

# РЕШЕНИЕ

№ 3122

гр. София, 09.05.2022 г.

## В ИМЕТО НА НАРОДА

**АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД - СОФИЯ-ГРАД, Второ отделение 56 състав,**  
в публично заседание на 13.04.2022 г. в следния състав:

**СЪДИЯ: Мария Ситнилска**

при участието на секретаря Макрина Христова, като разгледа дело номер **12806** по описа за **2021** година докладвано от съдията, и за да се произнесе взе предвид следното:

Производството е по реда на чл. 145 и сл. от Административно процесуалния кодекс (АПК) във връзка с чл. 42, ал. 2 от Закона за независимия финансов одит (ЗНФО).  
Образувано е по жалбата на К. И. Т. чрез адв. Х. против решение № 6/10.11.2021. на Управителния съвет на Института на дипломираните експерт-счетоводители (И.), с което е оставена без уважение подадената от нея жалба вх. № 026/13.10.2021 г. против решение № 15/19.08.2021 г. на Дисциплинирания съвет на И. за налагане на дисциплинарна мярка по чл. 40, ал. 3, т. 7 от ЗНФО „глоба“ в размер на 1 500 лева. Обосновават се доводи за незаконосъобразност на оспореното решение, като издадено при допуснати съществени нарушения на процесуалните правила и противоречие с материално правните разпоредби - отменителни основания по чл. 146, т. 3 и т. 4 от АПК. Излагат се съображения, че в хода на дисциплинарното производство не са установени по безспорен и категоричен начин вменените нарушения. Сочи се липсата на мотиви относно квалификацията на нарушението, като липсва посочване на конкретната разпоредба, която да вменява определено поведение, а цитираните разпоредби от Устава не предвиждат такова, тъй като по същността си представляват препращащи разпоредби, които, за да произведат своето действие, следва да бъдат обвързани с конкретните задължаващи правни норми. Оспорват се изводите, че К. Т. е извършила вмененото ѝ нарушение, като не е предприела действия по осъществяване на възложената проверка в качеството ѝ на контролор. Посочва се, че именно това бездействие не е довело до извършване на нарушението. Изтъква се, че определянето

на оспорващата за контролор е изключително правомощие на Съвета за контрол по качеството на одиторските услуги (СККОУ) при И. и не зависи от нейната воля, а и лисва въведен механизъм за отвод, респ. отказ от изпълнение на възложените ѝ контролни функции. Посочва се, че тя лично е уведомила председателя на СККОУ за наличието на пречка за определянето ѝ за контролор, но от страна на Съвета не са дадени указания за конкретни действия. Изтъква се и липсата на мотиви относно определяне на вида и размера на наложеното наказание, както и такива свързани с тежестта на нарушението, вината и обстоятелствата, при които то е извършено. Претендира се отмяна на оспорената заповед, алтернативно: намаляване на размера на наложеното наказание и присъждане на направените по делото разноски.

Ответникът (Управителния съвет на Института на дипломираните експерт-счетоводители (И.), чрез процесуалния си представител изразява становище за недопустимост, алтернативно за неоснователност на жалбата. Недопустимостта на жалбата се основава на твърдение за просрочие, изложено в депозирана по делото молба-станoviще и изразяващо се в подаването ѝ след срока по чл. 149, ал. 3, изр. второ от АПК. По същество се изтъква, че оспорващата е избрана за контролор преди 10 години, видно от приложената заповед, като последното определяне на контролори е станало през 2017 г. След това, поради смяната на ръководни органи, от 2020 г. не е осъществен нов избор на контролори. С оглед на това е следвало тя самата да уведоми ръководството за настъпилата промяна, знаейки че е санкционирана и не е отговаря на условията да бъде контролор. Подробни съображения за неоснователност на жалбата са изложени и в депозираната по делото допълнителна молба-станoviще. Претендира отхвърляне на жалбата и присъждане на разноски, съгласно приложен списък.

Административен съд София-град, след като обсъди релевираните с жалбата основания, доводите на страните в съдебно заседание, прецени събраните по делото доказателства по реда на чл. 235 от ГПК във връзка с чл. 144 от АПК и служебно, на основание чл. 168, ал. 1 във връзка с чл. 146 от АПК, провери изцяло законосъобразността на оспорения акт, намира следното:

По делото не е спорно, че К. И. Т. е регистрирана като одитор под № 0526 в Регистъра по чл. 20 от ЗНФО.

По повод сигнал на председателя на СККОУ № 005/02.11.2020 г., Д. съвет на И., с решение по т. 1 от дневния ред на заседание от 20.11.2020 г., обективизирано в протокол № 09 от същата дата, е констатирал, че на регистрирания одитор К. И. Т. – (назначена за контролор) е наложена мярка по чл. 40, ал. 3, т. 7 от ЗНФО за нарушение по чл. 8, т. 2 от Устава на И. с решение № 18/18.03.2019 г. на Дисциплинарния съвет на И.. По силата на действащите правила същата няма право да извършва проверка и контрол на качеството на одиторските услуги, поради което следва да се изискат от СККОУ писмени обяснения от К. Т..

С писмо изх. № 014/30.03.2021 г. Д. съвет на И. е изискал от Съвета за професионална етика да даде становище и тълкуване относно това дали е допуснал нарушение на етичните правила контролор, който доброволно се е съгласил да бъде такъв към СККОУ, а след това е приел да бъде определен за контролор, като впоследствие не извършва проверката с аргумент, че е възпрепятстван от контролирания.

Със свое решение № 03/19.04.2021 г. Съветът по професионална етика (СПЕ) на И., на основание чл. 10, т. 4 и чл. 44 от Правилата за работа на СПЕ е дал тълкуване и становище по поставения казус, като е констатирал, че в Правилата за извършване на

инспекции за гарантиране на качеството на професионалната дейност на регистрираните одитори липсват ясно и подробно разписани правила за комуникации на обстоятелства и/или ситуации, които могат да доведат до нарушаване на фундаментални етични принципи и е препоръчал изготвянето им.

С решение по т. 1 от дневния ред на заседание от 27.05.2021 г., обективирано в протокол № 07 от същата дата, Д. съвет на И. е образувал дисциплинарно производство срещу К. И. Т. по повод постъпило решение на СПЕ № 3/19.04.2021 г. и е определил поименния състав на комисията, която да извърши проучване на дисциплинарната преписка.

С покана изх. № 022/10.06.2021 г. К. Т. е уведомена за образуваното дисциплинарно производство и ѝ е предоставен срок за депозиране на писмени обяснения и доказателства по конкретно формулирани въпроси.

На 21.06.2021 г. с вх. № 014 са депозирани писмени обяснения от К. Т. до Дисциплинарния съвет на И., към който са приложени и писмени доказателства във връзка с предприети действия по извършване на възложената ѝ проверка в качеството ѝ на контролор на одитор Г. Х..

С покана из. № 028/20.07.2021 г. Д. съвет на И. е уведомил К. Т. за насроченото на 19.08.2021 г. заседание и възможността да присъства на него и даде обяснения посредством М. Т..

Видно от приложеното по делото извлечение от протокол № 8 от 19.08.2021 г., на проведеното на същата дата заседание на Дисциплинарния съвет на И. е присъствала К. Т., на която е предоставена възможност да даде обяснения. Със 7 гласа е взето решение на регистрирания одитор да бъде наложена дисциплинарна мярка по чл. 40, ал. 3, т. 7 от ЗНФО – глоба в размер на 1500 лева.

Въз основа на така проведеното дисциплинарно производство от Дисциплинарния съвет на И. е постановено решение № 15/19.08.2021 г., с което на К. Т. е наложена дисциплинарна мярка по чл. 40, ал. 3, т. 7 от ЗНФО – глоба в размер на 1500 лева. Същото е мотивирано с това, че поведението на регистрирания одитор не е в съответствие с основните фундаментални принципи на Етичния кодекс на регистрираните одитори – почтеност, обективност, професионална компетентност и надлежно внимание, конфиденциалност, професионално поведение. Деянието е квалифицирано като нарушение на разпоредбите на чл. 40, ал. 1 от ЗНФО във връзка с чл. 45, ал. 2 предл. първо и второ от Устава на И..

Решението е съобщено устно по реда на чл. 18, ал. 7 от АПК, поради неуспешно връчване от куриерска фирма, за което е съставен протокол на 04.10.2021 г. На 05.10.2021 г., видно от нарочна разписка, К. Т. е получила препис от решението на Дисциплинарния съвет на И..

От същата е депозирана жалба до Управителния съвет на И. вх. № 026/13.10.2021 г. против решение № 15/19.08.2021 г. на Дисциплинарния съвет. Жалбата е разгледана на заседание на УС на И. на 10.11.2021 г. Видно от приложения по делото протокол № 12 от 10.11.2021 г., със 6 гласа „за“ и 3 гласа „въздържал се“ е взето решение да бъде потвърдено решението на ДС на И..

В резултат на това е постановено оспореното решение № 6 от 10.11.2021 г. на УС на И., с което е оставена без уважение жалба вх. № 026/13.10.2021 г., подадена от К. Т. срещу решение № 15/19.08.2021 г. на ДС на И. за налагане на дисциплинарна мярка по чл. 40, ал. 3, т. 7 от ЗНФО глоба в размер на 1500 лева. Решението е съобщено на 17.12.2021 г., видно от приложената по делото разписка от куриерска фирма.

Жалбата, по която е образувано съдебното производство е депозирана на 23.12.2021 г.

С оглед на така установеното от фактическа страна, настоящият съдебен състав обосновава следните правни изводи:

Жалбата за ПРОЦЕСУАЛНО ДОПУСТИМА, като подадена от надлежна страна-адресат на оспорения индивидуален административен акт в законоустановения срок по чл. 149, ал. 1 от АПК във връзка с чл. 42, ал. 2 от ЗНФО.

Съгласно чл. 42, ал. 1 от ЗНФО, решението за налагане на дисциплинарна мярка по чл. 40, ал. 3, т. 1 - 4 или 7 може да се обжалва в 14-дневен срок от съобщаването му на заинтересованото лице пред управителния съвет на И.. Управителният съвет се произнася с решение по жалбата в едномесечен срок от получаването. Решението на управителния съвет за налагане на мярка по чл. 40, ал. 3, т. 1 е окончателно. Решението на управителния съвет за налагане на мярка по чл. 40, ал. 3, т. 2 - 7 подлежи на обжалване пред Административния съд - [населено място], по реда на глава десета, раздел I на Административнопроцесуалния кодекс (ал. 2).

Визираната норма на чл. 42, ал. 2 от ЗНФО въвежда изключение от общото правило на чл. 145, ал. 2, т. 1 от АПК, като изрично предвижда, че на съдебен контрол за законосъобразност подлежи не първоначалния административен акт, а актът с който по-горестоящият административен орган се е произнесъл. Касае се за императивни правни норми, които дерогират други норми и чието прилагане е безусловно. Специалната норма изключва прилагането на общата по чл. 97, ал. 1 и ал. 5 от АПК и поради това в случая не е приложимо посоченото в молбата-становище на процесуалния представител на ответника Тълкувателно решение № 6/30.06.2015 г. по т. д. № 4/2013 г. на Върховния административен съд.

В случая, решението на УС на И. е съобщено на неговия адресат на 17.12.2021 г., видно от приложената по делото разписка от куриерска фирма, а жалбата, по която е образувано съдебното производство е депозирана на 23.12.2021 г.

Разгледана по същество жалбата е НЕОСНОВАТЕЛНА.

Оспореното решение на УС е постановено от компетентен орган в кръга на предоставените му по закон правомощия, съгласно чл. 42, ал. 1 от ЗНФО. Същото е взето при изискуемия се кворум и мнозинство, съгласно чл. 19, ал. 2 и чл. 21 от Устава на И.. Видно от приложения по делото протокол № 12 от 10.11.2021 г., на проведеното на същата дата заседание на Управителния съвет на И. са присъствали всички членове, като със 6 гласа „за“ и 3 гласа „въздържал се“ е взето решение да бъде потвърдено решението на ДС на И..

Решението, предмет на настоящото съдебно производство е издадено в писмена форма, съгласно чл. 59, ал. 1 от АПК, като съдържа реквизитите по чл. 59, ал. 2 от АПК, включително фактически и правни основания. Настоящият съдебен състав не споделя доводите изложени в жалбата, че в решението не са посочени обстоятелствата, при които е извършено дисциплинарното нарушение и доказателствата, въз основа на които е установено. В административния акт ясно и недвусмислено е посочено, времето и мястото на извършване на нарушението и в какво се изразява то. Налице е и изрично произнасяне, както по наведените в жалбата основания, така и по отношение на всички основания за законосъобразност, установени в чл. 146 от АПК, като изцяло са възприети фактическите установявания на ДС.

В хода на дисциплинарното производство не са допуснати нарушения, които да бъдат квалифицирани като съществени, довели до ограничаване на правото на защита на

привлечения към дисциплинарна отговорност регистриран одитор. Законосъобразни са и изводите за липсата на допуснати нарушения на процесуалните правила в хода на образуването и проведено от ДС на И. дисциплинарно производство. Дисциплинарното производство е образувано и проведено съгласно изискванията на чл. 41 от ЗНФО, като видно от приложеното по делото извлечение от протокол № 8 от 19.08.2021 г., на проведеното на същата дата заседание на Дисциплинарния съвет на И. е присъствала К. Т., на която е предоставена възможност да даде обяснения. Дисциплинарната мярка е наложена и в установения в чл. 41, ал. 8 от ЗНФО. В обобщение на изложеното, настоящият съдебен състав намира, че в хода на дисциплинарното производство, приключило с издаване на оспорения административен акт не са допуснати нарушения на процесуалните правила, които да са ограничили правото на защита на дисциплинарно отговорното лице до степен позволяваща квалифицирането на тези нарушения като съществени и имащи за последица отмяна на акта за налагане на дисциплинарна мярка на основание чл. 146, ал. 3 от АПК.

Правилно е приложен и материалният закон.

По делото не съществува спор относно установените в хода на дисциплинарното производство факти, а именно: с решение № 1/18.03.2019 г. на Дисциплинарния съвет на И. на К. И. Т. е наложена мярка по чл. 40, ал. 3, т. 7 от ЗНФО за нарушение по чл. 8, ал. 2 от Устава на И.. Видно от утвърдения от Комисията за публичен надзор над регистрираните одитори План за извършване на проверка за контрол върху качеството на дейността на регистрираните одитори, предоставящи услуги на предприятия без дейност от обществен интерес за 2020 г., К. Т. е определена за контролор на регистрирания одитор Г. Х..

Въз основа на изложените в жалбата доводи, спорно е дали така установеното от фактическа страна изпълва състава на визираното нарушение по чл. 40, ал. 1 от ЗНФО във връзка с ал. 3, т. 7 от ЗНФО във връзка с чл. 45, ал. 2 предл. първо и второ от Устава на И.

Разпоредбата на чл. 40, ал. 1 от ЗНФО постановява, че за нарушение на устава на И. регистрираните одитори и дипломираните експерт-счетоводители носят дисциплинарна отговорност. За установени от Съвета по професионална етика, Съвета за контрол по качеството на одиторските услуги и на Контролния съвет нарушения съответните преписки се предават на Дисциплинарния съвет, за което се информира Управителният съвет на И. (ал.2). Съгласно ал. 3 на същата разпоредба, 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.

В случая дисциплинарната отговорност по чл. 40, ал. 1 във връзка с ал. 3, т. 7 от ЗНФО е ангажирана за нарушение на чл. 45, ал. 2 предл. първо и второ от Устава на И., а именно: виновно неизпълнение на Устава и Етичния кодекс на професионалните счетоводители. Като конкретно нарушена е посочена нормата на чл. 45, ал. 2 от Устава, която определя като дисциплинарно нарушение виновното неизпълнение на Устава, Етичния кодекс на професионалните счетоводители, решенията на Управителния съвет и Общото събрание на Института.

В приетите с решение № 68 от 02.06.2020 г. на КПНРО Правила за извършване на инспекции за гарантиране на качеството на професионалната дейност на регистрираните одитори, изрично са установени условията и реда за извършване на пълни инспекции за гарантиране на качеството на професионалната дейност на регистрираните одитори. В чл. 7 от Правилата са установени условията, при които е налице конфликт на интереси, като в ал. 3 е посочено, че когато е налице конфликт на интереси и/или несъответствие със законовите изисквания за независимост, съответните лица в 7-дневен срок от установяването уведомяват КПНРО, съответно СККОУ, с цел вземане на решение по компетентност. В чл. 11, ал. 2 от Правилата е въведена изрична забрана за контролор да бъде определено лице, което през последните две години има наложени наказания съгласно ЗНФО и/или Устава на И. или влезли в сила надзорни мерки по чл. 89, ал. 2, т. 5-8 т ЗНФО. Липсва разпоредба, която да установява правила за действие при констатиране на несъвместимост по чл. 11 от Правилата. От тук произтича и спора - била ли е длъжна К. Т. да предприеме действия по уведомяване на СККОУ за наличието на такава несъвместимост спрямо нея. Предвид липсата на установено изрично правило за поведение, отговорът на този въпрос следва да се търси с установените етични правила, доколкото тяхното неспазване е посочено като дисциплинарно нарушение в чл. 40, ал. 1 от ЗНФО, послужил като правно основание за ангажиране на дисциплинарната отговорност. Такива в случая са етичните правила установени в Международния етичен кодекс на професионалните счетоводители. Като нарушени конкретно са посочени основни фундаментални принципи на професионалната етика – почтеност, професионална компетентност и надлежно внимание, конфиденциалност и професионално поведение, съгласно изискванията на приложимите одиторски стандарти и Етичния кодекс на професионалните счетоводители, издаден от Международната федерация на счетоводителите чрез Съвета за международни стандарти по етика за счетоводители, приет от И.. Разпоредбата на §111.1 МЕКПС определя, че почтеността предполага справедливо отношение и правдивост. Професионалният счетоводител не следва съзнателно да бъде свързан с доклади, декларации, комуникации или друга информация, за които счетоводителят счита, че информацията: (а) съдържа съществено невярно или подвеждащо отчитане или докладване; (б) съдържа безотговорно дадени изявления или информация и (в) пропуска или прикрива задължителна информация, когато подобно пропускане или прикриване би било подвеждащо. Когато професионалният счетоводител узнае, че той

е свързан с информацията, посочена по-горе в § И111.2, следва да предприеме стъпки да бъде разграничен от тази информация.

Принципът за професионално отношение, съгл. § 115 от МЕКПС, изисква счетоводителят да спазва приложимите закони и нормативни разпоредби и да избягва всяко поведение, за което знае или би следвало да знае, че е възможно да дискредитира професията.

С оглед на визираните норми неоснователно е въведено в жалбата оплакване, че липсата на разписано изрично правило за поведение изключва ангажиране на дисциплинарната отговорност. В случая, наказанието е наложено за нарушаване на изброените по-горе фундаментални етични принципи. За разлика от останалите правни норми, етичните принципи са с висока степен на абстрактност, като съдържанието им е израз на фактически установени в обществото общоприети правила за поведение, гарантиращи защитата на онези ценности, които на дадения етап от своето развитие обществото е приело за значими. Етичните норми нямат хипотеза, диспозиция и санкция. Те предписват определен резултат, но не формулират конкретно поведение. В този смисъл решение № 7166/28.05.2013 г. постановено по адм. дело № 4032/2013 г. на Върховния административен съд. В случая, определеният резултат в посочените за нарушени фундаментални етични принципи е налице. С бездействието си, изразяващо се в неуведомяване (затаяване на информация) на компетентния орган за наличието на установената в чл. 11 от Правилата несъвместимост, К. Т. е извършила вмененото ѝ нарушение. Не само това, противно на твърдението в жалбата тя пристъпила към изпълнение на възложените ѝ функции на контролор, въпреки съществуващата спрямо нея несъвместимост по смисъла на чл. 11 от Правилата. За това свидетелстват приетата по делото кореспонденция между нея, в качеството ѝ на контролор и проверявания одитор Г. Х.. С оглед на това, изложените доводи в жалбата, че като не е предприела действия по извършване на възложената ѝ проверка, тя е възпрепятствала извършване на нарушение, следва да се квалифицират като израз на защитната ѝ теза. Съдържанието на наличната кореспонденция сочи по категоричен начин, че неизвършването на проверката не се дължи на нейната воля и желание да не наруши забраната по чл. 11 от Правилата, а на обективна невъзможност, дължаща се на технически причини.

За пълнота на изложеното, а и предвид изложените в жалбата доводи за незаконосъобразност на оспорената заповед следва да се отбележи, че при определяне на вида и размера на дисциплинарното наказание дисциплинарно наказващия орган е спазил изискванията за

индивидуализация на наложеното наказание, както по вид, така и по размер, като мотиви за това се съдържат изрично в приложеното по делото извлечение от протокол № 8 от 19.08.2021 г. от заседанието на ДС на И.. Наложеното наказание е най-лекото по степен, установено в нормата на чл. 40, ал. 3 от ЗНФО, като размерът му е към законоустановения минимум. Относно определянето на формата на вината, следва да се отбележи, че законът не определя форми на вина при осъществяване на дисциплинарно нарушение. Доводите на оспорващата за липса на вина за допуснатото нарушение, респ. прехвърляне на вината на други органи/служители, настоящият съдебен състав възприема като защитна теза, доколкото съгласно закона всеки служител отговаря на лично основание за изпълнение на служебните си задължения.

С оглед на това, настоящият съдебен състав намира, че е налице безспорна установеност на извършеното от К. Т. дисциплинарно нарушение. Съответно на тежестта на нарушението, степента на обществената му опасност, последиците от него, формата на вината и цялостното поведение на оспорващата е наложената ѝ дисциплинарна мярка по чл. 40, ал. 3, т. 7 от ЗНФО „глоба в размер на 1500 лв.“.

Оспореното решение е съобразено и с целта на закона за санкциониране на регистрирани одитори при виновното изпълнение на Устава, Етичния кодекс на професионалните счетоводители, решенията на Управителния съвет и Общото събрание на Института. Не се установява от доказателствата приети по делото, оспореният административен акт да е издаден с цел, различна от целите на непосредствените нормативни актове, в приложение на които същия е издаден. При издаване на оспореното решение не са засегнати права и законни интереси в по-голяма степен от необходимото за целта, за която същото е взето.

Изложеното обосновава извод за неоснователност на жалбата на К. Т., което налага нейното отхвърляне.

С оглед изхода на делото и на основание чл. 143, ал. 3 от АПК на ответника се дължи присъждане на разноски, които в случая са за адвокатско възнаграждение, за реалното заплащане на което са приложени доказателства.

Предвид изложеното и на основание чл. 172, ал. 2 и чл. 143, ал. 4 от АПК, Административен съд София - град, Второ отделение, 56-ти състав,

### РЕШИ:

ОТХВЪРЛЯ жалбата на К. И. Т. чрез адв. Х. против решение №6/10.11.2021. на Управителния съвет на Института на дипломираните



експерт-счетоводители, с което е оставена без уважение подадената от нея жалба вх. № 026/13.10.2021 г. против решение № 15/19.08.2021 г. на Дисциплинирания съвет на И. за налагане на дисциплинарна мярка по чл. 40, ал. 3, т. 7 от ЗНФО „глоба“ в размер на 1 500 лева.

ОСЪЖДА К. И. Т. да заплати на Института на дипломираните експерт-счетоводители разноски по делото в размер на 720 (седемстотин и двадесет) лева.

Решението подлежи на обжалване пред Върховния административен съд с касационна жалба в 14- дневен срок от съобщаването му.

СЪДИЯ: