

# РЕШЕНИЕ

№ 483

гр. София, 23.01.2020 г.

## В ИМЕТО НА НАРОДА

**АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД - СОФИЯ-ГРАД, Трето отделение 45 състав,**  
в публично заседание на 07.11.2019 г. в следния състав:

**СЪДИЯ: Елица Райковска**

при участието на секретаря Кристина Петрова, като разгледа дело номер **2040** по описа за **2018** година докладвано от съдията, и за да се произнесе взе предвид следното:

Производството е по реда на чл. 156 – чл. 161 от Данъчно-осигурителния процесуален кодекс (ДОПК).

Образувано е по жалба на [фирма], ЕИК[ЕИК], срещу Ревизионен акт /РА/ № Р-22002217001361-091-001/10.10.2017 г., в частта потвърдена с Решение 237/14.02.2018 г. на директора на ДОДОП – С. при ЦУ на НАП. Моли РА да бъде отменен. Претендира разноски.

Ответникът оспорва жалбата. Претендира юрисконсултско възнаграждение. Претендира прекомерност на адвокатското възнаграждение.

Съдът, като взе предвид представените и приети по делото доказателства и становищата на страните, приема за установено следното от фактическа и правна страна:

Със заповед за възлагане на ревизия /ЗВР/ от 10.03.2017 г. /л. 471/ е възложено извършването на ревизия на С.-2004 Е. за определяне на задълженията за вноски за Държавно обществено осигуряване /ДОО/ и Универсален пенсионен фонд /УПФ/ за периодите от 01.12.2009 г. до 30.11.2015 г., за фонд Гарантирани вземания за работниците и служителите /ГВРС/ за периодите от 01.12.2009 г. от 31.12.2010 г., за вноски за Здравно осигуряване /ЗО/ за периодите от 01.12.2009 г. до 31.11.2015 г. и за корпоративен данък по Закона за корпоративното подоходно облагане /ЗКПО/ за периодите от 01.01.2009 г. до 31.12.2014 г. Цитираната ЗВР е изменена със Заповед за изменение от 12.06.2017 г., /л. 474/. Двете ЗВР са издадени и надлежно подписани с електронен подпис от М. А. К. - компетентен орган, видно от заповед от 30.03.2016 г.

/л. 469/. ЗВР са надлежно връчени на ревизираното лице /л. 473 и л. 476/.

След срока по чл. 117, ал. 1 от ДОПК, а именно на 31.08.2017 г., е издаден и надлежно подписан с електронни подписи Ревизионен доклад /РД/ (л. 477) от лицата, определени с горепосочените ЗВР. РД е връчен надлежно на жалбоподателя на 11.09.2017 г. /л. 547/. Констатираното издаване на РД след срока по чл. 117, ал. 1 ДОПК представлява несъществено процесуално нарушение, което не би могло да доведе до издаването на различен по съдържание РА и не влияе на законосъобразността на издадения такъв. Ето защо то не може да бъде самостоятелно основание за неговата отмяна.

По реда на чл. 117, ал. 5 от ДОПК е подадено писмено възражение срещу констатациите в РД, което е прието за неоснователно.

На 10.10.2017 г. е издаден РА (л. 549) от компетентните органи съгл. чл. 119, ал. 2 от ДОПК – М. А. К. и С. С. Цинцарска, подписан надлежно с електронни подписи, връчен редовно на ревизираното дружество на 17.10.2017 г. /л. 573/. С последния са установени задължения, както следва: ДОО за осигурители за периодите от м. 12.2009 г. до м. 11.2015 г. в размер на 16 405,14 лв. и лихви за просрочие в размер на 9 321,68 лв.; вноски за здравно осигуряване - за осигурители за периодите от м. 12.2009 г. до м. 11.2015 г. в размер на 5 552,65 лв. и лихви за просрочие 2 686,52 лв.; универсален пенсионен фонд - за осигурители за периодите от м. 12.2009 г. до м. 11.2015 г. в размер на 1 350,08 лв. и лихви за просрочие в размер на 772,745 лв.; вноски за фонд ГВРС за осигурители за периодите от м. 12.2009 г. до 12.2010 г. в размер на 14,60 лв. и лихви за просрочие 14,56 лв.; корпоративен данък за 2009 г. в размер на 4 861,14 лв. и лихви в размер на 4 021,62 лв.

Ревизията е втора за ревизираните периоди и задължения и се извършва във връзка с решение №239/17.02.2017 г. на директора на дирекция „ОДОП“ С..

Документите, събрани в хода на първото ревизионно производство, са приобщени с протокол от 18.07.2017 г. /л. 893 от приложение 6/.

Срещу РА е постъпила в срок жалба по административен ред от 02.11.2017 г. /л. 584/.

Издадено е Решение № 237/14.02.2018 г., с което РА е отменен в частта на установените задължения за вноски за ДОО, УПФ и ЗО за периодите от м. 12.2009 г. до м. 01.2011 г., за фонд ГВРС за периодите от м. 12.2009 г. до м. 12.2010 г., както и в частта на установените задължения за корпоративен данък за 2009 г. В останалата РА е потвърден /л. 460/. Решението е връчено на жалбоподателя на 19.02.2018 г.

Жалбата до АССГ е подадена в срока по чл. 156, ал. 1 ДОПК, от надлежна страна и същата е процесуално допустима.

Съгласно чл. 160, ал. 2 ДОПК съдът преценява законосъобразността и обосноваването на ревизионния акт, като преценява дали е издаден от компетентен орган и в съответната форма, спазени ли са процесуалните и материално-правните разпоредби по издаването му.

Атакуваният РА е издаден от компетентен орган по смисъла на чл. 119, ал. 2 ДОПК, в предвидената форма, съгласно чл. 120 ДОПК, включително разпоредителна част в табличен вид, в която е определен размерът на обжалваните задължения. Предвид разпоредбата на чл. 120, ал. 2 ДОПК РД е неразделна част от РА и в този смисъл може да се приеме, че мотивите на РД са и мотиви на РА.

Видно от приложените копия на процесните РА, РД, ЗВР и ЗИЗВР, същите са подписани с електронен подпис. Съдът кредитира електронните подписи по аргумент

от разпоредбата на чл. 25, т. 1 от Регламент (ЕС) № 910/2014 на ЕП и на Съвета от 23 юли 2014 година относно електронната идентификация и удостоверителните услуги при електронни трансакции на вътрешния пазар и за отмяна на Директива 1999/93/ЕО, в сила от 01.07.2016 г. съгл. чл. 52, както и на чл. 5, т. 2, предл. 2 и 3 от Директива 1999/93/ЕО НА ЕП и на Съвета от 13 декември 1999 година относно правната рамка на Общността за електронните подписи, съгласно които правната сила на електронния подпис не може да бъде оспорена на основание, че същият не се основава на квалифицирано електронно удостоверение. Въпреки цитираните разпоредби, ответникът е представил и надлежни доказателства за издадените КЕП на лицата, издали ЗВР, РД и РА.

С разпореждането за насрочване на делото от 15.08.2018 г. /л. 80/ на страните са дадени указания във връзка с доказателствената тежест.

Извършените процесуални действия и събраните в хода на административното производство доказателства са подробно описани в РД и РА и не следва да бъдат преповтаряни в настоящето решение. В хода на ревизионното производство е установено, че през ревизирания период основната дейност на [фирма] е охрана на имущество на физически и юридически лица, охрана на мероприятия и охрана на ценни пратки и товари, като същата се осъществява чрез жива сила или видеокамери за наблюдение.

В РД е посочено, че в резултат на отправените до ревизираното лице искания за представяне на документи и извършено посещение в офиса на същото не са представени документи, от които да е видно разпределението на персонала, обслужващ/охраняващ съответните обекти, за които има сключени договори за жива или комбинирана охрана /с хора и техника/. В хода на съдебното оспорване това обстоятелство не се оспорва, но се твърди, че дружеството няма задължение да съхранява такива документи.

Видно от РД органите по приходите са направили анализ на представените доказателства и установено при извършените служебни проверки съобразявайки: спецификата на дейността на [фирма]; сключените от [фирма] договори за жива и комбинирана охрана, включително и такива по обществени поръчки; констатациите на органи на „Инспекция по труда“ - Б. при проверка за спазване на трудовото законодателство в [фирма], в които се съдържат данни, че лица, назначени на трудови договори на 4-часов работен ден, са работили повече от договореното; обяснения на лица, назначени в дружеството с трудови договори на 4-часов работен ден и др., в които се твърди, че работното време фактически е било повече от 4 часа и др.

В резултат на това на 21.08.2017 г. е връчено уведомление по чл. 124, ал. 1 от ДОПК от 17.08.2017 г. за установени обстоятелства по чл. 122, ал. 1, т. 2, т. 4 и т. 5 от ДОПК /л. 555 от приложение 4/. Ревизираното лице е уведомено, че поради непредставяне на всички изискани документи, основата за облагане за осигурителни вноски ще бъде установена по реда на чл. 122 – 124 от ДОПК. Определен е 14-дневен срок за предоставяне на документи и вземане на становище.

В отговор на уведомлението, ревизираното лице е представило част от изисканите му документи. Отново не са представени данни за фактическата заетост на персонала - кои лица на кои обекти са работили; графици, от които да е видно разпределението на персонала, обслужващ/охраняващ съответните обекти, за които има сключени договори за жива или комбинирана охрана /с хора и техника/, както и трудови

договори с конкретни физически лица и договорите с клиенти.

С оглед на това органите по приходите са приели, че е налице обстоятелство по чл. 122, ал. 1, т. 5 от ДОПК, а именно: липса на документите, необходими за установяване на основата за облагане за осигурителни вноски. Поради това основата за изчисляване на задължителните осигурителни вноски е определена при условията на чл. 122, ал. 2 от ДОПК.

По делото е безспорно, че по отношение на декларираните от лицето трудови договори /стр. 18 от РД/, сключени с различни физически лица, са спазени минималните осигурителни прагове за 4-часов, респективно за 8-часов работен ден, като съгласно ведомостите за заплати и счетоводните документи на дружеството е налице начисляване и изплащане на трудовите възнаграждения. Няма спор и, че са спазени разпоредбите на осигурителното законодателство за внасяне и удържане на дължимия размер на осигурителните вноски, според сключените трудови договори. Безспорно е, а е установено и от приетата и неоспорена страните ССЕ, че осигурителните вноски, които са начислени от [фирма] за процесния период са внесени и не остават задължения.

Спорният по делото въпрос касае допълнително начислените осигурителни вноски свързани с констатациите на органите по приходите за неспазване на работното време на някои от служителите, които са назначени на 4-часов работен ден, т.е налице ли са доказателства, че лицата, изброени в РД /стр. 66 и сл./, за които са сключени трудови договори за 4-часов работен ден, за периодите от м. 02.2011 г. до м. 11.2015 г. в действителност са работили на 8-часов работен ден. Респективно налице ли са доказателства, че дължимите осигурителни вноски не са начислявани съобразно действително отработеното време от лицата, наети по трудови договори. Общият размер на спорните задължения е 27 203,25 лв., от които главница в размер на 18 725,82 лв. и лихви в размер на 8 477,43 лв., формирани, както следва: ДОО – 13 016,26 лв. и лихви 5 947,36 лв.; УПФ – 1 122,37 лв. и лихви 548,14 лв.; ЗЗО – 4 587,19 лв. и лихви 1 981,93 лв.

За да установят задълженията за осигурителни вноски от 02.2011 г. до м. 12.2012 г. ревизиращите са се позовали на договор за охрана от 13.01.2010 г., сключен между [фирма] и [община].

Във връзка с това по делото е представен договор за обществена поръчка от 13.01.2010 г., сключен между жалбоподателя и [община] /л. 1537 от приложение 10/. Предмет на договора е денонощна /24 ч./ въоръжена охрана на обекти на [община]: пазар за плодове и зеленчуци – [населено място], [населено място], [населено място] и [населено място] и национален парк-музей „С. крепост“. В чл. 9 от договора е посочено, че изпълнителят изготвя график за работа на охранителите, който се съгласува предварително с възложителя. Договорът е сключен за срок от 12 месеца. Същият е придружен от планове за охрана на обектите /л. 1541 и сл. от приложение 10/, в които са предвидени, както следва: двама охранители от 06:00 ч. до 18:00 ч. и един охранител от 18:00 ч. до 06:00 ч. за обект [населено място]; по два поста за обекти [населено място], [населено място] и [населено място], като охранителите извършват обход на трите посочени землища, с автомобили и пеша; два поста за обект национален парк-музей „С. крепост“, като в светлите часове на деня охраната се осъществява от един охранител, който отговаря за пропускателния режим, а в тъмните часове на денонощието охраната се състои от двама охранители, които извършват непрекъснат обход на района. Към документацията за обществената поръчка,

предоставена в хода на ревизионното производство от [община] е приобщен и списък-декларация на лицата, които ще изпълняват поръчката, включително и на лицата, отговарящи за качеството на услугата /л. 1532 от приложение 10/. В същия са изброени 14 лица охранители и 2 две лица - ръководен персонал. Видно от таблица на л.18 от РД е, че за 11 лица, посочени като охранители, са подадени уведомления по чл. 62 от КТ за четири часов работен ден и само за три от лицата - за осем часов работен ден. Това се установява и от Приложение 1 към ССЕ /л. 1019 и сл./.

След извършена служебна проверка в електронната страница на АОП /[http://www.aop.bg/case2.php?mode=show\\_doc&doc\\_id=426048&newver=2/](http://www.aop.bg/case2.php?mode=show_doc&doc_id=426048&newver=2/) се установява, че изпълнението на сключения договор от 13.01.2010 г. е приключило на 31.01.2011 г.

На 01.08.2011 г. е сключен нов договор за обществена поръчка с [община] /л. 630 от приложение 4/, с предмет денонощна въоръжена и невъоръжена охрана обекти на [община]: пазар за плодове и зеленчуци – [населено място], [населено място], [населено място] и [населено място] и национален парк-музей „С. крепост“. Същият е с идентични клаузи (с изключение на цената), като този от 13.01.2010 г. След извършена служебна проверка в електронната страница на АОП /[http://www.aop.bg/case2.php?mode=show\\_doc&doc\\_id=494398&newver=2/](http://www.aop.bg/case2.php?mode=show_doc&doc_id=494398&newver=2/) се установява, че изпълнението на сключения договор е приключило на 02.08.2012 г.

По данни от справка, предоставена от самия жалбоподател в хода на ревизионното производство, е видно, че дружеството е продължило да осъществява охрана на обектите, за които е имало сключени договори за обществена поръчка с [община], но без договорни правоотношения /л. 165 и сл./ за периода до края на 2012 г. /или от м. 08 до м. 12.2012 г./.

Видно от заключението на ССЕ подробно са разгледани всички представени от жалбоподателя договори за охрана за разглеждания период по месеци, като са отчетени спецификите и условията на всеки от тях (срок, вид охрана, ангажираност на живата охрана). Така е изчислена общата заетост в часове на жива охрана по договорите, като същата е съпоставена с общата заетост в часове за охрана по ведомости и часовете заетост съгласно сключените с охранителите трудови договори. Установен е недостиг на охранители за м. 05.2011 г., м. 06.2011 г., м. 07.2011 г., м. 09.2011 г., м. 10.2011 г., м. 11.2011 г. и м. 12.2011 г. (Приложение 2, л. 1076 и сл.).

Както бе посочено по-горе ревизията на жалбоподателя е била извършена при условията на чл. 122 от ДОПК.

Ревизията по чл. 122 ДОПК се извършва при наличие на някое от обстоятелствата, визирани в ал. 1, като същите не се намират в отношение на кумулативност, а на алтернативност, което означава, че наличието само на едно от тях е достатъчно основание за прилагането им. Съгласно разпоредбата на чл.122 ал.1, т.5 ДОПК такова обстоятелство е налице, когато документите, необходими за установяване на основата за облагане с данъци, липсват или са повредени до степен негодна за ползване. В случая, безспорно липсват документи, от които да се установи реалната основа за облагане, доколкото не са представени графици, респ. други писмени документи, от които да е видно в кой период кое лице на кой точно обект и по колко часа е работило, както и каква конкретна дейност е извършвало. Действително, налице са платежни ведомости, трудови договори, подавани декларации обр.1 и обр.6, договори за охрана, сключени от жалбоподателя, но същите не са достатъчни по см. на цитираната разпоредба, още повече, че тяхната доказателствена стойност е

опровергана от данните, съдържащи се в приобщените в хода на ревизионното производство писмени доказателства /които ще бъдат обсъдени по-долу/, в това число договорите по ЗОП с [община] ведно с посочени към тях физически лица, които ще извършат охраната с конкретизиране на часовете от деня (повече от 4 часа), декларации от работници в дружеството, че са работили повече от 4 часа, макар да са подписали такива договори, констатациите в протоколите от проверките на ДИТ и пр. От жалбоподателя са изискани, но не са представени графици, респ. други документи, вкл. Правилник за вътрешния трудов ред, от които да може да бъде установена основата за облагане. Именно непредставянето на изисканите от жалбоподателя документи, е било достатъчно, за да се направи извод за наличието на предпоставките по чл.122, ал.1, т.5 от ДОПК и съответно ревизията да бъде извършена по реда, предвиден в този нормативен текст. В този смисъл е и съдебната практика, напр. Решение № 13802 от 14.11.2017 г. на ВАС по адм. д. № 7564/2017 г., Решение № 17410 от 18.12.2019 г. на ВАС по адм. д. № 9911/2019 г. и др.

В случая видно от РД механизмът за определяне на облагаемата основа от ревизиращите органи е съобразен в максимална степен с действителното фактическо и правно положение, като са взети предвид всички горепосочени документи /счетоводни справки, обяснения, декларации, ведомости, трудови договори, договори за охрана, сключени от жалбоподателя и т.н./. С оглед на това съдът приема, че определената облагаема основа е формирана обективно, с оглед представените доказателства.

Поддържаното от жалбоподателя становище за невъзможността да се определи облагаемата основа, съобразно данните, съдържащи се в посочените документи /които ще бъдат детайлно обсъдени по-долу/, събрани от органите по приходите/ води до недопустимия резултат ревизираното лице да черпи права от собственото си неправомерно поведение, доколкото са налице данни за нарушаване на трудовото законодателство и водена счетоводна отчетност по начин, по който не може да се определи облагаемата основа съобразно действителното фактическо положение. Именно поради тази причина правилно облагането на [фирма] е извършено чрез определяне на облагаемата основа от органите по приходите по реда на чл.122, ал.2 от ДОПК.

За жалбоподателя е налице процесуална възможност, в хода на производството по обжалване на РА да опровергае истинността на установените фактически констатации, което в случая не е сторено.

По отношение на установените задължения за осигурителни вноски за разглеждания период /от м. 02.2011 г. до м. 12.2012 г./, във връзка със сключените договори за охрана с [община], жалбата е неоснователна. От страна на жалбоподателя не бяха представени доказателства, които да опровергават изводите на органите по приходите. В случая не са представени графици за присъствено работно време и Правилник за вътрешния трудов ред, от които да се установи действителната заетост на назначените охранители във всеки от периодите. Същите са необходими, за да се установи по безспорен начин разпределението на работното време и заетостта по часове на всяко едно от лицата, назначено като охранител, респективно да се опровергават изводите на органите по приходите за недостиг на кадрови

ресурс. Жалбоподателят твърди, че представеният списък-декларация на лицата, които ще изпълняват обществената поръчка, е примерен и неправилно органите по приходите се позовават него при определяне на задълженията за лицата, посочени в него и назначени на 4-часов работен ден. Доколкото обаче не се представиха други доказателства /напр. окончателен списък/, от които да е видно, че услугите са изпълнявани от лица, различни от посочените, които са били назначени на 8-часов работен ден, не може да се приеме, че възражението е основателно.

За доказване на твърдението, че във всеки момент дружеството е разполагало с необходимия кадрови потенциал, за да покрие задълженията си по договорите за жива/въоръжена охрана, от жалбоподателя се представят единствено съставени от него справки, в които са направени изчисления за всеки от периодите, но описаното в тях не е подкрепено с други доказателства /л. 111 и сл./. Тези справки съдържат изгодни за жалбоподателя твърдения, като нямат и достоверна дата, поради което вписаното в тях подлежи на пълно и главно доказване от него, което не е сторено. Жалбоподателят не е представил графици за работа на охранителите, съгласувани с възложителя, които безспорно е следвало да бъдат изготвени от него на основание чл. 9 от договора с [община]. Освен това е налице и нормативно изискване за посоченото обстоятелство. Чл.142, ал.1 и ал.2 от КТ указва как се изчислява работното време подневно и начина на сумарното му изчисляване, което не може да бъде повече от 6 месеца, като от своя страна, работодателят е задължен да изготвя графици, съобразно чл. 9а от Наредбата за работното време, почивките и отпуските. Съгласно чл. 9а, ал. 1 от Наредбата за работното време, почивките и отпуските за работодателя едновременно с установяването на сумирано изчисляване на работното време по чл. 142, ал. 2 КТ съществува задължение да утвърждава поименни графици за работа за периода, за който е установено сумираното изчисляване, които трябва да се съхраняват най-малко 3 години след края на периода. Дори да се приеме, че за жалбоподателя не е било налице задължение да пази графиците за 2011 г., доколкото минималният период на това задължение е изтекъл през 2014 г., същият не е ангажирал други надлежни доказателства, които да потвърдят твърденията от него факти. Напротив, цитираните по-горе план-графици към договорите, сключени с [община], потвърждават констатациите в РА. Изслушаните по делото свидетели са в трудови правоотношение със [фирма] от 2013 г. и 2014 г., поради което от показанията им не може да се направи извод за работното време на лицата през 2011 г. и 2012 г., в частност на лицата, във връзка с които са начислени допълнителни задължения. По отношение на 2012 г. следва да се посочи, че нормативно установеният период за пазене на графиците съгл. чл. 9а от Наредбата не е изтекъл. Това е така, тъй като същият изтича през 2015 г. Доколкото първото ревизионно производство е започнало през м.12.2015 г. и със ЗВР жалбоподателят е бил уведомен за подлежащите на установяване задължения и периоди, то може да се направи извод, че същият е следвало да разполага с графиците към началото на ревизионното производство и да ги представи на органите по приходите с цел установяване на релевантните за ревизията обстоятелства, което не е сторено.

В заключението на ССЕ е установен недостиг на охранители само за м. 05.2011 г., м. 06.2011 г., м. 07.2011 г., м. 09.2011 г., м. 10.2011 г., м. 11.2011 г. и м. 12.2011 г. За останалите периоди не е констатиран недостиг. Съдът обаче приема, че не са налице основания за отмяна на РА в тази част, тъй като вещото лице е достигнало до този извод чрез пресмятане на всички работни часове на всички охранители, а не само на живата охрана, което е релевантно за случая. Вещото лице е извършило обща съпоставка на трудови договори и договори за охрана, последните представени единствено от ревизираното лице. Т.е. на първо място е възможно да са изпълнявани и други услуги по охрана, за които ревизираното лице да не е представило договори. Второ, заключението е общо за всички работници в дружеството, но не оборва констатациите на органите по приходите, касаещи конкретните лица, за които са начислени допълнителни осигурителни задължения. Трето, вещото лице не е изследвало, доколкото не е имало документи за това, кое лице какви конкретни задължения по жива охрана е изпълнявало, в кои периоди и на кои обекти. Поради това, направеното общо пресмятане от вещото лице, че е възможно всички назначени в дружеството лица да изпълнят задълженията по представени от самия жалбоподател договори, не води до извод, че въпросните лица, за които са начислени задължения, са работили на 4-часов работен ден съгл. уговореното в трудовите договори.

Освен това самото вещо лице, с оглед направеното изявление в открито съдебно заседание е установило, че има и други дейности, които се изпълняват от служители, назначени като охранители, а именно патрулиране и изпълняване на други дейности, свързани с работата на дружеството. В случая от страна на експерта също са изискани графици за присъствено работно време и Правилник за вътрешния трудов ред, за да се установи разпределението на работното време и реалната заетост, но от страна на жалбоподателя не са представени такива. Именно поради тази причина експертът изрично сочи в заключението, че не може да се получи коректен резултат при съпоставянето /л. 998/. С оглед на това съдът приема, че заключението на вещото лице в тази част не следва да се кредитира. Същото не дава яснота относно конкретиката на спора, касаещ само определен брой лица, респ. яснота относно тяхното работно време, реално извършвана дейност и пр.

С оглед гореизложеното съдът приема, че не са представени доказателства, които да опровергават направените от органите по приходите изводи за обсъжданите периоди.

За отделни периоди от 2013 г. до 2015 г. с РА са установени допълнителни задължения за осигурителни вноски за конкретни физически лица, описани на стр. 76-82 от РД. За да определят тези задължения органите по приходите са се позовали на събраните в хода на ревизионното производство доказателства, от които се установява следното:

По реда на чл. 47 ДОПК органите по приходите са събрали доказателства от извършени проверки от служители на дирекция „Инспекция по труда“ /ДИТ/, [населено място], като са представени събраните и съставени във връзка с проверката документи.

При извършена физическа проверка на 06.02.2015 г. от инспекцията по труда



на обект, охраняван от [фирма] - консервна фабрика, стопанисвана от [фирма], е констатирано, че там полага труд като охранител М. Л. Л. - назначен в [фирма] с трудов договор на четири часов работен ден. Същото лице писмено е декларирало пред проверяващите работно време от 07,30 ч. до 17,00 ч. и от 19,00 ч. до 07,30 ч. /л. 1504 от приложение 10/.

Договорът, сключен с [фирма] от 01.10.2014 г., е за жива въоръжена денонощна охрана /л. 1470 от приложение 10/. Видно от същия в него не са предвидени клаузи, от които да се установи колко охранителни поста са необходими за извършване на услугата. За установяване на този факт не е представено и приложение към договора. В този смисъл може да се приеме, че източник за установяване на посоченото обстоятелство биха били графици за присъствено работно време, каквито по делото не са представени.

На 06.02.2015 г. инспекцията по труда е проверила и друг обект, охраняван от [фирма] - „Гробищен парк“ – [населено място]. Констатирано е, че там полага труд като охранител лицето В. С. Б. - назначен в [фирма] с трудов договор на четири часов работен ден. В проверката, извършена в 11,30 ч., лицето писмено е декларирало, че полага труд като охранител с работно време от 10,00 ч. до 14,00 ч. и от 14,00 ч. до 18,00 ч./ л. 1486 от приложение 10/. На 06.02.2015 г., в 15,27 ч. обектът отново е посетен от служители на ДИТ. Лицето В. С. Б. отново е заварено да полага труд на обекта, като е попълнило нова декларация, в която сочи, че работното му време е от 14,00 ч. до 18,00 ч. /л. 1485 от приложение 10/.

По делото е представен Протокол за извършена проверка от 10.02.2015 г. /л. 1488 от приложение 10/, в който подробно са описани констатациите от проверката, в това число и други нарушения, касаещи трудовото законодателство. В същия е посочено, че по време на проверката за горепосочените лица не са установени обстоятелствата по чл. 144 от КТ, а именно полагане на извънреден труд. На обект [фирма] е прегледана и книгата за ежедневен инструктаж, като е констатирано, че лицата, посочени в нея полагат труд с работно време от 07,30 ч. до 17,00 ч. и от 19,00 ч. до 07,30 ч.

С административната преписка са представени също документи и писмени обяснения на лица с прекратени трудови договори със [фирма]. Същите са в резултат на извършена проверка за спазване на осигурителното законодателство, която предхожда проведеното ревизионно производство.

Така И. З. Д. писмено е декларирал, че е работил в ревизираното дружество от 08.08.2012 г. до 24.01.2013 г. като охранител, като работният му ден е бил по 12 /дванадесет/ работни часа, въпреки че е воден на четиричасов работен ден /л. 1610 от приложение 10/.

К. А. К. е декларирал писмено, че е работил в [фирма] от м. 10.2011 г. до м. 10.2013 г. като охранител по трудов договор на четири часов работен ден, но работното му време е било сутрин - от 08,00 ч. до 13,00 ч. и след обяд - от 16,30 ч. до 19,00 ч. Декларирал е също, че служителите са били заставени да попълват декларации, че не полагат извънреден труд / л. 1621 от приложение 10/.

Във връзка с това и предвид възраженията на жалбоподателя следва да се има предвид, че въпросните декларации, написани и подписани от работници

на дружеството, съдържат в себе си данни, които дават основание да се приеме, че воденото от жалбоподателя счетоводство през процесния период не дава възможност за установяване на основата за облагане с данъка за доходи от трудови правоотношения и осигурителните вноски на работниците, съобразно реално престираната работна сила, като същевременно липсват документи – графици, изискани неколккратно от органите по приходите, необходими за установяване на основата за облагане съобразно реално престираната работна сила. В тази насока, приобщените декларации от лицата, дадени по повод извършена проверка от органите по приходите по установяване на релевантните факти и обстоятелства, касаещи облагането на ревизираното лице, ведно с останалите доказателства, приобщени в административната преписка, в т.ч. платежни ведомости, трудови договори, подадени Декларации обр.1 и обр.6, договори, с които [фирма] е поело ангажимент за осъществяване на жива охрана, са дали на органите по приходите достатъчно информация, за да определят облагаемата основа по възможно най-обективния и достоверен начин спрямо ревизираното лице.

Неоснователни са доводите на жалбоподателя за неверност на фактическите констатации в ревизионния акт, обосновани с обстоятелството, че декларациите от работниците не могат да послужат като годно основание за определяне на осигурителни задължения.

Няма спор, че част от въпросните декларации са събрани по повод проверка на органите по приходите, предхождаща ревизионното производство. Това обаче, само по себе си не е основание, което да обоснове изключване на въпросните обяснения от доказателствения материал по делото. В случая е налице извършена проверка при условията и реда, предвиден в ДОПК, резултатите от която са надлежно приобщени към доказателствения материал в хода на ревизията /л. 891 от приложение 6/, поради което не съществува никаква процесуална пречка същите да се ценят като доказателство.

Съгласно разпоредбата на чл.37, ал.1 от ДОПК доказателствата в административното производство се събират служебно от органа по приходите или по инициатива на субекта. Всички събрани доказателства подлежат на обективна преценка и анализ, включително и дадените обяснения под формата на декларации. Съгласно ал.2 лицето е длъжно да представи всички данни, сведения, документи, книжа, носители на информация и други доказателства, отнасящи се до неговите права и задължения, до фактите и обстоятелствата, подлежащи на установяване в съответното производство, и да посочи всички лица, държавни или общински органи, при които се намират такива. Обстоятелството, че част от лицата, дали обяснения, са бивши служители на дружеството, не е основание същите да не бъдат кредитирани, доколкото тези лица дават релевантни за ревизираните периоди обяснения, поради което съдът приема възраженията на жалбоподателя за неоснователни.

На следващо място с оглед възраженията на жалбоподателя по отношение на доказателствата, събрани от ДИТ, следва да се посочи, че съгласно чл. 47 от ДОПК при извършване на ревизия или проверка органът по приходите, който я извършва може да поиска писмено от други контролни органи извършването на действия с оглед събиране на доказателства за установяване на

задължения или административнонаказателна отговорност, а съгласно чл. 49 от същия кодекс писмени доказателства се допускат за установяване на всички факти и обстоятелства от значение за производствата по него. Тези текстове дават възможност на приходните органи да се снабдяват с доказателства, които са събрани от други органи и по друг ред, като смисълът е безспорно, че същите имат еднаква доказателствена сила с тези, които са събрани от самите приходни органи, както и с цел процесуална икономия. В противен случай, ако само доказателствата събирани от приходните органи биха били от значение в ревизионното производство законодателят не би включил горните разпоредби като такива в глава Доказателства и доказателствени средства на ДОПК.

В хода на ревизионното производство от страна на органите по приходите е установено, че съгласно подадените данни в СД по ЗДДС и дневниците за продажби до 30.11.2015 г. от [фирма] са издавани фактури на [община], поради което е прието, че въпреки че не са представени договори, услугата продължава да се предоставя на общината. Това се потвърждава и от представените по делото счетоводни сметки 411 „Вземания от клиенти“ /л. 1241 от приложение 8/, от които е видно, че за разглеждания период сред клиентите на жалбоподателя е и [община]. Поради непредставяне на документи от страна на жалбоподателя, оборващи направената констатация, органите по приходите са приели, че охраната се предоставя по начина и при условията на договорите, сключени през 2010 г. и 2011 г., което е законосъобразно и с оглед обстоятелството, че ревизията е по реда на чл. 122-124а от ДОПК.

Пред настоящата съдебна инстанция не са представени документи, които да опровергават твърденията на органите по приходите. Предвид включването на фактури, издадени към [община] в СД по ЗДДС и дневниците за продажби до 30.11.2015 г. и осчетоводяването на същите, може да се приеме за безспорно, че общината е получава услуги от [фирма]. Доколкото обаче не бяха ангажирани доказателства при какви условия са изпълнявани тези услуги съдът приема, че правилно органите по приходите са ги разглеждали като съответни на предходните по сключените договори за обществени поръчки. В случая в тежест на жалбоподателя е да представи доказателства, с които да опровергае констатациите на ответника, което не беше сторено.

Видно от заключението на вещото лице за този период не са взети предвид услугите, извършвани за [община], а кадровата обезпеченост е разглеждана единствено с оглед представени договори с контрагенти на жалбоподателя. Във връзка с това съдът приема, че ССЕ не следва да се кредитира в тази част, доколкото заетостта на охранителите не обхваща в цялост извършваните услуги от страна на жалбоподателя за периода. Съдът не кредитира ССЕ и по мотиви, изложени по-горе, касаещи периода 2011 г. и 2012 г., поради което същите не следва да бъдат преповтаряни.

За доказване твърдението си, че във всеки момент дружеството е разполагало с необходимия кадрови потенциал, за да покрие задълженията си по договорите за жива/въоръжена охрана, се представят единствено справки, изходящи от жалбоподателя, в които са направени изчисления за всеки от периодите, но описаното в тях не е подкрепено с други доказателства. И за

този ревизиран период не са представени графици за присъствено работно време и Правилник за вътрешния трудов ред, от които да се установи действителната заетост на назначените охранители във всеки от периодите. А графици очевидно е имало, видно от декларацията на М. Л. Л. по време на проверката, извършена на 06.02.2015 г. от ДИТ /л. 1504, гръб, приложение 10/, но същите или не се съхраняват от жалбоподателя, въпреки нормативно установения за това срок или ако са налични - не се представят. В тази връзка съдът приема, че не са налице доказателства, които да опровергават изводите на органите по приходите.

Горните изводи не се променят от показанията на свидетеля Н., доколкото същият не дава конкретни такива относно продължителността на работното време на М. Л.. Потвърждава, обаче, че са били налице графици, които не се представени по делото от жалбоподателя.

По отношение на С. В. Д. е установено, че същият е назначен на трудов договор като охранител и е осигуряван за едночасов работен ден, с месечно трудово възнаграждение от 50,00 лв. Посоченото обстоятелство е видно от трудов договор от 02.01.2013 г. /л.109/. От страна на органите по приходите е установено, че едновременно с това ревизираното дружество е заявявало пред възложители на обществени поръчки, че С. В. Д. ще изпълнява длъжността „вътрешен контрол“ /л. 1532 от приложение 10/.

Съгласно приобщената длъжностна характеристика за длъжността „охранител“ /по отношение на другите служители дл. характеристики не са представени/ основното задължение е контрол и съхранение на оръжие, като се осъществяват контакти с ръководители и специалисти от полицейските органи по ЗЧОД и ЗКВООБ /л. 110/. От посоченото лице е представена декларация от 25.09.2017 г., в която потвърждава горното обстоятелство и сочи, че не е полагало извънреден труд за времето на целия трудов договор /л. 108/. Същото е разпитано и като свидетел по делото /л. 846/. Заявява, че работи в [фирма] на трудов договор от началото на 2013 г. като отговорник по контрол и съхранение на оръжия във фирмата - съхранение на оръжия и връзка със служба КОС на МВР. Твърди, че не е изпълнявал други длъжности. Продължителността на работното му време по заповед е била един час. Има собствена фирма [фирма], която се занимава с отдаване на обекти под наем, като извършва и други дейност. Един от наемателите му е [фирма]. Соци, че е ангажиран, когато се налага, да изпълнява функции по контрола на оръжия и документи. Това не е всеки ден, но се получавало месечно средно по 1 час на ден – когато се е налагал преглед на документи, разрешителни, технически преглед на оръжия и др.

По отношение на това лице съдът приема, че не са налице безспорни доказателства за осъществявана от лицето дейност, като реалната му заетост не е 1 час на ден, доколкото са налице противоречия в твърденията и декларираното от Д.. На първо място лицето твърди, че не е изпълнявало други дейности, но видно от представените по делото документи, а именно оферта, подадена от жалбоподателя през 2014 г. пред Териториално поделение „Държавно горско стопанство П.“ Д. е включен като „сервизен специалист“ /л.1392, гръб от приложение 9/. На следващо място, същият заявява, че работи при жалбоподателя от началото на 2013 г. Видно от

представената по делото документация, с която жалбоподателят е кандидатствал за обществена поръчка с възложител [община] през 2010 г. е, че Д. е включен в списъка с лицата, които ще изпълняват договора на длъжност „вътрешен контрол“ /л. 1532 от приложение 10/. Макар тази информация да не е относима към разглеждания период, тъй като по отношение на това лице са начислени задължения от м. 01.2013 г. /стр. 66 от РД и сл./, в случая това е индигия за недостоверността на направените от лицето изявления, както в хода на ревизионното производство, така и пред настоящата съдебна инстанция, поради което съдът не кредитира дадените от него показания.

Предвид гореизложеното и с оглед факта, че от страна на жалбоподателя не са представени писмени доказателства, които да опровергават изводите на органите по приходите, направени в ревизията по чл. 122 и сл. от ДОПК, съдът приема, че не са налице основания за отмяна на РА в тази част. Както беше посочено и по-горе по отношение на другите установени с РА задължения, работодателят не е представил графици, нито Правилник за вътрешния трудов ред съгл. чл. 139 от КТ, от които да е видно по какъв начин е разпределено работното време на служителите в дружеството, както и кой служител, кога, къде и какво точно е изпълнявал, респ. е следвало да изпълнява. Това не се установява от длъжностната характеристика на Д., назначен на длъжност „охранител“. Не е ясно по какъв начин неговите задължения се отличават от задълженията на другите служители, назначени на същата длъжност, като тези обстоятелства не могат да се доказват със свидетелски показания. Факт е, че между Д. и жалбоподателя са налице и други правоотношения – наемни /съгл. посоченото от самия него в съдебно заседание/, поради което и съдът намира, че е налице възможна заинтересованост по см. на чл. 172 от ГПК, а предвид констатираните между показанията му и събраните писмени доказателства противоречия съдът не ги кредитира.

С РА за данъчни периоди от м. 05.2015 г. до м. 11.2015 г. са установени задължения за осигурителни вноски и за лицето Е. Й. Р.. Ревизиращите са констатирани, че Е. Й. Р. е сключил договор за управление и контрол със [фирма], но за лицето не е подадена декларация по чл. 1, ал. 2 от Наредбата за обществено осигуряване на самоосигуряващите се лица, българските граждани на работа в чужбина и морските лица.

Видно от РД е, че от подадените данни по декл. обр.1 за лицето за периода м.11.2010 г. до м.05.2015 г. включително е подавана декларация с код 1-за лица назначени по трудови правоотношения, при 8-часов работен ден или 40 часа седмично и ЗОВ са начислени и внесени. От м. 06.2015 г. [фирма] започва да подава данни по декл. обр.1 с код 12-за самоосигуряващи се лица на Р..

С договор за възлагане на управление от 27.04.2015 г. на Е. Й. Р. е възложено управлението и представяването на [фирма]. Същият е сключен за неопределено време и в него не е предвидено възнаграждение, въпреки че същото не е собственик или съдружник в С. 2004 Е.. На основание чл. 1, ал. 2 от Наредбата за обществено осигуряване на самоосигуряващите се лица, българските граждани на работа в чужбина и морските лица (Изм. - ДВ, бр. 18

от 2015 г., в сила от 17.02.2015 г.) при започване, прекъсване, възобновяване или прекратяване на всяка трудова дейност, за която е регистрирано самоосигуряващото се лице, се подава декларация по утвърден образец от изпълнителния директор на Националната агенция за приходите (НАП) до компетентната териториална дирекция на НАП, подписана от самоосигуряващото се лице, в 7-дневен срок от настъпване на обстоятелството. Целта на посочената декларация е да се определи видът на осигуряването. В случая доколкото посоченото условие не е изпълнено, тъй като не е подадена цитираната декларация по образец /и това не се оспорва от жалбоподателя/ не са налице основания за извършване на промяна на обстоятелствата във водения от НАП регистър, предвид наличието на категорични доказателства /съгл. справка в Търговския регистър/, че Р. продължава да е зает в С. 2004 Е. – до м. 05.2015 г. като помощник-управител, а след това като управител. Няма обаче данни, промяната в заеманата от него длъжност да е довела до промяна на работното му време, на задълженията му по длъжностна характеристика и пр., за да са налице предпоставки в промяна на осигуряването, в частност за да се приеме, че лицето вече не получава възнаграждение от С. 2004 Е., въпреки че продължава да извършва дейност в дружеството.

Действително от представените по делото доказателства се установява, че за лицето е подадена декларация обр. 6 за дължими вноски данък по чл. 42 ЗДДФЛ, както и че са внасяни осигурителни вноски /л. 77 и сл./ към бюджета на НАП, което е видно от банковите извлечения на дружеството-жалбоподател, но в случая това не е достатъчно, за да се придобие качеството на самоосигуряващо се лице, доколкото лицето не е изпълнило нормативно определеното си задължение по чл. 1, ал. 2 от Наредбата за обществено осигуряване на самоосигуряващите се лица, българските граждани на работа в чужбина и морските лица, за да придобие такова качество пред органите на НАП. Още повече, че видно от подадена декларация обр. 6, същата е подадена от [фирма], а не от Е. Й. Р., като сумите за заплащане на осигуровките са превеждани от сметката на [фирма], а не лично от Р., което е индигнация, че лицето е продължило да бъде в трудови правоотношения с дружеството, прикрити като граждански. С оглед на изложеното съдът приема РА за законосъобразен и в тази част, предвид липсата на други доказателства, които да оборват констатациите на органите по чл. 122 и сл. от ДОПК.

В жалбата са изложени възражения и по отношение на лицата Г. Ц., В. К., Г. Г. и О. Ш., но същите няма да бъдат обсъждани, тъй като видно от таблиците на стр. 66 и сл. от РД, не са установени задължения по отношение на тези лица.

Жалбоподателят прави и общи възражения за давност, без да се сочат конкретни периоди и задължения, които съдът приема за неоснователни.

Съгл. разпоредбата на чл. 109, ал. 1 от ДОПК не се образува производство за установяване на задължения за данъци по този кодекс, когато са изтекли 5 години от изтичането на годината, в която е подадена декларация или е следвало да бъде подадена декларация, или от изтичането на годината, в която са постъпили данни, получени от трети лица и организации, в случаите, когато по този закон не е предвидено подаването на декларация. За спазване

на посочения срок съдът следи служебно.

Предмет на РА в потвърдената с решението на Директора на ДОДОП част, са установени задължения за ДОО, УПФ и ЗЗО от м. 02.2011 г. до м. 11.2015 г. Същите е следвало да бъдат декларирани с Декларации образец № 6, които се подават до 30 април на следващата година, и се дължат в срока за подаване на данъчната декларация (арг. от чл. 6, ал. 8 КСО в ред. ДВ, бр. 99 от 2009 г., в сила от 1.01.2010 г.). В съответствие с горното падежът на задълженията за 2011 г., установени въз основа на декларация образец 6, е 30.04.2012 г. 5-годишният преклузивен срок по чл. 109, ал. 1 от ДОПК е започнал да тече на 01.01.2013 г. и изтича на 31.12.2017 г. А както бе посочено ЗВР е връчена на 04.01.2016 г., т.е. преди 31.12.2017 г. С това действие /връчване на ЗВР/ е спазен срокът по чл. 109, ал. 1 от ДОПК, като същевременно давността е спряна съгл. чл. 172, ал. 1, т. 1 от ДОПК, а впоследствие, съгл. чл. 172, ал. 2 от ДОПК – и прекъсната с издаването на РА. До момента не е изтекла и общата 10-годишна давност по чл. 171, ал. 2 от ДОПК.

С оглед гореизложеното настоящият съдебен състав намира, че спорният РА в обжалваната част, потвърдена Решение 237/14.02.2018 г. на директора на ДОДОП, е законосъобразен, поради което оспорването срещу него следва да бъде отхвърлено.

Ответникът е направил искане за присъждане на юрисконсултско възнаграждение, което при този изход на спора следва да бъде уважено в размер на 1 346,09 лв. (хиляда триста четиридесет и шест лева и девет стотинки) съгласно чл. 8, ал. 1, т. 4 от Наредба № 1 от 9.07.2004 г. за минималните размери на адвокатските възнаграждения.

Водим от горното и на основание чл. 160, ал. 1 ДОПК, Административен съд София град, 45 -ти състав

### **Р Е Ш И:**

**ОТХВЪРЛЯ** жалбата на [фирма], ЕИК[ЕИК], срещу Ревизионен акт № Р-22002217001361-091-001/10.10.2017 г., в обжалваната част, потвърдена с Решение 237/14.02.2018 г. на директора на Дирекция "Обжалване и данъчно-осигурителна практика" при Централно управление на Националната агенция за приходите – С. за допълнително установени задължения в общ размер на 27 203,25 лв., от които главница в размер на 18 725,82 лв. и лихви в размер на 8 477,43 лв., формирани, както следва: ДОО – 13 016,26 лв. и лихви 5 947,36 лв.; УПФ – 1 122,37 лв. и лихви 548,14 лв.; ЗЗО – 4 587,19 лв. и лихви 1 981,93 лв.

**ОСЪЖДА** [фирма], ЕИК[ЕИК], да заплати на дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика“ при Централно управление на Националната агенция за приходите – С. юрисконсултско възнаграждение в размер на 1 346,09 лв. (хиляда триста четиридесет и шест лева и девет стотинки).

Решението може да бъде обжалвано от страните с касационна жалба пред Върховния административен съд в 14-дневен срок от получаването му.

**СЪДИЯ:**