

РЕШЕНИЕ

№ 41000

гр. София, 08.12.2025 г.

В ИМЕТО НА НАРОДА

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД - СОФИЯ-ГРАД, Първо отделение 43 състав, в
публично заседание на 29.10.2025 г. в следния състав:

СЪДИЯ: Весела Цанкова

при участието на секретаря Десислава В Симеонова, като разгледа дело номер **3381** по описа за **2024** година докладвано от съдията, и за да се произнесе взе предвид следното:

Производството е по реда на чл. 156 от ДОПК.

Образувано е по жалба на „Теоком 2001“ ЕООД, ЕИК[ЕИК], със седалище и адрес на управление [населено място] [жк], [улица], ет. 1, ап. 2, представлявано от управителя П. Г. срещу Ревизионен акт №Р – 22221423000578 – 091 – 001/15.11.2023 г., издаден от М. Т. Г., възложител на ревизията и Е. Н. Г., ръководител на ревизията, в частта, в която е изменен и потвърден с Решение № 181/08. 02. 2024 г. на директора на дирекция „ОДОП“ при ЦУ на НАП – С..

С ревизионния акт в оспорената част са установени задължения на жалбоподателя за осигурителни вноски за фондовете на ДОО по КСО, главница и лихви, за здравно осигуряване в НЗОК по ЗЗО, главница и лихви, за допълнително задължително пенсионно осигуряване в универсален пенсионен фонд по КСО, главница и лихви, вноски за фонд „Трудова злополука и професионална болест, главници и лихви, за данъчни периоди от 01. 01. 2018 г. до 31. 12. 2020 г. в общ размер на 145 953.96 лв.

С жалбата се иска отмяна на ревизионния акт в частта, в която е потвърден с решението на директора на дирекция „ОДОП“ като незаконосъобразен, поради противоречие с материалния закон, процесуалните правила, неправилно установяване на фактите и обстоятелствата и неправилни фактически и правни изводи. Правят се възражения, че производството е проведено по реда на чл. 122 от ДОПК, без да са налице основанията за прилагане на правилата на ревизия при особени случаи. Жалбоподателят счита, че неправилно допълнително са начислени осигурителни вноски на лица, наети по граждански договори, за които в ревизионния акт е прието, че са прикрити трудови договори. Този извод не е основан на анализ на представените граждански договори и е в противоречие с решение по ТД № 6/2021 г. на ВАС на РБ. Относно

допълнително начислените осигурителни вноски на командировани лица посочва, че времето на командироване не съвпада с реално отработените часове от отделните служители. Реално отработените часове са установяват от представените Справки за извършената работа от възложителите по договорите. Тези справки за отработените часове, представени от клиентите на „Теоком 2001“ ЕООД са и основанието за заплащане на реално отработените часове, което е и съответно на съдържанието на сключените договори. Това не е съобразено от ревизиращите, като ако се вземат за база за облагане реално отработените часове от всеки служител, ще се установи, че няма неизчислени суми за осигуровки. Дните, отработени в България са изплащани по основно трудово възнаграждение, а дните в чужбина са изчислени с доплащане в ЕС. За дните, отработени в чужбина, начислените работни заплати са на база реално отработени часове, подадени от клиенти на жалбоподателя, платени реално в следващ работен месец. По тези причини счита, че незаконосъобразно са установени допълнителни задължения за ДОО – за осигурители, УПФ – за осигурители и вноски за ЗЗО – за осигурители. В хода на съдебното производство доводите се поддържат от адв. К.. Представена е писмена защита. Направено е искане за присъждане на разноски.

Ответникът – директорът на дирекция „ОДОП“ при ЦУ на НАП – С., чрез юрисконсулт Б., прави искане за отхвърляне на жалбата и потвърждаване на ревизионния акт като правилен и законосъобразен, по мотиви, изложени в решението. Претендира юрисконсултско възнаграждение.

Съдът, въз основа на представените по делото доказателства и становищата на страните, приема за установено от фактическа страна следното:

Със Заповед за възлагане на ревизия /ЗВР/ №Р-22221423000578-020-001г., издадена от М. Т. Г., началник сектор „Ревизии“ в ТД на НАП - В. е възложено извършването на ревизия на „Теоком 2001“ ЕООД за определяне на задълженията на дружеството за осигурителни вноски за фондовете на ДОО за осигурители по КСО, за здравно осигуряване за осигурители по ЗЗО, за УПФ по КСО за осигурители и за данък върху доходите от трудови и приравнените на тях правоотношения за данъчни периоди от 01. 01. 2018 г. до 31. 07. 2020 г.

За резултатите от ревизията е съставен Ревизионен доклад /РД/ №Р- 22221423000578-092-001/27.10.2023 г.. срещу който не е подадено възражение по реда на чл. 117. ал. 5 от ЗДДС.

Ревизията приключва с РА №Р-22221423000578-091-001/15.11.2023 г. издаден от М. Т. Г., на длъжност началник сектор при ТД на НАП В. - орган, възложил ревизията, и Е. Н. Г., на длъжност главен инспектор по приходите при ТД на НАП В. - ръководител на ревизията. С ревизионния акт са установени задължения за задължителни осигурителни вноски в размер на 111 844.88 лв. и лихви - 49 978.73 лв. за данъчни периоди от 01.01.2018 г. до 31.12.2020 г.

При обжалване по административен ред ревизионният акт е изменен и частично потвърден с Решение № 181/08. 02. 2024 г. на директора на дирекция „ОДОП“, като са установени задължения в общ размер на 145 953.96 лв. главница и лихви.

В хода на ревизионното производство са извършени процесуални действия, описани в констативната част на ревизионния доклад. На ревизираното лице са връчени уведомления по чл. 17, ал. 1, т. 2 и чл. 124, ал. 1 от ДОПК, че данъчната основа на задълженията ще бъде определена по реда на чл. 122, ал. 2 от ДОПК. На основание чл. 124, ал. 2 от ДОПК. на лицето е дадена възможност да представи документи в 14 - дневен срок от получаване на уведомлението. От страна на дружеството са представени исканите документи и декларации с вх.№2954-6/20.10.2023 г.

Установено е, че предмет на дейност на „Теоком 2001“ ЕООД е ремонт и поддръжка на въздухоплавателни средства на територията на страната и на територията на ЕС. Тези услуги

включват подготовка за цялостно боядисване на самолети и/или отделни части и/или елементи от тях. ремонтни услуги свързани със самолетни композитни елементи, ремонти дейности по интериора на самолета, техническо и външно измиване на самолета. Дружеството приема и изпълнява поръчки на територията на ЕС. свързани с основния му предмет на дейност, на основание на сключени търговски договори с чуждестранни контрагенти. За целта предприятието командирова работници, назначени по трудови договори за изпълнение на точно определени проекти.

Дружеството е командирovalo многократно работници в С., Великобритания, Франция, Н., Германия и др., съгласно сключени договори с различни чуждестранни дружества за извършване на услуги по организация, ремонт, поддръжка и боядисване на самолетни детайли. Лицата са командирвани със задача извършване на дейности от името на работодателя си „Теоком 2001“ ЕООД, във връзка с договор за бояджийски услуги и други общи дейности по поддръжка на авиотранспортни средства. Представени са регистри /справки/ за командирваните лица за 2018 г., 2019 г. и 2020 г., от които е видно по периоди и дестинации кои лица, къде и за колко време са командирвани. От така представените документи се установява, че жалбоподателят командирова работници в други държави - членки на ЕС за различни периоди и продължителност от време - до 30 и повече от 30 календарни дни.

Органите по приходите са извършили справка в Регистър на удостоверенията за А1, за определяне на приложимото законодателство, съгласно Регламент №883/2004 и са установили, че няма издадени такива удостоверения за служителите на дружеството през ревизирия период.

В тази връзка, е направен извод, че командирваните служители следва да са осигурявани, съгласно разпоредбите на чл. 6а от КСО, като осигурителните вноски за работниците, командирвани по реда на Кодекса на труда, 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 РБългария, но върху не по-малко от минималните ставки на заплащане на труда в приемащата държава и върху не повече от максималния месечен размер на осигурителния доход по чл. 6, ал. 2, т. 1 от КСО. Осигурителните вноски за лицата по ал. 1 се дължат в размерите по чл. 6а, ал. 1 и се разпределят между осигурителите по реда на чл.6, ал. 3 от КСО. Правната регламентация на осигурителния доход и осигурителните вноски за лица. командирвани в друга държава-членка на ЕС е въведена с разпоредбата на чл. 6а. ал. 1 от КСО. За да се приложат разпоредбите на КСО е необходимо за работниците и служителите, командирвани в друга държава-членка на ЕС, в друга държава - страна по Споразумението за Европейското икономическо пространство, или в Конфедерация Швейцария, да е приложимо българското законодателство, което се определя съгласно Регламент /ЕО/ 883/2004 на Европейския парламент и на Съвета за координация на системите за социално осигуряване в Регламент /ЕО/ 987/2009 г. за установяване процедурата за прилагане на Регламент /ЕО/ 883/2004.

В тази връзка органите по приходите са приели, че по реда на чл. 6а, ал. 1 от КСО се определя осигурителният доход на работниците и служителите, които отговарят на следните условия: са командирвани по реда на чл. 121, ал. 3 или 4 от КТ; за времето на командирване извършват дейност по предоставяне на услуги в други държави- членки на ЕС, в друга държава - страна по Споразумението за ЕИП или в Конфедерация Швейцария; за времето на командирване за лицата е определено като приложимо българското законодателство, съгласно Регламент/ЕО/ 883/2004 на Съвета.

Според органите по приходите от представените ведомости за заплати, е видно, че лицата са осигурявани върху по - малък осигурителен доход, а не върху минималните ставки на

заплащане на труда в приемащата държава. В тази връзка, са използвани данни от „Информация минималните ставки, работно време и отпуските в страни от ЕС за 2018 г. - 2020 г., съгласно ЕВРОСТАТ и са извършени изчисления на минималната почасова ставка за определяне на възнагражденията на командировани лица в страни от ЕС. Във връзка с гореизложеното, на основание чл. 122, ал. 1 и ал. 2 от ДОПК, са установени допълнителни задължения за вноски за ДОО, ДЗПО, УПФ и ЗЗО, посочени в таблици в РД и са начислени лихви, на основание чл. 113 от КСО, тъй като не са спазени разпоредбите на чл. 6а, ал. 1 от КСО, във вр. с чл. 121, ал. 3 от КТ. Предмет на съдебния спор са само тези установени допълнителни задължения.

С ревизионния акт са установени и други задължения, които са отменени с Решение № 181/08. 02. 2024 г. на директора на дирекция „ОДОП“.

В хода на съдебното производство са приети доказателствата от административната преписка.

Дадени са указания на жалбоподателя, че следва да ангажира доказателства във връзка с твърденията си в жалбата.

Прието е заключение на съдебно – счетоводна експертиза, което съдът не кредитира от правна страна, а приема за вярно като направени изчисления. Вещото лице дава заключение, че за периода 2018 г. - 2020 г. „Теоком 2001“ ЕООД е командировало работници в чужбина като за всеки един от командированите работници са представени:

1. Справка за командировани лица с посочени реално отработени часове по графици - съдържа подробна информация за служителите, работното място /държава/, номер на проект по който се изпълнява дейността, длъжност, начало и край на работната смяна - дата и час, и реално отработени часове.

2. Справка за начислената работна заплата на база реално отработени часове – съдържа данни за работниците, начисленото възнаграждение по ведомост, отработени дни в България, брой дни в командировка в ЕС, начална дата и крайна дата на командироване, брой реално отработени часове, сума за доплащане за работа в ЕС.

Вещото лице посочва, че времето на командироване не съвпада с реално отработените часове от работниците. Във времеви диапазон на командироването са включени и дните (часовете) за пътуване от и до съответната държава.

Положеният труд в чужбина е определен съгласно представени справки от възложителите по договорите за реално отработени часове.

Във ведомостите за заплати за ревизионния период начислените възнаграждения включват отработените дни в Република България и стойността на реално изработените часове в чужбина:

- За отработените дни в Република България - възнаграждението за отработените дни е изчислено въз основа на брой отработени дни съгласно сключените трудови договори;

- Стойността на реално изработените часове в чужбина - сумата е определена въз основа на данни за реално изработените часове по графици, подадени от клиентите на дружеството и остойностени в български лева.

Извършена е съпоставка между изчисленото възнаграждение за реално отработените часове в ЕС в настоящата експертиза и доплащането за работа в чужбина, включено във ведомостите за работна заплата и е определена разликата;

При наличие на положителна разлика, формирана между изчислената сума в експертизата и доплащането за работа в чужбина, начислено по ведомост, са изчислени дължимите вноски за Фонд ДОО, трудова злополука и професионална болест, УПФ и вноски за НЗОК за сметка на работодателя.

За част от работниците стойността на възнаграждението за реално отработени часове в чужбина, изчислено в експертизата е по-ниско от доплащането за работа в чужбина, включено в

начислената работна заплата. За начислените заплати осигурителните вноски са платени при изплащане на месечните възнаграждения.

В резултат на извършените изчисления, вещото лице приема, че дължимите вноски за допълнителни задължения за ревизирания период 01.01.2018-31.12.2020 г. са следните: Вноски за фонд "ДОО" - за осигурители 19,30% - 1665,93; Вноски за фонд "ДОО" - за осигурители 24,30% - 0,03; Вноски за фонд "Трудова злополука и професионална болест" - 1,10% - 94,83; Вноски за Универсален пенсионен фонд - за осигурители - 431,62; Здравно-осигурителни вноски - за осигурители - 690,60. Общо задълженията по заключението на ССЧЕ са 2 883,01 лева.

Според вещото лице, дължимите допълнителни задължения за ДОО - за осигурители, Универсален пенсионен фонд за осигурители и вноски за здравно осигуряване - за осигурители се дължат на: разлики в реално изработените часове, начислени в работните заплати и реално отработените часове по представени справки; разлики във валутните курсове и закръгления при изчисляване на минималната ставка в лева.

При така установената фактическа обстановка, съдът направи следните правни изводи:

Жалбата е подадена в преклузивния 14 - дневен срок по чл. 156 от ДОПК, от лице, което има правен интерес от оспорването и срещу подлежащ на оспорване пред съд акт, поради което е допустима.

Разгледана по същество, жалбата е неоснователна.

На основание чл. 160, ал. 2 от ДОПК, съдът преценява законосъобразността и обосноваността на ревизионния акт, както и валидността на акта, като преценява дали е издаден от компетентен орган и в съответната форма, спазени ли са процесуалните и материалноправните разпоредби по издаването му.

Процесният ревизионен акт е издаден от М. Т. Г., на длъжност началник сектор „Ревизии“ в отдел „Ревизии“ към дирекция „Контрол“ при ТД на НАП В., възложител на ревизията, за която функциите на компетентен орган по чл.112. ал. 2, т. 1 от ДОПК произтичат от Заповед № 3 - ЦУ-300 от 07.02.2023 г. на зам. изпълнителния директор на НАП във връзка със Заповед № 3ЦУ – ОПР - 22/22. 08. 2022 г. на изпълнителния директор на НАП. Заповед №РД-01-864 от 04.11.2022 г. на директора на ТД на НАП С. и Заповед №3-ЦУ-1997/04.11.2022 г. на зам. изпълнителния директор на НАП, и от Е. Н. Г., ръководител на ревизията. Настоящата инстанция счита, че ревизионният акт е валиден. Същият е издаден от възложителя на ревизията, оправомощена от директора на ТД на НАП – С. и от ръководителя на ревизията, вписана в ЗВР №Р-22221423000578-020-001г. Ревизионният акт е действителен и с оглед ТР № 3/26.06. 2025 г. по т.д. № 2/2024г. на ВАС на РБ.

Ревизионният акт, ЗВР, РД са подписани с квалифицирани електронни подписи, за което са представени удостоверения от ответника на хартиен и магнитен носител. Ревизионният акт е подписан с квалифицирани електронни подписи, по смисъла на Регламент 910/2014 г. на Европейския парламент и на Съвета, издадени от доставчик на квалифицирани удостоверителни услуги. Всички поставени подписи са валидни към момента на поставянето им.

Ревизионният акт е издаден в предвидената форма, съгласно чл. 120, ал. 1 от ДОПК, като съдържа всички задължителни реквизити.

Не се установяват допуснати съществени процесуални нарушения и такива не могат да са самостоятелно основание за отмяна на акта, предвид и разпоредбата на чл. 160, ал. 4 от ДОПК. Съдът счита, че ревизията законосъобразно е проведена по общия ред, независимо от връченото уведомление по чл. 124, ал. 1 от ДОПК.

Правилно е приложен и материалния закон.

Жалбоподателят има качеството на осигурител по смисъла на чл. 5 от КСО и като такъв е

следвало да начислява и внася дължимите вноски за ДОО, ДЗПО –УПФ и здраво осигуряване за лицата, заети по трудови правоотношения.

През ревизираните периоди „Теоком 2001“ ЕООД е командировало многократно работници в С., Великобритания, Франция, Н., Германия и др., съгласно сключени договори с различни чуждестранни дружества за извършване на услуги по организация, ремонт, поддръжка и боядисване на самолетни детайли. Лицата са командировани със задача извършване на дейности от името на работодателя си „Теоком 2001“ ЕООД.

Органите по приходите са извършили справка в Регистър на удостоверенията за А1, за определяне на приложимото законодателство, съгласно Регламент №883/2004 и са установили, че няма издадени такива удостоверения за служителите на дружеството през ревизирания период.

В тази връзка, е направен извод, че командированите служители следва да са осигурявани, съгласно разпоредбите на чл. 6а от КСО. Съгласно чл. 6а, ал.1 от КСО, осигурителните вноски за работниците и служителите, командировани 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, командировани 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 от КСО.

Спорът между страните е дали основа за определяне на осигурителните задължения са отработените часове в приемащата държава от страна на командированите работници, за които часове са начислени и платени брутни месечни възнаграждения /съответно минималните часови ставки за заплащане на труда в приемащата държава/, или за основа следва да се приемат минималните ставки за заплащане на труда в приемащата държава за 8 часов работен ден.

Настоящата съдебна инстанция счита за правилни изводите на органите по приходите, че командированите работници следва да бъдат осигурявани на минималната часова ставка за 8 часов работен ден на приемащата държава.

Такъв работен ден е уговорен в трудовите договори на командированите работници и допълнителните споразумения към тях. Това е отразено при извършена проверка от Главна инспекция по труда, резултатите от която са обективирани в Протокол №ПР2220452/08. 07. 2022 г. При проверката са дадени задължителни предписания, при командироване на работници или служители, работодателят „Теоком 2001“ ЕООД да посочва в допълнителното писмено споразумение за условията на трудовото правоотношение за срока на командироването, продължителността на работния ден в приемащата държава. Видно от приложените трудови договори и допълнителни споразумения, работниците на „Теоком 2001“ ЕООД са назначавани на пълно работно време и са командировани на пълно работно време с продължителност на работния ден от

8 часа. Т. е и посоченото работно време в Правилника за вътрешния трудов ред на „Теоком 2001“ ЕООД.

Правната регламентация на осигурителния доход и осигурителните вноски на лица, командировани 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 командировани на територията на други държави членки.

На основание чл. 6а, ал. 1 от КСО, осигурителните вноски за работниците и служителите, командировани или изпратени по реда на чл. 121 а, 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, командировани 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.

В хода на ревизията е установено, че дружеството не е спазило разпоредбата на чл. 6а, ал. 1 от КСО спрямо командированите лица. След анализ на представените ведомости за заплати, е констатирано, че лицата са осигурявани върху по-малък осигурителен доход, а не върху минималните ставки на заплащане на труда в приемащата държава и осигурителният доход следва да се ограничи до не повече от максималния месечен размер на осигурителния доход по чл. 6, ал. 2, т. 1 от КСО.

Настоящата инстанция изцяло споделя изводите на органите по приходите, че осигурителните вноски се дължат не на база реалното време на престирането на работна сила в чужбина, а на основа договореното в основните трудови договори работно време в „Теоком 2001“ ЕООД и допълнителните споразумения към тях. Уговореният между работодателя и командированите служители работен ден е с продължителност 8 часа на ден и 40 часа седмично.

Предвид горното, законосъобразно с ревизионния акт е определена основата за определяне на задълженията за данък върху доходите от трудови и приравнените на тях правоотношения, за вноски за ДОО, УПФ, ДЗПО и за здравно осигуряване за осигурители за периодите от 01.01.2018 г. до 31.12.2020 г.

Жалбата е неоснователна и следва да бъде отхвърлена.

При този изход на правния спор на ответника се дължи юрисконсултско възнаграждение в минимален размер от 10 488 лева.

Воден от горното, съдът

РЕШИ:

ОТХВЪРЛЯ жалбата на „Теоком 2001“ ЕООД, ЕИК[ЕИК], със седалище и адрес на управление [населено място] [жк], [улица], ет. 1, ап. 2, представлявано от управителя П. Г. срещу Ревизионен акт №Р – 22221423000578 – 091 – 001/15.11.2023 г., издаден от М. Т. Г., възложител на ревизията и Е. Н. Г., в частта, в която с него са установени задължения на жалбоподателя за осигурителни вноски за фондовете на ДОО по КСО, главница и лихви, за здравно осигуряване в НЗОК по ЗЗО, главница и лихви, за допълнително задължително пенсионно осигуряване в универсален пенсионен фонд по КСО, главница и лихви, вноски за фонд „Трудова злополука и професионална болест, главници и лихви, за данъчни периоди от 01.01. 2018 г. до 31. 12. 2020 г. в общ размер на 145 953.96 лв.

ОСЪЖДА „Теоком 2001“ ЕООД, ЕИК[ЕИК], със седалище и адрес на управление [населено място] [жк], [улица], ет. 1, ап. 2, представлявано от управителя П. Г. да заплати на Национална агенция за приходите юрисконсултско възнаграждение в размер на 10 488 лева.

РЕШЕНИЕТО подлежи на обжалване с касационна жалба пред Върховен административен съд на Република България, в 14 - дневен срок от съобщението.

ЪДИЯ:

С