

РЕШЕНИЕ

№ 4252

гр. София, 30.09.2011 г.

В ИМЕТО НА НАРОДА

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД СОФИЯ-ГРАД, Първо отделение 6 състав, в публично заседание на 28.02.2011 г. в следния състав:

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪДИЯ: Боряна Бороджиева

при участието на секретаря Ася Атанасова и при участието на прокурора ПАВЛОВ, като разгледа дело номер **9502** по описа за **2010** година докладвано от съдията, и за да се произнесе взе предвид следното:

Производството е по реда на чл. 156 – 161 от Данъчно-осигурителния процесуален кодекс (ДОПК).

Образувано е по жалба на [фирма], ЕИК[ЕИК], [населено място], [улица], представлявано от Ф. З. и П. М. чрез упълномощения от тях адвокат С. П. срещу ревизионен акт (РА) № [ЕГН]/16.06.2010г., издаден от орган по приходите при ТД на НАП–С., в частта му потвърдена с решение № 1785/22.11.2010г. на Директора на Дирекция “Обжалване и управление на изпълнението” (“ДОУИ”) – С. при Централно управление (ЦУ) на НАП

Жалбоподателят оспорва РА в частта, потвърдена с решението на Директора на ДОУИ, относно установяване на дължими осигурителните вноски, чийто размери посочва както следва: за ДОО - 43 590,71 лв., за ЗО - 2 850,30 лв., вноски за фонд ДЗПО - УПФ и ППФ - 1 150,51 лв. и вноски за фонд ГВРС - 250,00 лв. и лихви за забава в размер 37 233,69 лв. върху възнаграждения по граждански договори за преводни услуги, за поддръжка, за внедряване на програмни продукти на S. -консултации и други, приравнени на трудови възнаграждения. Намира за неправилно становището на данъчната администрация по РА, че приложените към делото граждански договори са прикрити трудови договори. От приложените доказателства се установявало, че става дума за договори за услуги, които били граждански договори и съответно не дължали осигурителни вноски и лихви. За част от сумите за периода 01.01.2003г. до 31.12.2008г. претендира, че са погасени по давност. Иска присъждане на разноските по делото, включително адвокатско възнаграждение. Съображенията си излага подробно и в

писмени бележки.

Ответникът - Директорът на ДОУИ-гр. С. при ЦУ на НАП оспорва жалбата и иска да бъде отхвърлена като неоснователна и потвърден РА. Позовава се на мотивите в решението при административното обжалване. Претендира юрисконсултско възнаграждение.

Софийска градска прокуратура изразява становище, че жалбата е неоснователна и следва да бъде оставена без уважение, РА потвърден като правилен и законосъобразен.

Съдът, след като прецени събраните по делото доказателства и обсъди доводите и възраженията на страните, приема за установено от фактическа страна следното:

Със заповед за възлагане на ревизия № 900395/29.12.2009г., издадена от Т. Т. В. на длъжност началник сектор „Ревизии“ при Дирекция „СДО“ на ТД на НАП -С. (оправомощена да издава заповеди за възлагане на ревизии със Заповед № РД-01-131/22.03.2007г. на директора на ТД на НАП-С. град) на основание чл. 112 и чл. 113 от ДОПК е възложено извършването на ревизия на „С.-Б.“ ЕООД за определяне на задълженията по ЗКПО (отм.) и ЗКПО (в сила от 01.01.2007 г.), ЗОДФЛ (отм.), ЗДДФЛ за периода от 01.01.2003 г. до 31.12.2008 г., ЗДДС за периода от 01.12.2003 г. до 31.12.2008 г., респ. за определяне на осигурителни задължения по КСО и ЗЗО (ДОО, ЗО, фонд ДЗПО, професионален и универсален пенсионен фонд) за периода от 01.12.2003 г. до 31.12.2008 г. и вноски за фонд ГВРС за периода от 01.01.2005 г. до 31.12.2008г. В заповедта е определен срок за извършване на данъчната ревизия до 3 месеца, считано от датата на връчване на ЗВР. В случая тя е връчена на упълномощено лице на 08.01.2010г. (чл. 113, ал.2 от ДОПК).

В срока по чл. 117, ал. 1 от ДОПК от ревизиращите органи е издаден ревизионен доклад (РД) № 900395/22.04.2010г., връчен на упълномощено лице на 26.04.2011 г. Така издаденият РД има предвиденото в чл. 117, ал. 2 от ДОПК съдържание. С доклада са предложени за определяне задължения общо в размер 10 896 830,58 лв. (главници и лихви), при декларирано от лицето 10 750 175,60 лв. задължения по ЗДДС, ЗКПО, КСО и вноски за ЗО.

След удължаване срока за възражения по реда на чл. 117, ал. 5 от ДОПК срещу РД по искане на ревизираното лице с решение № 104/12.05.2010г. до 10.06.2010г. такова е подадено с вх. № 2553-06-1238/10.06.2010г. Възраженията са взети предвид и подробно обсъдени в издадения РА.

На основание чл. 119, ал. 2 от ДОПК и в съответствие с правомощието си по чл. 119, ал. 3 от ДОПК органът възложил ревизията – Т. Т. В. е издала заповед за определяне на компетентен орган (ЗОКО) № К 900395/23.04.2010г., с която е определен компетентния да издаде РА орган по приходите – Й. Д. М., на длъжност главен инспектор по приходите при ТД на НАП –С..

Ревизията приключва с издаване от посочения като компетентен орган РА №[ЕГН]/16.06.2010г., издаден от Й. Д. М. на длъжност главен инспектор по приходите при ТД на НАП. Актът е връчен на 22.06.2010 г. на О. Н. Т. - упълномощено лице. Поради допуснатата фактическа грешка при издаването на РА е издаден е Ревизионен акт за поправка №1002121/30.06.2010 г., с които по таблица 1 е направена корекция в колона 7 на ред 71 внесена сума за корпоративен данък 2008 г. (авансови вноски) - 90 977,43 лв., в резултат на което в колана 11 е посочен надвнесен корпоративен данък в размер 83 143,84 лв. РА за поправка е връчен на 01.07.2010г.

С процесния РА са възприети констатациите в РД и са определени задължения по

ЗДДС, ЗКПО, КСО и вноски за ЗО по ЗЗО общо в размер 10 896 100, 49 лв. (главница и лихви), при декларирани от лицето 10 750 175, 60 лв. Допълнително установените по видове задължения не се посочени общо по вид. В разпоредителната част на РА, след таблици I, II и III, след прихващане с РА установените в РА задължения за донасяне са общо в размер на 24 383, 78 лв. и лихвите за просрочия към тях общо в размер на 33 326, 91 лв., от които лихви данък по чл.34, ал.4 ЗКПО 464 лв., вноски за ДОО 20 122, 18 лв., лихви ДОО 28 992, 06 лв., вноски ДЗПО упф 1162, 21 лв., лихви ДЗПО 1389, 63 лв., вноски ГВРС 249, 91 лв., лихви ГВРС 254, 98 лв., вноски за ЗО 2 849, 48 лв., лихви ЗО 2226, 24 лв.

Ревизионният акт (№[ЕГН]/16.06.2010г.) е обжалван от дружеството по административен ред в срока по чл. 152, ал. 1 от ДОПК. Жалбата е подадена по реда на чл.152, ал. 3 от ДОПК до решаващия орган чрез ТД на НАП С., където е регистрирана с вх. № на 06.07.2010г. В срока по чл.155, ал.1 от ДОПК, удължен със споразумение на осн. чл.156, ал.7 от кодекса, постигнато на 20.07.2010г. решаващият орган – директорът на ДООИ – С. при ЦУ на НАП се е произнесъл с решение № 9121785/22.11.2011г. С решението РА е изменен, като установеното с него задължение за лихви по задължения за данък при източника по чл. 34, ал. 4 от ЗКПО (отм.) за периода 2003г. в размер на 11 941,88 лв. определен на 11 795,95 лв. и за 2005г. в размер на 1 565,33 лв. определям 1 533,36 лв. и за м. 12.2005 г. лихва за данък при източника за възстановяване от 13,25 лв. определен на 15,96 лв. В останалата част РА е потвърден. Указано е да бъдат предприети действия за проверка досежно срока на погасителната давност, с оглед основания за спирането или прекъсването му. Също е указано да се извърши проверка за установяване на основания за прилагане разпоредбата на чл. 170, ал. 3 от ДОПК, както и за предприемане на съответните действия по чл. 173 от ДОПК за отписване на вземането, като погасено по давност. Решението е връчено на упълномощено лице за дружеството на 08.12.2010г.

РА е обжалван по съдебен ред. Жалбата е подадена чрез решаващия орган с вх.№ 53-00-855/08.12.2010г. в срока по чл.156, ал.1 от ДОПК .

При така установеното от фактическа страна, съдът обосновава следните правни изводи:

Жалбата изхожда от надлежна страна – адресат на обжалвания РА, имаща право и интерес от оспорването. Подадена е в срока по чл. 156, ал. 5 от ДОПК –решението е връчено на 25.11.2010г., а жалбата до съда е подадена на 22.07.2009г. Спазен е и срокът по чл.155, ал.1 от ДОПК, в който е постановено решението при административното обжалване. Предмет на съдебното обжалване е РА, който е обжалван по административен ред в обжалваната пред съда част. Следователно жалбата се явява процесуално допустима и следва да бъде разгледана относно нейната основателност.

Съгласно чл. 160, ал. 2 от ДОПК съдът преценява законосъобразността и обосноваността на РА, като преценява дали е издаден от компетентен орган и в съответната форма, спазени ли са процесуалните и материалноправните разпоредби по издаването му.

При преценка по същество на жалбата и дължимата служебна проверка за законосъобразност на РА, съдът приема следното:

Оспорваният в настоящето производство РА № №[ЕГН]/16.06.2010г. е издаден от Й. Д. М. на длъжност главен инспектор по приходите при ТД на НАП –С.. Същата е определена за компетентен орган по издаването му със заповед № К 900395/23.04.2010г., издадена от органа, възложил ревизията на основание чл. 119, ал. 2

от ДОПК. Предвид изложеното съдът намира, че РА е издаден от компетентен орган по смисъла на чл. 119, ал. 2 от ДОПК вр. с чл. 118, ал. 2 от ДОПК и с чл.7, ал. 1 т. 4 от Закона за Националната агенция за приходите (ЗНАП) и в кръга на определените му в чл. 119, ал. 3 от ДОПК правомощия. РА е издаден в писмена форма и съдържа реквизитите по чл. 120, ал. 1, т. 1 – т. 8 от ДОПК.

Съдът намира, че не са допуснати съществени нарушения на административнопроизводствените правила, които да повлияят на законосъобразността на процесния акт. Спазени са процесуалните правила за започване, извършване и приключване на ревизионното производство, ревизираното лице е надлежно уведомявано за съответните процесуални действия и издавани актове в хода на ревизията, събирани са относимите доказателства, чрез допустимите способы и доказателствени средства, в РА са взети предвид и обсъдени направените възражения срещу РД.

Спорът се свежда до преценка спазването на материалноправните разпоредби при издаване на акта, а именно:

I. Определените при ревизията дължими осигурителните вноски върху възнаграждения по граждански договори за преводни услуги, за поддръжка, за внедряване на програмни продукти на S. - консултации и други, приравнени от ревизиращите органи на трудови възнаграждения и лихвите за забава за внасянето им.

Жалбоподателят в жалбата си по съдебен ред и решаващият орган в решението сочи допълнително установените осигурителни вноски в следните размери: вноски за ДОО - 43 590,71 лв., вноски за ЗО - 2 850,30 лв., вноски за фонд ДЗПО - УПФ и ППФ - 1 150,51 лв. и вноски за фонд ГВРС - 250,00 лв. и лихви за забава в размер 37 233,69 лв.

Съдът констатира, че обжалваният размер на допълнително установените вноски с РА № е този, представляващ сумата от допълнително начисляваните от ревизиращите органи вноски за отделните месеци за периода от 01.01.2003г. до 31.12.2008г., както и лихвите за просрочието им и съставлява сборът от отделните вноски, посочвани като дължими от лицето за гражданските договори, описани в справки от № 1 до № 10 на РА – стр.6 до стр. 13 на РА и от лихвите за тях, и съответстващите на тези допълнителни задължения суми в общо определения размер на задължението в колона 4 на РА № [ЕГН]/16.06.2010г.

Констатациите на ревизията, на решаващия орган, доводите на жалбоподателя и изводите на съда по тези спорни задължения са както следва:

Ревизията установява изплатени възнаграждения по граждански договори на едни и същи лица за 2003г- 2008г. за едни и същи услуги в продължение на години. За изясняване характера на възложената работа и нейната продължителност е изготвено Искане изх. №2553-06-506/15.03.2010г., с което е изискано представяне на всички относими документи към възложените работи. С писмо вх. №2553-06-506/23.03.2010 г. са представени гражданските договори, сметки за изплатени суми, фишове и декларации, заповеди за определяне на възнагражденията и 17 броя протоколи за приемане на извършените преводи. От представените граждански договори е установено, че всеки месец са възлагани: 1) Преводни услуги на лицата А. Л., Г. Г., Д. С., И. И., Н. М., Н. Т., М. Г., П. Б., като не са представени доказателства, удостоверяващи приемането и предаването на документите, касаещи услугите свързани с превода, от където не е изяснено на какви документи са правени преводи 2) Консултации по внедряване на ПП на S. на П. З. и 3) Услуги по поддръжка, възлагани на И. М., за който органите са заключили, че характерът на договора е с продължителен

и еднообразен характер, мястото на поддръжка е в офисите на дружеството, при което според ревизиращите органи мястото на полагане на труда е с фиксирано работно място. В подробни справки от № 1 до № 10 за гражданските договори на отделните лица, в които са описани номерата на договора, периода, начислената сума, № и датата на сметка за изплатените суми, удържан данък и отработени дни от справки в ПР. В констатациите си ревизиращият екип отбелязва, че гражданските договори са подписвани всеки месец, като в тях не е упоменат срока, в които ще се извършва съответната услуга. Не са представени констативни протоколи (приложение 1) към договорите, от които да е видно дали работата е извършена и приета от възложителя. При проверка в информационния масив, по Справка - Данни за осигуреното лице по ЕГН всички лица, на които е изплатено възнаграждение по граждански договор имат пълен работен месец. Изхождайки от направените констатации и представените договори услугите, които са извършени са с дългосрочна заетост с регулярни и повтарящи се задачи, са според органите по приходите присъща за обичайната дейност на дружеството, а също така не може да се докаже с какви средства и къде са извършени услугите, поради което обсъдените договори нямат характер на граждански договори. Тази информация е дала основание на органа по приходите да прецени, че възложената работа по гражданските договори следва да бъде квалифицирана като такава по трудови правоотношения. Осигурителят [фирма] е нарушил разпоредбите на чл.1, ал.1, т.1 от КСО (в сила от 01.01.2003г.) при което горепосочените договори са приравнени на трудови и са начислени осигурителни вноски за фондовете на ДОО, ДЗПО-УПФ, ГВРС и ЗО. Това е мотивирало ревизиращия екип да коригира осигурителните вноски.

Решаващият орган приема за правилни изложените от ревизиращия екип мотиви с обсъждане характеристиките на гражданския и на трудовия договор. Това, че оспорените граждански договори, приложени към преписката имат за предмет полагане на труд за по-дълъг период от време, срещу определено възнаграждение и съпътстващите ги документи според решаващият орган установява наличие на трудови правоотношения и по-специално зависимост и контрол от страна на работодателя по отношение на лицата по договорите, които елементи са характерни за трудовите договори. И решаващият орган намира, че са налице граждански договори, с които се прикриват същински трудови правоотношения, поради което за същите дружеството е задължено да внася следващите се осигурителни вноски по реда на чл. 4, ал. 1, т. 1 от КСО. Аргументира се със съдържанието на договорите, което е съществено за определяне характера им, а не наименованието им. Позовава се на разпоредбата на чл. 1, ал. 2 от КТ за уреждане на отношенията при предоставянето на работна само по трудови правоотношения. Допуска възможността за работодателя да сключва и граждански договори по ЗЗД за изпълнение на определена задача, стига това да не представлява не само формално юридически, но и по същество предоставяне на работна сила, а не конкретен трудов резултат. Намира прибягването до граждански договор за недопустимо само, когато той се използва, за да се прикрие по същество предоставянето на работна сила и съществуването на трудови правоотношения. Най-сетне се мотивира и с определената разлика между трудов и граждански договор с тълкувателно решение № 86 от 27.02.1985 г. на Общото събрание на Гражданската колегия на Върховния съд на РБ, която е в

зависимост от предмета на сключения договор.

Жалбоподателят: Намира за неправилно становището на данъчната администрация по РА, че приложените граждански договори са прикрити трудови договори. Позовава се на съдебна практика на ВАС, разграничаваща трудовия договор и гражданския договор. По отношение на гражданските договори за преводни услуги посочва, че основната дейност на дружеството е продажба на програмни продукти и предоставяне на свързани с тях консултантски услуги, като работата с чуждестранни програмни продукти изисквала професионален превод на продукта на български език. С оглед на навлизането на нов програмен продукт в началото на 2003г., дружеството е възложило услуги по превод на български език на продукта на квалифицирани преводачи - за извършването на една конкретна задача, постигането на един обособен резултат, получаване на готова възложената работа в определените срокове, при самостоятелност на преводачите за организиране и ръководене изпълнението на поетата задача, използвайки „своите знания и квалификация“. Подчертава, че преводачите са дължали резултата от труда си, а не своята работна сила и отбелязва липсата на задължение на преводачите за съобразяване с вътрешни правила и работната дисциплина на дружеството, определено работно място и рамкирано работно време, ненужни за резултата - получаването от дружеството на съответната част от възложения превод в срок. Подчертава, че рискът по гражданските договори е бил изцяло за сметка на съответния преводач, а не на дружеството, тъй като при неизвършване на работата, лицето не е получавало нищо. Позовава се и на получаването от преводачите на вариращо месечно възнаграждение, определено въз основа на вътрешна заповед на база постигнатия в съответния месец резултат. Повтарящите се суми се дължали на това, че съответният преводач е постигал различен резултат при възложените преводи през различните месеци-превеждал е различен по обем общ брой редове, а този общ брой редове е попадал в една и съща група на заплащане (определено като сума за брой преведени редове). Поради значителност на обема на цялостния превод и завършване на възложената му част през един по-дълъг период от време според жалбоподателя не е било нужно в началото на всеки месец да се идентифицира отново възложената работа, ясна още в самото начало. За липсата на протоколиране на изпълнението (чрез констативни протоколи) намира, че с факта на плащането на възнаграждението се удостоверява, че уговореният резултат е постигнат и приет от възложителя, без да е необходимо да бъдат съставяни допълнително констативни (приемо-предавателни) протоколи, за съставяне на каквито нямало и нормативно задължение.

По отношение на гражданските договори за поддръжка се позовава на приемо-предавателните протоколи, приложени по делото, от които се установявало, че М. извършвал конкретни и различни задачи, когато имало нужда, без да е нает на постоянна база, възнаграждението му било различно през отделните месеци в съответствие на общия обем на извършената работа. Нормално и съобразно естеството на задачите било изпълнението на поддръжката да е в офисите на възложителя и не означавало фиксирано работно място по смисъла трудовото законодателство.

По отношение на гражданските договори за внедряване на програмни продукти

на С. уточнява, че видно от съдържанието им, предметът им е бил извършване на консултантски услуги във връзка с внедряването на програмни продукти на С. от клиентите на дружеството и имали типичните белези на договор за поръчка. Отбелязва, че тъй като хората, които могат да извършат горната работа в Б. са единици и работят като независими специалисти на свободна практика по договори с различни дружества, единствената възможност на дружеството е била да наеме по граждански договор съответното лице като външен консултант. Позовава се на това, че възнаграждението на консултанта варира в зависимост от извършената от него работа през съответния месец и има периоди, в които не му е била възлагана работа и, съответно, той не е получавал каквото и да е възнаграждение, невъзможно при трудовоправни отношения.

Съдът намира жалбата за основателна.

Според разпоредбата на чл.4, ал.1, т.1 от КСО в действащата му редакция в ревизираните периоди задължително осигурени за съответните осигурени социални рискове са работниците и служителите, наети на работа за повече от пет работни дни, или 40 часа, през един календарен месец, независимо от характера на работата, от начина на заплащането и от източника на финансиране. Спорно е по делото дали възлагането на услугите с граждански договори на общо 10-те лица, описани в акта следва да се квалифицира като работа по трудов договор по чл.61 и сл. от КТ, която е в обхвата на приложението на чл.4, ал.1, т.1 от КСО и съответно е задължително осигуряването за изброените социални рискове. По отношение на здравните осигуровки съгласно чл.40, ал.1, т.1 от ЗЗО работодателят или ведомството е задължено за внасяне на здравните вноски за лицата, получаващи доходи от трудови правоотношения, при съответната тежест за съответната година. Спорът е аналогичен на предния.

При анализа на представените договори (папките приложени по делото), се налагат следните изводи, групирани съобразно трите вида възложени услуги:

1) Преводни услуги – договори между жалбоподателя от една страна като възложител и от друга страна А. Л., Г. Г., Д. С., И. И., Н. М., Н. Т., М. Г., П. Б. (справки №1 до№8 на стр.6-11 от РА, папка 4 и др.). Оформени са като граждански договори с предмет възложителят възлага, а изпълнителят приема да извърши преводни услуги, индивидуализирани с месец и година (например като М06/2003г.), без посочен конкретен срок за изпълнение и съответна сума за изплащане. Договорите са оформяни на бланка, с частично попълнение реквизити – данни за страните, предмет, както се посочи, сумата за изплащане и подписи на страните. Към договорите е подписвана декларация от изпълнителя по договора съгл.Приложение № 2 към раздел II от Наредбата. На датата на сключване на договорите са съставяни сметка за изплатени суми. За приемането на работата са съставяни протоколи за приетите преводи, извършени по договор за външни услуги за съответния месец, за общо преведени линии (брой редове) за месеца за няколкото изпълнителя с подпис за приелия (папка 6, л.150-166). Възнаграждението, посочвано в договорите в размер на 450 лв. – Съгласно Заповед № 2 от 06.01.2003г. на управителя на дружеството (л.167 по преписката, папка № 6) е наредено на всички изпълнители, извършващи преводни услуги по договор за външни услуги, да се

заплаща възнаграждение в съответните размери, определени в 4 групи в зависимост от преведените линии (редове) на месец – твърда сума от 450 лв. плюс съответната сума за определен по голям обем линии (редове) на месец. Липсват други специални уговорки в горните договори, включително за трудови функции, длъжностна характеристика, работно място, работно време и трудова дисциплина, а и не са събрани други данни, от които да се заключи, че такива са изисквани и спазвани от страните.

Горното налага извод за правоотношения в сферата на гражданското, а не на трудовото право. Тук е мястото накратко да се посочат съществени отлики, споделяни от правната теория и съдебната практика на трудовия договор от различни договори, било уредени от гражданското законодателство, било ненаименовани в законодателството и обичайно договаряни между гражданскоправните субекти, които стоят по някакъв начин близко до трудовия договор – за изработка, за поръчка, за услуга, и др. Предмет на трудовия договор е работната сила, която работникът или служителят предоставя на работодателя срещу възнаграждение. Работната сила работникът или служителят предоставя като извършва възложените му с договора трудови функции, при изпълнение на задължения по длъжностна характеристика, а работодателят заплаща договореното възнаграждение при спазване на определени нормативни и вътрешни (при работодателя) изисквания. Съществени белези на трудовия договор са освен възложената трудова функция и длъжностните задължения, срокът, за който се договаря престигането на работната сила, работното време, работното място, задължението на работника да спазва определена трудова дисциплина, задължението на работодателя да осигуряване на нормални и здравословни условия на труд, договорени в рамките на предписани нормативни изисквания. Характерна е и до известна степен йерархичната зависимост на работника/служителя при трудовия договор. Докато при договорите, сключвани по правилата на гражданското право - не се наема работна сила срещу възнаграждение, а се договаря било определен резултат (договор за изработка), било извършване на определени действия (договор за поръчка), било извършването на действия чрез полагане на труд (договор за извършване на услуга) без обаче да е договорено извършването на действията/полагането на труда така както се прстира работна сила при трудовия договор - чрез изпълнение на съответна трудова функция в определено работно време, работно място, задължения за спазване на трудова дисциплина и т.н. Изпълнителят е независим от насрещната страна при осъществяването на уговорения резултат/извършването на действията/действието - възложителят може да не одобри и да не приеме този резултат/да не одобри извършването на действията/действието по изпълнение на услугата, но не може да наложи дисциплинарно наказание на изпълнителя, затова че последният се е отклонил от уговореното. Нито пък е властен да упражнява над него някакъв йерархичен контрол. Освен това при трудовия договор заплащането на възнаграждението не зависи пряко от постигане на определен резултат и при добросъвестно изпълнение на трудовите задължения на работника/служителя работодателят не може да откаже да изплати трудово възнаграждение в определен гарантиран от КТ размер.

В случая от предмета на процесните договори – преводни услуги и уговореното за тях възнаграждение – в различни диапазони, съответно на количествени параметри – брой преведени редове, се заключава, че техният предмет е определен трудов резултат - овеществен резултат– извършването на преводи, възложени в рамките на съответния месец. Не може да се приеме, че обективизираните с приложените писмени доказателства по делото документи правоотношения имат за предмет престиране на работна сила, нито, че преводачите са задължени да спазват работно място, работно време, установената в дружеството трудова дисциплина все характерни белези за трудовия договор (така и цитираното от ответника Тълкувателно решение № 86/27.02.1986 на ОСГК на ВС на РБ). В случая данните сочат, че между дружеството и конкретното физическо лице преводач е уговорено престиране не на работна сила, а на определен трудов резултат, в който случай сключеният договор не е трудов, а граждански, чиято правна регламентация е по ЗЗД, а не по КТ. Безспорно „преведените линии (брой редове)” съставляват овеществен резултат, който е предмет на договора, а не предоставяне на работна сила. За изпълнението на договора е от значение получаване на готов превод като не са поставени изисквания къде, кога, за колко дни и часове в рамките на месеца да се превежда. Ето защо, така както е договорено по приложените договори следва да се приеме за основателен довода на жалбоподателя, че преводачите са дължали резултата от труда си, а не своята работна сила.

Обстоятелството, че преводите са възлагани в рамките на по-продължителен период, месечно, даже няколко години не е определящо за квалифицираните им като изпълнение по трудови договори. В този смисъл следва да се сподели изложеното в цитираното от жалбоподателя решение 663/07.03.1957г. по гр.д. № 1388/1957г., IV г.о. на ВС на РБ, че за определяне различието между трудовия договор и договора за изработка не е от решаващо значение времето, за което трябва да се свърши работата, и начинът на заплащане възнаграждението. Това се отнася и за периодичното им възлагане и „цикличността им” в рамките на по-дълъг период. При липса на писмена уговорка между страните и на други писмени или фактически данни, че лицата в определено работно време, работно място и при спазване на трудова дисциплина и изисквания при изпълнение на трудови функции са извършвали преводите не следва обоснован извод за трудово правоотношение.

Съдът не споделя съображенията на органите по приходите да определят гореописаните отношения като трудови договори само заради дългосрочната заетост на преводачите с регулярни и повтарящи се задачи, присъща за обичайната дейност на дружеството и липсата на доказателства с какви средства и къде са извършени услугите. Споделя тезата на жалбоподателя, че извършването на възложените преводи през един по-дълъг период от време само по себе си не превръща едно такова правоотношение в трудово. Що се отнася до аргумента, че възлаганите преводи са свързани с присъщата обичайна дейност на дружеството, следва да се има предвид, че същото като самостоятелен стопански субект разполага с правото да преценява как ще обезпечава дейността си и дали ще назначи преводачи на трудов договор с работно време, работно място и т.н или ще ползва услугите

им в условията на гражданско правоотношение. Р. субект не е задължен да обезпечава извършването на присъщата си дейност единствено чрез наемане на лица на трудови договори. Длъжен е обаче, ако постави към изпълнителя изисквания да извършва преводите при фиксирано работно време, работно място и изисквания за спазване на определени правила при изпълнение на задачите (напр. трудова дисциплина), характерни за трудовите правоотношения, то тогава да оформи правоотношенията като трудови.

Предвид горното се налага извода, че с договорите за преводни услуги не се установява по делото да се възникнали трудови правоотношения между възложилият преводните услуги и преводачът: не е наета работна сила с уговорки да се престира като изпълнение на определена трудова функция и спазване на длъжностни задължения, на определено работно място, при определени работно време и трудова дисциплина. Възлаган е, приеман и заплащан от възложителя овеществен резултат – извършени преводи, съответното количество преведени линии (брой редове). Това, че не са налице писмени доказателства какви точно преводи са извършени и с какви средства, не води до доказателствен извод, че са налице трудови правоотношения. Не се оспорва от ответника, че преводи са извършвани. След като не са налице доказателства за други специфични условия, при които ревизираното дружество да е договорило да се извършват тези преводи в рамките на съответния месец, то изводът е, че услугите са изпълнявани, така както са договорени, приемани и плащани - на брой преведени линии срещу възнаграждение. Всичко друго са само предположения, а и няма установени такива доказателствени факти, които да презумират по силата на законова презумпция наличие на трудов договор. Че преводите са извършвани при условия на заетост като по трудово правоотношение е недоказано предположение и то въз основа на обстоятелства, които сами по себе си не презумират трудов договор. Договорените условия на гражданските договори и доказателствата по изпълнението им, не обосновават изводи за трудови правоотношения, каквито са направили органите по приходите.

За пълнота на изложението по приложението на материалния закон съдът намира за необходимо да попълни мотивите си със следното: В съдебната практика на ВАС от някои състави се споделя становище, че органът по приходите не е овластен от закона да обявява даден договор за трудов, като това правомощие е предоставено от КТ на други органи, различни от тези, които са извършили ревизията, а именно – контролни органи на Инспекцията по труда. Така в решение № 329 от 11.01.2011г. по адм.дело № 12986/2009г. по описа на ВАС са изложени следните мотиви: „Установяването на правоотношения по граждански договор като трудов е преюдициален въпрос по отношение определяне с ревизионен акт от органите по приходите на задължения по чл.38 ЗОДФЛ(отм.) и по чл.4, ал.1, т.1 от КСО. Едва след изпълнение на тази специална и отделна процедура по чл.405а от КТ и то от овластения за това орган, завършила с издаден протокол за обявяване на дадени правоотношения по конкретни граждански договори за трудови правоотношения, органът по приходите може да определя данъчни задължения по ЗОДФЛ и задължения за осигурителни вноски за донасяне на база плащанията по договорите, които са обявени за трудови по обсъдения по-горе

ред, но органът по приходите не е компетентния орган да обявява за трудови, правоотношения по граждански договори.“ Има и друго становище по този въпрос в съдебната практика на ВАС – че органите по приходите в хода на ревизия могат да дефинират определени договори като трудови, без да нарушават чл. 405а КТ, като не сезират и съответно изчакват становище на Инспекцията по труда дали в случая се касае за трудови договори.

Така мотивите на решение 1332/06.02.2006г. по адм. дело 11484/2005г. Шесто отделение „Действията на инспекцията по труда по чл. 405а КТ са насочени единствено към защита на правата и интересите на работника, който поради своята зависимост от работодателя не е в състояние и не разполага с правен механизъм да му наложи сключването на трудов договор. Контролните органи на НОИ съставят на физическите и на юридическите лица ревизионни актове за начет за причинените от тях щети на държавното обществено осигуряване. В тази си дейност те могат да констатира, че с привиден договор за изработка е прикрито едно фактическо трудово отношение. и съответно да приложат правилата, отнасящи се до трудовото правоотношение. Защото според чл. 17, ал. 1 и ал. 3 от Закона за задълженията и договорите, ако страните прикрият сключеното между тях съглашение с едно привидно съглашение, прилагат се правилата относно прикритото, ако са налице изискванията за неговата действителност и това правило се прилага и спрямо кредиторите на приобретателя по привидното съглашение. От друга страна привидните договори са нищожни (чл. 26, ал. 2 ЗЗД), а на нищожността може да се позове всеки.“ Последното се споделя от съда. В този смисъл с оглед спазване принципите на ДОПК за законност (чл.2 от ДОПК), обективност (чл.3) и истинност (чл.3) с оглед установяване на действителното положение и точно приложение на закона към него е допустимо органите по приходите да извършат квалификация на правоотношения, оформени като по граждански договор, като по трудови договори, ако съществените им елементи ги определят като такива. Но в конкретния случай констатациите на иначе допустимата преценка на органите по приходите дали правоотношенията на ревизираното лице следва да бъдат квалифицирани по своето съдържание като трудови, макар и да им е придадена форма на граждански договори, са неправилни. Оформените с приложените договори правоотношенията и изпълнението им отговарят и по съдържанието на договорките си на зададената им форма на граждански правоотношения, извън приложното поле на ЗЗД и съответно без осигурителен ангажимент за възложителя на услугите.

По горните съображения съдът намира, че констатациите в РА, с които описаните на стр. от 6 до 11 на акта – справки от 1 до 8 граждански договори за преводни услуги са определени като трудови са необосновани и съответно при липса на правно основание за това незаконосъобразно е начисляването за сметка на ревизираното лице като осигурител на осигурителни вноски за фондовете на ДОО, ДЗПО-УПФ, ГВРС и ЗО върху възнагражденията по тези договори.

2) Консултации по внедряване на ПП на S. от П. А. 3. – справка № 9 на 11 стр. от РА, договори на л.10 до л.109 от папка 7 и др.

Видно от съдържанието на договорите предметът им е: възложителят

възлага, а изпълнителят приема да извърши консултации по внедряване на S. R3/3 софтуер, индивидуализирани с месец и година (например като М.04/2005г.), без посочен конкретен срок за изпълнение и съответна сума за изплащане. Както и договорите за преводни услуги по горе, договорите са оформяни на бланка, с частично попълнени реквизити – данни за страните, предмет, както се посочи, сумата за изплащане и подписи на страните. Към договорите е подписвана декларация от изпълнителя по договора и на датата на сключването им е оформяна сметка за изплатени суми. Възнаграждението, посочвано в договорите е различно през различните месеци през годините (започва от 550 и стига по някои от договорите до 2800), през периода 2003г. – 2007г. има няколко месеца, през които граждански договори не са сключвани. Липсват други специални уговорки в горните договори, включително за трудови функции, длъжностна характеристика, работно място, работно време и трудова дисциплина, а и не са събрани други данни, от които да се заключи, че такива са изисквани и спазвани от страните.

Следва да се сподели тезата на жалбоподателя, че гражданските договори за възлагане на консултации по внедряване на ПП на S. от П. А. 3. имат белезите не на трудов, а на граждански договор съобразно предмета им - извършване на определено действие (внедряване на продукт) срещу възнаграждение. Освен, че не се доказват белезите на трудовия договор при сравнението, изложено по-горе – възложена трудова функция, фиксирано работно място, работно време, спазване на трудова дисциплина, размерът на изплащаното възнаграждение за услугите е различен, също ангажираността на изпълнителя не е постоянна (макар принципно времевата ангажираност на лицата да не е същностна отлика на трудовите от гражданските договори). Резонни са аргументите, че при един трудов договор възнаграждението (както в случая) не варира в зависимост от извършената работа през съответния месец и не присъщо да има периоди, в които не се възлага работа и не се получава възнаграждение.

По тези съображения, а и съгласно и тук относимите подробни съображения относно договорите за преводни услуги съдът намира, че констатациите в РА, с които описаните на стр. 11 на акта – справка 9, граждански договори за консултации по внедряване на ПП на S. от П. А. 3. са определени като трудови са необосновани и съответно при липса на правно основание за това, незаконосъобразно е начисляването за сметка на ревизираното лице като осигурител на осигурителни вноски за фондовете на ДОО, ДЗПО-УПФ, ГВРС и ЗО върху възнагражденията по тези договори.

3) Граждански договори за поддръжка с И. С. М.- – справка № 10 на стр.13 от РА, договори на л.29-35, папка 4 и др.

Видно от съдържанието на договорите предметът им е: възложителят възлага, а изпълнителят приема да извърши поддръжка, индивидуализирани с месец и година (например като М.04/2005г.), без посочен конкретен срок за изпълнение и съответна сума за изплащане. Както и горните договори, договорите са оформяни на бланка, с частично попълнени реквизити – данни за страните, предмет, сумата за изплащане и подписи на страните. Към договорите е подписвана декларация от изпълнителя по договора и на датата

на сключването им е оформяна сметка за изплатени суми. Възнаграждението, посочвано в договорите е различно през различните месеци през годината, през която са изпълнявани – 2003г. и варират в различни размери между 200 и 600 лв. Липсват други специални уговорки в горните договори, включително за трудови функции, длъжностна характеристика, работно място, работно време и трудова дисциплина, а и не са събрани други данни, от които да се заключи, че такива са изисквани и спазвани от страните. Към жалбата по административен ред са представени оформени протоколи за извършени услуги по поддръжка на офисите на [фирма] за период от януари до октомври 2003г., подписани от възложителя и изпълнителя, в които са описани различни дейности по поддръжка и тяхната стойност – демонтаж и монтаж на различни предмети, уреди, ремонти, почистване и конкретните дати на които са извършвани в рамките на месеца – няколко конкретни дни от месеца. Следва извода, че дейностите по поддръжка са свързани с осъществяване на определен резултат – ремонт, монтаж, почистване, чиято различна стойност е заплащана и то инцидентно, при възникнала необходимост. Осигуряващият поддръжката е получавал различно възнаграждение за всеки отделен месец в съответствие на общия обем на извършената през месеца работа – сбор от конкретните стойности на ремонтите, монтажите и т.н. дейности. Основателен е доводът на жалбоподателят, че изпълнението на поддръжката в офиси на възложителя не означава фиксирано работно място по смисъла трудовото законодателство, а се налага от естеството на задачите свързано с поддръжката на самата сграда, иначе би било невъзможно да се изпълнят задълженията си по гражданските договори за поддръжка, ако физически не се намира там.

С оглед горното и липсата на данни, от които да се изведе квалифициране на правоотношенията на дружеството с физическото лице, осъществяващо поддръжка на офисите на дружеството като трудово правоотношение, то същите съставляват договорни отношения в сферата на гражданското законодателство.

Предвид всичко изложено по-горе съдът намира, че не се установяват по делото данни, които да обосноват квалификация на спорните договори, сключвани с трети лица и описани подробно на стр. от 6 до 13 в РА като трудови договори, поради което и не следва задължение за осигурителни вноски в тежест за жалбоподателя при приложение на чл.4, ал.1, т.1 от КСОИ и чл.40, ал.1, т.1 от ЗЗО. Ето защо следва да се отмени РА в частта на определени при ревизията вноски за социално и здравно осигуряване върху възнагражденията по гражданските договори за преводни услуги, за внедряване на програмни продукти на S. - консултации и за поддръжка, описани подробно на стр. от 6 до 13 в РА, незаконосъобразно приравнени от ревизиращите органи на трудови възнаграждения. Поради акцесорният характер на лихвите за просрочие на незаконосъобразно определените вноски, при невъзникване на задълженията главница, с РА незаконосъобразно са начислени такива, в която част акта също следва да се отмени.

II. Относно възражението за изтекла погасителна давност:

Жалбоподателят прави възражение за изтекла погасителна давност за допълнително начислените с РА осигуровки и лихви върху тях за 2003г., тъй като според него, 5-годишният давностен срок за допълнително начислените

осигуровки за 2003г., са погасени по давност (съгласно чл. 168, т. 3 от ДОПК) на 01.01.2009г. и не могат да бъдат начислени за събиране в хода на ревизията. От своя страна ответникът не оспорва изтичането на давността спрямо установените с РА задължения за осигурителни вноски за 2003г. и обстоятелството, че не се установява да има предприети действия по прекъсване давността, заради което е и указано в решението проверка за прилагане на чл.170, ал.3 и на чл.173 от ДОПК за отписване. Но намира, че изтичането на давността не е пречка погасеното по давност задължение да бъде определено по основание и размер с РА.

Съдът намира, че предвид изводите в раздел I от изложението за незаконосъобразно установяване с РА на спорните задължения за осигурителни вноски и съответно лихвите към тях, в това число и за 2003г., то след като такива задължения не възникват за ревизираното лице по силата на материалния закон, не стои и въпросът за погасяването им по давност.

Все пак обаче за пълнота на изложението чрез обсъждане на всички доводи на страните съдът излага следното принципно положение относно спорния по делото въпрос дали е законосъобразно да се установяват с РА погасени по давност публични задължения. Установената съдебна практика на Върховния административен съд на РБ относно погасителната давност за публичните задължения е в смисъл, че е незаконосъобразно установяването с ревизионен акт на погасени по давност публични задължения – решение № 1424 от 31.01.2011г. по адм.д. 9528/2010г., I о., 3338/15.03.2010г. по адм.дело 6744/2009г. VI о., решение № 10085/27.07.2009г. по адм.дело № 2054/2009г., I о., решение № 2746/27.02.2009г. по адм.дело № 11797/2008г. VI о., решение № 1552 от 13.02.2007 г. по адм. д. № 8689 от 2006 г., реш. № 5190 от 08.05.2008 г., VI о., реш. № 6702 от 22.05.2009 г. по адм. д. № 15810 от 2008 г. на ВАС-I отд. и др. При формиране на правните си изводи си съдът по този спорен въпрос съдът и в други случаи от практиката си е съобразявал и съобразява тази постоянна съдебна практика на касационната инстанция, която последователно застъпва становище за незаконосъобразност на установяване на погасени по давност задължения, при направено възражение. Върховният административен съд на РБ съгласно чл. 125, ал.1 от Конституцията на РБ осъществява върховен съдебен надзор за точното и еднакво прилагане на законите в административното правораздаване. Така мотивиран настоящият състав намира, че е незаконосъобразно с РА да се установяват публични задължения, за които е изтекъл без спиране и прекъсване срокът на погасителната давност и е направено възражение за това от жалбоподателя. Що се отнася до довода на приходната администрация, че давността като институт касае самото събиране на публичното задължение, и няма отношение към неговото законосъобразно установяване по основание и размер в хода на данъчна ревизия, съдът не го споделя. Според чл. 127, ал.1 от ДОПК, именован "Изпълнение на ревизионния акт", установеното с ревизионния акт задължение подлежи на доброволно плащане в 14-дневен срок от връчването на акта, а правилото на ал.2 на същия чл. 127 ДОПК гласи, че след изтичането на срока по ал.1 ревизионният акт подлежи на принудително изпълнение, освен ако изпълнението е спряно по реда на този кодекс – тоест РА е изпълнителен титул, скрепен по силата на закона с предварително изпълнение при

обжалване. След като в конкретен случай 5-годишният давностен срок е изтекъл и длъжникът се е позовал на този юридически факт с погасяващ ефект, актът за установяване на погасеното по давност публично вземане следва да бъде отменен, тъй като в противен случай същото би подлежало на принудително изпълнение, което е в противовес с ефекта на погасяването (така решение № 1420 от 07.02.2008г. по адм.дело 9473/2007г., решение № 1552 от 13.02.2007 г. по адм. д. № 8689 от 2006 г. на ВАС-VI отд.). Още един аргумент оборващ тезата на ответника е изложеното в решение № 2746/27.02.2009г. по адм.дело № 11797/2008г. на ВАС, IV о., че разпоредбите на чл.128, ал.1 и чл.170, ал.3 от ДОПК (на които се позовава ответника) се прилагат в случаите, когато лицето търси от органа по приходите възстановяване на негово изискуемо вземане, произхождащо от надвнесени или неправилно събрани суми за публично вземане, а в разглеждания случай (каквото е и настоящият) не се претендира възстановяване на неправилно платени от лицето суми и подлежащи на възстановяване суми за публични задължения, за да са приложими цитираните разпоредби. Дори обаче и да не се сподели тази теза на съдебната практика на ВАС, то настоящият състав намира, че в случая разпоредбите на ДОПК, предвиждащи правна възможност за прихващане на погасени по давност задължения не обосновават законосъобразност на установяването с РА на погасени по давност задължения единствено с цел прихващането им. По тези съображения РА, с който допълнително са установени публични задължения, погасени по давност, при направено възражението на жалбоподателя за това, е незаконосъобразен в тази му част и на това основание, освен на изложеното по пункт I .

Предвид изхода на спора, заявените и доказани по делото като извършени разноски (вносна бележка за платена ДТ от 50 лв. и документ за плащане на адвокатски хонорар от 4 000 лв. – л.18) в полза на жалбоподателя следва да бъде присъдени сторените разноски. Като съобрази материалния интерес (размера на допълнително установените спорни вноски и лихвите съобразно РА) и при приложение на правилото на чл.161, ал.2 от ДОПК съдът намира, че следва да определи разноските в частта им на адвокатско възнаграждение в размер на 1650 лв. или общо с ДТ разноски по делото в размер на 1700 като ответникът бъде осъден да му заплати от бюджета си тази сума като разноски по делото.

Воен от гореизложеното и на основание чл. 160, ал. 1, предл. второ и чл.161, ал.1, предл. първо от ДОПК, Административен съд – С. град, I – во отделение, 6-ти състав,

Р Е Ш И :

ОТМЕНЯ по жалба на [фирма], ЕИК по БУЛСТАТ[ЕИК], със седалище и адрес на управление [населено място], [улица] **Ревизионен акт № [ЕГН]/16.06.2010г.**, поправен с Ревизионен акт № 1002121/30.06.2010г., издаден от орган по приходите при ТД на НАП–С., **в частта му**, потвърдена с решение № 1785/22.11.2010г. на Директора на Дирекция “Обжалване и управление на изпълнението”– С. при ЦУ на НАП, **с която за периоди от 01.01.2003г. до 31.12.2008г. се установяват допълнително вноски: за ДОО от осигурител;**

за ДЗПО - УПФ от осигурител, за фонд ГВРС от осигурител и вноски за ЗО от осигурител, начислени върху изплатени възнаграждения по описани в справки от № 1 до № 10 на стр.6 до стр. 13 на РА № [ЕГН]/16.06.2010г. граждански договори за преводни услуги, за поддръжка, за внедряване на програмни продукти на S.-консултации, неправилно приравнени при ревизията на трудови възнаграждения, **и начислените лихви за забава на тези вноски.**

ОСЪЖДА Дирекция "Обжалване и управление на изпълнението" – С. при ЦУ на НАП **да заплати на [фирма],** ЕИК по БУЛСТАТ[ЕИК], със седалище и адрес на управление [населено място], [улица] **разноски по делото** в размер на **1 700 лв.** (хиляда и седемстотин лева), представляващи адвокатско възнаграждение и държавна такса.

Решението може да се обжалва пред Върховния административен съд на РБ в 14-дневен срок от съобщението до страните за изготвянето му и получаването на препис от съдебния акт.

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪДИЯ:

(Боряна

Бороджиева)