

**РЕШЕНИЕ № 22
от 12.02.2019 г.**

В деловодството на Комисията за публичен надзор над регистрираните одитори (КПНРО) с писмо с вх. № 01-05-81/02.07.2018 г. е входирана жалба от регистрирания одитор И. И. З. Същата е подадена на основание чл. 42, ал. 3 от Закона за независимия финансов одит (ЗНФО) чрез Института на дипломираните експерт-счетоводители (ИДЕС) до КПНРО. Жалбата е против Решение от 30.05.2018 г., с което Управителния съвет (УС) на ИДЕС налага на регистрирания одитор И. И. З. дисциплинарна мярка по чл. 40, ал. 3, т. 5 от ЗНФО „временно изключване от ИДЕС за срок до 3 години“, като размерът на временното изключване е 2 години, считано от датата на влизане в сила на решението, с което се налага дисциплинарната мярка.

Видно от изпратената от ИДЕС преписка от дисциплинарното производство решението на УС на ИДЕС е изпратено по куриер на регистрирания одитор и му е връчено на 14.06.2018 г., като от този момент е започнал да тече 14-дневния срок за обжалване. В законоустановения срок е постъпила жалба вх. 020/26.06.2018 г. чрез ИДЕС до КПНРО. С писмо вх. № 01-05-82/02.07.2018 г. копие от жалбата и приложенията към нея заедно с копие от дисциплинарната преписка са препратени от ИДЕС на КПНРО.

КПНРО е разгледала жалбата на свое заседание на 04.09.2018 г., като са предложени за гласуване два проекта на решение – за потвърждаване и за отмяна на обжалваното решение. След проведено гласуване по жалбата съответно не е формирано законоустановеното мнозинство от 4 гласа съгласно чл. 79, ал. 3 от Закона за независимия финансов одит, с оглед на което решение по жалбата не е прието. За разглеждането на жалбата по същество и съответно за неприемането на решение по нея от страна на КПНРО е уведомен своевременно жалбоподателят с писмо изх. № 01-03-359/10.09.2018 г. Същият след получаване на писмото е подал жалба пред Административен съд – София град, с която е обжалвал непроизнасянето на КПНРО по жалбата му по същество. Съдът е приел, че не е компетентен да разгледа подадената пред него жалба, прекратил е образуваното пред него дело и е върнал на КПНРО преписката по жалбата за разглеждане и произнасяне по същество, като изрично е указал на комисията, че следва да разгледа и се произнесе по жалбата при спазване на указанията по тълкуване и прилагане на закона, дадени в мотивите на неговото определение.

С жалбата се иска КПНРО да отмени изцяло оспорваното Решение от 30.05.2018 г. за налагане на дисциплинарна мярка “временно изключване от ИДЕС“, като неправилно и незаконосъобразно, като се твърди, че наложеното наказание е неподходящо за извършеното нарушение и същото е явно несправедливо и тежко поради следните съображения:

- твърди се, че дисциплинарната мярка е наложена за периода 01.07.2014 г.-30.06.2016;

- твърди се, че по-справедливо наказание би било налагането на глоба с оглед широката вариация на недекларираните ангажименти;

- относно тежестта на наказанието - тежестта на всяко наказание трябва да е съизмерима с вредните последствия, които е причинило съответното нарушение. В случая няма вредни последствия за клиенти, широкият кръг потребители, държавни

институции и общество, като цяло. Вредните последствия за ИДЕС от внесения в по-малък размер членски внос за съответните години са отстранени от одитора още преди започване на дисциплинарното производство.

- относно процедурата за определяне на дисциплинарното наказание и утвърждаването му – направено искане на основание чл. 31, ал. 1 от Устава на ИДЕС за разглеждане на наложеното дисциплинарно наказание от Апелативен съвет при ИДЕС, като регистрираният одитор счита, че това ще допринесе за по-голяма прозрачност за мотивите и критериите за налагане на наказанието.

След като КПНРО се запозна с изложените в жалбата съображения и относимата нормативна уредба, стигна до следните изводи и заключения:

Относно твърдението, че дисциплинарната мярка е наложена за периода 01.07.2014 г.-30.06.2016 г., то същото е неоснователно. Неправилно е възприето от жалбоподателя цялостното изложение на фактите и обстоятелствата в оспорваното решение. Видно от текста на Решението на УС за налагане на дисциплинарна мярка, този период е посочен в уводната част относно описанието на сигнала на КПНРО и няма как да бъде променен. Видно от мотивите на решението периодът 01.07.2014 г.- 30.06.2015 г. не е вземан предвид при налагане на дисциплинарната мярка поради това, че същият попада в обхвата на двегодишната давност по чл. 41, ал.8 ЗНФО и не може да се налага дисциплинарна мярка за него.

По отношение на вида на определеното „наказание“. Неоснователен е аргументът на жалбоподателя, че целта на наложената дисциплинарна мярка „временно отнемане на права“ е да възпрепятства одитора да уврежда клиентите си. Настоящият случай се отнася именно до членствени правоотношения, а не до отношения с клиенти, което би било нарушение на закона. Приложената дисциплинарна мярка е предвидена в частта от закона, уреждаща прилагането на дисциплинарна отговорност за допуснати нарушения на устава на ИДЕС.

По отношение на възражението за тежестта на наказанието. Дисциплинарният съвет на ИДЕС разполага с оперативна самостоятелност при определянето на вида и тежестта на дисциплинарните мерки, налагани при всеки конкретен случай. Въпреки това, дисциплинарно-наказващият орган следва да прецени тежестта на извършеното нарушение, неговата обществена опасност, личността на нарушителя, наличието на смекчаващи и отегчаващи вината и след като обсъди тези обстоятелства, да наложи съразмерно с тежестта на нарушението дисциплинарно наказание.

Относно искането на жалбоподателя за решение на Апелативен съвет към ИДЕС, на регистрирания одитор е изпратен отговор, в който е посочено, че по Устав само решенията на Дисциплинарният съвет на Института се внасят за разглеждане от Апелативния съвет. Разписаната в ЗНФО и Устава на ИДЕС дисциплинарна процедура не включва решение на този орган. Апелативният съвет няма правомощия да отмени, измени или потвърди решението нито на ДС, нито на УС.

Неоснователен е аргументът на жалбоподателя, че Апелативният съвет следвало да разгледа наложеното наказание преди утвърждаването му от УС. Съгласно разпоредбата на чл. 41 , ал.6 от ЗНФО, УС е този който взема решение за налагане на дисциплинарната мярка, а не утвърждава наложена от друг орган дисциплинарна мярка.

Относно аргумента, че жалбоподателят не е бил уведомен за внасянето на предложение до УС от ДС. Няма нарушение на процедурните правила, защото Дисциплинарният съвет няма задължение нито по ЗНФО, нито по Устава да информира жалбоподателя за решението, което е взел, а именно - да отправи предложение до УС за налагане на дисциплинарна мярка по чл. 40, ал. 3, т. 5 от ЗНФО. Това решение не е индивидуален административен акт, а представлява междинен акт в производството. Управителният съвет се е запознал с документите в дисциплинарната преписка и след преценка на събраните доказателства в дисциплинарното производство е постановил решението си.

Освен това след извършен анализ на обжалваното решение се установи, че е налице недопустимост на образуваното дисциплинарно производство поради липсата на правна уредба за налагане на дисциплинарни мерки в отменения ЗНФО и правно регламентиране на дисциплинарното производство в чл. 41 от сега действащия ЗНФО. Нито в отменения ЗНФО, нито в отменения Устав на ИДЕС е предвидена дисциплинарна отговорност за регистрираните одитори. Оспорваното Решение се основава на санкционни норми, уредени в сега действащия ЗНФО, обнародван в ДВ бр. 95 / 2016 г. и влязъл в сила от 03.12.2016 г. Дисциплинарното производство е уредено в чл. 41 от сега действащия ЗНФО. Отмененият такъв не е уреждал изобщо дисциплинарна отговорност на регистрираните одитори. Препращащата норма на ал. 7 от чл. 41 от ЗНФО изисква дисциплинарното производство да се провежда по реда на разпоредбите на глава пета от АПК, регламентираща издаването на индивидуалните административни актове. Разбира се, тези общи производствени правила следва да се прилагат при отчитане на спецификите на дисциплинарното производство и на правомощията, които органите на ИДЕС имат съобразно правната им уредба.

Дисциплинарната отговорност е вид наказателна санкционна отговорност, наред с административно-наказателната отговорност (уредена в ЗАНН) и наказателната отговорност (уредена в Наказателния кодекс). Като такава, за нея важат всички общи правила на наказателното преследване - за всяко нарушение се прилага нормативният акт, който е бил в сила по време на извършването му (чл. 3, ал. 1 от ЗАНН). Известно е, че нормативните актове действат само занапред, от деня на влизането им в сила. Обратна сила на нормативен акт може да се даде само по изключение, и то с изрична разпоредба (чл. 14, ал. 1 от Закона за нормативните актове). По отношение на сега действащия ЗНФО или Устав на ИДЕС не е предвидено никакво изключение за обратно действие на каквито и да било правни норми в тях. Отмененият Устав на ИДЕС не предвижда и никакво участие на Управителния съвет в някакво санкционно производство. Предвид това, дисциплинарно производство по реда на чл. 41 и следващите от ЗНФО, респ. чл. 45 и следващите от Устава на ИДЕС, може да се образува само за дисциплинарни нарушения, извършени след влизането на закона в сила, т.е. след 03.12.2016 г. - от този период нататък законът урежда материалните предпоставки за търсене на дисциплинарна отговорност на регистрираните одитори, в качеството им на членове на Института на дипломираните експерт-счетоводители.

Административното производство, довело до издаване на оспорваното Решение, е образувано незаконосъобразно, в противоречие на АПК и специалния закон ЗНФО (не е проверено наличието на компетентност на органа, предлагащ образуването на производството, а самото предложение изобщо не е преценявано относно допустимост и форма;). Нито Дисциплинарният съвет, нито Управителният съвет на ИДЕС имат материалната компетентност да разследват и ангажират дисциплинарна отговорност за периодите преди влизането на ЗНФО, в сила на 03.12.2016 г. Доколкото в оспорваното Решение наложеното наказание кумулира деяния, извършени и в периода преди тази дата, то като цяло същото следва да се счита за издадено извън материалната компетентност на органа предвид неделимостта на наложеното наказание. Следователно образуването на дисциплинарно производство по действащите след 03.12.2016 г. санкционни материалноправни норми за ангажиране на дисциплинарна отговорност за извършено нарушение преди тази дата, е незаконосъобразно, която незаконосъобразност влече и незаконосъобразност на крайния акт, приключващ незаконосъобразно образуването на производството — оспорваното Решение. Акумулирането на двата периода и налагането на една обща дисциплинарна мярка довежда до приложение на закона и компетентността извън действията им по време.

Наложената дисциплинарна мярка е немотивирана и необоснована. УС като дисциплинарно наказващ орган разполага с дискреционната власт при решаване на въпроса дави въобще следва да се наложи дисциплинарна мярка, както и да определи

вида и размера на следващата се такава. В обжалваното Решение, УС на ИДЕС декларира, че при налагане на дисциплинарната мярка е взел предвид „тежестта на нарушенията, влиянието им върху останалите кленове на ИДЕС, обстоятелствата, при които са извършени, както и дадените обяснения от регистрирания одитор“ , но фактически не са посочени никакви конкретни обстоятелства, смекчаващи или отегчаващи вината. Преценката на УС по така определените от него критерии за определяне на дисциплинарната мярка е трябвало да намери място в Решението. Не са обсъдени от УС личността на дееца, обществена опасност на нарушението, извършено от него, и вредоносните последици, наличието на смекчаващи и утежняващи вината обстоятелства (поведението на одитора след установяване на дисциплинарното нарушение - регистрираният одитор е съдействал на органите на ИДЕС, давайки писмени обяснения и конкретизиращи справки; довнесъл е членски внос и др.).

Описаното в обжалваното решение дисциплинарно нарушение на чл. 8, т. 2 и т. 7 от Устава на ИДЕС във връзка с т. 110. 1 и т. 150. 1 от ЕКСП по същество представляват три отделни дисциплинарни нарушения, а именно: неотчитането на изпълнени ангажименти за отчетен период от 01.07.2015 г. – 30.06.2016 г. с подаването на единен годишен отчет към 31.07.2016 г.; неотчитането на изпълнени ангажименти за отчетен период от 01.07.2016 г. – 30.06.2017 г. с подаването на единен годишен отчет към 31.07.2017 г. и нарушение на принципи от Етичния кодекс на професионалните счетоводители. Налице е неизпълнение на задължения за различни отчетни периоди, съответно отделни изпълнителни деяния, което по безспорен начин води до извода за отделни нарушения на Устава на ИДЕС. След като са налице отделни дисциплинарни нарушения, то в съответствие с принципите при търсене на дисциплинарна отговорност, за всяко от тях е следвало да бъде наложено отделно дисциплинарно наказание. В конкретния случай необосновано и неправилно от УС на ИДЕС кумулирането на отделните деяния в едно нарушение е третирано като квалифициращо обстоятелство, довело до налагането на такава тежка дисциплинарна мярка.

Освен това, следва да бъде взето предвид, че съгласно чл. 49, ал. 1 от Устава на ИДЕС за допуснати нарушения на Етичния кодекс на член на ИДЕС се налага наказание: предупреждение за изключване от ИДЕС или глоба до 1000 лева.“ Налагането на по-тежка дисциплинарна санкция — временно изключване от ИДЕС с произтичащото автоматично лишаване от право за упражняване на професията, в нарушение на Устава на ИДЕС, е незаконосъобразно.

Освен това след извършен анализ на обжалваното решение се установи, че е нарушен принцип на чл. 13 от АПК („Административните органи своевременно огласяват публично критериите, вътрешните правила и установената практика при упражняване на своята оперативна самостоятелност по прилагане на закона и постигане на целите му.“). При преценка на отделните случаи в дисциплинарното производство ДС на ИДЕС разполага с оперативна самостоятелност да преценява тежестта на отделните нарушения на Устава и съответно да определя съответните дисциплинарни мерки в тези случаи. Видно от документите в дисциплинарната преписка са приети критерии за преценка на отделните случаи, описани в сигналите на КПНРО, но същите не съдържат качествени характеристики, които да отчитат спецификата на установеното нарушение, за което е наложена дисциплинарната мярка.

Нарушен е и принципът на съразмерност /”пропорционалност”/, установен в чл.6 от АПК. Принципът за съразмерност е друг основен принцип на европейското административно право, който бе въведен с приемането и влизането в сила на АПК през 2006 г. В контекста на прилагането на дисциплинарите правомощия на УС на ИДЕС този принцип изисква да не се засягат правата и законните интереси на наказваните дисциплинарно одитори в по-голяма степен от най-необходимото за целта, която се преследва с налагането на съответната дисциплинарна мярка /чл. 6, ал.2 от АПК/. Органите с дисциплинарна власт трябва да се въздържат от актове и действия, които

могат да причинят вреди, явно несъизмерими с преследваната цел /ал.5/. В този смисъл изборът на дисциплинарната мярка и нейната продължителност трябва да е съобразена с този принцип на съразмерност. В представената документация, обаче, липсват данни ДС и УС да са обсъждали възможността дали постигането на целта за спазване на устава на ИДЕС, както и на ЕКПС може да се постигне и с налагането на други, по-леки, съответно алтернативни дисциплинарни мерки. Още повече, че органите на ИДЕС прилагат дисциплинарите мерки за първи път и наказаните одитори не са санкционирани преди това, при действието на отменения ЗНФО. При налагането на такава тежка мярка, каквато безспорно е временното изключване от ИДЕС, принципът на съразмерност изисква задължително обстойно мотивиране на мярката и задължително обсъждане на възможността за налагане на алтернативни по-леки мерки, за да се постигне целта за всеобщо спазване уставното изискване за пълна отчетност на одитните ангажименти. Липсата на обстойна аргументация и мотивиране за избора на такава мярка, съответно за неприлагането на по-леки мерки, е съществен порок на решението на УС на ИДЕС.

Въпреки че духът на разпоредбите на чл. 79, ал. 3 от ЗНФО във връзка с чл. 42, ал. 3 от ЗНФО и тълкуването на КПНРО на тези разпоредби е, че произнасянето по жалбата по същество да става с формирането на мнозинство от 4 гласа, то съдът в постановеното от него определение е приел различно тълкуване на тези разпоредби - норма на чл. 79, ал.3 от ЗНФО предписва съответното квалифицирано мнозинство от 4 гласа при кворум от 5 броя гласуващи, само в случай на потвърждаване на наложената санкция; постигнато обикновено мнозинство /3 от 5 гласа/ е достатъчно за вземане на решение за уважаване на жалбата и отмяна на дисциплинарната мярка.

След като обаче съдът, връщайки преписката по жалбата изрично указва на КПНРО, че следва да я разгледа и се произнесе по нея при спазване на указанията по тълкуване и прилагане на закона, дадени в мотивите на определението, то в този случай при постановяване на решението си комисията следва да приложи тълкуването на съда по отношение на мнозинствата за приемане на решение по жалбата, а именно:

Квалифицирано мнозинство от 4 гласа при кворум от 5 броя гласуващи, в случай на потвърждаване на наложената санкция и постигнато обикновено мнозинство 3 от 5 гласа за вземане на решение за уважаване на жалбата и отмяна на дисциплинарната мярка.

С оглед на гореизложеното и на основание чл.42, ал. 3 от ЗНФО Комисията за публичен надзор над регистрираните одитори

РЕШИ:

ОТМЕНЯ Решение от 30.05.2018 г., с което Управителния съвет на Института на дипломираните експерт-счетоводители налага на регистрирания одитор И. И. З. дисциплинарна мярка по чл. 40, ал. 3, т. 5 от ЗНФО „временно изключване от ИДЕС за срок до 3 години“, като размерът на временното изключване е 2 години, считано от датата на влизане в сила на решението, с което е наложена дисциплинарната мярка.

На основание чл. 42, ал. 3 от Закона за независимия финансов одит решението подлежи на съдебно обжалване пред Административен съд – град София, в 14-дневен срок от съобщаването му.

Решението е прието на заседание на КПНРО, проведено на 12.02.2019 г. (Протокол № 5/2019 г.) и е издадено в три еднообразни екземпляра, от които един за регистрирания одитор и два за КПНРО.

Гласували: Огнян Симеонов /председател/ - против; Ваня Донева /член/ - за; Ирена Михайлова /член/ - за; Стефан Белчев /член/ - за; Радослав Йорданов /член/ - против.

ПРЕДСЕДАТЕЛ: /п/

ПРОФ. ОГНЯН СИМЕОНОВ

ЧЛЕНОВЕ: /п/ /п/ /п/ /п/
.....

Ваня Донева Ирена Михайлова Стефан Белчев Радослав Йорданов