

# РЕШЕНИЕ

№ 2711

гр. София, 22.04.2021 г.

## В ИМЕТО НА НАРОДА

**АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД - СОФИЯ-ГРАД, Първо отделение 69  
състав**, в публично заседание на 14.04.2021 г. в следния състав:

**СЪДИЯ: Милена Славейкова**

при участието на секретаря Грета Грозданова, като разгледа дело номер **7486** по описа за **2020** година докладвано от съдията, и за да се произнесе взе предвид следното:

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

Образувано е по жалба на [фирма], ЕИК[ЕИК], със седалище и адрес на управление: [населено място], [улица], срещу Ревизионен акт (РА) № Р-22002216006773-091-001/22.05.2017 г., издаден от Фиданка С. Й. – орган, възложил ревизията, и Т. Н. Вуканина – ръководител на ревизията, потвърден с Решение № 1822 от 16.11.2017 г. на директора на Дирекция „ОДОП“ – [населено място] при ЦУ на НАП, относно установени допълнителни задължения за 2014 г. по реда на Кодекса за социално осигуряване /КСО/ за вноски за държавно обществено осигуряване /ДОО/ - за осигурители в размер на 85 255,94 лв. и лихви ДОО в размер на 25 500,36 лв., за вноски за допълнително задължително пенсионно осигуряване за универсален пенсионен фонд /УПФ/ – за осигурители в размер на 22 629,86 лв. и лихви УПФ в размер на 6 772,32 лв., за вноски за здравно осигуряване /ЗО/ - за осигурители по реда на Закона за здравното осигуряване /ЗЗО/ в размер на 37 204,86 лв. и лихви ЗО в размер на 11 129,42 лв. и лихви за данък върху доходите от трудови и приравнените на тях правоотношения по Закона за данъците върху доходите на физическите лица (ЗДДФЛ) в размер на 1 029,77 лв., общо в размер на 189 522.23 лв.

Жалбоподателят претендира за незаконосъобразност на РА поради неправилно приложение на европейското законодателство за координация на системите за социална сигурност. Поддържа, че през 2014 г. работници на [фирма] са осъществявали дейност като заето лице в две или повече държави-членки на ЕС по смисъла на чл.13, пар.1 от Регламент (ЕО) № 883/2004 в Германия, Англия и Д.,

поради което не било необходимо издаване на отделно удостоверение А1 за всяко от пътуванията и за всяка страна на пребиваване. Посочва, че за ревизирия период е имало голяма динамика на движение на работниците, породена от тяхната специализация и малките обекти за изграждане. Това често налагало преместване на работниците от един обект на друг преди планирания срок на текущата командировка, което обяснявало дублирането на периоди. Имало случаи на прекъсване на командировката по желание на работника по лични причини, в които случаи работникът се прибирал с личен транспорт за негова сметка, което обяснявало липсата на пътни документи. Позицията се на пар.3, б.“а“, абзац 2 от Решение А2 на Административната комисия за координация на системите за социална сигурност, според който командироване в различни държави-членки, непосредствено едно след друго, се разглежда като ново командироване. Поддържа, че при начисляване на допълнителни задължения за ЗОВ и данък доход в РА неправилно не са взети предвид ползвани от работниците неплатени и болнични отпуски. По изложените съображения моли за отмяна на ревизионния акт и присъждане на сторените разноски.

Ответникът - директор на Дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика“ [населено място] при ЦУ на НАП оспорва жалбата, претендира за потвърждаване на РА и за присъждане на юрисконсултско възнаграждение.

Административен съд София-град, след като обсъди оплакванията в жалбата, събраните по делото доказателства, доводите и становищата на страните, и като направи служебна проверка за законосъобразност на акта съгласно чл.160, ал.2 ДОПК, намира следното от фактическа и правна страна:

Настоящото производство е по реда на чл.226 АПК, след като с решение № 9869 от 20.07.2020 г. по адм.д.№ 13830/2019 г. на ВАС, VIII-мо отделение, е отменено решение № 4845 от 10.07.2019 г. адм.д.№ 13823/2017 г. по описа на АССГ. Указанията на касационната инстанция са за допълнително установяване на релевантни по делото обстоятелства относно последователно командироване в различни държави-членки по смисъла на чл.12, пар.1 от Регламент (ЕО) № 883/2004 и в тази връзка - за представяне на удостоверения А1 за всички командировани работници.

Процедурните въпроси относно възлагането на ревизията и компетентността на органите, възложили ревизията и издали оспорения ревизионен акт, е проверена при първоначалното разглеждане на делото по адм.д.№ 13823/2017 г. по описа на АССГ, не е спорна и е потвърдена при касационната проверка по адм.д.№ 13830/2019 г. на ВАС, VIII-мо отделение. Спорът между страните е материалноправен и касае материалната законосъобразност на установените допълнителни задължения по КСО, ЗЗО и лихви за задължения по ЗДДФЛ.

В хода на ревизията е установено, че дейността на дружеството е извършване на строително ремонтни дейности, проектиране, асемблиране и монтаж на съоръжения за производство на електроенергия от възобновяеми източници, регистрирани с код 4399-Други специализирани строителни дейности, неклассифицирани другаде. Към 31.12.2014 г. дружеството е декларирало 263 сключени трудови договори, голяма част от които са подписани в края на годината /2014 година/, а лицата са се явили на работа, считано от 01.01.2015 г. [фирма] командирова работници и служители, наети на трудови правоотношения в Германия, Великобритания, Д. и Турция.

Установено е, че през ревизирия период предприятието командирова работници и служители, наети по трудови правоотношения. Лицата са командировани в Германия, Великобритания, Д. и Турция за извършване на строително-монтажни работи. На

командираните лица в държави членки на Европейския съюз (ЕС) са издадени от НАП удостоверения относно законодателството в областта на социалната сигурност (Формуляри-А1). В РД са посочени конкретните лица с три имена, ЕГН и периодите от/до, за които са командирани на работа в Германия, Великобритания, Д., Турция. Във всички удостоверения за държава на пребиваването е вписана Германия, както и, че България е държавата-членка, чието законодателство се прилага. Определен е статут на заетост – командировано заето лице. Обичайният срок на документа е 03.01.2014 г.–03.07.2014 г. и 01.07.2014 г.–31.12.2014 г. Командираните по чл. 121 от Кодекса на труда /КТ/ лица са изпълнявали строително-монтажните дейности по асемблиране и монтаж на съоръжения за производство на електроенергия от възобновяеми източници. За времето на командировката по чл. 121 от КТ лицата са полагали труд в Германия, Великобритания и Д., а в останалия период, съгласно саморъчно подписани заявления, са ползвали неплатен годишен отпуск на основание чл. 160, ал. 1 от КТ.

Командираните лица са назначени на трудов договор в [фирма], а трудовите им договори са регистрирани в НАП с уведомления по чл. 62 от КТ. Работниците са изпратени на работа в чужбина със заповед за командировка. Установено е при първата ревизия, че при завръщането им не е съставен доклад за извършената работа, а на датата на завръщането им е направена заверка с печата на дружеството. При второто ревизионно производство са представени доклади от командираните лица, които съдържат данни само за страната и дните на пребиваване, без да отразяват на кои обекти в чужбина са работили. За времето на командировката на лицата са начислявани и изплащани заплатите по трудов договор. Лицата, работили в България и чужбина са полагали труд за 8 /осем/ часов работен ден. Заплащането на трудовите възнаграждения на работниците и служителите е извършвано предимно по банков път. Установен е броят на заети лица за ревизионния период. Данните за всеки един календарен месец, като общ брой и съответен брой лица на 8-часов работен ден са описани на стр. 20-28 в РД.

При направена съпоставка между данните от представените заповеди за командировка и отчетите по тях, органите по приходите са установили за няколко от лицата, че по едно и също време са били командирани в две и дори в три държави. Едновременно с това в представените отчети за извършена работа от командировките е посочено, че командированото лице е отчело извършени дейности и в двете държави за всички дни от командировката. Отбелязани са конкретни примери.

Извършен е анализ на договорите за извършени СМР извън България, като ревизиращите са съпоставили командираните от дружеството лица в съответната държава за периода на действие на договорите. Посочени са конкретни примери с договори за фотоволтаична централа Лангенграсау II, Германия, и за фотоволтаична централа О., Англия,

Органите по приходите са направили съпоставка на отразените от дружеството фактури за нощувки на служителите зад граница с данните за командираните лица - от заповедите за командировка и справките. Констатирано е, че при издавани invoice за платени нощувки за служители на [фирма], в които са посочени конкретни дати на пребиваване, за тези периоди няма нито един командирован служител, /съгласно заповедите за командировка и отчети/.

При ревизията, обект на анализ са били още и представени от дружеството транспортни документи – пътни книжки на собствените и наети автомобили, с които е

деклариран превоз на служителите. Те са съпоставени със заповедите за командировка, като при това са установени редица несъответствия. Служителят Ц. И. И. е вписан в пътната книжка на автомобил „Д. Докер“ с регистрационен номер С., където е посочено за 01.07.2014 г. маршрут С. – Бърнмаунт, за следващите дати до 07.07.2014 г. маршрут в града Бърнмаунт и за 08.08.2014 г. Бърнмаунт – С.. Същото лице е вписано и като водач на „Рено Трафик“ с регистрационен номер С., съгласно пътната книжка на този автомобил, като датите и маршрутите съвпадат напълно с предишния описан. От представените документи от ревизираното дружество, следвало, че едно и също лице е управлявало едновременно два автомобила.

При съпоставката на приложените заповеди за командировки и отчетите към тях с пътните книжки на автомобилите е констатирано, че за някои от служителите, които са отпътували извън страната и съответно пристигнали от чужбина в страната за съответните дати няма документи, удостоверяващи превоз със собствени или наети автомобили от [фирма]. В РА са изброени 25 лица с дати на пътуване и дестинации.

Приходните органи са съобразили, че от страна на ревизираното дружество не са представени всички надлежно изискани по реда на ДОПК доказателства, конкретно изброени в РД от стр. 4 до стр. 11, в т.ч. месечни оборотни ведомости, извлечения от счетоводни сметки, по които са отразени начислените заплати, осигуровки за удържан данък върху доходите от трудови правоотношения, сметки, отразяващи изплащането на работни заплати и командировки на зетите лица, писмени обяснения по някои от въпросите, отправени към управителя. Не били приложени всички договори и придружаващи ги документи за извършени СМР в страната и чужбина, фактури за отчетени нощувки на служителите, счетоводни справки, както и други първични счетоводни и търговски документи, изрично изискани с валидно връчени по реда на ДОПК искания.

Горепосочените факти и несъответствия, установени при ревизията, са дали основание на органите по приходите да формират извод, че данните от заповедите и отчетите за командировка не удостоверяват коректно и по безспорен начин данните за действителния престой на лица в чужбина. Приели са, че отразените констатации при превозните документи – пътни книжки и непредставянето на копия на талони на автомобилите и договори за наемането им, не могат да бъдат годно доказателство за дати на отпътуване на персонала на ревизираното дружество извън страната, дните на престоя им в чужбина и съответното връщането им в страната.

При анализ на представени копия на платежни ведомости по месеци за 2014 г. и Рекапитулации по пера по месеци за 2014 г. също са констатирани несъответствия, като в платежните ведомости са отразени по-малки суми на изплатените заплати отколкото в рекапитулацията за същия месец. Констатирано е, че за отделните данъчни периоди разминаването варира между 500,00 лв. и 11 212,00 лв. При ревизията не е установена причината за това, въпреки че от дружеството са изискани писмени обяснения, които не били дадени. В тази връзка и поради факта, че не са предоставени данни за счетоводно начисление и изплащане на заплати е прието, че приложените ведомости не удостоверяват коректно и по безспорен начин данни за изплатените трудови възнаграждения на персонала и съответните начисления на ЗОВ и данък по тях.

Съгласно предоставената информация от Дирекция „Обслужване“ при ТД на НАП С. е установено, че за ревизирания период дружеството има издадени Удостоверения за приложимото законодателство - А1, на командировани лица в Германия и

Великобритания, при работодатели в страните, посочени в табличен вид в РД /на стр. 12-42/, с имена, дати и т.н. За всяко командировано лице ревизиращият екип е направил проверка дали фигурира във ведомостите за заплати, изплатени от дружеството, на какво работно време е наето, какви данни са подавани за него с декларации 1 и за кои месеци, като установените факти и обстоятелства, за всяко лице поотделно са описани подробно в констатациите на съставения РД.

Установено е, че за ревизирувания период от осигурителя са изплащани окончателно трудовите възнаграждения на работници и служители от м. 01.2014 г. до м. 12.2014 г./вкл./, предимно по банков път. Върху изплатените възнаграждения работодателят е начислявал дължимите осигурителни вноски върху минималния осигурителен доход за заеманата длъжност, съгласно представени хронологични регистри и рекапитулации.

Констатирано е, че жалбоподателят е подал декларации образец №1 за месеците, за които са изплатени окончателно трудовите възнаграждения, като са спазени изискванията за подаване на декларациите по Наредба №Н-8 от 29.12.2005 г. на Министъра на финансите. Подадени били и данни по декларации образец №б за дължимите осигурителни вноски върху изплатените и начислени възнаграждения съгласно чл. 3, ал. 2 от Наредба № Н-8 от 29.12.2005 г. на МФ.

От правна страна органите по приходите са посочили, че за да се приложат разпоредбите на КСО, е необходимо за работниците и служителите, командировани в друга държава-членка на Европейски съюз /ЕС/, в друга държава – страна по Споразумението за ЕИП, 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 и Регламент /ЕО/ 987/2009 г. за установяване процедурата за прилагане на Регламент /ЕО/ 883/2004.

В тази връзка в РА е отграничено, че по реда на чл. 6а, ал. 1 от КСО се определя осигурителният доход на работниците и служителите, които отговарят на следните условия:

- са командировани по реда на чл. 121, ал. 3 или 4 от КТ;
- за времето на командироване извършват дейност по предоставяне на услуги в друга държава-членка на ЕС, в друга държава-страна по Споразумението за ЕИП, или в Конфедерация Швейцария;
- за времето на командироване за лицата е определено като приложимо българското законодателство съгласно Регламент 883/2004 на Съвета.

Обобщено е, че отговаряйки едновременно на горепосочените условия, осигурителният доход на командированото лице се определя по реда на чл. 6а, ал. 1 от КСО. С оглед прилагането на чл. 6а, ал. 1 от КСО, минималните ставки на заплащане се определят в съответствие с националното законодателство на държавата-членка, в която е командирован работникът. Легалната дефиниция на минимални ставки на заплащане е въведена с § 1, ал. 1, т. 10 от Допълнителните Разпоредби на КСО. Минимални ставки на заплащане са определените от националното законодателство и/или от практиката на приемащата държава. Същите са продиктувани от закони, подзаконови или административни разпоредби и/или по силата на колективни договори или арбитражни решения, които са изрично посочени в приложение към Директивата /96/71/ЕО/.

При анализ на представените платежни ведомости и декларираните данни от

дружеството с декларация обр. 1 и уведомления по чл. 62 от КТ за сключени трудови договори, е установено, че за срока на действие на формуляр А1 - Удостоверение относно законодателството в областта на социалната сигурност, което се прилага по отношение на притежателя, командированите работници са осигурявани на осигурителните прагове по Националната класификация на професиите и длъжностите (НКПД). В РА е прието, че независимо, че са представени отделни заповеди за командировки, периодът на командироване на лицата надхвърля 30 календарни дни, което се подкрепяло и от данните в Справка за въведени удостоверения А1 за [фирма], както и от първоначално издадените заповеди за командировки, на чието основание е издадено съответно Удостоверение А1 за прилагане българско осигурително законодателство. Констатирано е, че в конкретния случай, за лицата, командировани в Германия за 2014 г. няма конкретна минимална ставка. За различните отрасли, минималната ставка се определя с колективни трудови договори. Установено е, че размерът по разчетно-платежната ведомост не съвпада с определените за съответните държави минимална ставка. За командированите лица в Германия са начислени възнаграждения на база 10,75 Е. на час. За командированите лица в О. кралство са начислени възнаграждения на база 6,50 Г. на час. Тъй като в Кралство Д. няма трайно установен размер на минимална заплата, а часовата ставка на заплащане се определя с колективен трудов договор, е прието, че [фирма] е договорило и начислило трудови възнаграждения в размер на 10.75 Е. на час.

С оглед изложеното, в РА е прието, че в конкретния случай, лицата попадат в приложното поле на чл. 12, пар.1 от Регламент /ЕО/ № 883/2004 г., т.к. са били изпратени да извършват трудова дейност в съответната европейска държава за период от различен брой дни /от 20 до 33 дни/, след което се връщат за кратко в България и отново са командировани в Германия или Великобритания да полагат труд до завършване на определена работа, без да е налице реално прекъсване за повече от два месеца. Следователно, **целият период на изпращане** следва да се третира като **едно командироване** по смисъла на посочената разпоредба.

В подкрепа на формираното заключение, органите по приходите са посочили обстоятелството, че в хода на ревизията дружеството не е доказало документално реално пътуване при завръщане в България и последващо заминаване отново за Германия или Великобритания на лицата, така, както цели да представи данните за прекъсвания на командировките със съставените множество отделни командировъчни заповеди към издадената обща заповед за командировка на всяко лице, на базата на която му е издадено съответно Удостоверение А1 за прилагане българско осигурително законодателство. Органите по приходите се базират и на факта, че от дружеството не са представени осчетоводявания, които да удостоверяват изплатените за ревизирания период заплати и командировки /както и документи за това, вкл. и банкови/. Не са представени осчетоводявания на представени документи за гориво, нощувки и други разходи свързани с командировани служители /частично представените такива не удостоверяват текущо и редовно заведено счетоводство/. Не са представени документи /договори и фактури за наем на МПС, талони на МПС /удостоверяващи по безспорен начин, че със съответните МПС са превозени командировани лица за чужбина, в чужбина и от чужбина. При анализа на вписванията в представените пътни книжки, е установено, че маршрутите и датите на тези маршрути, като цяло са съотносими към датите на престой на командированите лица в съответните държави, но вписвания в тези пътни книжки не удостоверяват

по-безспорен начин престоя в чужбина на конкретни лица предвид посочените в доклада несъответствия на вписвания и други представени документи.

Съобразено е, че дружеството не е представило /въпреки, че са изискани/ доказателства, че работниците, за които осигурителят се е снабдил с формуляр А1 за срок над 30 дни са положили труд в България в рамките на срока на пребиваване в съответната държава, т.е., задълженото лице не е представило документи, от които да е видно, че командированите лица са се върнали и са полагали труд в България, преди крайния срок на удостоверение. По изброените причини, в хода на ревизията е извършено преизчисление на **осигурителните вноски** за лицата, командировани в чужбина над 30 дни.

С оглед прилагането на чл. 6а, ал. 1 от КСО, от органите по приходите е посочено, че осигурителният доход на всяко лице следва да се опрели в размер, не повече от максималния размер на осигурителния доход – 2 400,00 лв., определен със Закона за бюджета на ДОО за 2014 г.

За всяко лице с РА е определен осигурителен доход, формиран на база отработените дни, дневното работно време в часове /8 часа/ и минималната почасова ставка за съответната календарна година **в приемащата държава**. От ревизиращия екип е приет 8 часов работен ден, предвид характера на извършените услуги от лицата и съдържанието на договорите, сключени с клиентите. При изчисление на дължимите суми по фондовете на ДОО, включително вноски за ТЗПБ, вноски за УПФ и ЗО за 2014 г., е взета предвид разликата между осигурителния доход, върху който са внесени осигуровките и максимално определения доход за периода от 01.01.2014 г. до 31.12.2014 г., за всяко едно лице. Определен е и броят на месеците, за които следва да се доначислят задължителни осигурителни вноски (ЗОВ). В РА на стр. 45-44 в таблици по месеци са описани по азбучен ред лицата, отработените дни в командировка, декларирания осигурителен доход, осигурителния доход, върху който се дължат осигуровки и **разликата – представляваща осигурителния доход, за който следва да се доначислят осигурителни вноски.**

В отделни таблици в РА систематично по месеци са обобщени доначислените суми за вноски за ДОО за 2014 г. в размер на 85 255,94 лв. /съгласно таблица на стр. 68-69/, както и лихвите в размер на 25 500,36 лв. На база определения по описания начин осигурителен доход съгласно чл. 6а от КСО, с РА са установени допълнително дължими осигурителни вноски за ДЗПО за УПФ за 2014 г. в размер на 22 629,86 лв. /съгласно таблица на стр. 69 в РА/ и дължимите в тази връзка лихви в размер на 6 772,32 лв., както и доначислените здравноосигурителни вноски за 2014 г. в размер на 37 204,86 лв. /съгласно таблица на стр. 70 в РА/ и дължимите лихви в размер на 11 129,42 лв.

При определянето на задълженията за данъка върху доходите на физическите лица по ЗДДФЛ, в РА са изброени относимите правни норми от действащото трудово законодателство. В хода на ревизията е установено, че някои декларации образец 6, с които е деклариран дължимия ДДФЛ за ревизирувания период, са подадени през 2015 г. От данните в Годишния финансов отчет за 2014 г., публикуван в Търговския регистър, е констатирано, че декларируваният дължим данък е различен от декларирувания размер на вноските за ДДФЛ с подадените данни в декларация образец 6. От ревизираното лице не били представени доказателства да са извършени или да се следват да се извършат коригиращи данни. При извършена съпоставка на счетоводните документи на [фирма], включително разчетно - платежни ведомости за заплати, рекапитулации,

както и декларации образец 1 и образец 6, определени с Наредба Н-8 от 29.12.2005 г. е установено, че дружеството подава данните със закъснение. Данните, подадени от дружеството с декларация обр. 1 и обр. 6 данни за м. февруари 2014 г., по отношение на ДДФЛ, се отнасят за период м. 01.2014 г., респективно декларираните за март 2014 г. се отнасят за февруари 2014 г. и т.н. В тази връзка с РА са начислени лихви за забавянето им общо за 2014 г. в размер на 1 029,77 лв.

**Общо**, с оспорения РА №Р-22002216006773-091-001/22.05.2017 г. на дружеството са установени задължения за довносяне общо **в размер на 189 522,53 лв.**, в т.ч., както следва: вноски за ДОО в размер на 85 255,94 лв. и лихви ДОО в размер на 25 500,36 лв., вноски за УПФ в размер на 22 629,86 лв. и лихви УПФ в размер на 6 772,32 лв., вноски ЗО в размер на 37 204,86 лв. и лихви ЗО в размер на 11 129,42 лв. и лихви за данък върху доходите от трудови и приравнени на тях правоотношения в размер на 1 029,77 лв.

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

Задължителните указания на касационната инстанция касаят приложението на материалния закон при изпълнение на задължението на съда по чл.150, ал.2 ДОПК за комплектуване на ревизионната преписка в цялост и при правилно разпределение на доказателствената тежест, вкл. даване на указания по чл.171, ал.4 АПК за представяне на документи. По изложените съображения съдът приема, че спорът между страните е изцяло материалноправен, така, както е формулиран в Решение № 1822/2017 г. на директора на Дирекция „ОДОП“ С. - дали лицата, изпратени от жалбоподателя в Германия, Великобритания, Д. и Турция са командирани на основание чл. 121, ал. 1 от КТ /за период до 30 календарни дни/ и за същите важат правилата на чл. 6 от КСО, каквито са твърденията на жалбоподателя или същите са командирани на основание чл. 121, ал. 3 от КТ /отм., но в сила за ревизирания период 2014 г./ - за период по-дълъг от 30 календарни дни, респ. за тях са в сила правилата, уредени в чл. 6а от КСО, каквито са мотивите на органите по приходите.

В сферата на свободното движение на работници в рамките на ЕС принципно е възприето становище, че на работниците, които са командирани за предоставянето на услуги, трябва да се осигури заплащане, не по-малко от това, което се полага на работниците в приемащата държава – Директива 96/71/ЕО от 16 декември 1996 година на Европейския парламент и на Съвета относно командироването на работници в рамките на предоставянето на услуги.

На национално ниво правната регламентация на осигурителния доход и осигурителните вноски за лица, командирани в друга държава членка на Европейския съюз, е уредена в чл.6а КСО, в относимата към 2014 г. редакция, според която: осигурителните вноски за работниците и служителите, командирани по реда на чл. 121, ал. 3 и 4 от Кодекса на труда (отм., но в сила за 2014 г.), се дължат върху получените, включително начислените и неизплатените, брутни месечни възнаграждения или неначислените месечни възнаграждения, както и други доходи от трудова дейност в приемащата държава и в България, но върху *не по-малко от минималните ставки на заплащане на труда в приемащата държава*, а за работниците и служителите, командирани 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.

За да е приложим редът на чл. 6а, ал. 1 от КСО при определяне на осигурителния доход на работниците и служителите, следва кумулативно да са изпълнени следните условия:

- лицата да са командирани по реда на чл. 121, ал. 3 /или 4/ от КТ;
- за времето на командироване да извършват дейност по предоставяне на услуги в друга държава-членка на ЕС, в друга държава-страна по Споразумението за ЕИП, или в Конфедерация Швейцария;
- за времето на командироване за лицата да е определено като приложимо българското законодателство, съгласно Регламент /ЕО/ №883/2004.

В случай, че работникът е командирован на основание чл. 121, ал. 1 от КТ - за не повече от 30 календарни дни и за времето на командироване за него е определено като приложимо българското законодателство, съгласно Регламент /ЕО/ №883/2004, чл. 6а от КСО е неприложим и при определяне на осигурителния доход, върху който са дължими осигурителните вноски следва да се вземе предвид разпоредбата чл. 6, ал. 3 от КСО. Съгласно текста на посочената разпоредба, доходът, върху който се дължат осигурителни вноски, включва получените, включително начислените и неизплатени или неначислените месечни възнаграждения, но не по-малко от минималния осигурителен доход, определен със Закона за бюджета на държавното обществено осигуряване по основни икономически дейности и квалификационни групи професии и не повече от максималния месечен размер на осигурителния доход през календарната година.

В случая, с РА е установено, че командированите от дружеството лица отговарят едновременно на второто и третото условие, като спорът се свежда до това дали е изпълнено първото условие, т.е. относно приложението на чл.121, ал.1-4 КТ (в относимата редакция).

По делото не е спорно, че за всички командировани лица са издадени формуляри А1 от ТД на НАП С., които удостоверяват, че те остават подчинени на българското законодателство в областта на социалната сигурност. Но съдът намира за неправилни изводите на приходните органи касателно срока на командироване, които се извеждат от срока на валидност на издадените Удостоверения А1, тъй като по делото е установено, че за този период на валидност работниците на дружеството многократно са пътували до чужбина и са се връщали. Това е така, тъй като документите съдържат уточнение, че *определянето е временно, и отбелязване, че се касае за наето лице, работещо в две или повече държави.*

Същевременно, не може да се сподели и тезата на ревизорите, че **целият период на изпращане** следва да се третира като **едно командироване** по смисъла на посочената разпоредба. Именно в тази връзка производството е върнато за ново разглеждане от АССГ за изясняване на относимото тълкуване на чл.12, пар.1 от Регламент /ЕО/ №883/2004, дадено в пар.3 от Решение А2 от 12.06.2009 г. на Административната комисия за координация на системите за социална сигурност, както следва:

Б.“а“ Командироване в различни държави-членки, непосредствено едно след друго, във всеки един случай се разглежда като ново командироване по смисъла на член 12, параграф 1 от Регламент (ЕО) № 883/2004.

Б.“б“ Кратковременното прекъсване на дейността на работника в предприятието в държавата на заетост, независимо от причината (ваканция, заболяване, обучение в командированото предприятие...), не представлява прекъсване на периода на командироване по смисъла на член 12, параграф 1 от Регламент (ЕО) № 883/2004 и

Б. „в“ След приключване на периода на командироване може да се разреши нов период на командироване за същия работник, в същото предприятие и в същата държава-членка едва след като са минали *поне два месеца* от датата на изтичане на предходния период на командироване. Въпреки това при определени обстоятелства е възможно изключение от посочения принцип.

Доколкото се касае за служебно командироване на работници в чужбина съдът приема за обосновано очакването на приходните органи за целите на доказването на командироването да е осъществено при спазване на изискванията на Наредбата за служебните командировки и специализациите в чужбина (НСКСЧ), приложима в случая на основание чл.3, ал.3, вр.пар.1, т.2 от ДР на НСКСЧ. Същата изисква командироването да се извършва въз основа на писмена заповед с определени реквизити, вкл. продължителност, приемаща държава и населено място, задача на командированото лице, вид на транспортните средства и маршрут. Наредбата урежда документи за отчетност и контрол като доклад за извършената работа и отчет за изразходваната валута. Обосновано е и изискването за наличие на съответствие между данните в представените от жалбоподателя документи относно точните периоди и държава на командироване, данни за пътни и дневни разходи и данни за промяна в условията на командироване, която също следва да бъде извършена писмено (чл.9 от НСКСЧ).

От представени от жалбоподателя формуляри А1, издадени от ТД на НАП С., се установява, че същите съдържат индивидуализиращи данни на наетите лица (три имена и дата на раждане), начална и крайна дата на периода на командироване (винаги за повече от 30 дни). Документите съдържат уточнение, че *определянето е временно, и отбелязване, че се касае за наето лице, работещо в две или повече държави*. Посочено е наименование на държавата, където ще бъде наето лицето – напр. Обединено кралство, Германия, Д. (л.190-311 от първоначалното дело) или че се касае за командировано лице с посочен конкретен адрес на командироване (гърба на л.194 и др.), който съвпада с адреса на управление на S. G., В. 12249, К..№ 50.

При новото разглеждане на делото, към молба на ответника от 09.10.2020 г. са приложени заповеди за командировка в чужбина, издадени от [фирма], които съдържат реквизитите по чл.5, ал.2 от НСКСЧ. Действително, липсва отбелязване на продължителността на командировката извън „приключване на поставената задача“ и на вида на транспортните средства извън „служебен транспорт“, а като маршрут са отбелязани имената на държавите, напр. „България - Германия – България“. Съдът приема, че тази непълнота на данните може да се преодолее съобразно чл.37, ал.1 от НСКСЧ - дневните пари се отчитат съобразно фактическия престой в страните и времето на пътуването по данни от печатите и отметките в задграничния паспорт за влизане и излизане, а при липса на такива печати и отметки се приемат данните от транспортния документ. Допълнение на тези данни се открива в отбелязванията, които са част от бланката на заповедта за командировка и съдържат ръкописно посочване за начална и крайна дата на пътуването в чужбина с подпис на длъжностно лице и печат на [фирма].

В заключение и противно на приетото от приходните органи, съдът намира, че представените от жалбоподателя заповеди за командировка в чужбина следва да бъдат кредитирани като съдържащи информация относно релевантния по делото въпрос за продължителността на престоя на командированите лица в чужбина. Допълнителен аргумент в тази насока е фактът, че заповедите съдържат и неблагоприятни за

ревизираното лице обстоятелства – част от отбелязаните в тях дати на пристигане и отпътуване в чужбина са с продължителност повече от 30 дни. Отчетите на командированите лица също съдържат данни относно продължителността на командировката, поради което правилно и обосновано са ползвани от вещото лице при изготвяне на заключенията по делото и при съпоставката на релевантните обстоятелства относно продължителността на престоя на командированите лица в чужбина. Идентично на заповедите за командировка, част от отчетите съдържат данни за престой в чужбина с продължителност повече от 30 дни. Представената заповед от 05.01.2015 г. за изменение на командировъчни заповеди от 2014 г. на [фирма], отговаряща на изискванията на чл.9 от НСКСЧ, относно увеличение на дневните пари, също съдържа данни за престой на работниците в чужбина повече от 30 дни (л.970 - л.981 от Приложение № 4).

Представените при новото разглеждане на делото доказателства са идентични с приложените от ревизираното лице във връзка с връчено му в хода на ревизията ИПДПОЗЛ изх.№Р-22002216006773-040-001 от 19.10.2016 г., което е допълнителен аргумент за кредитиране на доказателствената сила на частните документи. Противно на приетото от ревизорите, са налице доказателства за сторени в чужбина разноски за транспорт и нощувки (л.358 - л.366 и л.383 - л.492 от Приложение № 2). В тази връзка съдът кредитира и поясненията на в.л. Ч.-Г., дадени в о.с.з. на 11.04.2019 г., че в основната си част лицата са пътували с лични автомобили, за които липсват издадени пътни листа, данни за регистрационните номера на колите, за техните маршрути и разходно-оправдателни документи, но за физическите лица липсва нормативно основание за съставяне на пътни листа и други разходно-оправдателни документи.

Въз основа на изложения анализ на съдържащите се в ревизионната преписка и представени от страните по спора доказателства на 15.01.2019 г. и на 09.10.2020 г. съдът намира, че не следва да кредитира заключенията на вещото лице (основно и допълнително), приети при първоначалното разглеждане на делото по адм.д.№ 13823/2017 г., тъй като вещото лице е анализирано наличието на реквизити в заповедите за командировка и в разходно-оправдателните документи, което е приоритетна дейност на съда (л.335). Още повече, че при първоначалните си изчисления вещото лице е споделило правната теза на приходните органи, че за извършеното командироване на наетите лица за повече от 30 дни е дължимо доначисляване на ЗОВ на основание чл.6а КСО.

При новото разглеждане на делото, в заключение от 05.01.2021 г. вещото лице е констатирало наличие на работници при жалбоподателя, които отговарят едновременно на изискванията на двата новопоставени въпроса: 1. За наличие на командировани в различни държави-членки на ЕС последователно и непосредствено едно след друго, всяко от тях в рамките на срока по чл.121, ал.1 КТ и 2. Прекъсване за повече от два месеца между две командирования. Тези работници отговарят на изискванията на б.“а“ и б.“в“ от пар.3 от Решение А2 от 12.06.2009 г. на Административната комисия за координация на системите за социална сигурност за тълкуване на чл.12, пар.1 от Регламент /ЕО/ №883/2004, а именно – за наличие на ново командироване в рамките на релевантния 30-дневен период. респ. те подлежат на осигуряване в изпращащата държава, а не както неправилно са приели приходните органи – в приемащата държава. На стр.3 от заключението от 05.01.2021 г. е посочено, че за установените работници, които отговарят на изискванията на чл.12, пар.1 от Регламент 883/2004, *не е правено увеличение на сумите за социални осигуровки и за*

*данък по ЗДФЛ.*

Относимите изчисления на публичните задължения на ревизираното лице са направени в допълнително заключение от 02.04.2021 г. Вещото лице е установило съвпадение между лицата, които отговарят на изискванията на б.“а“ и б.“в“ от пар.3 от Решение А2 от 12.06.2009 г., респ. на чл.121, ал.1 КТ (посочени в приложение № 1 към експертната от 05.01.2021 г.) и тези, които са включени в изчислените допълнителни задължения за ЗОВ по експертната от 01.04.2019 г. Изложеното съвпадение, според решаващия състав на съда, формира извод, че от изчисленията по експертната от 01.04.2019 г. следва да се извадят лицата по приложение № 1 към експертната от 05.01.2021 г. Тъй като в последната вещото лице не е правило изчисления за тези лица, а просто е посочило *че за същите лица с настоящето заключение не е правено увеличение на сумите за ЗОВ*, е поставена допълнителна задача в тази насока.

Според експертната от 02.04.2021 г. лицата по приложение № 1 от 05.01.2021 г. са извадени от изчисленията от 01.04.2019 г. С това именно изчисленията по т.І на стр.3 от допълнителната експертна от 02.04.2021 г. касаят поставения въпрос: *от изчисленията на допълнителната експертна от 01.04.2019 г. да се извадят начислените суми за лицата, посочени в Приложение № 1 към експертната от 05.01.2021 г.* Към така изчислената от вещото лице разлика следва да се добавят сумите по т.ІІ, стр.4 от експертната от 02.04.2021 г., тъй като те касаят лица, чието командироване е продължило повече от 30 дни, но за тях при първоначалното разглеждане на делото не е начисляван максимален размер на трудово възнаграждение според изискването на чл.6а КСО.

След изясняване на релевантния въпрос по приложението на чл.12, пар.1 от Регламент 883/2004, за който делото е върнато за ново разглеждане, съдът приема, че дължимите от жалбоподателя суми по спорните публични задължения са тези, посочени в т.ІІІ, стр.4 на допълнително заключение от 02.04.2021 г. Тези суми са дължими от ревизираното дружество на основание чл.6а КСО и следва да се присъдят ведно с лихви за забава, изчислени към датата на издаване на РА 22.05.2017 г. и посочени в таблица № 3, стр.5 от допълнително заключение от 02.04.2021 г. Според разясненията на вещото лице не се следват допълнителни задължения за данък по ЗДФЛ, тъй като за цялата 2014 г. дружеството е внесло данък в размер на 96 211.15 лв., а според изчисленията на експерта от 01.04.2019 г. дължимият данък е 84 383.91 лв., а от 02.04.2021 г. – 1 081.62 лв. При недължимост на главницата, не се следват лихви за забава.

По изложените съображения е дължима отмяна на РА за разликата над горепосочените задължения.

Независимо от изхода на спора, съдът приема, че разноски следва да се присъдят в хипотезата на чл.161, ал.3 ДОПК. Според поясненията на в.л. Ч.-Г., дадени в о.с.з. на 11.04.2019 г., разликата между изчисленията във второто допълнително заключение и тези по РА се дължи изцяло на новопредставени в хода на съдебното производство доказателства (с молба от 15.01.2019 г.), които не са били представени в хода на ревизията. Това обстоятелство предполага присъждане на разноски изцяло в полза на ответника. Съобразно обжалвания интерес от 189 522.23 лв. на ответника на основание чл.8, ал.1, т.5 от Наредба № 1/2004 г. за минималните размери на адвокатските възнаграждения следва да се присъди юрисконсултско възнаграждение в размер на 4425.23 лв. за една съдебна инстанция, а на основание чл.226, ал.3 АПК за

три съдебни инстанции – в размер на 13 275.69 лв.  
Водим от горното АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД - С. град, I-во Административно отделение, 69-и състав,

РЕШИ:

ОТМЕНЯ по жалба на [фирма], ЕИК[ЕИК], със седалище и адрес на управление: [населено място], [улица], Ревизионен акт № Р-22002216006773-091-001/22.05.2017 г., издаден от Фиданка С. Й. – орган, възложил ревизията, и Т. Н. Вуканина – ръководител на ревизията, потвърден с Решение № 1822 от 16.11.2017 г. на директора на Дирекция „ОДОП“ – [населено място] при ЦУ на НАП, относно следните установени допълнителни задължения за 2014 г.: по КСО за вноски за ДОО - за разликата над 4401.74 лв. до установения с РА размер от 85 255,94 лв. и лихви ДОО – за разликата над 671.42 лв. до установения с РА размер от 25 500,36 лв., за вноски за допълнително задължително пенсионно осигуряване за УПФ – за разликата над 1209.27 лв. до установения с РА размер от 22 629,86 лв. и лихви УПФ за разликата над 184.45 лв. до установения с РА размер на 6 772,32 лв., за вноски за здравно осигуряване по ЗЗО за разликата над 1934.81 лв. до установения с РА размер от 37 204,86 лв. и лихви ЗО за разликата над 295.12 лв. до установения с РА размер от 11 129,42 лв. и изцяло относно установените лихви за данък върху доходите от трудови и приравнените на тях правоотношения по ЗДДФЛ в размер на 1029,77 лв.

ОТХВЪРЛЯ жалбата на [фирма] в останалата част.

ОСЪЖДА [фирма], ЕИК[ЕИК], със седалище и адрес на управление: [населено място], [улица], да заплати на Дирекция "Обжалване и управление на изпълнението" при ЦУ на НАП С. юрисконсултско възнаграждение за три съдебни инстанции – в размер на 13 275.69 лв.

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

СЪДИЯ: