на Република България в 14-дневен срок от съобщаването му на страните.

Препис от решението да се изпрати на страните.

**СЪДИЯ:**