

РЕШЕНИЕ

№ 556

гр. София, 01.02.2023 г.

В ИМЕТО НА НАРОДА

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД - СОФИЯ-ГРАД, Трето отделение 55 състав,
в публично заседание на 24.01.2023 г. в следния състав:

СЪДИЯ: Диана Стамболова

при участието на секретаря Антонина Бикова, като разгледа дело номер **5324** по описа за **2022** година докладвано от съдията, и за да се произнесе взе предвид следното:

Производството е по реда на чл. 156 от Данъчно-осигурителния процесуален кодекс (ДОПК).
Образувано е по жалба от „М. Т. България“ - ЕООД – [населено място], представлявано от управителя И. Б. И. чрез адв. И. А. М. срещу Ревизионен акт №Р-22002220005041-091-001/02.12.2021г., издаден от Т. П. Н. – орган, възложил ревизията, и Ц. Г. Р. – ръководител на ревизията, потвърден с Решение № 760/19.05.2022г. на Директор на Дирекция "ОДОП" С.. С РА са установени допълнително задължения за главници и лихви общо в размер на 1 338 394,34 лв., в т.ч.: 1. за данък върху доходите на физическите лица от трудови и приравнени на тях правоотношения в размер на 238 655,64 лв., лихви върху тях в размер на 87 114,35 лв., 2. за осигурителни вноски за фондовете на ДОО в размер на 472 765,00 лв. и лихви върху тях в размер на 173 822,19 лв., 3. за здравноосигурителни вноски в размер на 164 767,03 лв. и лихви върху тях в размер на 60 840,68 лв., 4. за вноски в УПФ в размер на 102 616,66 лв. и лихви върху тях в размер на 37 812,79 лв. Жалбоподателят излага доводи за незаконосъобразност на оспорения РА, като издаден в нарушение на материалния и при съществени процесуални нарушения. Твърди, че органите по приходите не са изяснили всички обстоятелства от значение за установяване на публичните му задължения, което от своя страна е довело до погрешни фактически и правни изводи. Счита за неправилно включването на дневните командировъчни пари в осигурителния доход по КСО и в облагаемия доход по ЗДДФЛ по отношение на командированите работници, управлявали автомобили на чешкото дружество М.

TRUCKING B. SPOL. S.R.O. в рамките на предоставяне на услуги. Счита, че подобен подход не намира подкрепа от материалния закон и от задължителната практика на СЕС по преюдициални въпроси, свързани с института на командироването в рамките на предоставяне на услуги. Сочи, че следва да бъдат съобразени разпоредбите на Директива 96/71 (ЕО) относно командированите на работници в рамките на предоставянето на услуги. Изтъква, че според трайната практика на СЕС се приема, че националните органи са задължени да тълкуват вътрешното право в светилната на текста и целта на Общностното право и актовете на институциите на ЕС, които националните актове транспонират. Така именно в изпълнение на разпоредбите на Директивата са приети в българското законодателство чл. 121а от КТ и Наредбата за условията и реда за командироване и изпращане на работници и служители в рамките на предоставяне на услуги. Сочи, че в този смисъл, чл. 3, пар. 7, абзац 2 от Директивата /в приложимата редакция за ревизирания период/ определя, че в случаите на командироване в рамките на предоставяне на услуги „специфичните добавки, свързани с командироването, се смятат за част от минималната заплата, освен ако не са изплатени като възстановяване на разходи, които фактически са били направени във връзка с командироването, като например пътни разходи, разходи за храна и квартирни разходи“. Счита, че Директивата не изключва изрично възможността за заплащане на „пари за храна“, чиито еквивалент в българското законодателство са дневните пари при командировки. Сочи, че Директивата изключва парите за храна от основното възнаграждение на служителите. Според жалбоподателя, както Директивата, така и практиката на СЕС позволяват да бъдат изплащани допълнителни средства на командированите работници, като тези средства не се считат автоматично за част от основното възнаграждение, ако са били изплатени с цел възстановяване на разходи, свързани с командироването. Счита, че в случая тези разпоредби са приложими с предимство пред вътрешното право и в частност с чл. 215, ал. 2 от КТ. Намира, че липсата на споменаване на дневните командировъчни пари в чл. 215, ал. 2 от КТ не означава автоматично, че такива пари не могат да бъдат изплащани или ако са изплатени те ще се считат за част от основното възнаграждение на работниците. Отделно от изложеното счита, че за да се спази целта на Директивата би следвало и при командироване в рамките на предоставяне на услуги по аналогия да се прилага Наредбата за служебните командировки и специализации в чужбина. Сочи, че органите по приходите е трябвало да изследват и докажат, че дневните командировъчни пари са имали характер на допълнително възнаграждение, а не са послужили за покриване на разходи за храна, за да могат да ги приравнят на трудово възнаграждение. Твърди, че при ревизията не е изследвано дали чешкото законодателство причислява дневните командировъчни пари към възнаграждението на работниците. Намира установяването на това обстоятелство за важно предвид факта, че целта на Директивата и чл. 121а от КТ е да осигурят същите условия на труд като тези в приемащата държава. Изхождайки от разпоредбата на чл. 121а от КТ, изискваща основното възнаграждение на работника да не бъде под минимално установеното възнаграждение в приемащата страна жалбоподателят счита, че законосъобразният подход е бил да бъде обложена разликата между декларираните от дружеството основни възнаграждения /изключващи дневните пари/ и минималните възнаграждения в приемащата държава Ч., ако такава разлика е налице. Моли да бъде отменен като незаконсъобразен и необоснован обжалвания РА, или алтернативно да бъде изменен, като допълнително установените задължения за осигурителни вноски за

периодите от 01.01.2016г. до 30.06.2019г. и за данък върху доходите на физическите лица за периодите от 01.01.2017г. до 30.06.2019г. бъдат начислени единствено върху разликата между изплатените възнаграждения на работниците и минималната работна заплата за Ч.

В съдебно заседание и по съществуващото на спора, жалбоподателят чрез процесуален представител поддържа жалбата. Моли за присъждане на сторените по делото съдебни разноски.

Ответната страна Директорът на Дирекция "ОДОП" - С. при ЦУ на НАП чрез процесуалния си представител оспорва жалбата и моли съда да я отхвърли като неоснователна. Претендира присъждане на юрисконсултско възнаграждение.

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

Със Заповед за възлагане на ревизия ЗВР №Р-22002220005041-020-001 от 20.08.2020г., връчена на 02.09.2020г., издадена от М. Й. С., в качеството ѝ на заместник на Т. П. Н., и двете на длъжност началник сектор „Ревизии“ в дирекция „Контрол“ при ТД на НАП С., оправомощени със Заповед №РД-01-128 от 18.02.2020г. на директора на ТД на НАП С., е възложено извършването на ревизия на „М. Т. България“- ЕООД за определяне на задълженията за данък върху доходите от трудови и приравнени на тях правоотношения по ЗДДФЛ за периодите от 01.04.2016г. до 30.06.2019г., за осигурителни вноски за ДОО за периодите от 01.04.2016г. до 30.06.2019г., за здравноосигурителни вноски за периодите от 01.04.2016г. до 30.06.2019г., за вноски в УПФ за периодите от 01.04.2016г. до 30.06.2019г. Със Заповед за изменение на заповед за ЗВР №Р-22002220005041-020-002 от 26.11.2020г., издадена от Т. П. Н. е определен срок за приключване на ревизията до 02.02.2021г.

За резултатите от ревизията е съставен Ревизионен доклад /РД/ №Р-22002220005041-092-001/26.08.2021г. Във връзка с подадена молба е издадено Уведомление № Р-22002220005041РУС-001/14.09.2021г., с което срокът за подаване на писмено възражение по РД е продължен до 22.10.2021г. В определения срок е подадено възражение срещу констатациите и изводите на РД. Същото е обсъдено от органите по приходите, издали РА и преценено като неоснователно.

Ревизията приключва с РА №Р-22002220005041-091-001/02.12.2021г., издаден от Т. П. Н. – орган, възложил ревизията, и Ц. Г. Р., на длъжност главен инспектор по приходите при ТД на НАП С. – ръководител на ревизията. РА е връчен на 24.01.2022 г.

С РА са установени допълнително задължения за главници и лихви общо в размер на 1 338 394,34 лв., в т.ч.: за данък върху доходите на физическите лица от трудови и приравнени на тях правоотношения в размер на 238 655,64 лв., лихви върху тях в размер на 87 114,35 лв., за осигурителни вноски за фондовете на ДОО в размер на 472 765,00 лв. и лихви върху тях в размер на 173 822,19 лв., за здравноосигурителни вноски в размер на 164 767,03 лв. и лихви върху тях в размер на 60 840,68 лв., за вноски в УПФ в размер на 102 616,66 лв. и лихви върху тях в размер на 37 812,79 лв. Ревизията е повторна по смисъла на чл. 155, ал. 4 от ДОПК и е възложена в изпълнение на Решение №1240/10.08.2020г. на директора на дирекция ОДОП С., с което отменен РА №Р-22220619004883-091-001/28.04.2020г. в частта на установените задължения за Д. и осигурителни вноски за периодите от 01.04.2016г. до 30.06.2019г. и са дадени указания за извършване на нова ревизия.

„М. Т. България“ - ЕООД /с предишно наименование „Евалс Карго Кеър“ ЕООД/ е вписано в Агенция по вписванията на 23.12.2015 г. Едноличен собственик на капитала е „Евалс К. К. Транспорт БИ ВИ“ – Н.. Дейността на дружеството е международен автомобилен транспорт, предоставяне на логистични и спедиторски услуги, чартърни превози и други посреднически услуги свързани с транспорт на стоки, както и предоставяне на шофьори за извършване на международен транспорт на М. TRUCKING B. SPOL. S.R.O. – Ч. и М. TRUCKING TIMISOARA SRL – Румъния. За извършване на дейността има лиценз за международен автомобилен превоз на товари за чужда сметка или срещу възнаграждения №18230/17.10.2017г., издаден от Министерството на транспорта, информационните технологии и съобщенията, валиден до 17.10.2027г.

В хода на ревизията са извършени редица процесуални действия, подробно описани в констативната част на РД, който е неразделна част от РА по смисъла на чл. 120, ал. 2 от ДОПК.

На основание чл. 37, ал. 3, чл. 53 и чл. 56, ал. 1 от ДОПК на ревизираното дружество е връчено ИПДПОЗЛ № Р-22002220005041-020-001/02.09.2020 г., с което са изискани копия на трудови и граждански договори, подадени уведомления по чл. 62, ал. 4 от Кодекса на труда /КТ/, договори за управление и контрол за ревизираните периоди, рекапитулации и ведомости за заплати, оборотни ведомости, разпечатки от счетоводни сметки, присъствените форми и графици за работа на работещите в дружеството за периодите в обхвата на ревизията, банкови документи, писмени обяснения и други относими към ревизията документи. Исканите документи са представени.

С Протокол №Р-220022200005041-П.-01/27.04.2021г. са присъединени документи от предходната ревизия, включително и такива, приложени към жалбата срещу отменения на основание чл. 155, ал. 4 от ДОП, РА №Р-22220619004883-091-001 от 28.04.2020 г.

В хода на ревизията е извършено посещение в офиса на „М. Т. България“ - ЕООД, при което ревизиращите органи са направени извадкови проверки на данните от трудовите досиета на служителите, като данните са сравнени с изготвените ведомости, счетоводни регистри и изготвени справки. Съгласно дадените обяснения от представляващия на „М. Т. България“ - ЕООД, в рамките на основната си дейност - международен превоз на стоки, дружеството получава поръчки за извършване на превози с основен възложител Евалс К. К. Транспорт БИ ВИ – нидерландското дружество майка, което действа в качеството на спедитор, съгласно представен договор. Във връзка с дейността голяма част от служителите се командироваат регулярно извън територията на страната. В хода на командировката те изпълняват задълженията си на международни шофьори, управлявайки камиони, оперирани от дружеството при изпълнение на дейността му като лицензиран превозвач. Тези служители биват командироваани по общия ред на чл. 121 от КТ. Същевременно, дружеството като част от международна група предприятия за извършване на международни превози, има сключени договори за предоставяне на услуги на дружества от групата. При изпълнение на тези договори дружеството командирова своите шофьори при други членове на групата – чешкото дружество М. TRUCKING B. SPOL. S.R.O. и румънското М. TRUCKING TIMISOARA SRL, като шофьорите на ревизираното дружество управляват камиони, оперирани от чешкото, респективно румънското дружество. За изпълнение на задълженията си по договорите за услуги,

дружеството командирова част от своите служители и за предоставяне на услуги. В най-честия случай, характерът на дейността налага в рамките на един период от време на отсъствие от страната, един и същи шофьор да управлява както камион на „М. Т. България“- ЕООД в изпълнение на собствената дейност на дружеството като лицензиран превозвач, така и камиони на чешкото/румънското дружество в изпълнение на задълженията на дружеството по договорите за услуги. т.е. в рамките на един период от време част от дните служителят е командирован по общия ред и част - в рамките на предоставяне на услуги.

„М. Т. България“- ЕООД, в качеството на работодател е сключило трудови договори на основание чл. 67, ал. 1 ,т. 1 от КТ със служители - български граждани на длъжност „шофьор на товарен автомобил“, с които са уредени трудовите отношения между тях. Съгласно представени обяснения при предходната ревизия, за всяка командировка извън страната се издава заповед за командироване. В периода на заповедта, често се посочва общата продължителност на престоя на лицето извън България и може да са включени и двете описани хипотези. Динамиката и спецификите на дейността както и броят на поръчките не позволяват предварително да бъдат разделени двата периода в отделни заповеди за командироване. Присъединени са представените от ревизираното лице при предходната ревизия две справки в табличен вид с данни за командированите служители. Справките касаят едни и същи времеви периоди на командироване на даден служител.

В „Справка за командировани служители по общия ред“ е посочен периодът от командировката, при който служителят е управлявал камион, опериран от дружеството, в изпълнение на основната му дейност като лицензиран превозвач, т.е. това е периодът на общо командироване по смисъла на чл. 121 от КТ. Справката съдържа данни за име на служителя, държавите, през които е минал превозвача, начална и крайна дата на целия срок на командировка, съгласно заповедта за командироване, общ срок в дни на цялата командировка, брой дни в рамките на общия срок, в които шофьорът е командирован по общия ред, точните дати на командироване, длъжност на служителя. В „Справка за командировани служители за предоставяне на услуги“, се съдържа информация за периода от командировката, при който служителят е управлявал камион на дружество от групата, при предоставяне на услуги съгласно договор, данни за име на служителя, приемащото дружество, чийто камион е управлявал служителя, начална и крайна дата на целия срок на командировка, съгласно заповедта за командироване, общ срок в дни на цялата командировка, брой дни в рамките на общия срок, в които шофьорът е командирован за предоставяне на услуги на приемащото дружество, т.е. управлявал е камион, опериран от чешкото/румънското дружество, точните дати, на които шофьорът е командирован при приемащото дружество, в рамките на общата командировка, длъжност на служителя. Предвид дейността на дружеството, служителите на длъжност „шофьор - международни превози“, често са командировани както на териториите на други държави членки, така и в трети държави. Преди командироване те участват в различни дейности, в т.ч. обучения, срещи и инструктажи, провеждани в седалището на дружеството. Констатирано е, че възнагражденията на служителите се договарят със сключването на трудов договор и допълнителни споразумения към него, както и със заповедите за командировки.

Дневните командировъчни пари за шофьорите, назначени на трудов

договор в дружеството се определят индивидуално за всеки шофьор, като се вземат предвид следните фактори: - опит и стаж на съответния шофьор, продължителност на съответния курс, брой периоди на управление, дали съответния шофьор обучава по-млади служители, дали шофьорът е в процес на обучение, разход на гориво за всеки курс, извършените от шофьора виновни нарушения на вътрешните правила на дружеството, виновно извършени пътно-транспортни произшествия, откази за извършване на курсове до определени дестинации. Тоест извършва се анализ на цялостното изпълнение на служебните задължения на съответния шофьор. Изплатените възнаграждения на служителите се удостоверяват от месечните ведомости за заплати. В дружеството няма практика дневните командировъчни пари да се отчитат от шофьорите. В случаите, когато е необходимо да се платят консумативи /гориво, крушки за автомобил/ремарке, такса мост и други/, шофьорите отчитат тези покупки с разходни документи. Съществуват случаи, в които на определен шофьор са налагани глоби за нарушение на правилата за движение по пътищата, тези глоби са за сметка на виновния служител, предвид личния характер на административно наказателната отговорност. Дневните командировъчни пари, уговорени със служителите, са определени от дружеството по реда описан по-горе, с подписването на трудов договор, допълнителни споразумение и заповед на командироване. При извършения анализ на счетоводството е установено, че през периода са начислени и изплатени възнаграждения на наетия персонал на база на сключените трудови договори, в които се включват: възнаграждение за отработени дни и платен годишен отпуск, допълнително възнаграждение за професионален опит, възнаграждение за ношен труд, еднократен бонус за положен ношен труд. Възнагражденията за периода са начислени в сметка 604 по подметки, в зависимост от направлението на разхода. От анализа на движението по сметка 609 „Други разходи“ се установява, че са начислени допълнително по подсметки 609/2, 609/2/2, 609/3, 609/2/4, 609/2/5, 609/2/6 разходи за дневни командировки на шофьорите на товарните автомобили. Сумите са основно дневни пари за командировки, съгласно заповеди и отчети на командированите лица, като са разделени както следва: до 30.09.2017г. дневните за шофьорите, управлявали камиони на чешкото дружество M. TRUCKING B. са начислени в сметка 609/2 – през този период не са извършвани превози с камиони, собственост на ревизираното лице. След 30.09.2017 г., дневните за командировки са разделени по отделни подсметки на 609 „Други разходи“, като тези свързани с шофьорите, изпълняващи дейности по договорите за предоставяне на услуги на

чешкото M. TRUCKING B. и румънското M. TRUCKING TIMISOARA SRL са отделени в сметки 609/2/1 (дневни на менторите), 609/2/2 (дневни на шофьорите в Ч.), 609/2/6 (дневни на шофьорите в Румъния). Начисляването на разходите за дневни за командировки се извършва по персоналните партии на всеки шофьор по кредита на сметка 422/2 съгласно представен индивидуален сметкоплан. Ревизиращите органи са установили от представените аналитични и хронологични ведомости на сметка 609 „Други разходи“ и съответните подсметки начислените дневни командировъчни суми по персоналните партии на шофьорите, командировани по договорите за предоставяне на услуги от 01.04.2016г. и от 01.09.2017г. Данните са представени в табличен вид на стр. 10 – 11 в РД.

От извършената проверка на трудовите досиета на наетите служители е установено, че допълнителните споразумения с шофьорите са сключени на датите на сключване на основните трудовите договори, като в същите е посочено правно основание чл. 121, ал. 3 от КТ /в сила до 31.12.2016 г./. Считано от 01.01.2017 г. с ДВ бр. 105 от 30.12.2016 г. е отменен чл. 121, ал. 3 от КТ и е създадена нова разпоредба чл. 121а от КТ, с която се регламентира реда за командироване и изпращане на работници и служители в рамките на предоставяне на услуги. Във връзка с чл. 121а, ал. 8 от КТ с ПМС № 382/29.12.2016 г. е приета Наредба за условията и реда за командироване и изпращане на работници и служители в рамките на предоставяне на услуги /НУРКИРСРПУ/.

Ревизиращите органи са посочили, че командироването в рамките на предоставяне на услуги /чл. 121а от КТ/ се различава съществено от командироването в чужбина по реда на чл. 121 от КТ по отношение на задълженията, които има работодателя за изплащане на командировъчни пари.

Независимо от режима на командироване, разходите за пътни и квартирни пари са регламентирани по сходен начин при командироване по чл. 121 от КТ и при командироването в рамките на предоставяне на услуги по чл. 121а от КТ и същите не се включват в облагаемия доход от трудови правоотношения.

По отношение на „дневните пари“ в чл. 121а от КТ и Наредбата на условията и реда за командироване и изпращане на работници и служители в рамките на предоставяне на услуги няма изрично регламентирано задължения работодателят да изплаща „дневни пари“ на командирования работник. На основание чл. 2 от Наредбата, при командироване на работници в случаите по чл. 121а, ал. 1, т. 1 от КТ работодателят и работникът договорят с допълнително писмено

споразумение изменение на съществуващото между тях трудово правоотношение за срока на командироването. Съгласно Наредбата страните могат да уговорят размера на основното и допълнително възнаграждение с постоянен характер и други финансови условия на командироването (пари за изхранване, бонуси за командироване и др.).

До 31.12. 2016г. е в сила чл. 121, ал. 3 от КТ, съгласно който когато срокът на командироване в рамките на предоставяне на услуги в друга държава-членка на ЕС, в друга държава - страна по споразумението за Европейско икономическо пространство или в Конфедерация Швейцария е по-дълъг от 30 календарни дни, страните уговорят за срока на командировката поне същите минимални условия на работа, каквито са установени за работниците и служителите, изпълняваща същата или сходна работа в приемащата страна.

С влизането в сила на цитираната Наредба от 01.01.2017г. командировъчната заповед е заменена с допълнително писмено споразумение, в което страните по трудовия договор уговорят всички съществени условия на командировката. Липсва нормативен акт, който да определя както дневните пари по принцип, така и размера на дневните командировъчни пари при режима на командироване и изпращане в рамките на предоставяне на услуги по чл. 121а от КТ, за разлика от командироването в чужбина по чл. 121 от КТ, което е извършено по Наредбата на служебни командировки и специализации в чужбина.

Ревизиращите органи са отчетели, че в чл. 215, ал. 1 от КТ изрично е регламентирано правото на получаване на „пътни, дневни и квартирни пари“ при командироване по чл. 121, ал. 1 от КТ. Съгласно чл. 215, ал. 2 от КТ, при командироване по чл. 121а, ал. 1, т. 1 и при изпращане по чл. 121а, ал. 2, т. 1 работникът или служителят има право да получи освен брутното си трудово възнаграждение още и пътни пари при условия, определени в наредбата по чл. 121а, ал. 8. По този начин без да регламентира изплащане на дневни пари, предвид по-различния характер на този вид командироване, законодателството предвижда осигуряване на минимален жизнен стандарт на командированите работници, който е съпоставим с местните лица в приемащата страна.

След анализ на представените трудови досиета на командированите служители, съдържащи трудов договор, допълнително споразумение, длъжностна характеристика, заповеди за командировки, пълномощни за управление на МПС на територията на ЕС, уведомления за назначаване и прекратяване на трудовия договор е установено, че към датата на сключване на трудовия договор през ревизирания период са сключени и допълнителни споразумения със служителите във връзка с нуждите на

работодателя да командирова служителя извън мястото на постоянната му работа за повече от 30 календарни дни в рамките на предоставяне на услуги. В тази връзка служителят се командирова на основание чл. 121, ал. 3 от КТ (тази разпоредба е вписана и в допълнителните споразумения, сключени след нейното отпадане от 01.01.2017г.) Съгласно чл. 1.3 за срока на командироването страните се споразумяват, че трудовото правоотношение се изменя по начина, договорен с настоящото споразумение. Съгласно т. 4.1 от споразуменията, възнагражденията на служителя за срока на командироване се формира от: договореното в трудовия договор заплащане, командировъчните пари, изчислени съгласно действащата единна средна ставка при „Елвас Карго Кеър“ ЕООД /преименовано на „М. Т. България“- ЕООД/, определена с актуалната за периода на командировката заповед за размера на командировъчните пари, както и начисляваните съгласно същата заповед допълнителни материални стимули (бонуси). Във връзка с командировките са издавани заповеди с нормативно основание чл. 121 от КТ(отм.) и Наредбата на служебни командировки и специализации в чужбина. В посочените заповеди е определен срокът на командировката и същите са общо издадени за изпълнение на задачи по извършване на услуги международен транспорт на стоки по суша на „Мега Тракинг България“ ЕООД или „М. Т. Б.“ – Ч.. Със заповедите е определено, че служителът има право на дневни пари за командировки в посочения размер (не по- малко от 30 евро на ден).

Във връзка с изложеното, органите по приходите са направили извод, че допълнително договорените финансови средства, под формата на „дневни командировъчни пари“ по своята същност представляват допълнителни трудови възнаграждения, а възможността за тяхното предоставяне е уредена в чл. 6, ал. 1, т. 2 във връзка с чл. 13, ал. 1, т. 4 от Наредбата за структурата и организацията на работната заплата (НСОРЗ) и следва да бъдат включени в брутната работна заплата, респ. в облагаемия доход от трудови правоотношения на работниците. Съгласно чл. 6, ал. 1, т. 2 от НСОПЗ, допълнителните трудови възнаграждения са договорените с индивидуален и/или с колективен трудов договор възнаграждения ,които се изплащат според уговорените условия. За целите на облагането по ЗДДФЛ, допълнително уговорените средства не могат да бъдат определени като „дневни командировъчни пари“ по смисъла на чл. 24, ал. 2, т 5, буква „б“ от ЗДДФЛ,

Установено е, че за ревизираните периоди дружеството е декларирало и внасяло данък върху доходите от трудови и приравнените на тях правоотношения, съгласно подадени декларации обр. 1 и обр. 6 от

Наредба №Н 8/29.12.2005 г. за съдържанието, сроковете, начина и реда за подаване и съхранение на данни от работодателите, осигурителите за осигурените при тях лица, както и от самоосигуряващите се лица. Данъчна основа за облагане с данък върху доходите е определена от ревизираното дружество на база на договореното с трудовия договор възнаграждение, като в същата не се включват допълнителните плащания във връзка с командироването на служителите на „М. Т. България“-ЕООД.

Съгласно чл. 42 от ЗДДФЛ авансовият данък за доходи от трудови правоотношения се определя от работодателя месечно на базата на месечна данъчна основа. Месечната данъчна основа се определя, като облагаемият доход по чл. 24, начислен за съответният месец, се намалява с удържаните от работодателя задължителни осигурителни вноски, които са за сметка на физическото лице. Ставката на данъка е 10 на сто. Данъкът се внася до 25-число на месеца, следващ месеца през който е удържан.

С оглед изложеното по-горе, при ревизията е определен общ размер на облагаемия доход по чл. 24, ал. 1 от ЗДДФЛ, като е съобразено следното: Определен е общ размер на възнагражденията на командированите лица за всеки месечен период, формиран от основното възнаграждение и допълнителните възнаграждения по трудовия договор съгласно ведомостите за работните заплати и допълнителните възнаграждения под формата на дневни командировъчни пари и бонуси съгласно допълнителните споразумения и заповедите за командировки. От така полученото брутно възнаграждение за периода /месеца/ е приспаднато начисленото по ведомост възнаграждение и получената разлика е допълнително установен облагаем доход по смисъла на чл. 24, ал. 1 от ЗДДФЛ.

За 2016 г. не е формиран облагаем доход за облагане, доколкото не са действащи нормите на чл. 121а от КТ и свързаните с тях законови и подзаконови разпоредби. Установената разлика между дължимия и декларирания размер на дохода не представлява облагаем доход по смисъла на чл. 24, ал. 1 от ЗДДФЛ, доколкото върху него са дължими само осигурителни вноски.

Допълнително установения облагаем и осигурителен доход за периодите от м. 01.2017г. до м. 06.2019г. е представен на стр. 14-15 от РД.

Въз основа на допълнително установения облагаем доход по трудови правоотношения е формирана годишна данъчна основа и дължим данък за доходите от трудови правоотношения на командированите по реда на чл. 121а от КТ шофьори на „М. Т. България“- ЕООД по периоди.

Допълнително установените с РА задължения за данък върху доходите от трудови и приравнени на тях правоотношения са за периодите от м. 01.2017г. до м. 06.2019г. и са общо в размер на 238 655,64 лв., върху които са начислени лихви за забава общо в размер на 87 114,35 лв.

В частта за осигурителни вноски по КСО е установено следното:

През ревизираните периоди в дружеството има назначени работници при условията на втора и трета категория труд. Подадени са уведомления по чл. 62. ал. 5 от КТ. Дружеството е подавало декларации обр. 1 и обр. 6 съгласно изискванията на чл. 5, ал. 4 от КСО и чл. 3, ал. 1 от Наредба Н8/29.12.2005г. за съдържанието, сроковете, начина и реда за подаване и съхранение на данни от работодателите, осигурителите за осигурените при тях лица, както и от самоосигуряващите се лица.

За ревизирания период дружеството командирова работници на работа в страни от ЕС – Ч. и Румъния съгласно чл. 121, ал. 3 от КТ (в сила до 30.12.2016 г.) и чл. 121а, ал. 1, т. 1 от КТ (в сила от 01.01.2017 г.). Издавани са удостоверения А1 (Удостоверение относно законодателството в областта на социалната сигурност) за командировани лица от „М. Т. България“- ЕООД за държави членки Ч. и Румъния, с които е определено, че приложимо е българското законодателство. Формулярът удостоверява, че трудово активното лице е подчинено на законодателството на определена държава-членка, и че същото е освободено от прилагане на осигурителното законодателство на всички други държави членки, в които то полага труд. „М. Т. България“- ЕООД се явява работодател и следва да прилага разпоредбите на КСО при начисляване, деклариране и плащане на осигурителни вноски.

Правната регламентация на осигурителния доход и осигурителните вноски за 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.

Съгласно чл. 6а, ал. 1 от КСО осигурителните вноски за работниците и служителите, командировани по реда на чл. 121, ал. 3 от 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 България, 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. Съгласно новата редакция на чл. 6а (в сила от 1.01.2017 г.), осигурителните вноски за работниците и служителите, командировани или изпратени по реда на чл.

121а, ал. 1, т. 1 и ал. 2, т. 1 от КТ и по смисъла на чл. 12, параграф 1 от Регламент (ЕО) № 883/2004 на Европейския парламент и на Съвета от 29 април 2004г. 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, командироваани 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.

За ревизирувания период дружеството е декларирало и внасяло осигурително вноски, съгласно подадени декларации обр. 1 и обр. 6 от Наредбата Н-8/29.12.2005г. Размерът на декларирувания осигурителен доход е определен на база на начислените и изплатени месечни възнаграждения, които включат основното възнаграждение по трудовия договор и допълнителните възнаграждения за професионален опит, нощен труд и еднократни бонуси и не са включени допълнителните плащания (дневни пари) във връзка с командироването на служителите на „М. Т. България“ - ЕООД съгласно издадените заповеди за командировки.

Предвид изискването месечният осигурителен доход да не бъде по-малък от минималната ставка за заплащане на труда в приемащата страна (Ч.), за 2016г. са разработени сравнителни таблица по месеци, в които са включени лицата, които са командироваани и броя на дните в командировка. Взето е предвид, минималната заплата в Ч. през 2016 г. е 11 000 Czk или 773,61 лв., минималната ставка на 1ден е определена в размер на 25,79 лв. и от същата е извадена дневната ставка, върху която са декларирани и платени осигурителни вноски за съответния работник пред всеки период. Получената положителна разлика умножена по броя на дните в командировка формира допълнителен осигурителен доход за облагане на всяко лице, който не трябва са е по-голям от максималния осигурителен доход за периода. Сборът на допълнителния осигурителния доход на лицата през месеца формира общия осигурителен доход за облагане за 2016 г. Данните за допълнително установен доход за облагане, допълнителен осигурителен доход вноски съответно за родените преди и след 1960г. са представени в таблица на стр. 19 от РД. Въз основа на същите са определени дължимите допълнително установени осигурителни вноски за работници втора категория труд за периодите от м. 04.2016 г. до м. 12.2016 г.

При ревизията са определени по месеци за периода от 01.01.2017г. до 30.06.2019г. за всеки шофьор на товарен автомобил, командирован по реда на чл. 121а, ал. 1, т. 1 от КТ общ размер на възнаграждението за месеца, в което се включва декларираният осигурителен доход, определен на база на начислените и изплатени месечни възнаграждения, върху които са декларирани и внесени осигурителни вноски и допълнителното възнаграждение, включващо командировъчните пари и допълнителни материални стимули съгласно заповедите за командировка. За всяко лице е определен допълнителен осигурителен доход за облагане по следния начин:

- за всяко лице, на което общия размер на месечното възнаграждението не надвишава максималния осигурителен доход е приспаднал декларирания месечен осигурителен доход.

- за всяко лице, на което общия размер на месечното възнаграждението надвишава максималния осигурителен доход (2 600 лв. за 2017 г. и 2018 г. и 3 000 лв. за 2019 г.) се намалява декларирания месечен осигурителен доход от максималния. По този начин е изпълнено изискването, допълнително договорените средства да не надвишават максималния месечен размер на осигурителния доход. Общият размер на преизчисленият осигурителен доход за облагане е сбор от допълнителния осигурителен доход за всяко лице за периода.

Върху допълнително установения осигурителен доход за периодите от м. 04.2016г. до м. 06.2019г. са установени допълнително задължения за вноски за ДОО общо в размер на 472 765,00 лв. и върху тях са определени лихви за забава в размер на 173 822,19 лв.

Съгласно чл. 158 от КСО осигурителните вноски за ДЗПО се внасят едновременно с осигурителните вноски за ДОО. Осигурителните вноски за ДЗПО се дължат върху дохода, върху който се внасят вноски за ДОО по силата на чл. 157 ал. 6 от КСО.

Върху преизчисления допълнително осигурителен доход са установени допълнително задължения за довносяне на вноски за ДЗПО за периодите от м. 04.2016 г. до м. 06.2019 г. общо в размер на 102 616,66 лв. и са определени лихви за забава върху тях в размер на 37 812,749 лв.

Въз основа на допълнително установения осигурителен доход са определени допълнително задължения за здравни вноски по ЗЗО. В чл. 40 ал. 1 т. 1 от ЗЗО е предвидено вноските за здравно осигуряване за лицата по чл. 4 ал. 1 и 2 от КСО т.е. лицата, наети по трудово правоотношение да се внасят върху дохода, върху който се дължат вноски за ДОО. Процентът за здравно осигуряване се определя в закона за бюджета на НЗОК.

С РА са установени допълнително задължения за здравни вноски за

периодите от м. 04.2016 г. до м. 06.2019 г. общо в размер на 164 767,03 лв. Определени са лихви за забава в размер на 60 840,68 лв.

С РА са установени допълнително задължения за довносяне на данък върху доходите от трудови и приравнени на тях правоотношения по ЗДДФЛ и за осигурителни вноски по КСО и ЗЗО и лихви за забава общо в размер на 1 338 394,34 лв., в т.ч. главници в размер на 978 804,33 лв. и лихви в размер на 359 590,01 лв.

РА е оспорен по реда на чл. 152 и следващите от ДОПК пред директора на ДОДОП – С., във връзка с която е постановено Решение № 760/19.05.2022г., с което е потвърден.

РА е оспорен по съдебен ред с жалба вх. № 53-04-396/16.05.2022г., подадена чрез ДОДОП – С. до АССГ. Жалбата е депозирана в срока по чл.156, ал.1 от ДОПК, от активно процесуално легитимирано лице, срещу подлежащ на оспорване акт и след изчерпване на задължителния административен ред за обжалване, с оглед на което, съдът приема, че правото на жалба е надлежно упражнено и депозираната жалба като редовна и допустима подлежи на разглеждане по същество.

С оглед изясняване на делото от фактическа страна е допусната и приета, без оспорване от страните, съдебно-счетоводна експертиза /ССЕ/, изготвена от Е. К.. Вещото лице е отговорило и описало подробно в констативно-съобразителната част и Приложение №1 на ССЕ на следните задачи: 1. Какъв е размерът на допълнителния осигурителен доход по КСО и ЗЗО, който следва да бъде начислен на базата на разликата между минималната работна заплата в Ч. и декларирания от Дружеството осигурителен доход за командированите в рамките на предоставяне на услуги шофьори за периода 01.04.2016 - 30.06.2019г.; 2.Какъв е размера на осигурителните вноски, които е следвало да бъдат начислени допълнително върху осигурителния доход, изчислен при отговора на въпрос №1; 3. Какъв е размерът на допълнителния облагаем доход по ЗДДФЛ, който следва да бъде начислен на базата на разликата между минималната работна заплата в Ч. и декларирания от Дружеството осигурителен доход за командированите в рамките на предоставяне на услуги за шофьори за периода 01.04.2016 - 30.06.2019г.; 4. Какъв е размера на данъка върху доходите, който е следвало да бъдат начислен допълнително върху облагаемия доход, изчислен при отговора на въпрос №3, като при отговора на въпросите е взело предвид установения в РД (стр. 19, първи абзац) размер на минималната работна заплата в Ч. за периода в размер на 11000 CZK или 773,61 лв., минимална ставка за 1 ден - 25.79лв.

Въз основа на така установената фактическа обстановка, съдът формира

следните правни изводи по съществуващия на правния спор:

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

Съдът, въз основа на приложените по делото доказателства, констатира, че обжалваният РА е издаден от компетентен орган по смисъла на чл. 118, ал. 2 ДОПК, във връзка с чл. 7, ал. 1, т. 4 от Закона за НАП, в кръга на определените му правомощия и в предвидената форма, съгласно чл. 119 и чл. 120 ДОПК, включително разпоредителната част в табличен вид, в която е определен размерът на обжалваните задължения. По административната преписка е приложен РД и предвид разпоредбата на чл. 120, ал. 2 ДОПК, ревизионният доклад е неразделна част от РА и в този смисъл може да се приеме, че мотивите на РД са и мотиви на РА. Не се установяват съществени процесуални нарушения в ревизионното производство, които са самостоятелно основание за отмяна на РА като незаконосъобразен.

Обжалваният РА е постановен при спазване на материалния закон.

Основният спор в настоящото производство е за размера на осигурителните вноски, дължими по реда на чл. 6а от КСО за периодите от м. 04.2016г. до м. 06.2019г., съответно размера на осигурителния доход, от който се определят дължимите осигурителни вноски, както и относно размера на облагаемия доход за периодите от м. 01.2017г. до м. 06.2019г., върху който е дължим данък по чл. 42 от ЗДДФЛ за доходите от трудови правоотношения на шофьорите, за които е бил приложен режимът на командироване в рамките на предоставяне на услуги, уреден в чл. 121, ал. 3 от КТ при действащата редакция до 30.12.2016 г. и на чл. 121а, ал. 1, т. 1 от КТ в действащата редакция след 30.12.2016г.

Съдът намира, че с РА законосъобразно са установени допълнително задължения за данък върху доходите от трудови правоотношения и приравнени на тях и за осигурителни вноски за ревизираните периоди. Органите по приходите са съобразили нормите на действащото трудово законодателство и приложимите разпоредби на ЗДДФЛ, КСО и ЗЗО.

За периодите от м. 06.2016г. до м. 12.2016г. не е установено допълнително задължение за данък по чл. 42 от ЗДДФЛ. За същите периоди е в сила разпоредбата на чл. 121, ал. 3 от КТ, съгласно която когато срокът за командироване в рамките на предоставяне на услуги в друга държава-членка на ЕС, в друга държава - страна по споразумението за ЕИП или в Конфедерация Швейцария е по-дълъг от 30 календарни дни, страните уговарят за срока на командировката поне същите минимални

условия на работа, каквито са установени за работниците и служителите, изпълняващи същата или сходна работа в приемащата държава. Условието, по които страните следва да постигнат съгласие, се установяват с акт на Министерския съвет.

За периодите след 01.01.2017г., съгласно разпоредбата на чл. 121а, ал. 1 от КТ /в сила от 30.12.2016 г./ командироване и изпращане на работници и служители в рамките на предоставяне на услуги е налице, когато български работодател командирова работник и служител на територията на друга държава-членка на ЕС за своя сметка и под свое ръководство въз основа на договор, сключен между работодателя и ползвателя на услугите. Работник или служител може да бъде командирован при условията на ал. 1 и ал. 2, когато за целия период на командироването съществува трудово правоотношение между него и командирования работодател. Заплащането на командировъчни пари при командироване и изпращане в рамките на предоставянето на услуги по чл. 121а от КТ е регламентирано в разпоредбите на чл. 215, ал. 2 от КТ /в сила от 30.12.2016 г./, съгласно която „при командироване по чл. 121а, ал. 1, т. 1 работникът или служителът има право да получи освен брутното си трудово възнаграждение още и пътни пари при условия, определени в наредбата по чл. 121а, ал. 8.“.

Разпоредбата на чл. 121а, ал. 8 от КТ препраща към Наредбата за условията и реда за командироване и изпращане на работници и служители в рамките на предоставяне на услуги. На основание чл. 2 от тази наредба при командироване на работници и служители в случаите по чл. 121а, ал. 1, т. 1 от КТ работодателят и работникът или служителът уговарят с допълнително писмено споразумение изменение на съществуващото между тях трудово правоотношение за срока на командироването. По силата на чл. 3 от Наредбата при изпращане на работници или служители в случаите по чл. 121а, ал. 2, т. 1 от КТ предприятието, което осигурява временна работа, и работникът или служителът уговарят в трудовия договор условията на работа за работника или служителя в предприятието ползвател.

Съгласно чл. 4 от НУРКИРСРПУ, пътните пари са за сметка на работодателя, а квартирните пари се договарят /чл. 5/. В чл. 121а от КТ и НУРКИРСРПУ не се използва термина „дневни командировъчни пари“ и не е регламентирано задължение на работодателя да изплаща „дневни пари“ на командирования или изпратения работник или служител по правилата на чл. 121а от КТ. С разпоредбите на чл. 5 и чл. 2, ал. 2, т. 7 на същата наредба изрично е регламентирана възможността в споразумението страните да договарят плащането на квартирни пари,

както и да договарят и други финансови условия на командироването. Дадена е възможност страните да договарят допълнителни трудови възнаграждения за командироването или изпращането на работника или служителя, които включват пари за изхранване, бонуси за командироване и други. Тези допълнителни средства обаче не могат да бъдат квалифицирани като „дневни командировъчни пари“ по смисъла на трудовото законодателство. Допълнително договорените средства по НУРКИРСРПУ за покриване на дневни разноски не попадат в обхвата на чл. 24, ал. 2, т. 5 от ЗДДФЛ. По своята същност те представляват допълнителни трудови възнаграждения по смисъла на чл. 6, ал. 1, т. 2 от Наредбата за структурата и организацията на работната заплата (НСОРЗ). В тази връзка, те следва да бъдат включени в брутната работна заплата на работниците и служителите. При режима на командироване и изпращане в рамките на предоставяне на услуги по чл. 121а от КТ липсва нормативен акт, който да определя, както дневните пари по принцип, така и размера на дневните командировъчни пари. Различното третиране на възнагражденията при командироване по реда на чл. 121, ал. 1 от КТ и по реда на чл. 121а, ал. 1, т. 1 от КТ е видно и в разпоредбите на чл. 215 от КТ. В чл. 215, ал. 1 от КТ изрично е регламентирано правото на получаване на „пътни, дневни и квартирни пари“ при командироване по чл. 121, ал. 1 от КТ, за разлика от чл. 215, ал. 2 от КТ, в който при командироване по чл. 121а, ал. 1, т. 1 и при изпращане по чл. 121, ал. 2, т. 1 работникът или служителят има право да получи освен брутното си трудово възнаграждение още и пътни пари при условия, определени в наредба по чл. 121, ал. 8, т.е. не фигурира текста „дневни пари“. При този режим на командироване законодателството предвижда осигуряване на минимален жизнен стандарт на командированите работници, който е съпоставим с местните лица в приемащата страна. Следователно, органите по приходите правилно са приели, че допълнително платените на командированите шофьори средства представляват допълнителен доход от трудова дейност, върху който е определен дължим данък по чл. 42 от ЗДДФЛ за месеците, през които са изплатени сумите.

Съдът счита за правилен подхода на ревизиращите органи при определяне на допълнителния облагаем доход, съответно допълнителния осигурителен доход. При ревизията са определени по месеци за периода от 01.01.2017г. до 30.06.2019г. за всеки шофьор на товарен автомобил, командирован по реда на чл. 121а, ал. 1, т. 1 от КТ, общ размер на възнаграждението за месеца, в което се включва декларираният осигурителен доход, определен на база на начислените и изплатени месечни възнаграждения, върху които са декларирани и внесени

осигурителни вноски и допълнителното възнаграждение, включващо командировъчните пари и допълнителни материални стимули съгласно заповедите за командировка. За всяко лице е определен допълнителен осигурителен доход за облагане при съобразяване на следното:

-за всяко лице, на което общия размер на месечното възнаграждението не надвишава максималния осигурителен доход е приспаднал декларирания месечен осигурителен доход;

- за всяко лице, на което общия размер на месечното възнаграждението надвишава максималния осигурителен доход (2 600,00 лв. за 2017 г. и 2018 г. и 3 000,00 лв. за 2019 г.) се намалява декларирания месечен осигурителен доход от максималния. По този начин е изпълнено изискването, допълнително договорените средства да не надвишават максималния месечен размер на осигурителния доход.

Тъй като допълнително договорените средства по Наредбата за командироването и изпращането са част от брутно трудово възнаграждение и по отношение на тях се прилагат общите правила за определяне на дохода, върху който се дължат осигурителни вноски - до максималния месечен размер на осигурителния доход, определен със Закона за бюджета на държавното обществено осигуряване за съответната година.

Командироването в рамките на предоставяне на услуги е свързано със синхронизирането на националното с европейското законодателство в тази област, което е регламентирано в Директива 96/71/ЕО, изменена с Директива 2018/957/ЕС.

Съгласно чл. 3, пар. 7, втори абзац от директива 96/71 ЕО, разходите за издръжка, свързани с командировката, се смятат за част от минималната заплата, освен ако не са изплатени като възстановяване на разходи, които фактически са били направени във връзка с командировката, като например пътни, дневни и квартирни разходи.

В случая няма доказателства за възстановяване на разходи, които фактически са извършени за храна. Липсват доказателства, че спорните „дневни командировъчни пари“ са изплатени като възстановяване на фактически направени разходи за храна. Изчисленията за размера на допълнително установения облагаем, съответно осигурителен доход са представени във формат excel в Приложения от № 2 до №6 към РД, налични по преписката. Данните в същите са за всеки отделен период по име на командирвания шофьор и съответно обобщен размер на допълнително установения облагаем/осигурителен доход за периода. Следователно изчисленията и допълнително установения облагаем, съответно осигурителен доход е проследим персонално за всеки отделен

работник по периоди в обхвата на ревизията.

Съвкупната преценка на събраните доказателства и установени обстоятелства дава основание да бъдат потвърдени допълнително установените размери на облагаем и осигурителен доход за процесните периоди, от което следва, че с РА законосъобразно е установен допълнително осигурителен доход, върху който са определени допълнително задължения за довносяне на осигурителни вноски.

Правната регламентация на осигурителния доход и осигурителните вноски за лицата, командировани в друга държава-членка на ЕС се съдържа в чл. 6а от КСО. Съгласно чл. 6а, ал. 1 от КСО, осигурителните вноски за работниците и служителите, командировани по реда на чл. 121, ал. 3 от КТ /до 30.12.2016г./, съответно по реда на чл. 121а, ал. 1, т. 1 от КТ /в сила от 30.12.2016г./, се дължат върху получените, включително върху 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 и върху не повече от максималния месечен размер на осигурителния доход по основни икономически дейности и квалификационни групи професии.

С оглед прилагането на чл. 6а, ал. 1 от КСО, органите по приходите са съставили сравнителни таблици по месеци в excel, като за 2016 г. са взели предвид, че минималната заплата в Ч. през 2016 г. е 11 000 Czk или 773,61 лв., минималната ставка на ден е 25,79 лв. В таблиците са включени лицата, които са командировани и броя на дните в командировка. От дневната ставка за Ч. е извадена дневната ставка, върху която са декларирани и платени осигурителни вноски за съответния работник пред всеки период. Получената положителна разлика умножена по броя на дните в командировка формира допълнителен осигурителен доход за облагане на всяко лице, който не трябва е по-голям от максималния осигурителен доход за периода. Сборът на допълнителния осигурителния доход на лицата през отделните месеци формира общия осигурителен доход за облагане за 2016г.

За периодите от 01.01.2017г. до 30.06.2019г. за всеки шофьор, командирован по реда на чл. 121а, ал. 1, т. 1 от КТ по месеци е определен общ размер на възнаграждението за месеца, в което се включва декларираният осигурителен доход, определен на база на начислените и изплатени месечни възнаграждения, върху които са декларирани и внесени осигурителни вноски и допълнителното възнаграждение, включващо командировъчните пари и допълнителни материални стимули съгласно заповедите за командировка. Определен е размер на

допълнителен осигурителен доход за всяко лице по следния начин:

- за всяко лице, на което общия размер на месечното възнаграждение не надвишава максималния осигурителен доход е приспаднал декларирания месечен осигурителен доход;

- за всяко лице, на което общия размер на месечното възнаграждението надвишава максималния осигурителен доход, който за 2017 г. е 2 600,00 лв., за 2018 г. е 2 600,00 лв. и за 2019 г. е 3 000,00 лв., е намален декларирания месечен осигурителен доход от максималния. По този начин е изпълнено изискването, допълнително договорените средства да не надвишават максималния месечен размер на осигурителния доход. Общият размер на преизчисленият осигурителен доход за облагане е сбор от допълнителния осигурителен доход за всяко лице за периода, като данните за направените изчисления се съдържат в Приложения № 3, 4 и 5 към РД и са налични по преписката.

Въз основа на така установения допълнително осигурителен доход са установени задължения за довносяне на вноски за ДЗПО и на здравни вноски. Съгласно чл. 40, ал. 1 т. 1 от ЗЗО вноските за здравно осигуряване за лицата по чл. 4, ал. 1 и 2 от КСО , т.е. лицата, наети по трудово правоотношение, да се внасят върху дохода, върху който се дължат вноски за ДОО. При изчисленията е съобразен процентът за здравно осигуряване, определен за съответния период в Закона за бюджета на НЗОК.

След преглед и анализ на наличните данни по преписката съдът намира за правилен възприетия подход от ревизиращите органи при установяване на допълнителния облагаем, съответно осигурителен доход, както и потвърждава верността на направените изчисления.

Неоснователна е претенцията на жалбоподателя и за допълнително начислените задължения за данък по ЗДДФЛ и за осигурителни вноски за процесните периоди да бъдат изчислени единствено върху разликата между изплатените възнаграждения на работниците и минималната работна заплата за Ч.. В случая органите по приходите са съобразили изискванията на националното и европейското законодателство, според които възнаграждението, което работодателят изплаща на командированото лице в случаите на командироване в рамките на предоставяне на услуги не следва да бъде по-малко от минималната работна заплата или минималните ставки на заплащане в приемащата държава. Същевременно за взети предвид и реално изплатените средства на командированите лица на база на счетоводни документи, заповеди за командировка и др.

Жалбата е неоснователна и в частта, в която се претендира недължимост

на лихви за забава за периода от 04.11.2021 г. до 02.12.2021 г. поради неспазване на срока по чл. 119, ал. 2 от ДОПК за издаване на РА. Този срок е инструктивен и не представлява съществено нарушение на производствените правила по ДОПК.

Предвид всичко гореизложено, съдът счита, че правилно с оспорваният РА са установени допълнително задължения по КСО за осигурителни вноски за ДОО, УПФ, по ЗЗО за здравни вноски, по ЗДФЛ за данък върху доходите от трудови правоотношения и лихви общо в размер на 1 338 394,34 лв. Събраните от ревизиращите органи доказателства са правилно преценени и заключенията в акта не противоречат на цялостното съдържание на установените при ревизията факти и обстоятелства и събрани доказателства. РА е материално законосъобразен. С оглед на горното, жалбата като неоснователна следва да бъде отхвърлена.

При този изход на делото, основателна се явява претенцията на процесуалния представител на ответника за присъждане на юрисконсултско възнаграждение, каквото следва да бъде определено съгласно чл.161, ал.1 от ДОПК в размер на 44 725.92 лева съобразно чл.7, ал.2, т.7 вр. с чл.8, ал.1 от Наредбата за минималните размери на адвокатските възнаграждения /при материален интерес от 1 338 394,34 лв. /

Така мотивиран и на основание чл.160, ал.1 и чл.161, ал.1 от Данъчно-осигурителния процесуален кодекс, Съдът

Р Е Ш И :

ОТХВЪРЛЯ жалбата от „М. Т. България“- ЕООД-гр. С., представлявано от управителя И. Б. И. чрез адв. И. А. М. срещу Ревизионен акт №Р-22002220005041-091-001/02.12.2021г., потвърден с Решение № 760/19.05.2022г. на Директор на Дирекция "ОДОП" С., с който са установени допълнително задължения по КСО за осигурителни вноски за ДОО, УПФ, по ЗЗО за здравни вноски, по ЗДФЛ за данък върху доходите от трудови правоотношения и лихви общо в размер на 1 338 394,34 лв.

ОСЪЖДА „М. Т. България“- ЕООД, ЕИК[ЕИК], с адрес за кореспонденция: [населено място], [улица], ет. 7, представлявано от управителя И. Б. И. чрез адв. И. А. М. да заплати на Дирекция "Обжалване и данъчно-осигурителна практика" - [населено място] при ЦУ на НАП сумата от 44 725.92 /четиридесет и четири хиляди

седемстотин двадесет и пет 0.92/ лева.

Решението може да бъде обжалвано с касационна жалба пред Върховния административен съд, в 14-дневен срок от съобщаването на страните за изготвянето му.

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪДИЯ: