

РЕШЕНИЕ

№ 3318

гр. София, 19.05.2023 г.

В ИМЕТО НА НАРОДА

**АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД - СОФИЯ-ГРАД, Първо отделение 69
състав**, в публично заседание на 26.04.2023 г. в следния състав:

СЪДИЯ: Милена Славейкова

при участието на секретаря Грета Грозданова, като разгледа дело номер **4468** по описа за **2022** година докладвано от съдията, и за да се произнесе взе предвид следното:

Производството е по реда на чл.156 – 161 ДОПК.

Образувано е по жалба на „ЕКО БИО ПРЕД“ ЕООД, ЕИК[ЕИК], със седалище и адрес на управление [населено място], [улица], чрез управителя К. М. К., срещу Ревизионен акт (РА) №Р-222210211002446-091-001 от 13.12.2021 г., издаден от И. М. Р. - орган, възложил ревизията и Б. М. Я., ръководител на ревизията, потвърден с Решение № 455 от 28.03.2022 г. на директора на Дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика“ (ДОДОП) [населено място], относно установени задължения за внасяне в размер на 39 828,58 лв., в т. ч. за вноски за здравно осигуряване (ЗО) за осигурители в размер на 5 510,20 лв., за данък върху доходите в размер на 6 467,47 лв., за вноски за универсален пенсионен фонд (УПФ) за осигурители в размер на 3 701,16 лв. и за вноски за ДОО за осигурители в размер на 15 686,00 лв. за отделните периоди: от м. 10.2018 г. до м. 07.2019 г. и от м. 09.2019 г. до м. 12.2019 г., както и срещу доначислените лихви в общ размер на 8 463,75 лв., или общо в размер на 48 292.33 лв.

Жалбоподателят излага доводи за незаконосъобразност на оспорения ревизионен акт поради неправилно приложение на закона. Оспорва изводите на приходните органи за липса на доказателства за ползван от работниците му неплатен отпуск, като поддържа, че липсва изискване на писмена форма, както относно молбата на работника за ползване на такъв отпуск, така и на волеизявлението на работодателя за разрешаването му. Твърди, че волеизявление за разрешаване на неплатен отпуск е намерило отражение във ведомостите за заплати и данните в декларация обр.1, което

счита за достатъчно за доказване на реалното му ползване. Сочи, че ревизиращият екип е допуснал съществено процесуално нарушение като не е извършил насрещна проверка на всички работници, за да установи ползвания от тях неплатен отпуск, а е извършил такава единствено на част от работниците. Счита, че РД и РА не съдържат мотиви за кои точно работници не е отразено ползването на неплатен отпуск. В заключение посочва, че приходните органи неправилно се изчислили размера на дължимите осигурителни вноски. Претендира за отмяна на акта и присъждане на сторените разноски.

Ответникът Директор на ДОДОП [населено място] оспорва жалбата, чрез юрист А.-П.. Претендира юрисконсултско възнаграждение.

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД – С. град, като прецени доводите на страните във връзка със събраните по делото доказателства, намира следното от фактическа страна:

Със Заповед за възлагане на ревизия (ЗВР) № Р-222210211002446-020-001 от 26.04.2021 г., издадена от И. М. Р. - началник сектор “Ревизии” в Дирекция “Контрол” на ТД на НАП [населено място], е възложено извършването на данъчна ревизия на жалбоподателя от органи по приходите Б. М. Я. (ръководител на ревизията) и П. Г. Р. за определяне на данъчните му задължения за данък върху доходите от трудови и приравнените на тях правоотношения, за вноски за ДОО, УПФ и за здравно осигуряване за осигурители за периода от 01.01.2018 г. до 31.12.2019 г., в двумесечен срок, считано от датата на връчване на ЗВР на 24.06.2021 г. съобразно чл.114, ал.1 ДОПК, т.е. в срок до 24.08.2021 г. Със ЗИД на ЗВР от 13.07.2021 г. и от 23.08.2021 г. срокът за ревизията е удължен до 24.09.2021 г. ЗВР са издадени във формата по чл.113, ал.1 ДОПК и са връчени на задълженото лице по електронен път.

Компетентността на възложителя на ревизията произтича от раздел I, т.6 от Заповед № РД-01-128 от 18.02.2020 г. на директора на ТД на НАП С., с която на И. М. Р. са възложени правомощия на основание чл.112, ал.2, т.1 от ДОПК. Валидността на електронните подписи на приходните органи, подписали ЗВР, РД и РА, се установява от представените от ответника удостоверения на л.63-70 от делото, поради което съдът приема, че документите са подписани с валидни квалифицирани електронни подписи. Доказателствата не са оспорени от противната страна, вкл. по реда на чл.184 ГПК.

За резултатите от ревизията е съставен Ревизионен доклад /РД/ №Р-22221521002304-092-001/14.10.2021 г., връчен по електронен път на 15.10.2021 г. От ревизираното лице по реда на чл. 117, ал. 5 от ДОПК не е подадено писмено възражение срещу констатациите в РД.

Ревизията приключва с РА №Р-22221021002446-091-001/13.12.2021 г., издаден от И. М. Р., на длъжност началник сектор „Ревизии“ в дирекция „Контрол“ при ТД на НАП С. - орган, възложил ревизията, и Б. М. Я., на длъжност главен инспектор по приходите при ТД на НАП С.- ръководител на ревизията.

На основание чл. 37, ал. 3, чл. 53 и чл. 56, ал. 1 от ДОПК на ревизираното лице са връчени Искане за представяне на документи и писмени обяснения от задължено лице /ИПДПОЗЛ/ № Р-22221021002446-040-001 от 10.05.2021 г. и ИПДПОЗЛ №Р-22221021002446-040-002 от 28.05.2021 г., ИПДПОЗЛ № Р-22221021002446-040-003 от 15.06.2021 г. и ИПДПОЗЛ №Р-22221021002446-040-004 от 23.08.2021 г., с които от дружеството е изисквана информация за времето на

пребиваване на работниците извън страната, вкл. Трудови договори, анекси, ведомост за заплати, заповеди за командировки и др. относими документи за определяне на задълженията, но такива не са представени в ревизионното производство.

На основание чл. 37, ал. 5 и чл. 57 от ДОПК са връчени искания за представяне на документи и писмени обяснения до трети лица, в т. ч. до „ТЕКСИМ БАНК“ АД, „Р. БЪЛГАРИЯ“, „И.“, „Ю. БЪЛГАРИЯ“, „БАНКА ДСК“ и „У. Б.“, като получените отговори от горесцитираните търговските банки са взети предвид при определянето на данъчните и осигурителните задължения на дружеството.

С Протокол №Р-22221021002446-П.-001 от 27.05.2021 г. са присъединени доказателства, събрани в хода на извършена проверка по спазване на осигурителното законодателство.

В хода на проверката е установено, че от „ЕКО БИО ПРЕД“ ЕООД са били наети лица по трудови правоотношения през периода от 01.01.2018 г. до 31.12.2019 г., в т. ч. В. Лалъов М., П. П. И., Р. Р. А., А. Б. С., Г. Р. А., като същите са били командировани от работодателя на различни строителни обекти в А., В.. Съгласно договорите и анексите към тях, както и представените писмени обяснения от наетите работници, същите са получавали нетно месечно възнаграждение предимно в размер на 800,00 евро, превеждано по банков път ежемесечно. Посочено е, че лицата са работили на 8-часов работен ден и не са полагали извънреден и нощен труд, както и труд в празнични и почивни дни, като не са ползвали платен годишен отпуск и отпуск по болест за проверявания период. На командированите лица с допълнителните споразумения е определено трудово възнаграждение в размер на 1 300,00 евро, съобразно австрийското законодателство.

В резултат на извършена проверка в информационния масив на НАП относно В. Лалъов М. е констатирано, че е имал сключен трудов договор с „ЕКО БИО ПРЕД“ ЕООД за периода от 16.11.2018 г. до 27.03.2019 г.; за П. П. И. и Р. Р. А. е установено, че са имали сключен трудов договор за периода от 27.09.2018 г. до 08.02.2019 г.; за А. Б. С. е установено, че е имал трудово правоотношение с горесцитираното дружество за периода от 15.11.2018 г. до 15.03.2019 г. По отношение на К. Е. Б. е установено, че е бил командирован за периода от 25.02.2019 г. до 08.06.2019 г., като трудовия му договор е прекратен на 24.04.2019 г.; за Л. П. С. е установено, че е командирован за периода от 08.01.2019 г. до 08.06.2019 г., като трудовия му договор е прекратен на 01.11.2019 г.; за М. Л. М. е установено, че е бил командирован от 08.01.2019 г. до 08.06.2019 г., като трудовия му договор е прекратен на 01.11.2019 г. и за П. А. П. за който е установено, че е командирован за периода от 08.01.2019 г. до 08.06.2019 г., като трудовия му договор е прекратен на 08.02.2019 г.

При проверката от дружество са представени копия на ведомости за заплати за периода от м. 10.2018 г. до м. 03.2019 г., справки за неплатен отпуск за м. 12.2018 г., м. 01.2019 г., м. 02.2019 г. и м. 03.2019 г. и копие на допълнителни споразумение с горесцитираните лица. Констатирано е, че във ведомостите за заплати е отразено ползване на неплатен отпуск, за който не са намерени доказателства, че лицата са отправили искане за разрешаване на такъв вид отпуск.

Горесцитираното е установено и при извършена проверка на дружеството от Изпълнителна Агенция „Главна инспекция по труда“, присъединена към ревизионното производство. При горесцитираната проверка от дружеството е представено допълнително споразумение от 15.11.2018 г. за изменение на трудовото правоотношение между „ЕКО БИО ПРЕД“ ЕООД и А. Б. С., за което е констатирано,

че не съдържа данни относно дните на официалните празници в приемащата държава А.. При преглед на представените ведомости за заплати за месец декември 2018 г. е установено, че в колона „болнични и други“ на А. Б. С. са отразени 4 неприсъствени дни, във ведомостта за заплати за месец януари 2019 г. на лицето са отразени 3 неприсъствени дни, а през месец март 2019 г. на А. Б. С. са отразени 9 неприсъствени дни. В писмено сведение работодателят е посочил, че през тези периоди лицето е ползвало неплатен отпуск. При преглед на представените документи, в т. ч. трудовото досие на А. С. не са намерени доказателства, че работникът е отправил искане за разрешаване на неплатен отпуск. Констатирано е, че на А. Б. С. за м. 12.2018 г. е начислено трудово възнаграждение за 14 отработени дни в размер на 1 977,56 лв., дължима сумата за получаване, след направените удържки (за социално и здравно осигуряване) в размер на 1 534,55 лв., като във ведомостта за заплати за м. 12.2018 г. е отразено ползването на 4 (четири) дни неплатен отпуск. За месец януари 2019 г. на лицето е начислено трудово възнаграждение за 19 отработени дни в размер на 2 195,86 лв., дължима сума в размер на 1 709,95 лв., като във ведомостта за заплати за м. 01.2019 г. е отразено ползването на 4 дни неплатен отпуск. За месец м. 02.2019 г. е начислено трудово възнаграждение за 20 отработени дни в размер на 2 542,58 лв. и сума за получаване след направените удържки (за социално и здравно осигуряване) в размер на 1 972,99 лв. Посочено е, че не са представени безспорни доказателства, в т. ч. платежни документи (ведомости или фишове за работна заплата, разходни касови ордери, платежни нареждания и др.), удостоверяващи изплащането на договореното трудово възнаграждение на А. Б. С. за м. 02. 2019 г. За м. 03.2019 г. е отразено ползването на 9 (девет) дни неплатен отпуск, като не са представени доказателства, че лицето е отправило искане за разрешаване на такъв вид отпуск. До приключване на проверката не са представени ведомост за заплати, фиш или др. документи удостоверяващи, че работодателят е начислил и изплатил уговореното трудово възнаграждение на лицето. В тази връзка приходните органи са констатирани, че работодателят не е начислил и изплатил до пълния размер уговореното трудово възнаграждение за периода от м. 12. 2018 г. до м. 03.2019 г. на А. Б. С., на длъжност „работник строителство“, но не по-малко от минималните ставки, установени за същата или сходната работа в приемащата държава А. за срока на командироването предвид допълнително споразумение от 15.11.2018 г. Съгласно представена Заповед за прекратяване на трудов договор, трудовото правоотношение между „ЕКО БИО ПРЕД“ ЕООД и А. Б. С. е прекратено, считано от 15.03.2019 г., като не са представени молби и заповеди за ползване на платен годишен отпуск за времето от назначаването до прекратяване на трудовото правоотношение на лицето от 15.11.2018 г. до 15.03.2019 г. В заповедта за прекратяване на трудовото правоотношение не е определено обезщетение за неизползвания платен годишен отпуск, пропорционално на времето, което се признава за трудов стаж, като не са представени документи, в т. ч. платежни документи (ведомост, фиш, разходен касов ордер, банково нареждани и др.) удостоверяващи, че работодателят е определил и изплатил на А. Б. С. парично обезщетение за неизползвания платен годишен отпуск, пропорционално на времето, което се признава за трудов стаж, не по-късно от последния ден на месеца, следващ месеца, през който е прекратено трудовото правоотношение, т. е. до 30.04.2019 г., което е прието за нарушение на чл. 224, ал. 1 от Кодекса на труда /КТ/ във връзка с чл. 228, ал. 3 от КТ.

От дружеството е подадена молба вх. №10-53-06-1322/10.09.2021 г. за корекция на

декларации обр. №1 на А. Б. С. и декларации обр. №6 за м. 12.2018 г., м. 01 и м. 03.2019 г., като корекцията е във връзка с извършената проверка от Инспекция по труда - С., приключила с Протокол изх. № ПР2028641.

След анализ на присъединените документи при проверката и предвид липсата на ангажирани доказателства в ревизионното производство е установено, че е налице обстоятелството на чл. 122, ал. 1, т. 4 от ДОПК, а именно че липсва или не е представена счетоводна отчетност съгласно Закона за счетоводството /ЗСч./, поради което при определянето на данъчната основа за определяне на задълженията за данък върху доходите от трудови и приравнените на тях правоотношения, за вноски за ДОО, УПФ, за здравно осигуряване за осигурители за периода от 01.01.2018 г. до 31.12.2019 г. е извършен анализ на всички относими към лицето обстоятелства, визирани в чл. 122, ал. 2 от ДОПК.

За периода от 01.01.2018 г. до 31.12.2019 г. от дружеството са подавани данни във връзка с чл. 3, ал. 1 и ал. 3 от Наредба Н-8 от 29.12.2005 г. в декларации образец 1 с данни за осигурителния доход и стаж на заетите лица по трудови правоотношения и декларация образец 6 с данни за дължими осигурителни вноски и данък по чл. 42 от ЗДДФЛ.

Поради непредставянето от ревизираното лице на първични документи, в т.ч. трудови договори, ведомости за заплати, платежни документи и на основание чл. 124 от ДОПК, основата за определяне на дължимия данък върху доходите на физическите лица е определен от ревизиращият екип след като е определена данъчната основа по месеци съгласно чл. 42, ал. 2 от ЗДДФЛ, в резултат на извършен анализ на подадените декларации образец 6 с данните за удържан данък по чл. 42 от ЗДДФЛ и декларация образец 1 с данните за осигурителния доход по ЕГН. С оглед на това, че не е установено лицата да са били в неплатен отпуск, на основание чл. 124а от ДОПК ревизиращият екип е определил за дните на неплатен отпуск размерът на дължимите задължителни осигурителни вноски на лицата. В тази връзка е определен минимален осигурителен доход за съответната година по кода на икономическа дейност на дружеството и квалификационните групи професии.

При ревизията е установено, че дружеството е командировало в А. 9 /девет/ лица. Приходните органи са констатирани, че трудовите правоотношения между командированите лица и ревизираното дружество са запазени и същите не са изпратени да заместват лица, чиито срок на командировката не е изтекъл. По отношение на командированите лица не са издадени Удостоверения А1, поради което за тях е приложено българското осигурително законодателство. За лицата, за които е установено по безспорен начин, че са били командировани в А. при ревизията е определен осигурителен доход в размер на 2 542,58 лв. /левовата равностойност на 1 300,00 евро/.

От извършения преглед на представените ведомости за заплати на „Е. БИО ПРЕД ЕООД, представени в хода на проверката приходните органи са констатирани, че за периода от 01.01.2018 г. до 31.12.2019 г. е отразено ползването на неплатен отпуск от всички работници. В тази връзка не са представени доказателства, че лицата са отправили искания за разрешаване на такъв вид отпуск. Предвид непредставянето на първични документи от ревизиращия екип е направен извод, че не може да установи каква е причината за неплатения отпуск и факта дали действително лицата са били в неплатен отпуск. При това положение ревизиращият екип е определил за периода от 01.01.2018 г. до 31.12.2019 г. осигурителен доход за лицата,

които са били в неплатен отпуск по основните квалификационни групи професии за основната икономическа дейност на лицето за периода - деклариран пред НАП, НСИ К. 2008 код: 4339 /други довършителни строителни дейности/ в размер на 550,00 лв. за 2018 г. и в размер на 560,00 лв. за 2019 г.

На основание чл. 122 от ДОПК размерът на дължимия данък върху доходите от трудови и приравнените на тях правоотношения е определен от приходните органи върху определена при ревизията данъчна основа в размерите, съгласно чл. 42 от ЗДДФЛ. От извършения преглед на извлеченията за движението по притежаваните от дружеството банкови сметки е установено, че трудовите възнаграждения са изплащани през месеца, следващ месеца в който е положен труда, поради което е формирано заключение, че данъкът се дължи в срока, определен с чл. 65, ал. 11 от ЗДДФЛ, а именно до 25-то число на месеца, следващ месеца на удържане. В резултат на гореизложеното за периода от м. 10.2018 г. до м. 12.2018 г. е определен данък от 4 216,89 лв., при начислен от ревизираното лице данък в размер на 2 004,38 лв. и внесен данък от 1 955,57 лв., като е установен данък за довносяне в размер на 2 261,32 лв. За 2019 г. е установен дължим данък в размер на 14 427,72 лв., при деклариран данък в размер на 10 429,11 лв. и внесен данък от 10 221,47 лв., като е установен данък за довносяне в размер на 4 206,25 лв. За несвоевременно внасяне на дължимия данък на основание 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 общ размер на 2 095,54 лв., като след приспадане на внесените от дружеството лихви за 2018 г. в размер на 97,82 лв. и за 2019 г. в размер на 293,81 лв. са установени лихви за довносяне в общ размер на 1 703,91 лв.

В ревизионното производство е установено, че през ревизирания период в дружеството са назначени работници при условията на трета категория труд, родени преди 1960 г. и след 1959 г., като броя на заетите лица в началото на периода, назначени, освободени през периода, брой лица в края на периода през периода от 01.01.2018 г. до 31.12.2019 г. са отразени в таблицата на стр. 11 от РД. Констатирано е, че трудовите договори са декларирани съгласно изискванията на чл. 62 ал. 4 от КТ, като са спазени осигурителните прагове съгласно Приложение №1 от Закона за бюджета на ДОО.

По отношение на командированите лица е установено, че за тях не са подавани искания за издаване на Удостоверения А1. В хода на ревизията от дружеството не са представени копия на заповеди за командировки или справка за командирования персонал, информация за време на престоя в съответната държава и др.

Предвид установените и анализирани в хода на ревизията факти и обстоятелства, в т.ч. непредставянето на първични документи - трудови договори и ведомости за заплати, платежни документи, рекапитулации от ревизираното лице и на основание чл. 124а от ДОПК, във връзка с чл. 122, ал. 1, т. 4 от ДОПК, размерът на дължимите задължителни осигурителни вноски е определен от приходните органи след извършен анализ на подадените декларации образец 6, сравнени с подадената информация с декларация образец 1, както и съпоставени с внесените суми по данъчно - осигурителната сметка на лицето. Формиран е извод, че не може да се установи дали

действително лицата са били в неплатен отпуск, поради което на основание чл. 124а от ДОПК ревизиращият екип е определил за дните на неплатен отпуск размерът на дължимите задължителни осигурителни вноски на лицата, върху минимален осигурителен доход за съответната година по кода на икономическа дейност на дружеството и квалификационните групи професии. Както бе посочено по-горе, 9 /девет/ лица са били командирани от дружеството в държава, в която не са определени минимални ставки на заплащане - А., поради което е прието, че осигурителните вноски следва да се начисляват върху получените брутни месечни възнаграждения, но не по-малко от минималния осигурителен доход по чл. 6, ал. 2, т. 3 от Кодекса за социалното осигуряване /КСО/. За някои от ревизираните периоди е установено, че дружеството е начислило осигурителни вноски на командированите за работа в А. работници върху минималния осигурителен доход по чл. 6, ал. 2, т. 3 от КСО. За лицата, за които е установено по безспорен начин, че са били командирани в А. при ревизията е определен осигурителен доход в размер на 2 542,58 лв. /левовата равностойност на 1 300,00 евро.

Органите по приходите са констатирани, че от дружеството не са представени документи, от които да е видно че трудовите възнаграждения на наетите лица са изплатени. Предвид факта, че подадените от дружеството декларации образец 6 са с посочен вид плащане „5“ – изплатено, начислено и неизплатено или неначислено възнаграждение за месеца, ревизиращият екип е приел за дата на изплащане на трудовите възнаграждения, датите, декларираните от ревизираното лице, т. е. че осигурителните вноски се дължат в предвидените срокове, съгласно чл. 7, ал. 1 от КСО, а именно до 25-то число на месеца, следващ месеца на полагане на труда.

След анализ на присъединени към ревизионното производство ведомости за заплати е установено, че за ревизираните периоди през 2019 г. от дружеството са отразени дни в колона дни в болнични и други. Констатирано е, че от ревизираното лице не са представени документи: болнични листове, молби и заповеди за ползване на отпуск и др., удостоверяващи че лицата не са полагали труд, през съответния период, посочен във ведомостта за заплати.

На основание чл. 124а от ДОПК, размерът на дължимите задължителни осигурителни вноски за ДОО и ДЗПО - УПФ е определен от ревизиращия екип върху минималния осигурителен доход в размер на 550,00 лв. за 2018 г. и в размер на 560,00 лв. за 2019 г., и в размерите, съгласно чл. 6 от КСО. За лицата, за които е установено по безспорен начин, че са били командирани в А. при ревизията е определен осигурителен доход в размер на 2 542,58 лв. /левовата равностойност на 1 300,00 евро/.

С оглед на гореизложеното са определени вноски за ДОО за осигурители за периода от м. 10.2018 г. до м. 12.2018 г. в размер на 10 022,46 лв., като от дружеството са декларираните вноски за ДОО в размер на 4 420,49 лв., и след приспадане на внесените вноски в размер на 4 305,22 лв. са установени вноски за довносяне в размер на 5 717,24 лв. За 2019 г. са определени вноски за ДОО за осигурители в размер на 34 170,37 лв., при декларираните вноски в размер на 24 505,77 лв., като след приспадане на внесените вноски от

дружеството от 24 201,62 лв. са установени ДОО вноски за довносяне в размер на 9 968,76 лв. На основание чл. 113, ал. 1 от КСО за невнесените в срок осигурителни вноски са начислени лихви в общ размер на 5 159,90 лв., като след приспадане на внесените от дружеството лихви за 2018 г. в размер на 217,19 лв. и от 679,51 лв. за 2019 г. са установени лихви за довносяне в размер на 4 263,20 лв.

На основание чл. 124а от ДОПК, във връзка с чл. 122, ал. 1, т. 4 от ДОПК, размерът на дължимите задължителни осигурителни вноски за фонд ДЗПО-УПФ е определен от приходните органи след извършен анализ въз основа на подадените декларации образец 6 и сравнени с подадената информация с декларация образец 1, както и съпоставени с внесените суми по данъчно - осигурителната сметка на лицето. Определени са задължения за осигурителни вноски за фонд ДЗПО-УПФ за периода от м. 10.2018 г. до 31.12.2018 г. в размер на 2 270,73 лв., при деклариран внос от 1 065,02 лв., като след приспадане на внесените вноски са установени допълнителни вноски за внасяне в размер на 1 233,76 лв. За 2019 г. са определени задължения за внасяне на вноски за ДЗПО-УПФ в размер на 8 369,18 лв. при деклариран внос от 5 976,29 лв., като след приспадане на внесените вноски от 5 901,74 лв. са установени вноски за довносяне в размер на 2 467,44 лв. На основание чл. 159 от КСО във връзка с чл. 113 от КСО за невнесените в срок осигурителни вноски са начислени лихви в общ размер на 1 216,50 лв., като след приспадане на внесените от дружеството лихви от 52,31 лв. за 2018 г. и от 165,49 лв. за 2019 г. са установени лихви за довносяне в общ размер на 998,70 лв.

На основание чл. 124а от ДОПК във връзка с чл. 122, ал. 1, т. 4 от ДОПК, размерът на дължимите здравни вноски за лицата в неплатен отпуск, които не подлежат на осигуряване на друго основание е определен по реда на чл. 40, ал. 1, т. 1 буква „б“ от Закона за здравното осигуряване /ЗЗО/, като вноската е определена върху половината от минималния месечен размер на осигурителния доход за самоосигуряващите се лица, определен от Закона за бюджета на държавното обществено осигуряване /ЗБДОО/, за съответния период. Предвид горното са определени задължения за здравни вноски периода от м. 10.2018 г. до м. 12.2018 г. в размер на 3 914,42 лв. при деклариран внос от 1 891,43 лв., като след приспадане на внесените от дружеството вноски от 1 850,76 лв. са установени вноски за довносяне в размер на 2 063,66 лв. За 2019 г. са определени дължими здравни вноски в размер на 13 390,68 лв. при деклариран внос от 10 050,26 лв., като след приспадане на внесените от дружеството вноски в размер на 9 944,14 лв. са установени допълнителни вноски за внасяне в размер на 3 446,54 лв. На основание чл. 107 от ЗЗО във връзка с чл. 113 от КСО за невнесените в срок осигурителни вноски са начислени лихви в общ размер на 1 866,01 лв., като след приспадане на внесените от дружеството лихви от 92,36 лв. за 2018 г. и от 275,71 лв. за 2019 г. са установени лихви за довносяне в размер на 1 497,94 лв.

Ревизионният акт е оспорен по административен ред с жалба вх. № 53-06-558 от 25.01.2022 г. Срокът за произнасяне по чл.155, ал.1, вр. чл.146 ДОПК, е до 02.04.2022 г. – събота, неработен ден. В този срок е постановено Решение №

455 от 28.03.2022 г. на директора на ДОДОП С., с което РА е потвърден, в която част и съгласно чл.156, ал.1 ДОПК е предмет на съдебния контрол за законосъобразност.

Решение № 455 от 28.03.2022 г. на ДОДОП С. е връчено на 28.03.2022 г. Жалбата, по която е образувано настоящето съдебно производство, е подадена на 11.04.2022 г. - в срока по чл.156, ал.1 ДОПК, от легитимирано лице и срещу подлежащ на оспорване административен акт, поради което е допустима.

При така установената фактическа обстановка съдът намира от правна страна следното:

При служебната проверка по чл.160, ал.2 ДОПК съдът констатира, че оспореният ревизионен акт е издаден от компетентни по смисъла на чл.118, ал.2 и чл.119, ал.3 ДОПК органи по приходите и при спазване на установената форма по чл.120, ал.1 ДОПК. Спорните задължения на жалбоподателя за всички ревизирани периоди са определени съгласно приложимите разпоредби на чл. 122-124а от ДОПК.

Разпоредбата на чл.122 от ДОПК урежда набор от особени доказателствени правила, които позволяват прилагането на материално правните норми на съответния данъчен закон при съществена или пълна липса на необходимите доказателства за настъпването на фактическите състави, посочени в материалния закон и водещи до възникване на данъчни задължения. Основната ѝ задача е да даде възможност да се извърши облагане и тогава, когато необходимите данни за установяването на данъчните задължения съобразно приложимите норми на материалния закон не са налице. Тя е призвана да преодолее тази пречка пред ревизионното производство като създаде условия за попълване или направо заместване на липсващите доказателства с други данни, които да позволяват установяването на задълженията.

За да се приложи чл.122 от ДОПК при установяването на дължимия данък, трябва да е налице особен случай, който да пречатства извършването на ревизия по общия ред. Тези особени случаи са уредени изчерпателно в чл.122, ал.1 от ДОПК, като доказателствената тежест за тяхното установяване е за органите по приходите, без да е допустимо прилагането на разпоредбата при предполагаемо наличие на основание. Респ. презумпцията по чл.124, ал.2 ДОПК е приложима само при доказаност на основанието по чл.122, ал.1 ДОПК. Ако не се установи твърдяното обстоятелство по чл.122, ал.1 ДОПК, то цялото производство е опорочено, тъй като не е допустимо издаването на ревизионен акт при прилагане на особения ред, ако не е налице основание за това.

В случая, приходните органи са намерили основание по чл.122, ал.1, т.4 от ДОПК - липсва или не е представена счетоводна отчетност съгласно Закона за счетоводството или воденото счетоводство не дава възможност за установяване на основата за данъчно облагане. В хода на ревизионното производство на основание чл. 37, ал. 3, чл. 53 и чл. 56, ал. 1 от ДОПК на ревизираното лице са връчени ИПДПОЗЛ №Р-22221021002446-040-001 от 10.05.2021 г., ИПДПОЗЛ №Р-22221021002446-040-002 от 28.05.2021 г., ИПДПОЗЛ №Р-22221021002446-040-003 от 15.06.2021 г. и ИПДПОЗЛ

№Р-22221021002446-040-004 от 23.08.2021 г., с които от дружеството е изисквана информация за времето на пребиваване на работниците извън страната, вкл. трудови договори, анекси, ведомост за заплати, заповеди за командировки и др. относими документи за определяне на задълженията, но такива не са представени в ревизионното производство. От дружество са представени копия на ведомости за заплати за периода от м. 10.2018 г. до м. 03.2019 г., справки за неплатен отпуск за м. 12.2018 г., м. 01.2019 г., м. 02.2019 г. и м. 03.2019 г. и копие на допълнителни споразумение с цитираните в РД 9 броя лица. Констатирано е, че във ведомостите за заплати е отразено ползване на неплатен отпуск, за който не са намерени доказателства, че лицата са отправили искане за разрешаване на такъв вид отпуск.

Счетоводна отчетност не е представена и проверка на такава не е извършена и в хода на съдебното производство, въпреки дадените на жалбоподателя указания с разпореждания от 18.05.2022 г. и 11.07.2022 г., в о.с.з. на 26.10.2022 г. и допусната по негово искане съдебно-счетоводна експертиза, която не е изготвена поради невнасяне на депозит. Процесуалното поведение на ревизираното дружество в хода на съдебното производство потвърждава установеното от приходните органи основание по чл.122, ал.1, т.4 ДОПК, респ. фактическите констатации в РА следва да се считат за верни до доказване на противното съгласно чл.124, ал.2 от ДОПК.

На дружеството са връчени Уведомление по чл. 17, ал. 1, т. 2 от ДОПК изх. №Р-22221021002446-139-001 от 15.06.2021 г. и Уведомление по чл. 124, ал. 1 от ДОПК изх. №Р-22221021002446-113-001/15.06.2021 г., като същото е информирано, че за периода от 01.01.2018 г. до 31.12.2019 г. е налице обстоятелство по чл. 122, ал. 1, т. 4 от ДОПК, а именно не е представена счетоводна отчетност съгласно Закона за счетоводството /ЗС/, като е посочено че основата за облагане с данък по Закона за данъците върху доходите на физическите лица /ЗДДФЛ/ за периода от 01.01.2018 г. до 31.12.2019 г. ще бъде определена по реда на чл. 122 от ДОПК. Също така е посочено, че осигурителния доход във връзка с дължимите здравно-осигурителни вноски /ЗОВ/ за ДОО за осигурители, за УПФ за осигурители и за здравни вноски за осигурители за периода от 01.01.2018 г. до 31.12.2019 г. ще бъде определена по реда на чл. 124а от ДОПК. С Уведомлението е определен е 14- дневен срок за представяне на доказателства и вземане на становище, като такива не са представени.

При тези данни съдът приема, че е спазена процедурата по чл.124 ДОПК и в хода на особеното ревизионно производство не са допуснати съществени процесуални нарушения. При доказаност на основанието по чл.122, ал.1, т.4 ДОПК приходните органи пристъпват към определяне на основата за облагане с данъци при съобразяване с всяко от примерно изброените в нормата на чл.122, ал.2 ДОПК относими към съответното лице обстоятелства. Противно на твърдяното от жалбоподателя, фактическите констатации на РА не почиват на предположения, а на съвкупна преценка на всички събрани в хода на ревизията доказателства. В РД, като неразделна част от РА, както и в Решение № 455/28.03.2022 г. на директора на ДОДОП С., е направена задълбочена преценка на всички събрани в хода на ревизията доказателства, съобразена с правилата на логическото мислене, без да е допуснато

изопачаване или неправилно тълкуване на относимите факти и обстоятелства. Обсъдени са всички дадени от ревизираното лице обяснения и приложенията към тях доказателства съобразно посочените в тях данни. Възраженията на жалбоподателя, че част от доказателствата не са ценени от приходните органи, а други са преценени превратно, са голословни и не съответстват на мотивите на РД, РА и на Решение № 455/28.03.2022 г. на ДОДОП С..

Правилно е направеното от приходните органи тълкуване на разпоредбата на чл.160, ал.1 от КТ, според която по искане на работника или служителя работодателят може да му разреши неплатен отпуск независимо от това, дали е ползвал или не платения си годишен отпуск и независимо от продължителността на трудовия му стаж. Буквалното тълкуване на нормата неминуемо навежда на извод за императивно изискване за наличие на *искане от работника*. Извън спора за формата за действителност на искането, респ. на разрешението на отпуск (писмено или устно), за целите на съдебния процес писмената форма е изискуема за доказване на предпоставките по чл.160, ал.1 КТ, а именно – необходимо е да се докаже подадено от работника искане за ползване на неплатен отпуск. Неоснователно е възражението на жалбоподателя, че такова искане имплицитно се съдържа в представени от него ведомости за заплати и декларации – обр.1, тъй като същите се изготвят едностранно и не съдържат изискуемото в нормата на чл.160, ал.1 от КТ искане от страна на работника.

Противно на твърденията на жалбоподателя РД съдържа индивидуализиращи данни на работниците (9 на брой), за които е установено командироване в А. и липса на доказателства за ползван от тях неплатен отпуск като основание да не се правят осигурителни вноски (чл.9, ал.2, т.3 КСО). От описаните в РД 9 броя работници писмени обяснения в хода на ревизията във връзка с връчени ИПДПОЗЛ е предоставил единствено А. Б. С.. Според тях, за периода на работата му в „ЕКО БИО ПРЕД“ ЕООД от 15.11.2018 г. до 15.03.2019 г. е подписал единствено трудов договор, не се е подписвал на ведомости за работни заплати, не са му превеждани суми по банков път, не е получавал пълно трудово възнаграждение, не е ползвал платен годишен или болничен отпуск, не се е подписвал в присъствени форми за работа, не му е предоставена заповед за командировка. В тази връзка е ирелевантно извършване на насрещна проверка на всички работници, за да се установи ползвания от тях неплатен отпуск. Още повече, че и в хода на съдебното производство ревизираното дружество не ангажира доказателства в подкрепа на тези благоприятни за него твърдения. В идентичен смисъл е Решение № 5773 от 19.05.2020 г. по адм. д. № 2621/2020 г., I отд. на ВАС: „Ползването на неплатен отпуск от командированите работници е юридически факт, от чието осъществяване следват благоприятни последици за осигурителя и затова е негова тежестта да го установи несъмнено /вж. чл. 154, ал. 1 ГПК във вр. с § 2 от ДР на ДОПК/. При непълно доказване се прилагат правилата на доказателствената тежест и претендираните правни последици се приемат за ненастъпили“.

Не е спорно по делото, че по отношение на командированите лица не са издадени Удостоверения А1, поради което за тях е приложено българското

осигурително законодателство. За лицата, за които е установено по безспорен начин, че са били командировани в А. при ревизията е определен осигурителен доход в размер на 2 542,58 лв. /левовата равностойност на 1 300,00 евро/. Възраженията на жалбоподателя относно правилността на изчисленията в оспорения РА, освен голословни, са неподкрепени с доказателства. Правилен е подходът на ревизиращия екип, който е определил за периода от 01.01.2018 г. до 31.12.2019 г. осигурителен доход за лицата, които са били в неплатен отпуск по основните квалификационни групи професии за основната икономическа дейност на лицето за периода - деклариран пред НАП, НСИ К. 2008 код: 4339 /други довършителни строителни дейности/ в размер на 550,00 лв. за 2018 г. и в размер на 560,00 лв. за 2019 г. От извършения преглед на извлеченията за движението по притежаваните от дружеството банкови сметки е установено, че трудовите възнаграждения са изплащани през месеца, следващ месеца в който е положен труда, поради което законосъобразно е формирано заключение, че данъка се дължи в срока, определен с чл. 65, ал. 11 от ЗДДФЛ, а именно до 25-то число на месеца, следващ месеца на удържане. Както в хода на административното, така и на съдебното производство, ревизираното дружество не представя първични документи - трудови договори, ведомости за заплати, платежни документи и др., поради което правилно размерът на дължимия данък върху доходите на физическите лица е формиран след като е определена данъчна основа по месеци съгласно чл. 42, ал. 2 от ЗДДФЛ, съобразно анализ на подадените декларации образец 6 с данните за удържан данък по чл. 42 от ЗДДФЛ и декларация образец 1 с данните за осигурителния доход по ЕГН.

Съгласно чл. 12, параграф 1 от Регламент (ЕО) № 883/2004 лице, което осъществява дейност като заето лице в държава-членка от името на работодател, който обичайно осъществява дейността си в нея, и което е командировано от този работодател в друга държава-членка, за да осъществява там дейност от името на същия работодател, продължава да е подчинено на законодателството на първата държава-членка, при условие, че предвиденото времетраене на тази работа не превишава двадесет и четири месеца, и че не е изпратено да замества друго командировано лице.

Работодател, установен в България, който изпраща заети лица, за да работят на територията на друга държава - членка, е задължен да уведоми за ситуацията компетентната териториална дирекция на НАП (основание чл. 15, параграф 1 от Регламент (ЕО) № 987/2009). Уведомлението се извършва с подаване на формуляр по образец (Окд-236). При получено уведомление в предвидените по този параграф случаи, институцията, при наличие на основание, издава удостоверение, посочено в чл. 19, параграф 2 от регламента по прилагане (А 1 - Удостоверение относно законодателството в областта на социалната сигурност, което се прилага по отношение на притежателя). Ако не са изпълнени задължителните изисквания за прилагане на чл. 12, параграф 1 от Регламент (ЕО) №883/2004, спрямо лицата се прилага основното правило - законодателството на държавата-членка, на чиято територия се полага труда („lex loci laboris“).

Правната регламентация на осигурителния доход и осигурителните вноски за

лица, командирани в друга държава- членка на Европейския съюз, в друга държава - страна по Споразумението за Европейското икономическо пространство или в Конфедерация Швейцария, е въведена с разпоредбата на чл. 6а, ал. 1 от КСО, като тази разпоредба е съобразена със законодателството на ЕС, и обвързва определянето на осигурителния доход за държавното обществено осигуряване с разпоредбите на Директива 96/71/ЕО по отношение на лица, които са командирани на територията на други държави- членки.

На основание чл. 6а, ал. 1 (посл. изм. ДВ, бр. 99 от 2017 г., в сила от 01.01.2018 г.) от КСО, осигурителните вноски за работниците и служителите, командирани или изпратени по реда на чл. 121а, ал. 1, т. 1 и ал. 2, т. 1 от Кодекса на труда и по смисъла на чл. 12, параграф 1 от Регламент (ЕО) № 883/2004 на Европейския парламент и на Съвета от 29 април 2004 г. за координация на системите за социална сигурност, се дължат върху получените, включително начислените и неизплатените, брутни месечни възнаграждения или неначислените месечни възнаграждения, както и други доходи от трудова дейност в приемащата държава и в България, но върху не по-малко от минималните ставки на заплащане на труда в приемащата държава, а за работниците и служителите, командирани или изпратени в държава, в която не са определени минимални ставки на заплащане – минималния осигурителен доход по чл. 6, ал. 2, т. 3 и върху не повече от максималния месечен размер на осигурителния доход по чл. 6, ал. 2, т. 1. Осигурителните вноски се дължат в сроковете, съгласно чл. 7, ал. 1 от КСО - до 25-то число на месеца, следващ месеца на полагане на труда, като за невнесените в срок осигурителни вноски се дължат лихви на основание чл. 113, ал. 1 от КСО.

Съгласно чл. 40, ал. 1, т. 1 буква „б“ от ЗЗО за лицата в неплатен отпуск, които не подлежат на осигуряване на друго основание, вноската се определя върху половината от минималния месечен размер на осигурителния доход за самоосигуряващите се лица, определен от ЗБДОО. Вноската е изцяло за сметка на осигуреното лице – когато неплатеният отпуск е по негово желание, и за сметка на работодателя, когато неплатеният отпуск е за отглеждане на дете по реда на чл. 165, ал. 1 и чл. 167а от КТ или поради производствена необходимост и престой, като вноската се внася чрез съответното предприятие или организация до 25-то число на месеца, следващ този, за който се отнася. Съгласно разпоредбите на чл. 40, ал. 1, буква „в“ от ЗЗО осигурителните вноски за здравно осигуряване се внасят едновременно с осигурителните вноски за държавното обществено осигуряване. За несвоевременно внасяне на дължимите здравни вноски на основание чл. 107 от ЗЗО във връзка с чл. 113 от КСО законосъобразно са начислени лихви за просрочие, в посочените размери в РА.

Липсата или непредставянето на счетоводна отчетност и на редовно водено счетоводство не дава възможност за установяване на основата за данъчно облагане. При тези данни, правилно и обосновано за определяне на основата за облагане на задълженията за данък върху доходите от трудови и приравнените на тях правоотношения, за вноски за ДОО, УПФ и за здравно осигуряване за осигурители за периода от 01.01.2018 г. до 31.12.2019 г.,

приходните органи са взели предвид всяко относимо към съответното лице обстоятелство по чл. 122, ал. 2, т. 1-16 от ДОПК.

Недоказани останаха твърденията на жалбоподателя, че изплатените възнаграждения на командированите лица са обложени в А.. Обосновани са аргументите на ответника, че работодателят не е уведомил компетентната териториална дирекция на НАП, съгласно чл. 15, параграф 1 от Регламент (ЕО) № 987/2009 като основание за приложение на българското законодателството.

Предвид горното законосъобразно с РА е определена основа по чл.122, ал.2 от ДПОК за определяне на задълженията за данък върху доходите от трудови и приравнените на тях правоотношения, за вноски за ДОО, УПФ и за здравно осигуряване за осигурители за периода от 01.01.2018 г. до 31.12.2019 г. Основание за изложеното е и нормата на чл.124а от ДОПК, според която разпоредбите на чл. 122 - 124 се прилагат съответно и за установяване на задължителни осигурителни вноски.

По изложените съображения и като са намерили основание по чл.122, ал.1, т.4, вр. ал.2 и чл.124а от ДОПК за определяне на размера на задълженията на „ЕКО БИО ПРЕД“ ЕООД за данък върху доходите от трудови и приравнените на тях правоотношения, за вноски за ДОО, УПФ и за здравно осигуряване за осигурители за периода от 01.01.2018 г. до 31.12.2019 г., приходните органи са постановили оспорения РА при правилно приложение на закона. На основание чл.160, ал.1 от ДОПК е дължимо отхвърляне на оспорването.

При този изход на спора и на основание чл.161, ал.1 ДОПК на ответника се дължи юрисконсултско възнаграждение в размер на 1978.77 лв. съгласно чл.8, ал.1, т.4 от Наредба № 1 / 2004 г. за минималните размери на адвокатските възнаграждения (ред. Д.в., бр.68/2020 г.) при интерес от 48 292.33 лв. Съдът намира за приложима редакцията на Наредба № 1 / 2004 г. към момента на сезирането си с жалбата, тъй като към този момент жалбоподателят може да направи преценка за стойността на евентуалните си разноски във връзка с воденото съдебно производство, които биха го мотивирали да упражни или не правото си на оспорване.

Водим от горното АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД – С. град, I-во отделение, 69-и състав,

Р Е Ш Е Н И Е :

ОТХВЪРЛЯ жалбата на „ЕКО БИО ПРЕД“ ЕООД, ЕИК[ЕИК], със седалище и адрес на управление [населено място], [улица], чрез управителя К. М. К., срещу Ревизионен акт №Р-222210211002446-091-001 от 13.12.2021 г., издаден от И. М. Р. - орган, възложил ревизията и Б. М. Я., ръководител на ревизията, потвърден с Решение № 455 от 28.03.2022 г. на директора на Дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика“ [населено място], относно установени задължения за внасяне в размер на 39 828,58 лв., в т. ч. за вноски за здравно осигуряване за осигурители в размер на 5 510,20 лв., за данък върху доходите в размер на 6 467,47 лв., за вноски за универсален пенсионен фонд за осигурители в размер на 3 701,16 лв. и за вноски за ДОО за осигурители в размер на 15 686,00 лв. за отделните периоди: от м. 10.2018 г. до м. 07.2019 г. и от м. 09.2019 г. до м. 12.2019 г., както и срещу

доначислените лихви в общ размер на 8 463,75 лв., или **общо в размер на 48292.33 лв.**

ОСЪЖДА „ЕКО БИО ПРЕД“ ЕООД, ЕИК[ЕИК], със седалище и адрес на управление [населено място], [улица], да заплати на Дирекция “Обжалване и управление на изпълнението” при ЦУ на НАП [населено място] юрисконсултско възнаграждение в размер на 1978.77 лв.

Решението може да се обжалва в 14 дневен срок от съобщението до страните за постановяването му с касационна жалба пред ВАС на РБ.

СЪДИЯ: