

РЕШЕНИЕ

№ 7315

гр. София, 16.12.2020 г.

В ИМЕТО НА НАРОДА

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД - СОФИЯ-ГРАД, Първо отделение 15 състав, в публично заседание на 20.11.2020 г. в следния състав:

СЪДИЯ: Полина Якимова

при участието на секретаря Александра Вълкова, като разгледа дело номер **1980** по описа за **2020** година докладвано от съдията, и за да се произнесе взе предвид следното:

Производството е по реда на чл.226 АПК вр. чл.156–161 от ДОПК.

С Решение № 2460/ 9.04.2019г., постановено по адм. дело № 11288/ 2018г. на АССГ е отхвърлена жалбата на [фирма] срещу РА № Р 22220517007051-091-001/ 16.04.2018г., издаден от органи по приходите в ТД на НАП С., потвърден с Решение № 1007/ 13.07.2018г. на директора на дирекция „ОДОП“ С..

Това решение е отменено с Решение № 1827/ 5.02.2020г. на ВАС по адм. дело № 8901/ 2019г. като постановено при съществено нарушение на процесуалните правила – пропуск на съда да изиска необходими за изясняване на спора и относими към него писмени доказателства.

В производството по чл.226 АПК пълномощникът на дружеството поддържа жалбата на сочените в нея основания и претендира отмяна на ревизионния акт.

Ответникът не ангажира становище.

От фактическа страна се установява:

Със ЗВР № Р-22220517007051-020-001/ 17.10.2017г., връчена на адресата си на 03.11.2017г., издадена от Е. С., началник сектор в ТД на НАП С., оправомощена със Заповед № РД-01-369/30.03.2016г., е възложено извършване на ревизия на [фирма] за определяне на задълженията за данък върху доходите на физически лица (ДДФЛ), държавно обществено осигуряване (ДОО), вноски за здравно осигуряване (ЗО) и универсален пенсионен фонд (УПФ) за периодите 01.07.2016 г. – 03.01.2017 г.

За резултатите от ревизията е съставен Ревизионен доклад № Р-22220517007051-092-001/ 01.03.2018г., връчен на 25.03.2018г.

С РА № Р-22220517007051-091-001/ 16.04.2018г., издаден от Е. С., началник сектор в ТД на НАП С. – орган, възложил ревизията и Роза Т. З., главен инспектор по приходите в ТД на НАП С. – ръководител на ревизията, са установени задължения за ДОО в размер на 1335 лв., за ЗО в размер на 600 лв. и за УПФ в размер на 375 лв. за периодите от 01.07.2016г. – 31.12.2016г. Начислени са съответни лихви в размер на 193,77 лв., 87,09 лв. и 54,42 лв.

Ревизираното дружество е вписано в ТР при Окръжен съд Русе на 10.03.2005г. с наименование [фирма], променено към 28.06.2016г. на [фирма] със собственик на капитала С. Т. Д.. На 01.07.2016г. е вписан договор за управление, съгласно който Д. С. Д. е назначен за прокурист. Констатирано е, че през ревизираните периоди [фирма] не е имало назначени лица по трудови правоотношения. Дейността е осъществявана чрез един управител и един прокурист. Според обяснения на прокуриста Д. Д. той не е получавал възнаграждение за извършваната от него дейност по сключен на 30.05.2015г. (вписан в АВ на 01.07.2016г.) договор за търговско управление (прокура) между него и ревизираното дружество. Дейността му се е изразявала във вземане на управленски решения, получаване и подписване на различни документи, боравене с парични средства в брой и безкасово на [фирма]. Според органите по приходите лицата, които извършват трудова дейност по управление и контрол на търговски дружества, задължително се осигуряват от дружествата по реда на чл. 4, ал. 1, т. 7 от КСО. В тази връзка и предвид минималния осигурителен доход за ръководители съгласно Приложение № 1 към чл. 8, т. 1 на Закона за бюджета на държавното обществено осигуряване (ЗБДОО) за 2016 г., при ревизията е установен размер за облагане с осигурителни вноски от 1250,00 лв. Предвид разпоредбата на чл. 4, ал. 1, т. 7, във връзка с чл. 6, ал. 2 от КСО е следвало, но не са били подадени декларации обр. 1 с осигурителния доход на Д. Д.. Установени са нарушения на чл. 7, ал. 1 от кодекса. При тези данни са извършени корекции в декларираните от РЛ резултати по КСО за периодите от 01.07.2016 г. до 31.12.2016 г. - задължения за ДОО в размер на 1335 лв., за ДЗПО – УПФ в размер на 375 лв. и за ЗО по чл. 40, ал. 1, т. 1 от Закона за здравното осигуряване (ЗЗО), в размер на 600 лв. Начислени са съответни лихви по реда на чл. 113 от КСО, във връзка с чл. 175, ал. 1 от ДОПК.

РА Р-22220517007051-091-001/ 16.04.2018г. е оспорен по административен ред и е потвърден с Решение № 1007/ 13.07.2018 г. на директора на дирекция ОДОП-С..

За да отхвърли жалбата срещу него, АССГ се позовава на чл. 10, ал. 1 вр. чл.4 и чл.4а КСО, приемайки, че прокуристите на търговски дружества задължително се осигуряват за всички социални рискове съгласно чл. 4, ал. 1, т. 7 от КСО. На основание чл. 6, ал. 2 от КСО, доходът, върху който се дължат осигурителни вноски, включва всички възнаграждения, вкл. начислените и неизплатените или неначислените, както и други доходи от трудова дейност. За неоснователно е намерено възражението на жалбоподателя, че в договора за търговско управление е заложено, че за управление на предприятието прокуристът няма да получава възнаграждение, защото тази клауза не променя правната природа на сключения договор, който е възмезден.

В производството по чл.226 АПК са приети писмени доказателства, представени от жалбоподателя с молба от 12.05.2020 г.: РА № Р-03001717007152-091-001/ 09.05.2018 г., Решение № 10 от 05.02.2019 г. на Административен съд – Разград по адм. дело № 189/ 2018 г., Решение № 232 от 08.01.2020 г. на ВАС по адм. дело № 4879/2019 г.

С РА № Р-03001717007152-091-001/ 09.05.2018г. са установени задължения спрямо [фирма] за задължителни осигурителни вноски като осигурител на Д. С. Д., с когото има сключен договор за търговско управление (прокура) за периодите от м.05.2015 г. до м.12.2016 г. върху осигурителен доход за 2015 г. в размер на 905 лв. и осигурителен доход в размер на 930 лв. за 2016 г. Актът е оспорен от [фирма] пред Административен съд – Разград, а с влязло в сила на 08.01.2020г. по адм. дело № 189/2018 г. на този съд жалбата е отхвърлена като неоснователна.

Според заключението на ССЕ, което съдът цени като компетентно, точно и професионално изготвено, съгласно чл.9, ал.1, т.4 от Закона за бюджета на държавното обществено осигуряване за 2016 г. максималният размер на месечния осигурителен доход за страната за 2016 г. е 2 600 лв. Съгласно представения препис извлечение от трудова книжка серия Т № 413727 на Д. С. Д., същият е бил назначен в [фирма] на длъжност „фасилити мениджър“ от 15.04.2015 г. до 25.05.2016 г. За периода от 15.04.2015 г. до 15.04.2016 г. е получавал месечно трудово възнаграждение в размер на 400 лв., а за периода 15.04.2016 г. – 25.05.2016 г. в размер на 905 лв.

С РА № Р-0300171007152-091-001 от 09.05.2018 г. на [фирма] са определени задължения за осигурителни вноски във връзка с договор за прокура между дружеството и Д. Д., изчислени върху минималния месечен осигурителен доход за длъжността прокурист, съобразно икономическата дейност на дружеството, а именно за 2015 г. – 905 лв., за 2016г. – 930 лв. РА е оспорен по съдебен ред от [фирма]. С Решение № 10/ 05.02.2019 г. по адм. дело № 189/ 2018 г. по описа на АС Разград, потвърдено с Решение № 232/ 08.01.2020 г. по адм. дело № 4879/2019г. по описа на ВАС, жалбата на [фирма] е отхвърлена.

Разликата между максималния осигурителен доход и осигурителния доход, върху който Д. Д. е бил осигуряван от [фирма] е, както следва:

- за периода от 15.04.2015 г. до 31.12.2015 г. – 1 295 лв.;
- за периода от 01.01.2016 г. до 15.04.2016 г. – 1 270 лв.;
- за периода от 15.04.2016 г. до 25.05.2016 г. – 765 лв.;
- за периода от 25.05.2016 г. до 31.12.2016 г. – 1 670 лв.

Размерът на осигурителния доход, върху който Д. Д. е следвало да бъде осигуряван от [фирма], в случай че е необходимо допълнително осигуряване от това дружество, трябва да бъде определен съгласно минималния осигурителен доход за длъжността управител/ прокурист според икономическата дейност на дружеството, който е в размер на 1 150 лв. за 2015г. и 1 250 лв. за 2016г. Осигурителните вноски се определят върху сбора от всички доходи от трудова дейност, получени от осигуреното лице, като този доход не може да бъде по-висок от максималния осигурителен доход. За периода от 30.05.2015г. до 31.12.2016г., през който Д. Д. е бил прокурист на [фирма], осигурителният доход следва да бъде изчислен, както следва:

- за периода от 30.05.2015 г. до 31.12.2015 г. – 1 150 лв.;
- за периода от 01.01.2016 г. до 15.04.2016 г. – 1 250 лв.;
- за периода от 15.04.2016 г. до 25.05.2016 г. – 765 лв.;
- за периода от 25.05.2016 г. до 31.12.2016 г. – 1 250 лв.

При горната фактическа обстановка съдът намира от правна страна следното:

Ревизионният акт е издаден от компетентни органи – възложилия ревизията началник сектор Е. М. С., определена поименно и функционално в Заповед № РД-01-369/ 30.03.2016 г. на териториалния директор и Роза Т. З., старши инспектор приходи – ръководител на ревизията по силата на ЗВР № Р-22220517007051-020-001/

17.10.2017г.

Спазена е предписаната от чл.120, ал.1, пр.1 ДОПК писмена форма по образца по чл.120, ал.3 ДОПК с всички задължителни реквизити по чл.120, ал.1, пр.2, т.1–8 ДОПК, в т. ч. мотиви, обосноваващи от фактическа и правна страна установените задължения за ДОО, за ЗО и за УПФ. Фактическите констатации и правни изводи на РА са допълнени и така конкретизирани чрез тези по приложения към него РД, съставляващ съгласно чл.120, ал.2, изр.1 ДОПК неразделна негова част. Възражение по чл.117, ал.5 ДОПК срещу РД е депозирано от ревизираното лице, което е обсъдено в съдържанието на РА.

Ревизионното производство е проведено без съществени процесуални нарушения. Образувано е съгласно чл.112, ал.1 ДОПК с издаването на ЗВР № Р-22220517007051-020-001/ 17.10.2017г. от Е. М. С., на длъжност началник на сектор "Ревизии", Дирекция "Контрол" на ТД на НАП–С., определена по чл.112, ал.2, т.1 ДОПК да възлага ревизии със Заповед № РД-01-369/ 30.03.2016г. ЗВР № Р-22220517007051-020-001/ 17.10.2017 г. има задължителното съдържание по чл.113, ал.1, т.1 ДОПК – ревизираното лице е надлежно идентифицирано с данните по чл.81, ал.1, т.2–5 ДОПК; определени са поименно и подлъжностно ревизиращите органи по приходите; конкретизирани са ревизираните задължения и ревизираните периоди; даден е 3-месечен срок за извършване на ревизията съобразно чл.114, ал.1 ДОПК. В рамките на ревизията от [фирма] са изискани доказателства по нейния предмет. Служебно са направени справки по информационните масиви на НАП за ревизираните периоди. Тази доказателствена съвкупност е формирана със законосъобразно извършени от ревизиращите органи по приходите процесуални действия. За резултатите от ревизията е съставен РД № Р-22220517007051-092-001/ 01.03.2018г. – след 14-дневния срок от изтичане на срока за извършване на ревизията съгласно чл. 117, ал. 1 ДОПК, което сочи на допуснато нарушение, но същото не е от категорията на съществените. Съдържанието на РД съответства на законовата норма на чл. 117, ал. 2, т. 1-10 ДОПК, към него са приложени събраните от ревизията доказателства по чл. 117, ал. 3 ДОПК.

Относно приложението на материалния данъчен закон съдът намира следното:

Не се спори, че между [фирма] (търговец) и Д. С. Д. (прокуриснт) е сключен договор за търговско управление (прокура) от 28.06.2015 г., съгласно който търговецът възлага, а прокуриснтът приема да управлява предприятието на търговеца безвъзмездно. Не е спорно и обстоятелството, че през ревизирания период Д. Д. е извършвал вменените му с този договор задължения по управление на [фирма]. Спорът се свежда до преценката за наличие на основание за задължително осигуряване по чл. 4, ал. 1, т. 7 КСО.

Легално определение за понятието "осигурено лице" е дадено в § 1, ал. 1, т. 3 КСО, според което "осигурено лице" е физическо лице, което извършва трудова дейност, за която подлежи на задължително осигуряване по чл. 4 и чл. 4а, ал. 1, и за което са внесени или дължими осигурителни вноски; осигуряването на лицето, което е започнало трудова дейност съгласно чл. 10, продължава и през периодите по чл. 9, ал. 2, т. 1 - 3 и 5 КСО. Според чл. 10, ал. 1 КСО осигуряването възниква от деня, в който лицата започват да упражняват трудова дейност по чл. 4 или чл. 4а, ал. 1 и за който са внесени или дължими осигурителни вноски, и продължава до прекратяването ѝ.

Съгласно чл.4, ал.1, т.7 КСО задължително осигурени за общо заболяване и майчинство, инвалидност поради общо заболяване, старост и смърт, трудова

злополука и професионална болест и безработица по този кодекс са управителите и прокуристите на търговски дружества, на еднолични търговци, на техните клонове и на клоновете на чуждестранни юридически лица, членовете на съвети на директорите, на управителни и надзорни съвети и контролорите на търговски дружества, синдиците и ликвидаторите, както и лицата, работещи по договори за управление на неперсонифицирани дружества и лицата, на които е възложено управлението и/или контролът на държавни и общински предприятия по глава девета от Търговския закон, техни поделения или на други юридически лица, създадени със закон.

Съгласно легалната дефиниция, установена в нормата на чл.21, ал.1 от Търговския закон (ТЗ) прокурист или търговски управител е физическо лице, натоварено и упълномощено от търговец да управлява предприятието му срещу възнаграждение. Отношенията между търговеца и прокуриста се уреждат чрез сключване на договор за прокура. Пораждането на действие спрямо трети лица на договора е обусловено от едновременно изпълнение на две условия – да е сключен в писмена форма и в него да е посочено възнаграждение, и да бъде вписан в съда по регистрация на търговеца.

Договорът за прокура може да бъде както трудов, така и не трудов. Задължителното осигуряване възниква по реда на чл.4, ал.1, т.1 КСО - когато е трудов, и по чл.4, ал.1, т.7 от КСО - когато е договор за прокура или договор за управление по ТЗ. Договорът за прокура е вид договор за управление и когато не е трудов, е приравнен на трудов договор с разпоредбата на б. “з” на т. 26 от § 1 на Допълнителните разпоредби на Закона за данъците върху доходите на физическите лица (ЗДДФЛ).

Осигурително правоотношение възниква при наличие на основание за осигуряване по чл. 4 КСО, като осъществяваната от Д. Д. дейност по управление на [фирма] правилно е определена от органите по приходите като основание за задължително осигуряване на основание чл. 4, ал.1, т. 7 от КСО.

Обстоятелството, че със сключения договор за търговско управление (прокура) от 28.06.2015 г. между Д. С. Д. и [фирма] е уговорено прокуристът да управлява предприятието на търговеца безвъзмездно не води до извод за недължимост осигурителни вноски. Макар между страните да е уговорено друго, договорът за търговско управление е възмезден по своя характер, като същевременно дължимостта на осигурителните вноски не е обвързана от реалното изплащане или начисляване/неначисляване на уговореното възнаграждение в полза на прокуриста, а произтича по силата на закона.

На основание чл. 6, ал. 3 КСО, осигурителните вноски за лицата по чл. 4, ал. 1, т. 7 КСО се дължат върху получените, вкл. начислените и неизплатените брутни месечни възнаграждения или неначислените възнаграждения, но върху не по-малко от минималния осигурителен доход по чл. 6, ал. 2, т. 3 КСО. Разпоредбата на чл. 1, ал. 5 от Наредбата за елементите на възнаграждението и за доходите, върху които се правят осигурителни вноски предвижда, че осигурителните вноски за лицата, работещи по договори за управление и контрол на търговски дружества, еднолични търговци, неперсонифицирани дружества, както синдиците и ликвидаторите, се внасят върху полученото, начисленото, но неизплатено или неначислено възнаграждение, но върху не по-малко от минималния месечен осигурителен доход за съответната професия по основната икономическа дейност на осигурителя.

Съгласно нормата на чл. 10, ал. 1 КСО осигуряването възниква от деня, в който лицата започват да упражняват трудова дейност по чл. 4 или чл. 4а, ал. 1 КСО и за който са внесени или дължими осигурителни вноски и продължава до прекратяването

й.

Задължителното осигуряване на Д. Д. за периодите от 01.07.2016 г. до 31.12.2016 г. за дейността му като прокурист на [фирма] възниква независимо, че с РА № Р-03001717007152-091-001/ 09.05.2018г. са установени задължения и на [фирма] за задължителни осигурителни вноски като осигурител на Д. С. Д., с когото има сключен договор за търговско управление (прокура) за периодите от м.05.2015 г. до м.12.2016 г. върху осигурителен доход за 2015 г. в размер на 905 лв. и осигурителен доход в размер на 930 лв. за 2016 г.

Законът не е поставил като условие за възникване на задължителното осигуряване по чл. 4, ал. 1, т. 7 от КСО, липсата на осигуряване на друго основание. Съгласно чл. 6, ал. 2 КСО, осигурителните вноски се начисляват върху осигурителния доход, който включва всички възнаграждения, включително начислените и неизплатени или неначислените, и други доходи от трудова дейност. Целта на законодателя е да се сумират всички доходи на лицето в резултат на положения от него труд. Свързването на осигурителния доход с трудовата дейност отговаря на същността на задължителното обществено осигуряване и на принципа на равнопоставеност на осигурените лица - чл. 3, т. 3 КСО.

При определяне на осигурителните вноски се взема предвид сборът от всички доходи от трудова дейност, получени от осигуреното лице, като този сбор не може да надвишава максималния осигурителен доход, определен със Закона за бюджета на държавното обществено осигуряване поотделно за всеки месец. С чл.9, ал.1, т.4 от ЗБДОО за 2016 г. (отм.) е определен максимален месечен размер на осигурителния доход - 2600 лв.

Неоснователно е възражението на жалбоподателя, че осигурителният доход, върху който са определени осигурителните вноски, е формиран без да е взето предвид, че Д. Д. е осигуряван на длъжността „фасилити мениджър“ от [фирма], а с РА № Р-03001717007152-091-001/ 09.05.2018г. са установени задължения на [фирма] за задължителни осигурителни вноски като осигурител на Д. Д..

Д. Д. е осигуряван от [фирма] на длъжността „фасилити мениджър“ в периода от 14.04.2015 г. до 25.05.2016 г., т. е. в период преди процесния от 01.07.2016 г. до 31.12.2016 г., следователно осигурителният доход на лицето за тази длъжност не може да повлияе при определянето на осигурителния му доход като прокурист при [фирма].

С РА № Р-03001717007152-091-001/ 09.05.2018г. са установени задължения и на [фирма] за задължителни осигурителни вноски като осигурител на Д. С. Д., с когото има сключен договор за търговско управление (прокура) за периодите от м.05.2015 г. до м.12.2016 г. върху осигурителен доход за 2015 г. в размер на 905 лв. и осигурителен доход в размер на 930 лв. за 2016 г. С процесния РА № Р-22220517007051-091-001/ 16.04.2018г. са установени задължения на [фирма] за осигурителни вноски за периодите от м.07.2016 г. до м.12.2016 г. върху осигурителен доход в размер на 1 250 лв.

Сборът на доходите от дейността на Д. Д. като прокурист при [фирма] и като прокурист при [фирма] не достига размера на определения с чл.9, ал.1, т.4 от ЗБДОО за 2016 г. (отм.) максимален месечен размер на осигурителния доход за 2016 г. – 2 600 лв., следователно не е налице основание за редуциране на определения с РА № Р-22220517007051-091-001/ 16.04.2018г. размер. Този

извод се подкрепя от заключението на ССЕ, според което осигурителният доход за длъжността прокурист в [фирма] за периода 25.05.2016 г. – 31.12.2016 г. е в размер на 930 лв. и ако Д. С. Д. следва да бъде допълнително осигуряван в [фирма], то за процесния период от 01.07.2016 г. до 03.01.2017 г. размерът на осигурителния доход следва да бъде 1 250 лв. съгласно приложение № 1 към чл.9, ал.1, т.1 от ЗБДОО за 2016 г.

По тези съображения жалбата срещу ревизионния акт като неоснователна следва да бъде отхвърлена.

Мотивиран така и на основание чл.160, ал.1 ДОПК, Административен съд София-град, I отделение, 15-ти състав

РЕШИ:

ОТХВЪРЛЯ жалбата на [фирма], ЕИК[ЕИК] срещу РА № Р-22220517007051-091-001/ 16.04.2018г., издаден от органи по приходите в ТД на НАП С., потвърден с Решение № 1007/ 13.07.2018г. на директора на дирекция „ОДОП“ С..

Решението не подлежи на обжалване – чл.160, ал.6 вр. §150 ЗИДДОПК обн. - ДВ, бр. 77 от 2018 г.

СЪДИЯ: