

ДО  
**КОНСТИТУЦИОННИЯ СЪД**  
**НА**  
**РЕПУБЛИКА БЪЛГАРИЯ**

## СТАНОВИЩЕ

**ОТ СДРУЖЕНИЕТО НА ОДИТОРИТЕ В ПУБЛИЧНИЯ СЕКТОР-СОПС**

**ПО КОНСТИТУЦИОННО ДЕЛО № 8/2023 Г.**

**УВАЖАЕМИ КОНСТИТУЦИОННИ СЪДИИ,**

С определение от 06 юни 2023 г. от Конституционния съд (КС), на Сдружението на одиторите в публичния сектор-СОПС е дадена възможността да изрази становище по конституционно дело № 8/2023 г., образувано по искане на тричленен състав на Върховния административен съд (ВАС) за установяване на противоконституционност на разпоредбата на чл. 55, ал. 2 от Закона за Сметната палата (ЗСМП; обн., ДВ, бр. 12 от 13.02.2015 г., посл. изм., ДВ, бр. 7 от 19.01.2018 г.).

Съставът на ВАС излага аргументи в подкрепа на твърденията си за противоконституционност на чл. 55, ал. 2 от ЗСМП като обосновава противоречие на оспорената разпоредба с чл. 120, ал. 1 и 2 от Конституцията. Посочва, че забраната за оспорване по съдебен ред на окончателните одитни доклади на Сметната палата лишава техните адресати от възможността за осъществяване на съдебен контрол върху административен акт, който непосредствено засяга техни права и интереси. Съставът на ВАС аргументира, че това законодателно разрешение не позволява извършване на съдебна проверка за материалната законосъобразност на доклада и за спазването на административното производство по неговото издаване. Според съдебния състав, чл. 55, ал. 2 от ЗСМП нарушава правото на защита на одитираните субекти, като неоправдано ги лишава от процесуалната възможност да оспорват окончателните одитни доклади. В искането е изложен и аргументът, че тъй като с тези административни актове се нарушават или застрашават правата или законните интереси на одитираните лица, те са „засегнати“ от тях по смисъла на чл. 120, ал. 2 от Конституцията, което е материалноправно основание за включването им в кръга на съдебнообжалваемите актове, и легитимира процесуалноправния интерес от тяхното оспорване по съдебен ред. В искането е направен и извод за противоречие на оспорената разпоредба с чл. 4, ал. 1 от Конституцията, като се посочва, че изключването на възможността за съдебно оспорване не е обусловено от висша

конституционна ценност, поради което се нарушава материалната справедливост като елемент от принципа на правната държава.

## 1. Относно окончателните доклади на Сметната палата

В центъра на нашето становище е същността на окончателните одитни доклади от извършените одити на Сметната палата.

1.1. Сметната палата на Република България е конституционно установен колективен държавен орган, избран от Народното събрание. В чл. 91 от Конституцията е определена функцията ѝ, която се изразява в контрол върху изпълнението на бюджета. Според втората алинея на посочената конституционна разпоредба, организацията, правомощията и редът за дейност на Сметната палата се уреждат със закон.

Съгласно чл. 1, ал. 2 от ЗСМП, Сметната палата осъществява контрол за изпълнението на бюджета и на други публични средства и дейности съгласно този закон и международно признатите одитни стандарти. Посоченият контрол се осъществява чрез одитите на Сметната палата. В ЗСМП (чл. 5, ал. 2) е предвидено, че Сметната палата може да извършва документални и фактически проверки и други контролни действия по отношение на юридически лица, възложени ѝ със специални закони, но само в рамките на одитната си дейност и по реда на ЗСМП.

1.2. Сметната палата на Република България представлява Република България в международните организации на върховните одитни институции, което нормативно е закрепено в чл. 9, ал. 1 в сега действащия ЗСМП и в тази връзка е член на Международната организация на върховните одитни институции (ИНТОСАЙ).

Неслучайно ЗСМП (чл. 1, ал. 2) препраща към международно признатите одитни стандарти<sup>1</sup> и изисква оповестяването им на интернет страницата на Сметната палата<sup>2</sup>. Професионалните стандарти и указания са съществени за надеждността, качеството и професионализма на одита в публичния сектор. Международните стандарти на Върховните одитни институции (МСВОИ), които са част от Рамката на ИНТОСАЙ за професионални становища (РИПС) разглеждат извършването на одити и обхващат общопризнати професионални принципи, които са в основата на ефективния и независим одит на организациите от публичния сектор. Следва да се отбележи, че в рамките на присъединителния процес на България към Европейския съюз в националното законодателство са въведени достиженията на правото на ЕС по глава „Финансов контрол“, които изрично изискват институционално, оперативно и финансово независима институция за външен одит в съответната държава членка. Одитните институции, членки на ИНТОСАЙ, следва да изпълняват своя одитен мандат в съответствие с МСВОИ, които се публикуват от ИНТОСАЙ и да докладват пред парламента относно използването на бюджетните ресурси от публичния сектор.<sup>3</sup>

<sup>1</sup> Съгласно параграф 1 от ДР на ЗСМП, т. 13 „Международно признати одитни стандарти“ са: а) Одитните стандарти, издадени от Комитета за одитни стандарти на Международната организация на върховните одитни институции – ИНТОСАЙ (ISSAI); б) Международните одиторски стандарти (International Standards on Auditing), издадени от Борда на Международната федерация на счетоводителите (International Federation of Accountants – IFAC), подходящи за финансов одит при ангажименти с включени допълнителни въпроси, специфични за бюджетните организации в публичния сектор

<sup>2</sup> чл. 21, т. 6 от ЗСМП, в съответствие с МСВОИ 100 Основни принципи на одита в публичния сектор (параграф 8)

<sup>3</sup> [https://ec.europa.eu/neighbourhood-enlargement/policy/conditions-membership/chapters-of-the-acquis\\_en](https://ec.europa.eu/neighbourhood-enlargement/policy/conditions-membership/chapters-of-the-acquis_en)

Съгласно цитираните международно признати одитни стандарти, съвременният одит в публичния сектор се основава на разбирането, че в условията на демокрация гражданите избират свои представители, които определят да са изпълнители на тяхната воля посредством законодателните и изпълнителни органи. Избраните политици и назначените от тях чиновници могат да злоупотребят с предоставената им власт и ресурси, в ущърб на общия интерес, което от своя страна води до загуба на доверие и уронване на устоите на демократичната система. Следователно, решаваща роля имат гражданите, които държат отговорни избраните от тях народни представители, които от своя страна могат да бъдат държани отговорни, ако те самите могат да търсят отговорност от онези, които изпълняват техните решения.<sup>4</sup>

От тази гледна точка одитът в публичния сектор, извършван в България от Сметната палата, е инструмент, който спомага за осигуряване на надеждна и достатъчна информация и съответно създава подходящи условия за ефективно, ефикасно, етично разходване на публичните средства за изпълнение на функциите на организациите в публичния сектор, в съответствие с приложимите закони и разпоредби<sup>5</sup>. Ето защо в свои резолюции Общото събрание на ООН подчертава съществената роля на независимите върховни одитни институции за насърчаване и подкрепяне на повишаването на ефикасността, отчетността, ефективността и прозрачността на публичното управление.<sup>6</sup>

1.3. Контролното въздействие на Сметната палата е свързано с извършването на одити. Одитната дейност на Сметната палата е уредена в Глава пета на ЗСМП.

При изпълнение на одитите си, Сметната палата има установителни правомощия, които най-общо включват събиране, проверка и оценка на информация. Видно от закона, одитната дейност на Сметната палата не е свързана с издаване на административни актове, които да засягат гражданите и юридическите лица. Сметната палата в рамките на своята одитна дейност няма правомощия за контролно въздействие, вкл. да налага мерки с принудителен и санкционен характер, с които да се приведе фактическото състояние към дължимото и очакваното. Няма правомощия свързани с упражняване на административната принуда, пряко търсене и налагане на юридическа отговорност, прилагане на принудителни административни мерки и т.н.

С окончателните одитни доклади се предоставя информация на гражданите<sup>7</sup> и на държавните органи, приоритетно на Народното събрание<sup>8</sup> за управлението на публичните средства и дейности. Тези доклади съдържат констатациите, изводите, оценките и препоръките от извършените одити. Те не съдържат решения и разпореждания, които да са задължителни за изпълнение от одитираните организации, и не могат непосредствено да засягат права, свободи или законни интереси на отделни граждани или организации. С тях се изразява професионално мнение и становище, и се отправят предложения (препоръки) за подобрене на управлението на публичните средства.

В контекста на настоящото конституционно дело е важно да се посочи, че в този смисъл е и Определение № 3827 от 13.05.2022 г. по административно дело № 3802/2022 г. по описа на Административен съд – София-град, в което

<sup>4</sup> ИНТОСАЙ – П12 (МСВОИ 12), стр. 4

<sup>5</sup> МСВОИ 100 Основни принципи на одита в публичния сектор

<sup>6</sup> Виж Резолюция 66/209 от 22 декември 2011 г., Резолюция за насърчаване и подкрепяне на повишаването на ефикасността, отчетността, ефективността и прозрачността на публичното управление чрез укрепване на върховните одитни институции, Резолюции 67/290 от 9 юли 2013г. и 68/1 от 20 септември 2013 г.

<sup>7</sup> Одитният доклад на Сметната палата е публичен и се публикува на нейната страница (чл. 59 от ЗСМП).

<sup>8</sup> Чл. 2 от ЗСМП

първоинстанционният съд е приел, че оспореният одитен доклад не представлява индивидуален административен акт по смисъла на чл. 21 от Административнопроцесуалния кодекс (АПК).

1.3.1. В съответствие с МСВОИ, при извършване на одит от Сметната палата, одиторите в одитния екип извършват одитни процедури, които предоставят достатъчно уместни одитни доказателства в подкрепа на окончателния одитен доклад. Тези одитни доказателства се оценяват и се формулират заключения, на базата на които от одиторите се изготвя проект на доклад, в който се оповестяват резултатите от одита.<sup>9</sup> Съгласно прилаганата одитна методология от Сметната палата, установените при одита факти и обстоятелства се документират и заедно със събраните одитни доказателства се съгласуват текущо и финално<sup>10</sup> с одитирания обект, като целите на процедурата са: 1. да се запознаят представителите на одитирания обект с фактите и обстоятелствата, въз основа на които са изградени констатациите в проекта на одитен доклад; 2. да се постигане съгласие с одитирания обект по отношение на констатираните факти, с цел да се получи разумна увереност, че те са изчерпателни, точни и вярно представени; 3. да се установят и отстранят евентуални непълноти, неточности и/или противоречия; и 4. представителите на одитирания обект да се запознаят със събраните одитни доказателства, чийто източник не е одитираният обект.<sup>11</sup> В одитния процес, чрез ЗСмП и прилаганата методология към него<sup>12</sup> е имплементирана система за контрол на качеството за осигуряване съответствие с професионалните стандарти<sup>13</sup>. Със ЗСмП е въведена и се прилага процедура със съответни срокове и отговорности за връчване на проекта на одитния доклад и оповестяване на съответна информация, за даване на становища, с предоставяне на допълнителни доказателства и/или допълнителни писмени обяснения от одитирания обект, за разглеждането им на заседание на Сметната палата и за вземане на решение за окончателния одитен доклад и последващите действия<sup>14</sup>.

1.4. В случай, че е уместно, в съответствие с МСВОИ и ЗСмП, с одитните си доклади Сметната палата предоставя конструктивни препоръки, които адресират проблемите и/или слабостите към тези, които имат отговорността и компетенцията за тяхното изпълнение. Отговорните страни (ръководителите на организациите от публичния сектор<sup>15</sup>) носят отговорност за информацията за обекта на одит, за управлението на обекта на одит и за изпълнение на препоръките, дадени от Сметната палата.<sup>16</sup> В чл. 50 от ЗСмП е регламентирано задължение за ръководителя на одитирания обект да предприеме мерки за изпълнение на препоръките и да уведоми писмено за това председателя на Сметната палата. Законодателят използва понятието „препоръка“ без съответно дефиниране по смисъла на ЗСмП, но чнето значение според тълковния речник е на „съвет да се направи нещо“. Съгласно параграф 20 (посл. абзц.)

<sup>9</sup> МСВОИ 100 Основни принципи на одита в публичния сектор (параграфи 50, 51 и 52); чл. 45 от ЗСмП преди изготвянето на проекта на одитния доклад

<sup>11</sup> Резултатите от извършените съгласувания се документират в съответни работни документи, с образци към Наръчника за прилагане на международно признатите одитни стандарти и одитната дейност в Сметната палата

<sup>12</sup> Наръчник за прилагане на международно признатите одитни стандарти и одитната дейност в Сметната палата

<sup>13</sup> МСВОИ 100 Основни принципи на одита в публичния сектор (параграф 39) и МСВОИ 140 Контрол на качеството за ВОИ; чл. чл. 45 и 46 от ЗСмП

<sup>14</sup> чл. 48 и следв. от ЗСмП

<sup>15</sup> Чл. 2, ал. 2 от Закона за финансово управление и контрол в публичния сектор и чл. 6 от ЗСмП

<sup>16</sup> МСВОИ 100 Основни принципи на одита в публичния сектор, с последни редакционни поправки от 2019 г., параграф 25

в МСВОИ 100 Основни принципи на одита в публичния сектор, всички одити в публичния сектор допринасят за доброто управление посредством създаване на стимули за извършване на промени чрез предоставяне на познания, обстойни анализи и добре обосновани препоръки за подобрения.

По същността си, в контекста на одитната дейност, препоръките на Сметната палата са насоки (с определен времеви хоризонт) за предприемане на действия и мерки за подобряване на управлението в публичния сектор. Препоръките на Сметната палата имат характер на решение, разпореждане и други подобни. При неизпълнение на дадените препоръки, Сметната палата изпраща одитния доклад с предложения за предприемане на действия съответно на Народното събрание, на Министерския съвет или на общинския съвет.<sup>17</sup> След приемането на окончателния одитен доклад, Сметната палата може<sup>18</sup> да предложи на министъра на финансите да предприеме мерки по отношение на одитирана организация, която нарушава закона или системно не изпълнява дадените препоръки, до отстраняване на нарушенията.

1.5. Следва да се има предвид, че законодателят изрично е предвидил три възможности за установяване на административните нарушения и налагане на административните наказания от органи на Сметната палата. Това са чл. 260 от Закона за обществените поръчки, чл. 44 от Закона за политическите партии и чл. 497 от Изборния кодекс. И в трите случая установяването на нарушенията, издаването, обжалването и изпълнението на наказателните постановления не е част от одитния процес, респ. няма отношение с изготвянето и приемането на окончателните одитни доклади, а се извършват по реда на Закона за административните нарушения и наказания. По този начин са осигурени необходимите гаранции за защита правата и законните интереси на гражданите и организациите.

1.6. Следователно, окончателният одитен доклад не представлява административен акт по чл. 120 от Конституцията, тъй като с него не могат да бъдат засегнати граждани и юридически лица.

2. Относно принципа за обжалване на всички административни актове пред съдилищата (чл. 120 и респ. чл. 4, ал. 1 от Конституцията) в контекста на одитната дейност на Сметната палата

2.1. Съдебният контрол за законност върху актовете и действията на администрацията, регламентиран с чл. 120, ал. 1 от Конституцията, е присъща характеристика на правовата държава и конкретен израз на принципа за разделението на властите, и подчинението на изпълнителната и съдебната власт на закона. При осъществяването на държавната власт съдилищата упражняват контрол за законност върху актовете и действията на административните органи и по този начин гарантират върховенството на закона (чл. 4, ал. 1 от Конституцията) и защитават правата и законните интереси на гражданите, юридическите лица и държавата (чл. 117, ал. 1 от Конституцията).<sup>19</sup>

В своята практика, Конституционният съд многократно е посочвал важното значение, което има разпоредбата на чл. 120, ал. 2 от Конституцията, както и нейното основополагащо значение като своеобразна гаранция за утвърждаването на принципа

<sup>17</sup> Чл. 50, ал. 3 от ЗСМП

<sup>18</sup> Чл. 53, ал. 1 от ЗСМП

<sup>19</sup> РЕШЕНИЕ № 1 от 1 март 2012 г. по конституционно дело № 10 от 2011 г., съдия докладчик (обн., ДВ, бр. 20 от 09.03.2012 г.)

на правовата държава, разделението на властите и подчинението на изпълнителната и съдебната власт на закона (Решение № 13/1993 г. по к.д. № 13/1993 г.; Решение № 21/1995 г. по к.д. № 18/1995 г.; Решение № 18/1997 г. по к.д. № 12/1997 г.; Решение № 8/1999 г. по к.д. № 4/1999 г.; Решение № 3/2002 г. по к.д. № 11/2002 г.).

Именно предвид ролята и значението на общата клауза, Конституционният съд е тъккувал ограничително възможността да се изключи съдебното обжалване на административните актове, която допуска чл. 120, ал. 2 in fine от Конституцията (Решение № 8/1999 г. по к.д. № 4/1999 г.; Решение № 3/2002 г. по к.д. № 11/2002 г.). Изключенията от правилото според него могат да се оправдаят единствено с особено важни интереси на гражданите и обществото и да се отнасят само за отделни като вид административни актове, следователно малко на брой, при това задължително да не попадат в сферата на основните права или принципа на правовата държава (Решение № 7/1995 г. по к.д. № 9/1995 г.; Решение № 18/1997 г. по к.д. № 12/1997 г.; Решение № 5/2006 г. по к.д. № 1/2006 г.). Когато забраната за съдебно обжалване обхваща и административни актове, които засягат основни права, Конституционният съд вече е посочвал, че това би било допустимо само когато защитаваната ценност има приоритет пред тях и извежда националната сигурност като фактор, който може да оправдае ограничението на достъпа до съдебно обжалване по отношение на административни актове (Решение № 5/1997 г. по к.д. № 25/1996 г.; Решение № 8/1999 г. по к.д. № 4/1999 г.; Решение № 4/2001 г. по к.д. № 15/2000 г.; Решение № 3/2002 г. по к.д. № 11/2002 г.), защитата на обществения интерес (Решение № 11/2003 г. по к.д. № 9/2003 г.) или особено важни интереси на гражданите и обществото, без да се накърняват основни права на гражданите (Решение № 5/2006 г. по к.д. № 1/2006 г.).

Както е изрично посочено в Решение № 13 от 22 юли 1993 г. по конституционно дело № 13 от 1993г. (обн., ДВ, бр. 65 от 30 юли 1993 г.), съдебният контрол за законност върху актовете на администрацията по чл. 120, ал. 2 от Конституцията не е всеобхватен. В сравнително правен аспект историята на административното правораздаване по принцип не познава система на съдебен контрол върху администрацията, който да функционира на основата на общата клауза в пълен обем.

Нашата Конституция също е възприела ограничение в приложението на общата клауза.

Подлежат на контрол за законност всички административни актове, освен изрично посочените от закона.

2.2. В тази връзка е важно да се има предвид, че Сметната палата на Република България е конституционно установен, независим колективен държавен орган, избран от Народното събрание. Тя заема особено място в системата на държавните органи и, подобно на Президента и Конституционния съд, не принадлежи към трите власти.

Съгласно параграф 1, т. 1 от ДР на АПК, административен е органът, който принадлежи към системата на изпълнителната власт, както и всеки носител на административни правомощия, овластен въз основа на закон, включително лицата, осъществяващи публични функции, и организацията, предоставящи обществени услуги.

С Решение № 2/2002 г. на КС по конституционно дело № 2/2002 г. е възприето следното общо определение на „административен акт“: „Определението за административен акт в доктрината посочва като задължително съществуващи елементи: едностранно властническо волеизявление на административен или друг, овластен да действа като административен орган, направено въз основа и в изпълнение на закон, пораждащо непосредствени правни последици, чието изпълнение е скрепено с държавна принуда“.

Конституционният съд в своята практика изрично е приел, че по реда на административното правораздаване не могат изобщо да се засягат и решават въпроси по съображения за целесъобразност. Не може да се контролира упражняването на свободното усмотрение и да се засяга дискреционната власт на административните органи (Решение № 13 от 22 юли 1993 г. по к.д. № 13 от 1993 г., обн., ДВ, бр. 65 от 30 юли 1993 г.). Предвид характера си, окончателните одитни доклади, които съдържат констатациите, изводите и препоръките от извършените одити, не е необходимо и възможно да подлежат на оспорване по съдебен ред.

2.2.1. С разпоредбата по чл. 55, ал. 2 в сега действащия ЗСМП законодателят предвидливо е намалил възможностите за спиране на одитната дейност на Сметната палата и последващите негативни ефекти, в т.ч. за неприключване на одитите и оповестяване на резултатите от тях и за непредприемане на мерки за подобряване на управлението на публичните ресурси. В случай на отпадане на посочената разпоредба в ЗСМП, по аналогия би следвало в обхвата на съдебния контрол да се включат и докладите на Агенцията за държавна финансова инспекция, на вътрешните одитори<sup>20</sup>, на Изпълнителната агенция „Одит на средствата от Европейския съюз“ и др., което ще създаде значителен и неоправдан натиск върху съдебната система и допълнително затормозяване на функционирането ѝ.

Също така, включването на окончателните одитни доклади на Сметната палата в обхвата на съдебния контрол ще изисква извършването на одитни процедури със съответни адекватни професионални, финансови и времеви ресурси (кореспондиращи на МСВОИ), т.е. дублиране на дейността на Сметната палата, което предполага значителен допълнителен бюджет, без ясна визия за източниците му.

2.3. В подкрепа на горните съображения е и фактът, че Конституционният съд е приел (Решение № 5 по к.д. № 1 от 2011 г.), че Конституцията предоставя на Сметната палата компетентност да сигнализира съответния орган за извършени нарушения от определени лица. В цитираното решение изрично се посочва фактът, че сезираният орган не е обвързан от искането на Сметната палата, като единствено е длъжен да го разгледа, но не и да го уважи.

#### **В заключение:**

Окончателните одитни доклади на Сметната палата не са административни актове, с които се засягат гражданите и юридическите лица, техните права и законни интереси. С тези доклади се изразява професионално мнение и становище, и се дават препоръки за подобрене на управлението на публичните средства. Поради това намираме искането да бъде обявена за противоконституционна разпоредбата на чл. 55, ал. 2 от Закона за Сметната палата (като противоречаща на чл. 120, ал.ал. 1 и 2 и чл. 4, ал. 1 от Конституцията на Република България) за неоснователно.

С уважение,

**Величка Томова, председател  
на „Сдружение на одиторите  
в публичния сектор – СОПС”**

<sup>20</sup> по смисъла на Закона за вътрешния одит в публичния сектор