

РЕШЕНИЕ

№ 21771

гр. София, 30.10.2024 г.

В ИМЕТО НА НАРОДА

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД - СОФИЯ-ГРАД, Трето отделение 55 състав,
в публично заседание на 15.10.2024 г. в следния състав:

СЪДИЯ: Диана Стамболова

при участието на секретаря Антонина Бикова, като разгледа дело номер **5590** по описа за **2024** година докладвано от съдията, и за да се произнесе взе предвид следното:

Производството е по реда на чл. 156 от Данъчно-осигурителния процесуален кодекс (ДОПК).
Образувано е по жалба от „Армитаж“ – ЕООД – [населено място], представлявано от управителя О. А. С. срещу Ревизионен акт № Р-22221023000105-091-001/23.10.2023г., издаден от М. Х. М. - Б.- орган, възложил ревизията, и Г. В. В. - ръководител на ревизията, потвърден с Решение № 490/12.04.2024г. на Директор на Дирекция "ОДОП" С.. С РА са определени задължения за довносяне в размер на: 4 882,20 лв. за УПФ; 7 807,28 лв. за ЗО, 2 017,55 лв. за данък върху доходите; 16 316,50 лв. за ДОО за осигурители. На основание и по реда на чл. 175 от ДОПК, във връзка с чл. 1 от Закона за лихвите върху данъци, такси и други подобни държавни вземания /ЗЛДТДПДВ/, са начислени лихви в размер съответно на 1 350,56 лв., 2 152,10 лв., 613,01 лв. и 4 523,49 лв. Жалбоподателят излага доводи за незаконосъобразност на оспорения РА, като издаден в нарушение на материалния и при съществени процесуални нарушения. Счита, че РА е немотивиран и необоснован, като органът по приходите е допуснал не само грешки при формиране на фактическите си и правни изводи, но не е съобразил и анализирал правилно доказателствата, събрани в хода на ревизионното производство, включително не е извършил следващи се по закон процесуални и доказателствени действия. Излага, че не са налице кумулативно предвидените предпоставки за приложение на разпоредбата на чл. 122 от ДОПК. Сочил, че в изключителна компетентност на органите на Инспекцията по труда е правомощието да обявяват съществуването на трудово правоотношение по реда на чл. 405а от КТ, като

приходните органи не разполагат с такова правомощие в хода на ревизионното производство по реда на ДОПК. Счита, че не може също да се прави извод за съществуване на трудово правоотношение въз основа на влезли в сила НП, тъй като законодателят изрично е уредил приложимия за това ред в разпоредбата на чл. 405а от КТ. Излага, че изводите на ревизиращия екип, възприети и в решението от решаващия орган за съществуването на трудови правоотношения с посочените лица, са в пълно противоречие с Тълкувателно решение № 6 от 27.10.2022г. на ВАС по т. д. № 6/2021г., ОСС, I и II колегия, тъй като единствено и само контролните органи на Инспекцията по труда разполагат с правомощието да обявяват съществуването на трудови правоотношения, както и че това може и следва да стане единствено по реда на чл. 405а от КТ. Счита, че неправилно от ревизиращия екип не е прието и, че лицето Р. Б. Р. е самоосигуряващо се лице, поради факта, че за същия са начислявани и внасяни осигурителни вноски и данък върху доходите на физическите лица през 2020г. и 2021г. Излагат се аргументи, че фактът дали лицето има или няма регистрация като самоосигуряващо се лице, зависи изцяло от неговата инициатива, а не от възложителя на съответните дейности по даден граждански договор. Поддържа, че неправилно не са приети и по отношение на лицата К. М. и С. А., че са самоосигуряващи се лица през 2021г., като обстоятелството дали лицата имат действително съответна регистрация като самоосигуряващи се, е обстоятелство извън отговорността на възложителя „Армитаж“ ЕООД. Моли съда да отмени обжалвания ревизионен акт, като незаконосъобразен, немотивиран и издаден в нарушение на материалния и процесуалния закон.

В съдебно заседание и по съществуването на спора жалбоподателят, редовно призован, не се представлява, с писмено становище, депозирано от процесуалният му представител адв. Б. поддържа жалбата. Моли за присъждане на сторените по делото съдебни разноски, за които представя списък на разноските.

Ответната страна Директорът на Дирекция "ОДОП" - С. при ЦУ на НАП чрез процесуалния си представител оспорва жалбата и моли съда да я отхвърли като неоснователна. Претендира присъждане на юрисконсултско възнаграждение в размер на минималния адвокатски размер при съобразяване на материалния интерес по делото.

Съдът, като прецени поотделно и в съвкупност събраните по делото доказателства, становищата на страните и съобрази приложимия закон, намира за установено от фактическа страна следното:

Със Заповед за възлагане на ревизия /ЗВР/ №Р-22221023000105-020- 001/10.01.2023г., връчена по електронен път на 20.01.2023 г., изменена със Заповед за изменение на ЗВР №Р-22221023000105-020-002/12.04.2023г., издадени от М. Х. М.-Б. на длъжност началник сектор „Ревизии“ при ТД на НАП Б., оправомощена със Заповед №РД-01-864/04.11.2022г. на директора на ТД на НАП С., Заповеди №3-ЦУ-1997/04.11.2022г. и №3-ЦУ-56/09.01.2023г. на зам.- изпълнителния директор на НАП и Заповед №ЗЦУ-ОПР-22 от 22.08.2022г. на изпълнителния директор на НАП, е възложено извършването на ревизия на „Армитаж“ ЕООД за определяне задълженията му по реда на ЗДФЛ - данък върху доходите от трудови и приравнените на тях правоотношения, КСО - държавно обществено осигуряване /ДОО/, Професионален пенсионен фонд /ППФ/ и Универсален пенсионен фонд /УПФ/ - за осигурители, ЗЗО - вноски за здравно осигуряване /ЗО/ за осигурители за периодите 01.01.2020г. -31.12.2021г. Определен е краен срок за завършването ѝ до

20.06.2023г.

За резултатите от ревизията е съставен Ревизионен доклад /РД/ №Р-22221023000105-092-001/20.09.2023г. В срока по чл. 117, ал. 5 от ДОПК не е подадено възражение срещу него.

Ревизията приключва с РА №Р-22221023000105-091-001/23.10.2023г., издаден от М. Х. М.-Б. - орган, възложил ревизията и Г. В. В., на длъжност главен инспектор по приходите при ТД на НАП Б. - ръководител на ревизията, връчен електронно на 25.09.2023г.

С РА са определени задължения за довносяне в размер на: 4 882,20 лв. за УПФ; 7 807,28 лв. за ЗО, 2 017,55 лв. за данък върху доходите; 16 316,50 лв. за ДОО за осигурители. На основание и по реда на чл. 175 от ДОПК, във връзка с чл. 1 от Закона за лихвите върху данъци, такси и други подобни държавни вземания /ЗЛДТДПДВ/, са начислени лихви в размер съответно на 1 350,56 лв., 2 152,10 лв., 613,01 лв. и 4 523,49 лв.

Предвид установяване на факти от значение за определяне резултатите за ревизираните данъчни периоди на „Армитаж“ ЕООД са връчени три искания за представяне на документи и писмени обяснения /ИПДПОЗЛ/, в отговор на които са представени част от изискваните документи. Искания за представяне на документи, сведения и писмени обяснения от трети лица /ИПДСПОТЛ/ са изпратени до 38 работници, с които дружеството е сключило граждански договори през периода 01.2020г. -31.12.2021г. Искане за извършване на действия от други контролни органи е връчено на Изпълнителна агенция „Главна Инспекция по труда“ /ИА ГИТ/. На дружеството е връчено и Уведомление по чл. 124, ал. 1 от ДОПК, изх. №Р-22221023000105-113-001/13.06.2023г. за установени обстоятелства по чл. 122, ал. 1, т. 4 и т.5 от ДОПК.

Констатирано е, че дейността на дружеството е други довършителни строителни дейности, извършвана на строителен обект в м. „К. вада“, С.. Същото не притежава дълготрайни активи. Въз основа на представените в отговор на ИПДПОЗЛ и ИИДДКО документи, и наличните в информационната система на НАП данни органите по приходите са установили следното:

През 2020г. „Армитаж“ ЕООД е сключило 47 граждански договора за извършване на различни строителни дейности с 39 работници. Подало е справка по чл. 73 от ЗДДФЛ за изплатени суми по извънтрудови правоотношения, съгласно която е изплатило общо 382 350.00 лв. Представило е копия на договорите, ведно с протоколи за приета работа, сметки за изплатени суми, разходни касови ордери и декларации, че съответният работник е самоосигуряващо се лице по смисъла на чл. 5 от КСО. Възнагражденията по гражданските договори са изплащани при приемане на извършената работа.

За 2021г. е подало справка по чл.73 от ЗДДФЛ за изплатени 63 380.00 лв. по извънтрудови правоотношения за трима работници. Договори и придружаващите ги документи не са представени. Възнагражденията са платени на 15.11.2021г. по данни от счетоводна справка.

За двете години осигурителни вноски и данък върху доходите са внесени за Р. Б. Р., независимо, че същият е подписал декларация, че е самоосигуряващо се лице. Начислени и внесени са осигурителни вноски и данък върху доходите за м. 08. и 09.2020г. и за м. 11.2021г., върху доход, ограничен до размера на максималния осигурителен доход в момента на изплащане, прието като нарушение на чл. 6, ал. 2 от

КСО.

Прието е, че нито един от работниците не е самоосигуряващо се лице.

При извършена на 10.11.2020г. проверка от контролни органи на ИА ГИТ на строежа в м. „К. вада“ е констатирано, че на място като каменар полага труд А. А. Р., за който е представен граждански договор №45/01.09.2020г. сключен с „Армитаж“ ЕООД. Установявайки, че А. Р. полага труд при наличието на всички елементи, характерни за трудовото правоотношение, контролните органи са приели, че чрез гражданския договор се прикрива трудово правоотношение с работодателя, в нарушение на чл. 62, ал. 1 във връзка с чл. 1, ал. 2 от Кодекса на труда /КТ/ и са съставили Акт за установяване на административно нарушение №23-003249. Впоследствие е издадено и наказателно постановление със същия номер, оспорено по съдебен ред. По образуваното АНД №363/2021г. Софийският районен съд /СРС/ е приел, че наказващият орган законосъобразно е санкционирал юридическото лице за това, че не е уредило отношенията при предоставяне на работна сила чрез сключването на трудов договор. Решението на СРС е потвърдено и от Административен съд София град /АССГ/. Аналогични нарушения са установени спрямо други трима работници - Н. Р. И., И. Д. Д. и А. М. Н.. За това, че работодателят не е уредил с тях отношенията по предоставяне на работна сила като трудови, е санкциониран с наказателни постановления, влезли в сила след обжалването им по съдебен ред. В тази връзка ревизиращият екип е приел съществуването на трудови правоотношения с А. Р., Н. И., И. Д. и А. Н. от 01.09.2020г. до 30.11.2020г. - периодът на действие на сключените с тях граждански договори.

Независимо, че съгласно приложените към двата граждански договора от 2020г. декларации, че Р. Р. е самоосигуряващо се лице, ревизиращите органи са констатирани, че за същия са начислявани и внасяни осигурителни вноски и данък върху доходите през 2020 - 2021г., същият никога не е бил собственик на търговско дружество или регистриран като упражняващ свободна професия. Разпределил е полученото от него възнаграждение за периодите на полагане на труд 01.01. - 30.11.2020 г. и 01.01. - 30.09.2021г.

Изплатените на лицата К. М. и С. А. възнаграждения през 2021г. също са разпределени за периодите, през които са работили на обекта, тъй като за тях не са представени граждански договори и декларации, че са самоосигуряващи се лица по смисъла на чл. 5 от КСО.

Приемайки, че са налице относимите обстоятелства по чл. 122, ал. 2 от ДОПК и на основание чл. 124а от ДОПК, ревизиращият екип е определил осигурителния доход по месеци от 2020г. на А. Р., Н. И., И. Д., А. Н.. На същото основание е определил размера на осигурителния доход и за 2021г. на К. М., Р. Р. и С. А.. На тази база с РА са определени задълженията на дружеството за данък върху доходите и осигурителни вноски /стр. 15-68 от РД/. Осигурителни вноски са определени и за управителя на дружеството - О. С. - установен е доход за ръководители за дейността „други довършителни дейности“, който за 2020г. и за 2021г. е 790.00 лв.

С РА са определени задължения за донасяне в размер на: 4 882,20 лв. за УПФ; 7 807,28 лв. за ЗО, 2 017,55 лв. за данък върху доходите; 16 316,50 лв. за ДОО за осигурители. На основание и по реда на чл. 175 от ДОПК. във връзка с чл. 1 от Закона за лихвите върху данъци, такси и други подобни държавни вземания /ЗЛДТДПДВ/, са начислени лихви в размер съответно на 1 350.56 лв., 2 152.10 лв., 613.01 лв. и 4 523.49 лв.

РА е оспорен по реда на чл. 152 и следващите от ДОПК пред директора на ДОДОП – С., във връзка с която е постановено Решение № 490/12.04.2024г., с което е потвърден. Решаващият орган е споделил изложените в РА доводи, като е приел, че са изпратени ИПДСПОТЛ до всички работници, с които са сключени граждански договори, ИИДДКО е връчено на ИА ГИТ, на ревизираното дружество са връчени три ИПДПОЗЛ. Приел е за неоснователни възраженията за незаконосъобразност на РА, поради липсата на мотиви. Посочил е, че по силата на ал. 2, предл. първо от чл.120 от ДОПК, РД се прилага към РА и е неразделна част от него. С предл. второ законодателят е въвел задължение за органите по приходите да обсъдят направените срещу РД възражения и представените доказателства. В случая възражение не е подадено, поради което издателите на РА са възприели изцяло мотивите изложени в РД. Отбелязали са също, че „Армитаж“ ЕООД не е представило, въпреки връчените му ИПДПОЗЛ, сключените през 2021г. граждански договори и четири договора от 2020г., както и аналитични регистри на сметки 501 „Каса“ и 503 „Разплащателна сметка“, касаещи изплащането на възнагражденията. Т. е. изпълнени са две от предпоставките за преминаване на ревизията по особения ред, разписан в чл. 122 от ДОПК: липсва или не е представена счетоводна отчетност съгласно Закона за счетоводството /ЗСч/ или воденото счетоводство не дава възможност за установяване на основата за данъчно облагане, както и когато документите, необходими за установяване на основата за облагане с данъци или за определяне на задължителните осигурителни вноски, са унищожени не по установения ред /чл. 122, ал. 1, т. 4/; документите, необходими за установяване на основата за облагане с данъци, липсват или са повредени до степен негодни за ползване /чл. 122, ал. 1, т. 5/. По силата на ал. 1 от чл. 122 същият е приложим, когато е налице едно от обстоятелствата, разписани в т. 1 до т. 8.

РА е оспорен по съдебен ред с жалба вх. № 53-04-285/30.04.2024г., подадена чрез ДОДОП – С. до АССГ. Жалбата е депозирана в срока по чл.156, ал.1 от ДОПК, от активно процесуално легитимирано лице, срещу подлежащ на оспорване акт и след изчерпване на задължителния административен ред за обжалване, с оглед на което, съдът приема, че правото на жалба е надлежно упражнено и депозираната жалба като редовна и допустима подлежи на разглеждане по същество.

Въз основа на така установената фактическа обстановка, съдът формира следните правни изводи по съществуващия на правния спор:

Съгласно чл. 160, ал. 2 ДОПК, съдебният контрол за законосъобразност и обосновааност на РА включва преценка дали той е издаден от компетентен орган и в съответната форма, спазени ли са процесуалните и материалноправните разпоредби при издаването му.

Съдът, въз основа на приложените по делото доказателства, констатира, че обжалваният РА е издаден от компетентен орган по смисъла на чл. 118, ал. 2 ДОПК, във връзка с чл. 7, ал. 1, т. 4 от Закона за НАП, в кръга на определените му правомощия.

За доказване компетентността на възложителя на ревизията ответникът е представил Заповед №3-ЦУ-56 от 09.01.2023г., с която З. Г. – заместник изпълнителен директор на НАП, на основание чл.10, ал.9 от ЗНАП, във връзка със заповед за оправомощаване № 3ЦУ – ОПР – 22/22.08.2022г. е наредила служителите на ТД на НАП, посочени в Заповед № 3-ЦУ-3287 от 08.11.2021г. и с № 3- ЦУ -1997 от 04.11.2022г. да осъществят данъчно-осигурителен контрол по отношение на лицата, посочени в приложение към

заповедта, за които компетентна ТД по чл.8 от ДОПК е ТД на НАП С.. Съгласно приложението към заповедта от 09.01.2023 г. ревизията на „Армитаж“ ЕООД е възложена на ТД Б..

Контролните производства да бъдат възложени от началниците на сектори, посочени в заповеди с № 3-ЦУ-3287 от 08.11.2021г. и с № 3- ЦУ -1997 от 04.11.2022г. и определени от Директора на ТД на НАП С. със заповеди с № РД -01-787 от 08.11.2021г. и с № РД -01-864 от 04.11.2022г., издадени на основание чл. 112, ал. 2, т. 1 от ДОПК.

Със Заповед № 3-ЦУ-1997 от 04.11.2022г. на З. Г. - заместник изпълнителен директор на НАП, на основание чл.12, ал.6 ДОПК и № ЗЦУ – ОПР -22 /22.08.2022г. на изпълнителния директор на НАП са определени органи по приходите, за които не се прилагат правилата на чл.7, ал.1 и чл.8 от ДОПК. Последните разпоредби на ДОПК уреждат компетентността на органите по приходите – обща по чл.7, ал.1 от ДОПК (актовете по този кодекс се издават от орган по приходите, съответно от публичен изпълнител, от компетентната териториална дирекция) и териториална по чл.8, ал.1 от ДОПК. Сред приходните органи от ТД на НАП Б. са посочени: М. Х. М. - Б. - началник сектор “Ревизии”, Г. В. В. – главен инспектор по приходите – РЕ.

Съгласно Заповед № РД -01-864/04.11.2022г. на Директора на ТД на НАП С., на основание чл. 11, ал. 3 от ЗНАП, вр. с чл. 112, ал. 2, т. 1 от ДОПК и Заповед № 3 – ЦУ – 1997/04.11.2022г. на зам. изпълнителния директор на НАП, функциите на компетентен орган по чл. 112, ал. 2, т. 1 от ДОПК, считано от 07.11.2022г. да се изпълняват от следните служители, за които съгласно Заповед № 3- ЦУ- 1997/04.11.2022г. на зам. изпълнителния директор на НАП не се прилагат правилата по чл. 7, ал. 1 и чл. 8 от ДОПК и е посочена М. Х. М. - Б. - на длъжност началник - сектор “Ревизии”, в отдел „Ревизии“ към Дирекция „Контрол“ при ТД на НАП – Б..

Компетентността на административният орган е законово призната способност на даден орган да издаде точно определен административен акт - по материя, по място и по степен. След като тя произтича от закона, то отново законов нормативен акт може да уреди конкретни хипотези на промяна на компетентността. Такава разпоредба е чл.10, ал.9 от ЗНАП, в сила от 01.01.2021г., според която при необходимост за изпълнение на възложените на агенцията функции изпълнителният директор или оправомощено от него лице може със заповед да нареди служители от една териториална дирекция да осъществяват правомощията си по отношение на лица, за които съгласно правилата на чл.8 ДОПК компетентни са органите на друга териториална дирекция, включително за части от работното време и без промяна на мястото на работа. Очевидно това е законоустановена възможност за промяна на териториалната компетентност по чл.8, ал.1 ДОПК и за възлагането ѝ на органи от друга териториална дирекция.

Тази възможност безспорно е приложима към ревизионното

производство, в което разпоредбата на чл.112, ал.2, т.1 ДОПК урежда компетентност на възложители на ревизията, определена от териториалния директор на компетентната териториална дирекция. Няма спор, че съгласно чл.8, ал.1, т.1 от ДОПК компетентна ТД на НАП в случая е в [населено място]. Именно посочената териториална компетентност е променена в процесната ревизия на основание законовата възможност по чл.10, ал.9 ЗНАП. Това е съгласно издадена Заповед № 3-ЦУ-56 от 09.01.2023 г. на З. Г. – зам. изпълнителен директор на НАП, чиято компетентност произтича от Заповед №3ЦУ-ОПР-22/22.08.2022 г. на изп. директор на НАП.

Възложителят на ревизията и ревизионния екип са органи по приходите, посочени в Заповед № 3-ЦУ- 1997 от 04.11.2022г. като такива, спрямо които не се прилагат правилата по чл.7 и чл.8, ал.1 от ДОПК.

Началник на отдел „Обжалване“ в дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика“ С. при Централно управление на Националната агенция за приходите Ж. И. Б. е оправомощен съгласно Заповед №3-ЦУ-769 от 09.04.2024 г. и Заповед №3-ЦУ-770 от 09.04.2024г., издадени от изпълнителния директор на НАП. Същият е изпълнявал правомощията на директор на дирекция „ОДОП“ С. и зам. директор на дирекция „ОДОП“ – С., вкл. тези по чл. 152, ал. 2 от ДОПК за периода от 10.04.2024г. до 12.04.2024г., включително, видно от представените по делото заповеди.

По изложените по –горе съображения и при изпълнение на визираните законови предпоставки съдът приема, че процесната ревизия е възложена от компетентен териториален орган по приходите. Валидността на електронните подписи на органите по приходите, подписали ЗВР, РД и РА, не се оспорва от жалбоподателя. По делото са представени доказателства, че органите по приходите, подписали РА, разполагат с квалифициран електронен подпис. Ответникът е представил надлежни доказателства за наличието на валидни КЕП на лицата, издали ЗВР, РД и РА.

РА е издаден в предвидената форма съгласно чл. 119 и чл. 120 ДОПК, включително разпоредителната част в табличен вид, в която е определен размерът на обжалваните задължения. По административната преписка е приложен РД и предвид разпоредбата на чл. 120, ал. 2 ДОПК, ревизионният доклад е неразделна част от РА и в този смисъл може да се приеме, че мотивите на РД са и мотиви на РА. Не се установяват съществени процесуални нарушения в ревизионното производство, които са самостоятелно основание за отмяна на РА като незаконосъобразен.

Съдът намира, че обжалваният РА е постановен при нарушаване на

материалния закон.

Съгласно чл. 122, ал. 1 от ДОПК органът по приходите може да приложи установения от съответния закон размер на данъка към определена от него по реда на ал. 2 основа, когато е налице едно от следните обстоятелства изчерпателно изброени от т. 1 до т. 8.

Органът по приходите е приел наличие на хипотези по чл. 122, ал. 1, т. 4 и т. 5 от ДОПК, обуславящи провеждане на ревизията по особения ред, като е посочил изцяло текста на т. 4 и т. 5, без да посочи точно алтернативата, която приема от изброените. На първо място съдът намира за недоказани предпоставките за провеждане на ревизията по особения ред на чл. 122, ал. 1 т. 4 и т. 5 от ДОПК. Явно органът по приходите е приел липса на документи, тъй като сам сочи, че са били представени само част от тях. Не се твърди от ревизиращите и не е установено в производството унищожаване на документи не по установения ред. Липсва и обосноваване за провеждането на ревизия по реда на чл. 122, ал. 1, т. 5 от ДОПК, както и доводи за повреждане до степен негодни за ползване на документи, необходими за установяване на основата за облагане с данъци. В РА лаконично се препраща към РД.

За да е приложима разпоредбата на чл. 122 от ДОПК следва кумулативно да са налице:

- да е налице особен случай, който да препятства извършването на ревизия по общия ред за определяне на конкретното данъчно задължение;
- особени случаи са уредени изчерпателно от чл. 122 от ДОПК и следва да са установени обективно от органа по приходите в условията на пълно доказване, за да премине ревизията по реда на чл. 122 от ДОПК и трябва да е налице спазване на императивния процесуален ред за това;
- установяването на основанията следва да е доказано с допустимите от ДОПК доказателства, като доказателствената тежест е за органите по приходите и не е допустимо прилагането на разпоредбата само при предполагаемо наличие на основание;
- съгласно чл. 124 ал. 2 от ДОПК фактическите констатации в РА се смятат за верни до доказване на противното, когато наличието на основанията по чл. 122 е подкрепено със събраните доказателства. Такива обаче липсват при ревизията.

В РД, въз основа на който е издаден обжалвания РА е обективизирано, че на основание чл. 47 от ДОПК е изготвено искане до Изпълнителна агенция „Главна инспекция по труда“, като към същото са приложени част от гражданските договори сключени с определени лица. Изискано е от ИА „ГИТ“ да отговори по компетентност, имат ли посочените договори характер на прикрити трудови договори или са договори за изработка,

като от компетентния орган са изискани резултатите от извършените проверки на дружеството.

Във връзка с това изрично е посочено, че от ИА „ГИТ“ е изпратен отговор, че на 10.11.2020г. инспектори от Дирекция „Инспекция по труда Софийска област“ са извършили проверка на строеж в поземлен имот 68134.1007.1876, УПИ XV, кв. 23, м. „К. вада“, [населено място], където „Армитаж“ ЕООД, в качеството си на подизпълнител, извършвал строителни дейности. За резултатите от извършената проверка е съставен протокол № ПР2034213/24.11.2020г. При проверката е констатирано, че в обекта работят А. А. Р. на длъжност „каменар“, Н. Р. И. на длъжност „общ работник“, А. М. Н. на длъжност „общ работник“ и И. Д. Д. на длъжност „общ работник“, като от дружеството са представени граждански договори, сключени на 01.09.2020г.

Видно от т. 11, 12, 13 и 14 от същия Протокол № ПР2034213/24.11.2020г., контролните органи, извършили проверката, са установили, че дружеството, в качеството на работодател по смисъла на §1, т. 1 от ДР на КТ, не е уредило отношенията при предоставянето на работна сила като трудови правоотношения, като не е сключило трудови договори с лицата А. Р., Н. И., А. Н. и И. Д., в писмена форма, в нарушение на чл. 62, ал. 1 от КТ, във връзка с чл. 1, ал. 2 от КТ.

Според РО контролните органи са приели, че чрез представените граждански договори се прикрива трудово правоотношение с работодателя „Армитаж“ ЕООД, в нарушение на чл. 62, ал. 1 във връзка с чл. 1, ал. 2 от Кодекса на труда. За извършените нарушения действително са съставени актове за установяване на административни нарушения. За посочените нарушения са издадени и наказателни постановления: № 23-003249, № 23-003595, № 23-003545 и № 23-003544 от 16.12.2020г. Издадените НП са влезли в сила след обжалване по съдебен ред.

РО, както и Директора на Дирекция ОДОП са приели, че контролните органи от Изпълнителна агенция „Главна инспекция по труда“ са установили надлежно, че чрез представените граждански договори на лицата А. Р., Н. И., А. Н. и И. Д., се прикрива трудово правоотношение с работодателя „Армитаж“ ЕООД. Но както от ревизиращия орган, така и от Директора на Дирекция ОДОП, видно от мотивите на постановеното решение, не е съобразено наличието на специална процедура, съгласно чл. 405а от КТ за обявяване съществуването на трудово правоотношение. Когато се установи, че работна сила се предоставя в нарушение на чл. 1, ал. 2, съществуването на трудовото правоотношение се обявява с Постановление, издадено от контролните органи на инспекцията по труда. В същото се определя началната дата на възникването на

трудовето правоотношение.

Разпоредбата на чл. 405а от КТ регламентира специален ред, по който се разрешава спорният въпрос относно характера на правоотношението. Това производство е административно, с изрично посочване на основанието за образуването му, страните, които участват, компетентният административен орган, вида на административния акт, с който приключва и правните му последици. Нещо повече, този акт подлежи на самостоятелно съдебно обжалване по реда на АПК, като извършената от органите на Инспекцията по труда преценка, определяща вида на спорното правоотношение, подлежи на съдебен контрол. Въпросът относно характера на правоотношението следва да се счита за окончателно разрешен едва след влизане в сила на административния акт, приключващ производството по чл. 405а от КТ, издаден от компетентния за това орган на ИА“ГИТ“.

При издаване на РА, РО не е съобразил даденото от Върховния административен съд задължително тълкуване, съобразно Тълкувателно решение № 6 от 27.10.2022 г. на ВАС по т. д. № 6/2021 г., ОСС, I и II колегия, съгласно което „При установяване на данъчни и осигурителни задължения на работодатели в ревизионно производство по ДОПК, органите по приходите не разполагат с правомощия инцидентно да обявяват (констатира) съществуването на трудови правоотношения, прикрити от привидни граждански договори по ЗЗД, когато работна сила се предоставя в нарушение на чл. 1, ал. 2 КТ, тъй като такава компетентност имат само и единствено контролните органи на Инспекцията по труда, по реда на чл. 405а КТ.“

Единствено и само контролните органи на Инспекцията по труда разполагат с правомощието да обявяват съществуването на трудови правоотношения, прикрити от привидни граждански договори по Закона за задълженията и договорите (ЗЗД), когато работна сила се предоставя в нарушение на чл. 1, ал. 2 от КТ. Органите по приходите нямат такова правомощие в хода на ревизионното производство по повод установяване на данъчни и осигурителни задължения на работодатели, а са длъжни да отнесат въпроса, който се явява преюдициален, за разрешаване от контролните органи на Инспекцията по труда по специалния ред регламентиран в чл. 405а от КТ.

Едва след приключване на процедурата по чл. 405а от КТ с влязъл в сила административен акт, с който се обявява съществуването на трудово правоотношение, приходните органи могат да установяват данъчни и осигурителни задължения в тежест на работодателите. В настоящия случай, видно от доказателствата по делото безспорно това не е

направено.

С оглед на изложеното неправилно е прието, че е надлежно установено съществуването на трудови правоотношения с А. А. Р., Н. Р. И., И. Д. Д. и А. М. Н. от 01.09.2020 г. до 30.11.2020 г.- периода на сключените с лицата граждански договори, без да е съобразено, че съществуване на трудово правоотношение и с четирите лица не е обявено по надлежния за това ред - с Постановление от контролните органи на Инспекцията по труда, издадено по реда на чл. 405а от КТ. Не може да се прави извод за съществуване на трудово правоотношение въз основа на влезлите в сила Наказателни постановления и отразеното в мотивите на съдебните актове, постановени по повод обжалването на наказателните постановления, тъй като законодателят изрично е уредил приложимия за това ред в разпоредбата на чл. 405а от КТ.

С оглед разпоредбата на чл. 405а от КТ и съгласно цитираното тълкувателно решение, нито органите по приходите, нито съдът имат правомощието инцидентно, в хода на ревизионното производство, да обявяват съществуването на трудови правоотношения по повод установяване на данъчни и осигурителни задължения на работодатели. Относно характера на правоотношението, възникнало между ревизираното и трети лица правоотношение, приходните органи имат две възможности:

Първата възможност е да зачетат волята на страните по правоотношението и да го приемат за гражданско, тоест такова каквото е обективизирано в представения при ревизията договор, след което да пристъпят към установяване на дължимите от изпълнителя данъчни и осигурителни задължения.

Втората възможност е при възникнало съмнение, че е налице прикрито трудово правоотношение, да отнесат въпроса до контролните органи на Инспекцията по труда, които разполагат с изключителна компетентност за тази преценка. Едва след влизане в сила на Постановлението, издадено от „ГИТ“ по реда на чл. 405а КТ, с което се обявява за съществуващо трудовото правоотношение, приходните органи могат да приложат правилата, отнасящи се за него.

В случая безспорно за нито едно от посочените лица не е проведено производство по обявяване съществуването на трудово правоотношение, нито има издадено постановление по чл. 405а от КТ от контролните органи на инспекцията по труда с предписание до работодателя да предложи на работника или служителю сключване на трудов договор. Нещо повече, предписанието/постановлението, подлежат на обжалване по реда на Административнопроцесуалния кодекс пред административния

съд в 14-дневен срок от връчването му, като в случай, че съдът отмени обжалвания акт, работодателят може да прекрати трудовия договор едностранно, без предизвестие.

Предвид изложеното в пълно противоречие с нормата на чл. 405а от КТ и с Тълкувателно решение № 6 от 27.10.2022 г. на ВАС, без да има правомощия и компетентност, РО е приел съществуването на трудови правоотношения с А. А. Р., Н. Р. И., И. Д. Д. и А. М. Н. от 01.09.2020г. до 30.11.2020г., периода на сключените с лицата граждански договори, като незаконосъобразно е установил данъчни и осигурителни задължения в тежест на работодателя „Армитаж“ ЕООД.

С оглед на изложеното РА в тази част е издаден в нарушение на материалния закон и е незаконосъобразен.

По отношение на лицето Р. Б. Р. неправилно е прието, че същият е самоосигуряващо се лице, поради факта, че за същото са начислявани и внасяни осигурителни вноски и данък върху доходите на физическите лица през 2020г. и 2021г.

През 2020г. Р. Р. е работил по граждански договор с „Армитаж“ ЕООД, като е подписвал декларация, че е самоосигуряващо се лице. Същият следователно е следвало за своя сметка да заплаща всички данъци върху доходите си и осигурителни вноски. Дали лицето има или няма регистрация като самоосигуряващо се лице, зависи изцяло от неговата инициатива, а не от възложителя на съответните дейности по сключения граждански договор. Ако лицето, въпреки че е декларирало, че е самоосигуряващо се лице, не се е регистрирало като такова и не си е плащало задълженията за данъци и осигурителни вноски, от това не следва да се търси отговорност на възложителя по гражданското правоотношение.

Констатацията, че не са представени писмени договори с лицето и подписани от него декларации, че е самоосигуряващо се лице през 2021г., не означава, че същият не е извършвал дейности/услуги и че не е бил в гражданскоправни отношения с жалбоподателя, още по-малко означава, че е престираал труд по трудово правоотношение. Формалните сделки са изключение, за сделки, за които законът предвижда особена форма (писмена, писмена с нотариална заверка или нотариален акт), това изрично е упоменато.

Прието е също, че от страна на „Армитаж“ ЕООД не са спазени изискванията за подаване на декларациите, съгласно разпоредбите на Наредба Н-8 от 29.12.2005г. /Наредба Н-13 от 17.12.2019г. на Министерство на финансите за Р. Б. Р., но без да са посочени никакви конкретни разпоредби.

Неправилно РО е приел, че К. М. и С. А. не са самоосигуряващи се лица през 2021г., тъй като за посочените лица не са представени граждански договори и подписани от същите декларации, че са самоосигуряващи се лица по смисъла на чл. 5 от КСО. Непредставянето на писмени договори с лицата и подписани от тях декларации, че са самоосигуряващи се лица през 2021 г., не означава, че същите не са извършвали дейности/услуги и че не са били в гражданскоправни отношения с жалбоподателя по силата на устна договорка, нито пък че същите са на трудов договор. Изпълнителите по граждански договори, декларирали пред работодателя, че са самоосигуряващи се лица, следва да декларират получените от тях доходи, като тяхно задължение е и да заплатят съответните данъчни задължения и осигурителни вноски. Дали лицата имат съответната регистрация като самоосигуряващи се лица, е обстоятелство, извън отговорността на възложителя.

С оглед на горепосоченото, съдът намира РА, с който са определени задължения за довносяне в размер на: 4 882,20 лв. за УПФ; 7 807,28 лв. за ЗО, 2 017,55 лв. за данък върху доходите; 16 316,50 лв. за ДОО за осигурители, както и са начислени лихви в размер съответно на 1 350,56 лв., 2 152,10 лв., 613,01 лв. и 4 523,49 лв., за изцяло незаконосъобразен, поради което следва да бъде отменен.

Предвид изхода на спора, искането на жалбоподателя за присъждане на разноските по делото, съдът намира за основателно съгласно чл.161, ал.1 от ДОПК. В хода на съдебното производство жалбоподателят е направил и доказал действителни разноси в размер на 4790 лева: 50 лева държавна такса и 4740 лева, представляващо адвокатско възнаграждение с ДДС.

Воден от гореизложеното съдът:

Р Е Ш И :

ОТМЕНЯ Ревизионен акт № Р-22221023000105-091-001/23.10.2023г., потвърден с Решение № 490/12.04.2024г. на Директор на Дирекция "ОДОП" С., с който са определени задължения за довносяне в размер на: 4 882,20 лв. за УПФ; 7 807,28 лв. за ЗО, 2 017,55 лв. за данък върху доходите; 16 316,50 лв. за ДОО за осигурители, както и са начислени лихви в размер съответно на 1 350,56 лв., 2 152,10 лв., 613,01 лв. и 4 523,49 лв.

ОСЪЖДА Дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика“ [населено място] при ЦУ на НАП да заплати на „Армитаж“ – ЕООД, ЕИК[ЕИК], със седалище и адрес на управление: С.,[жк], [улица],

партер, представлявано от управителя О. А. С., сумата от 4790 лева /четири хиляди седемстотин и деветдесет/ лева, представляваща сторените по делото разноски.

РЕШЕНИЕТО подлежи на обжалване с касационна жалба пред Върховния административен съд в 14-дневен срок от съобщението до страните.

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪДИЯ: