

РЕШЕНИЕ

№ 1465

гр. София, 07.03.2022 г.

В ИМЕТО НА НАРОДА

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД - СОФИЯ-ГРАД, Първо отделение 42 състав, в публично заседание на 17.06.2021 г. в следния състав:

СЪДИЯ: Калин Куманов

при участието на секретаря Росица Б Стоева, като разгледа дело номер **13572** по описа за **2019** година докладвано от съдията, и за да се произнесе взе предвид следното:

Производството е по реда на чл. 156 и следващите от Данъчно-осигурително процесуалния кодекс (ДОПК).
Постъпила е жалба от [фирма] със седалище в [населено място] и адрес на управление[жк], [улица], [жилищен адрес] ап.А1, ЕИК по Булстат:[ЕИК], против Ревизионен акт № Р-22002216009309-091-001/22.03.2019 г., издаден от органи по приходите при ТД на НАП-гр.С., потвърден с Решение № 1572/16.09.2019 г. на Директора на дирекция "Обжалване и данъчно-осигурителна практика"-гр.С. при Централното управление на НАП.
Жалбоподателят оспорва определеното му задължение за данък по чл.42 от Закона за данъците върху доходите на физическите лица за м.януари 2013 г. в размер на 121,16 лв. с лихва от 73,68 лв.; както и определените му задължения за осигурителни вноски за държавното обществено осигуряване (ДОО за осигурители) за периодите от м.май 2013 г. до м.юли 2014 г. и от м.октомври 2014 г. до м.май 2015 г., в общ размер 23 673,25 лв., ведно с лихви от 11 847,10 лв.; за вноски за здравно осигуряване (ЗЗО за осигурители) за периодите от м.май 2013 г. до м.юли 2014 г. и от м.октомври 2014 г. до м.май 2015 г., в общ размер 10 292,69 лв., ведно с лихви от 5 164,05 лв.; за вноски за Универсален пенсионен фонд (УПФ за осигурители) за периодите от м.май 2013 г. до м.юли 2014 г. и от м.октомври 2014 г. до м.май 2015 г., в общ размер 6 432,95 лв., ведно с лихви от 3 259,47 лв.

В жалбата са изложени оплаквания за незаконосъобразност на оспорения РА. Твърденията са за неправилно приложение на материалния закон от ревизиращия

орган, както и за необоснованост на констатациите му. Подателят на жалбата настоява, че командированите работници не са полагали труд извън България за целия период, за който са получени удостоверения А1. Изтъква факта, че трудовите възнаграждения са били дължими при почасово работно време. Излага подробни оплаквания за част от отделните работници, както и съображения за незаконосъобразност на констатациите по определените му задължения за вноски за ДОО, УПФ и ЗО. Претендира отмяна на обжалвания ревизионен акт от Съда, както и присъждане на разноските по делото. В с.з. жалбоподателят чрез адв.И. поддържа жалбата. Представя писмени бележки с подробни съображения.

Ответникът - Директорът на дирекция "Обжалване и данъчно-осигурителна практика"-гр.С. при ЦУ на НАП, чрез пълномощника си юк.П. оспорва жалбата, моли за отхвърляне на жалбата против РА и за присъждане на юрисконсултско възнаграждение.

Административен съд-София град обсъди оплакванията в жалбата, писмените доказателства по преписката, доводите и становищата на страните, и като направи служебна проверка за законосъобразност на акта съгласно чл.160, ал.2 ДОПК, намери следното:

С жалбата се атакува акт, за който изрично е предвидено обжалване пред съд съгласно чл.156, ал.1 ДОПК. Решението на дирекция ОДОП е връчено на жалбоподателя по електронен път на 25.09.2019 г. (л.23), а жалбата е подадена на 04.10.2019 г. с вх.№ 53-04-1026, от надлежно лице, против РА, потвърден от решаващия орган и при наличието на правен интерес, поради което се явява процесуално допустима.

От фактическа страна Съдът приема за установено:

С ревизионен акт № Р-22220215008561-091-001/03.08.2016 г. (прил.4, стр.9), на жалбоподателя са определени задължения по ЗДДФЛ, за ДОО за осигурители, за ЗЗО за осигурители и за УПФ за осигурители. Казаният РА е отменен от Директора на дирекция "О."-гр.С. при ЦУ на НАП с Решение № 2085/28.11.2016 г. (прил.3, стр.547), и преписката е върната за нова ревизия. В съответствие с цитираното решение, със Заповед за възлагане на ревизия /ЗВР/ № Р-22002216009309-020-001/23.12.2016 г., издадена от М. А. К. - Началник сектор "Ревизии" в дирекция "Контрол" при ТД на НАП-гр.С., е възложена ревизия на жалбоподателя за определяне на следните видове задължения: по ЗДДФЛ за м.януари 2013 г.; за ДОО за осигурители за периодите от м.май 2013 г. до м.юли 2014 г. и от м.октомври 2014 г. до м.май 2015 г.; за ЗЗО за осигурители за периодите от м.май 2013 г. до м.юли 2014 г. и от м.октомври 2014 г. до м.май 2015 г.; за вноски за УПФ за осигурители за периодите от м.май 2013 г. до м.юли 2014 г. и от м.октомври 2014 г. до м.май 2015 г. Заповедта е връчена на 05.01.2017 г. по електронен път, като е определен срок за извършване на ревизията - до 3 месеца от връчване на ЗВР. За ревизиращи органи са определени С. М. М. – гл.инспектор по приходите и ръководител на ревизията, и М. Д. М. – ст.инспектор по приходите. ЗВР е изменена със ЗИЗВР № Р-22002216009309-020-002/31.03.2017 г. и ЗИЗВР № Р-22002216009309- 020-003/02.05.2017 г., с които срокът на ревизията е съответно продължаван. Ревизионното производство е спряно със Заповед № Р-22002216009309-023-001/29.05.2017 г. и е възобновено със Заповед № Р-22002216009309-143-001/05.11.2018 г. Органът по възлагането е оправомощен със Заповед № РД-01-369/30.03.2016 г. (л.24) и Заповед № РД-01-803/07.06.2017 г. (л.26), и двете на Директора на ТД на НАП-гр.С..

За резултатите от ревизията е съставен Ревизионен доклад /РД/

№ Р-22002216009309-092-001/01.02.2019 г., срещу констатациите на който не е подадено възражение.

Ревизията приключва с РА № Р-22002216009309-091-001/22.03.2019 г., издаден от М. А. К. - Началник сектор „Ревизии“ в дирекция „Контрол“ при ТД на НАП-гр.С. – орган, възложил ревизията, и С. М. М. - глинспектор по приходите при ТД на НАП-гр.С. – ръководител на ревизията. РА е връчен на 29.03.2019 г. по електронен път.

При ревизията е установено, че основната дейност, извършвана от жалбоподателя, е строително-монтажни дейности в други държави членки на Европейския съюз - Б. и Германия.

С издадения ревизионен акт са направени следните констатации:

Дружеството-жалбоподател е командировало служители в чужбина, за които са издадени формуляри А1, както и че няма доказателства лицата да са пребивавали в страните повече от 183 дни във всеки 12-месечен период, поради което облагането на доходите следва да се осъществи в България.

Органите по приходите са изготвили справка за датите на влизане и излизане на командированите работници от ревизираното лице през процесните периоди (стр.16 от РД).

Ревизията е изисквала документи, сведения и писмени обяснения от работниците, които са били командировани през процесните периоди: Т. В. С., Т. К. А., Е. П. П., Й. С. С., Б. Т. Т., В. П. И., Е. Ц. А., Ц. Н. М., Н. Б. Ц., А. Х. П., К. В. А., А. В. М., Р. Ж. М. и И. К..

Получени са отговори от Е. Ц. А., А. В. М. и Р. Ж. М..

От обясненията на Е. Ц. А. е видно, че не е работил за [фирма] и не е подписвал трудов договор; Й. Чавкарова го е излъгала, че ще замине да работи в Б., но това не е станало по нейна вина; не е получавал пари, не е подписвал и заповед за освобождаване; в полицията е разпитван за това дали е работил в чужбина и дали е подписвал договори, като твърди, че не е; за назначаването има договор, който не е подписан от него, няма заповед за освобождаване.

От обясненията на А. В. М. е видно, че никога не е имал сключен договор с [фирма] и не е работил в България за дружеството; когато са го командировали в Германия на длъжност „зидаро-кофражист“, на практика там е бил на длъжност „общ работник“; бил е командирован в Германия на 01.11.2014 г. с работно време от 08,00 ч до 22,00 ч дневно и всяка събота по 5 часа; транспортът е извършен със служебен автомобил; няма изплатени командировъчни суми; месечно е получавал възнаграждение в размер на 1 500 евро, преведени от Й. Чавкарова; всички документи, които е подписал, не ги е видял повече; командировката е приключила на 20.12.2014 г.; няма изплащани пътни суми и в двете посоки.

От обясненията на Р. Ж. М. е видно, че е имал сключен трудов договор с [фирма] за периода от 03.11.2014 г. до 29.01.2015 г. на длъжност „зидар“ за работа в Германия, който договор е останал в Германия; бил е командирован в чужбина за период от 6 месеца, започвайки от м.11.2014 г. в Германия; изпълнявал е всякакви строителни длъжности; дневната продължителност на работното време е била, както следва: от 03.11.2014 г. до 15.11.2014 г. - между 11,5 и 13 чбса на ден, от 17.11.2014 г. до 06.12.2014 г. - по 10 чбса на ден, от 15.12.2014 г. до 18.12.2014 г. - между 8 и 10 чбса на ден, от 12.01.2015 г. до 23.01.2015 г. - между 8 до 10 чбса на ден; за транспорт на отиване и на връщане е използван служебен автомобил на дружеството; няма

изплатени командировъчни суми; не е получавал работна заплата; карали са ги да се подписват на празен лист „уж за отпуск“; по банков път са му преведени следните суми: 1 649 лв., 1 658 лв. и на 29.12.2014 г. – 2 106 лв. „за него и К.“.

Ревизията е установила, че през процесните периоди полаганият труд в дружеството е при условията на трета категория труд съгласно Наредбата за категоризиране на труда при пенсиониране. Ревизираното дружество е предоставило работници за работа в Б. и Германия съгласно условията на договори, сключени с дружества в съответната държава, които са командирани дългосрочно в [населено място] - Б. и [населено място] - Германия. Съгласно подадено от дружеството заявление са издадени 15 Удостоверения А1 по Регламент /ЕО/ № 883/2004 г. на Европейския парламент и на Съвета, за периодите от 01.05.2013 г. до 30.09.2015 г. За командированите лица има сключени трудови договори, заповеди за командировка и Удостоверения А1, които са представени в хода на предходното ревизионно производство и са приобщени към настоящото.

За ревизираните периоди са подадени уведомления по чл.62, ал.4 от Кодекса на труда и са спазени минималните осигурителни прагове съгласно Приложение №1 от Закона за бюджета на държавното обществено осигуряване за 2013 г., 2014 г. и 2015 г. При извършена съпоставка с лицата, фигуриращи във ведомостите за работна заплата на дружеството за процесните периоди, ревизиращият екип не е констатирал различия.

Ревизията е установила, че част от назначените лица, командирани на работа в чужбина, са с почасово работно време, съгласно сключени трудови договори с [фирма] и направена справка в информационния масив на НАП: Т. В. С., Т. К. А., Е. П. П., Й. С. С., Б. Т. Т., В. П. И., Е. Ц. А., Ц. Н. М., И. К., Н. Б. Ц., А. Х. П., К. В. А., А. В. М. и Р. Ж. М.. В предходното производство управителят на дружеството Й. Чавкарова е представила декларация, че служителите, работили в чужбина, за които има издадено удостоверение А1 за периода на ревизията, са работили на 8-часов работен ден.

Органите по приходите са отбелязали, че съгласно т.5 „б“ от Решение №А2 от 12 юни 2009 година за тълкуване на чл.12 от Регламент /ЕО/ № 883/2004 относно законодателството, приложимо за командирани работници и самостоятелно заети работници, временно работещи извън компетентната държава, командираният работник и неговият работодател информират компетентната институция на изпращащата държава за всяка промяна, настъпила през периода на командироване и по-специално ако: заявеното командироване в крайна сметка не се е осъществило; дейността е прекъсната в случай, различен от предвидените в § 3, б.“б“ от настоящето решение /кратковременното прекъсване на дейността на работника в предприятието в държавата на заетост, независимо от причината /ваканция, заболяване, обучение в командироващото предприятие/, не представлява прекъсване на периода на командироване по смисъла на чл.12, § 1 от Регламент /ЕО/ № 883/2004/.

Съгласно справка за въведени удостоверения А1, предоставена в предходното ревизионно производство, ревизираното лице е информирало ТД на НАП-гр.С., че за следните работници, командирани в чужбина, е отразена дата на спиране предсрочно, което води до намаляване периода на командироването им:

За Т. В. С., командирован от 01.06.2013 г. до 19.11.2013 г., работил в чужбина от 01.06.2013 г. до 19.11.2013 г., дата на спиране - 26.05.2015 г.;

За Е. П. П., командирован от 04.08.2013 г. до 12.09.2013 г., работил в чужбина от 04.08.2013 г. до 12.09.2013 г., дата на спиране - ...;

За Т. К. А., командирован от 15.05.2013 г. до 19.11.2013 г., работил в чужбина от 15.05.2013 г. до 19.11.2013 г., дата на спиране -;

За Ц. Н. М., командирован от 07.10.2013 г. до 31.07.2015 г., работил в чужбина от 07.07.2014 г. до 31.07.2015 г., дата на спиране - 19.01.2015 г.;

За Н. Б. Ц., командирован от 01.11.2014 г. до 31.07.2015 г., работил в чужбина от 01.11.2014 г. до 19.01.2015 г., дата на спиране - 19.01.2015 г.;

За А. Х. П., командирован от 01.11.2014 г. до 31.07.2015 г., работил в чужбина от 01.11.2014 г. до 19.01.2015 г., дата на спиране - 19.01.2015 г.

Във връзка с командироването на работниците в чужбина ревизираното дружество е представило договор за строителство от 19.11.2012 г. и анекс от 03.06.2013 г. към същия договор, сключени между [фирма] и белгийското дружество IXI B.; договор за изработка от 15.10.2014 г., сключен между [фирма] и A. BAU G., L. - Германия; договор за подизпълнителска дейност от 01.08.2014 г., сключен между [фирма] и A. V. SA. Условие за изпълнение на предмета на договорите е работниците да притежават необходимите разрешителни за работа, а именно документ А1, с който се удостоверява, че за съответното лице е приложимо българското законодателство.

[фирма] е наемало работници и ги и командировало дългосрочно в Б. - Б. и Ш. - Германия. За командированите лица на [фирма] са издадени 15 Удостоверения А1, съгласно Регламент 883/2004 г.

Установено е, че за времето на командироването по реда на чл.121, ал.3 КТ на 15 лица са издадени удостоверения А1, съгласно които е приложимо българското законодателство, съгласно Регламент №883/2004 на Европейския парламент и на Съвета за координация на системите за социално осигуряване.

Ревизираното лице е информирало ТД на НАП-гр.С., че за част от работниците, командировани в чужбина, описани на стр.21 от РД, е отразена дата на спиране предсрочно, което води до намаляване на периода на командироване на работниците.

Ревизията е изследвала документи във връзка с договорите от 15.10.2014 г. с А. Б. Г.; от 19.11.2012 г. /и Анекс от 03.06.2013 г. към Договор за подизпълнителска дейност от 19.11.2012 г./ с IXI B. Т.; от 01.06.2013 г. с А. V. SA. Анализирани са представените от жалбоподателя документи (трудови договори, длъжностни характеристики, молби за ползване на платен или неплатен отпуск, командировъчни, удостоверение А1, заповеди за прекратяване на трудовите договори) за лицата, командировани във връзка с изпълнението на договорите - стр.25-34 от РД.

При така извършения анализ е констатирано, че подписите, положени от лицата на част от заповедите за прекратяване на трудов договор, се различават от положените подписи на трудовия договор, а на други липсва положен подпис на заповедите за прекратяване. Установено е, че положените от лицата подписи на част от трудовите договори и тези на молбите за неплатен отпуск и останалите документи от същите лица са коренно различни. Установено е също, че за някои от лицата не са представени заповеди за прекратяване на трудовите договори. Някои от командировъчните са без номер и дата. Установено е, че на молбите за ползване на неплатен отпуск е посочено правно основание чл.160, ал.2 или 3 КТ. За част от лицата не са представени допълнителни споразумения за промяна на трудовия договор от 8-часов на 2-часов или 4-часов работен ден.

Ревизиращият екип е взел представената от ТД на НАП-гр.С., дирекция „Обслужване“, Служебна бележка изх.№ 878-10/22.03.2016 г., относно издадени удостоверения А1 за [фирма], като за всяко командировано лице е уточнена дата на

заминаване и прибиране на същото.

От наличните счетоводни регистри е установено осчетоводяването на изплатените командировки, като сумите са начислявани в сметка 422-Подотчетни лица, като за всеки работник има открита партида. Осчетоводяването на разходите за командировки е по сметка 609-Други разходи.

След извършен преглед на наличните счетоводни документи и трудовите досиета на работниците във [фирма] е установено, че за всеки от служителите се съдържа следната информация: копие на трудов договор, длъжностна характеристика, заповеди за командироване, командировъчна заповед, молба за освобождаване /при част от работниците/ и заповед за прекратяване на трудово правоотношение. Представени са отчетни форми за явяване/неявяване на работа, с изключение на м.август и м.септември 2014 г., платежни ведомости, хронологични ведомости относно изплатени командировки на физически лица.

При проверка в информационния масив на НАП е установено, че осигурителният доход на командированите в ЕС лица в периода, обхванат от издадените удостоверения за приложимо българско законодателство А1, за отделни месеци е по-нисък от максималния размер на осигурителен доход. Като причини за това са установени: за отделни периоди и лица е полаган труд при 2-часов работен ден; за отделни периоди и лица е полаган труд при 4-часов работен ден; ползване от командированите лица на неплатен отпуск или платен отпуск.

Ревизията е констатирала, че приложените молби от лицата за ползване на платен и неплатен отпуск са еднотипни и шаблонни, изглеждащи абсолютно еднакво /с изключение на Ц. Н. М. – написани на ръка/. Някои от лицата твърдят, че не те са подписвали документите, което е видно и от положените различни подписи от името на работниците или са подписвали това, което им е давано от работодателя.

Въз основа на дадените писмени обяснения на част от работниците и събраните доказателства в процесното производство органите по приходите са заключили, че [фирма] не е представило доказателства, че командированите работници са положили труд в България през ревизирия период. Сключените трудови договори през процесния период с работниците К. В. А., А. В. М., И. К., Т. К. А., Р. Ж. М. и др. за непълно работно време в действителност са привидни, а истинската воля на страните е трудът по съответния договор да се полага при условията на пълна продължителност на работния ден.

Ревизията не е приела твърдението за прекъсване на работата, обосновано с непрекъснатото подаване на молби за неплатен отпуск от работниците, предвид което през тези периоди работодателят не е начислявал възнаграждение, респективно осигурителни вноски. Неизпълнението от страна на чуждестранния възложител по договора не е основание за неплащане на дължимите възнаграждения и осигурителни вноски на служителите или „преодоляването“ на тези задължения чрез фиктивни заповеди за неплатен отпуск, издадени на неотнормирано правно основание – чл.160, ал.2 КТ.

В РА е посочено, че липсва яснота защо не са прекратени командировките на лицата, след като последните са били в неплатен отпуск през значителен период от времето, през което са били командировани в държави от ЕС. Съпоставката на горните констатации води до извод, че тези отпуски са „разрешени“ от работодателя с цел неплащане на дължимите заплати и осигуровки. Ревизията е приела, че командированият работник и неговият работодател трябва да уведомят органите в изпращащата държава относно всяка промяна, настъпила през периода на командироване, по-специално: ако заявеното командироване в крайна сметка не се е осъществило или е било прекратено преди срока; ако дейността е прекъсната, освен в случая на кратки прекъсвания в резултат на болест, отпуск, обучение и др. подобни. Няма представени доказателства, че [фирма] е уведомило органите в изпращащата държава относно настъпили през периода на командироване промени, изразяващи се в прекъсване на дейността. От представените документи е видно, че единственото върнато удостоверение А1 е

на Т. В. С.. Според писмените обяснения на ревизираното лице работниците на обект А. Б. Г., поради минусовите температури не са били допуснати да започнат работа, което противоречи на дадените обяснения от командированите лица - Р. Ж. М. и А. В. М..

Ревизиращите органи не са кредитирали издадените заповеди за неплатен отпуск на основание чл.160, ал.2 и ал.3 КТ, като са приели, че по този начин ревизираното лице се е опитало да обоснове недължимост или намален размер на задължителни осигурителни вноски. Удостоверенията А1 не са върнати обратно /с изключение на Т. С./, независимо от изложените твърдения, че работниците са били „разпуснати“ в неплатен отпуск и не са полагали труд на територията на ЕС. Така ревизията е заключила, че [фирма] не може да докаже своята добросъвестност. Ревизията е посочила, че в чл.11, § 1 от Регламент № 883/2004 е заложен принципът за определяне на приложимото законодателство, който се изразява в условието, че лицата, за които се прилага регламента, са подчинени на законодателството на само една държава членка. В конкретния случай българската държава е отговорна за заплащане на всички обезщетения във връзка с настъпилите осигурителни рискове независимо, че те са възникнали в друга държава членка. Ревизиращите органи са отбелязали, че законодателят е определил в случаите, когато работникът или служителът полага труд извън установеното за него работно време, без да са налице законовите условия за полагане на допустим извънреден труд, трудовият договор да се счита сключен при пълен 8 часов работен ден.

Според получена информация с писмо вх.№ 78-25-89-6/16.05.2017 г. от СДВР, отдел „Икономическа полиция“, Й. С. Чавкарова е привлечена като обвиняема по ДП № 221/2011 г. по описа на ОДМВР-К. за извършено престъпление по чл.309, ал.1 НК за съставяне на неистински частен документ. Й. С. Чавкарова е проверявана и по пр.пр.№ 1929/2011 г. по описа на Окръжна прокуратура-К. с оглед данни за престъпление по чл.212, ал.1 НК - за извършена документна измама.

Въз основа на събраната информация и представените документи в предходната и повторната ревизия органите по приходите са констатирани, че командированите лица са осигурявани чрез [фирма] върху многократно занижен месечен осигурителен доход, неотговарящ на съответните минимални ставки на заплащане на труда в приемащата държава. С декларации обр.б дружеството е декларирало начислените суми за осигуровки и същите са внесени, но ревизията е приела, че спрямо командированите лица не е спазена разпоредбата на чл.6а КСО, която изисква осигурителните вноски за работниците и служителите, командировани по реда на чл.121, ал.3 КТ, да 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 по чл.6, ал.2, т.1 КСО.

Органите по приходите са направили съпоставка по месеци на осигурителния доход, върху който са внасяни ЗОВ, осигурителния доход, върху който е следвало да бъдат внесени ЗОВ, отработените дни за периода на работа в чужбина и са установили разликата на осигурителния доход, върху която се дължат осигурителни вноски.

При така извършената съпоставка ревизията е установила допълнителни задължения на дружеството-жалбоподател, както следва:

За вноски за **ДОО** за осигурители за периодите от м.май 2013 г. до м.юли 2014 г. и от м.октомври 2014 г. до м.май 2015 г. - в общ размер 23 673,25 лв., като са начислени лихви от 11 847,10 лв.;

За вноски за **ЗЗО** за осигурители за периодите от м.май 2013 г. до м.юли 2014 г. и от м.октомври 2014 г. до м.май 2015 г. - в общ размер 10 292,69 лв., като са начислени лихви от 5 164,05 лв.;

За вноски за **УПФ** за осигурители за периодите от м.май 2013 г. до м.юли 2014 г. и от м.октомври 2014 г. до м.май 2015 г. - в общ размер 6 432,95 лв., като са начислени лихви от 3

259,47 лв.

През ревизирия период дружеството е имало назначени лица по трудови правоотношения, като са представени и ведомости за заплати. Дължимият данък е посочен в подадените декларации обр.6 по месеци за процесните периоди на база начислени и изплатени заплати. За периода от 01.01.2013 г. до 31.12.2013 г. е начислен данък по чл.42 ЗДДФЛ в общ размер на 2 184,78 лв., който е внесен, при дължим данък в размер на 2 305,94 лв. Трудовите възнаграждения са изплатени за 2013 г. За м.януари 2013 г. данък по чл.42 от ЗДДФЛ в размер на 121,16 лв. (10% върху ДО 1 211,65 лв.) не е деклариран с декларация обр.6. Ревизията е установила дължим **данък по чл.42 ЗДДФЛ** в размер на 121,16 лв., като е начислила и лихва за забава от 73,68 лв.

Недоволен от издадения му ревизионен акт, жалбоподателят го е оспорил по административен ред и с Решение № 1572/16.09.2019 г. на Директора на дирекция "ОДОП"-гр.С. при ЦУ на НАП, обжалваният РА е потвърден.

В хода на съдебното производство беше допусната **съдебно-счетоводна експертиза** с вещо лице Д. П., която даде заключение по следните задачи:

1. Да изготви справка, в която да посочи за ревизирия период от 01.05.2013 г. до м.05.2015 г. (без м. 08 и 09.2014 г.)

- кои работници е командировало [фирма] за работа в чужбина, на какво основание и за какъв срок;

- за всеки един от командированите работници кога е сключен трудовия му договор, с какво работно време, има ли допълнителни споразумения за изменение на трудовия договор, включително работното време;

- колко дни в рамките на съответния месец е работил всеки един от командированите работници и с какво работно време, съответно колко дни работникът е ползвал отпуск, какъв е неговият вид и на какво основание е разрешен.

2. Въз основа на справката по т.1 да изчисли какъв е размерът на дължимите от [фирма] осигурителни вноски за ДОО, ДЗПО и ЗОО за процесните данъчни периоди при съобразяване на отработените дни и часове от командированите работници за съответните месеци.

3. Какъв е размерът на начислените от [фирма] осигурителни вноски за ДОО, ДЗПО и ЗОО за процесните данъчни периоди? Какъв е размерът на декларираните осигурителни вноски в подадените декларации, обр.1 и 6.

4. Налице ли са осигурителни вноски за довносяне за данъчни периоди м. 05.2013 г. - м.05.2015 г. (без м.08 и 09.2014 г.) и какъв е размерът на лихвата за забава върху тях до датата на издаване на РА.

5. Редовно ли е водено счетоводството на [фирма] за процесните данъчни периоди.

6. За ревизирия период на какво основание по Кодекса на труда /в сила през ревизирия период/ и за какъв срок без прекъсване са командировани работници и служители на жалбоподателя в Германия и Б.?

7. За времето на командироване работниците му извършвали ли са дейност по предоставяне на услуги в друга държава-членка на ЕС, в друга държава-страна по Споразумението за ЕИП, или в Конфедерация Швейцария.

8. Колко дни в действителност без прекъсване е работил/ пребивавал всеки командирован работник на дружеството в посочените държави?

9. За времето на командироване за лицата кое законодателство е определено като приложимо.

10. Водени ли са разчетно-платежни ведомости и др. документи; в тях дните, през които е налице прекъсване на командировката поради отпуски по болест и неплатени отпуски на работниците си, командировани в други държави-членки на ЕС за ревизирия период или поради други причини, посочени ли са като отработени.

11. На колко часов работен ден са командировани работниците.

12. В кои периоди и с каква продължителност са ползвани неплатени отпуски и отпуски по болест; каква е продължителността на прекъсванията поради отпуски по болест и неплатени

отпуски или поради други причини на работниците на ревизираното лице, командировани в други държави-членки на ЕС за ревизирия период.

13. В случай че има неплатени отпуски, на какво основание са разрешени и същите отпуски ползвани ли са реално.

14. Редовно ли е водено счетоводството на дружеството-жалбоподател.

Съдът ще коментира експертното заключение при излагане на правните си изводи.

По делото беше разпитан **свидетелят** А. В. М., който сподели, че през 2014-2015 г. е работил в Германия на обект в с.Ш., на 50 км от гр.М.. Обектът е бил хотел, поставени са основите и е вдигнат един етаж. По средата на м.декември е било много студено и работниците са се прибрали в България. След това свидетелят не е заминал поради здравословни причини. На обекта е работил на мини кран, както и зидария. Работата е започнала м.ноември, а на 14.12.2014 г. поради студеното време не са работили 4 дни. За работата им е било заплатено, като свидетелят е дал сметката на майка си и по нея са били преведени парите. Заплащането е било 1800 евро за периода - по 9 евро на час.

Съдът ще коментира свидетелските показания при излагане на правните си изводи.

Към доказателствения материал по делото се приобщиха като **писмени доказателства**: ответникът представи доказателства за компетентността на органа, възложил първата ревизия (л.162); жалбоподателят представи документите, по които е работило вещото лице по ССЕ (л.223, л.256); издателят на удостоверителни услуги представи доказателства във връзка с удостоверяване наличието и валидността на квалифицирани електронни подписи на служителите, подписали електронно ЗВР, ЗИЗВР, РД и РА (л.139).

При така установената фактическа обстановка Съдът достигна до следните правни изводи:

Ревизионното производство е извършено от компетентни за целта органи и при спазване на процесуалните правила за извършването на ревизията. РА е издаден от компетентни органи по смисъла на чл.119, ал.2 ДОПК, в предвидената форма съгласно чл.120, ал.1 ДОПК и съдържа реквизитите по чл.120, ал.1 ДОПК, както и указанието, че се приемат констатациите от ревизионния доклад, който на практика представлява неразделна част от издадения ревизионен акт. РА съдържа разпоредителна част в табличен вид, в която е определен размерът на обжалваните задължения. Съдът не констатира допуснати съществени нарушения на административнопроизводствените правила, но дори и наличието на такива не е в състояние да доведат до отмяна на РА на това основание предвид задължението на Съда да разреши спора по същество.

Спазен е срокът по чл.109 ДОПК с оглед надлежното образуване на ревизионното производство, в рамките на 5-годишния срок за първата ревизирана година.

Съгласно разпоредбата на чл.112, ал.2 ДОПК ревизията може да се възлага от: т.1 органа по приходите, определен от териториалния директор на компетентната териториална дирекция; или т.2 изпълнителния директор на Националната агенция по приходите или определен от него заместник изпълнителен директор – за всяко лице и за всички видове задължения и отговорности за данъци и задължителни осигурителни вноски. От представената по делото Заповед № РД-01-1332#1/12.10.2015 г. (л.162) следва изводът, че първоначалната ЗВР и последващите ЗИЗВР по първата ревизия са издадени от компетентен за целта орган на приходната администрация, както и че ревизионното производство е извършено от компетентни за целта органи и при спазване на процесуалните правила за извършването на ревизията. От Заповед № РД-01-369/30.01.2016 г. (л.24) следва изводът, че първоначалната ЗВР и последващите ЗИЗВР по настоящата ревизия са издадени от компетентен за целта орган на приходната администрация, както и че ревизионното производство е извършено от компетентни за целта органи и при спазване на процесуалните правила за извършването на ревизията.

РД съдържа подробни правни и фактически основания, както и опис на доказателствата към

него, съответни на изискванията по чл.117, ал.1 и ал.2 ДОПК за срока на издаването и съдържанието му. РД, ведно с допълнителните документи, доказателства и приложения, е връчен на дружеството по електронен път. От значение за процесния случай е, че не е възпрепятствано правото на защита на ревизираното лице и на възможността му да подаде възражение срещу РД, което ревизираното лице е сторило.

РА отговаря на изискванията за съдържание по чл.120, ал.1 ДОПК предвид препращането към мотивите на РД изцяло. РД и РА са издадени от компетентни органи, такива на които е възложено извършването на ревизията, по силата на което са компетентни по издаването на РД, както и по силата на изричното оправомощаване за издаването на РА, извършено от компетентен орган.

Ревизионният акт е издаден в предвидената форма съгласно чл.120, ал.1 ДОПК и съдържа реквизитите по чл.120, ал.1 от кодекса, както и указанията, че се приемат констатациите от ревизионния доклад, който на практика представлява неразделна част от издадения ревизионен акт. Оспореният РА съдържа разпоредителна част в табличен вид, в която е определен размерът на обжалваните задължения. Съдът не констатира съществени процесуални нарушения на административно-производствените правила.

Съдът констатира, че РА е подписан с електронни подписи от органите по приходите – негови издатели. Във връзка с това и с оглед разпоредбата на чл.16, ал.1, т.1 ЗЕДЕУУ, по делото са представени заверени копия на електронни съобщения за издаването на КЕП на служителите, подписали електронни документи, издадени във връзка с приключилото ревизионно производство.

Всички актове в ревизионното производство – ЗВР, ЗИЗВР, РД и РА са издадени от органи по приходите, които са притежавали квалифициран електронен подпис.

Съгласно чл.3 ЗЕДЕУУ (ред. - ДВ, бр. 85 от 2017 г., действаща към момента на издаване на РА) електронен документ е електронен документ по смисъла на чл.3, т.35 от Регламент (ЕС) № 910/2014 на Европейския парламент и на Съвета от 23 юли 2014 г. относно електронната идентификация и удостоверителните услуги при електронни трансакции на вътрешния пазар и за отмяна на Директива 1999/93/ЕО (ОВ, L 257/73 от 28 август 2014 г.); като писмената форма се смята за спазена, ако е съставен електронен документ.

Съгласно чл.4 ЗЕДЕУУ автор на електронното изявление е физическото лице, което в изявлението се сочи като негов извършител. Титуляр на електронното изявление е лицето, от името на което е извършено електронното изявление. Адресат на електронното изявление може да бъде лице, което по силата на закон е длъжно да получава електронни изявления или за което въз основа на недвусмислени обстоятелства може да се смята, че се е съгласило да получи изявлението в електронна форма. По силата на чл.13 ЗЕДЕУУ електронен подпис е всяка информация в електронна форма, добавена или логически свързана с електронното изявление, за установяване на неговото авторство, а квалифициран електронен подпис е усъвършенстван електронен подпис, който отговаря на изискванията на чл.16. Електронният подпис по ал.3 има значението на саморъчен подпис. Страните могат да уговорят, че ще признават стойността на електронния подпис по ал.1 и 2 на саморъчен в отношенията помежду си.

В конкретния случай РА е създаден като електронен документ по смисъла на чл.3, ал.1 ЗЕДЕУУ (в посочената редакция), по отношение на които с оглед фикцията, установена в ал.2 се приема, че е спазено изискването за писмена форма. Именно като електронен документ, подписан от посочените в тях органи по приходите с електронен подпис, актът е изпратен като електронно съобщение и връчен на ревизираното лице по реда на чл.30, ал.6 ДОПК и това обстоятелство е удостоверено по предвидения за това в цитираната норма ред с разпечатка на записа в информационната система. С оглед разпореденото от законодателя в чл.184, ал.1 ГПК, приложима в съдебното производство по оспорване на РА на основание § 2 ДР на ДОПК, тези електронни документи са представени на Съда като възпроизведени на хартиен носител преписи, заверени от страната. По определението на чл.13, ал.1 ЗЕДЕУУ (в

посочената редакция), електронен подпис е електронен подпис по смисъла на чл.3, т.10 от Регламент (ЕС) № 910/2014, а именно данни в електронна форма, които се добавят към други данни в електронна форма или са логически свързани с тях, и които титулярят на електронния подпис използва, за да се подписва. Дефинициите за усъвършенстван електронен подпис и квалифициран електронен подпис съгласно чл.13, ал.3 и ал.4 ЗЕДЕУУ препращат към същия регламент и съгласно тях "усъвършенстван електронен подпис" означава електронен подпис, който отговаря на изискванията, посочени в чл.26 от регламента: да е свързан по уникален начин с титуляря на подписа, да може да идентифицира титуляря на подписа, да е създаден чрез данни за създаване на електронен подпис, които титулярят на електронния подпис може да използва с висока степен на доверие и единствено под свой контрол, и да е свързан с данните, които са подписани с него, по начин, позволяващ да бъде открита всяка последваща промяна в тях; а "квалифициран електронен подпис" означава усъвършенстван електронен подпис, който е създаден от устройство за създаване на квалифициран електронен подпис и се основава на квалифицирано удостоверение за електронни подписи. Квалифицираният електронен подпис има значението на саморъчен подпис. За да е налице КЕП, е необходимо да е спазено изискването на чл.26 от регламента. От изложеното следва, че доказателствената сила на подписания с КЕП електронен документ е такава, каквато законът признава на подписания писмен документ. По делото са представени удостоверения, издадени от доставчика на удостоверителни услуги със съдържанието по чл.24, ал.1 ЗЕДЕУУ, обосновава извод за това, че заповедта за възобновяване на ревизия и РА са издадени от посочените в тях органи по приходите и са подписани от тях с КЕП, по отношение на който в чл.13, ал.3 ЗЕДЕУУ е въведена фикция за саморъчен подпис.

По делото са представени справки от публичните регистри на [фирма] за издадени електронни подписи и удостоверения за квалифициран електронен подпис на органите по приходите, подписали РА. Такива удостоверения са приобщени и за лицата, издали ЗВР, ЗИВР и РД. Съдът намира, че тези доказателства не са необходими, предвид разпоредбата на чл.25, т.1 от Регламент (ЕС) № 910/2014 на ЕП и на Съвета от 23 юли 2014 г. относно електронната идентификация и удостоверителните услуги при електронни трансакции на вътрешния пазар и за отмяна на Директива 1999/93/ЕО, в сила съгласно чл.52 от 01.07.2016 г., 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 г. 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. Т.е. доказателства за КЕП не следва да бъдат представяни, макар това да е сторено от ответника в настоящото производство, а освен това са събрани и служебно от Съда.

Според чл.28, ал.1 ЗЕДЕУУ (в посочената редакция), доставчикът на удостоверителни услуги води електронен регистър (база данни), в който публикува удостоверенията, които използва в дейността си като доставчик, издадените удостоверения и списъка на прекратените удостоверения. Последната разпоредба е доразвита в чл.37, ал.2 от Наредба за дейността на доставчиците на удостоверителни услуги, реда за нейното прекратяване и за изискванията при предоставяне на удостоверителни услуги, според която регистърът съдържа: 1. удостоверенията за квалифициран електронен подпис, които използва в дейността си като доставчик на удостоверителни услуги; 2. списък на издадените удостоверения за квалифициран електронен подпис; 3. списък на прекратените удостоверения; 4. удостоверения за време за представяне на електронен подпис, създаден за определен електронен документ, в случаите, когато такива се издават от доставчика на удостоверителни услуги; 5. информация по чл.28, ал.3 ЗЕДЕУУ. Следователно публичният електронен регистър на доставчика съдържа информация относно действащите и прекратените удостоверения за квалифицираните електронни подписи, издадени от същия.

Видно е от съдържащите се в делото справки – извлечения от информационната система, че лицата, подписали ЗВР, ЗИЗВР, РД и РА с електронен подпис, са притежавали сертификат,

издаден от В-Т. О. СА Q., с валидност за периода на подписване на документа. Освен това от публичния регистър, поддържан от доставчика на удостоверителни услуги и достъпен на адрес: <https://www.b-trust.org/bg>, може да се извърши проверка относно наличието на издадено удостоверение за квалифициран електронен подпис. ЗВР, ЗИЗВР, РД и РА, отнасящи се до ревизията, издадени като електронни документи са подписани с квалифициран електронен подпис на органа, възложил ревизията, както и че органите по приходите при ТД на НАП-гр.С., извършили ревизията, са притежавали валиден квалифициран електронен подпис към датите на издаване на РД и РА в ревизията.

На следващо място, наличието на КЕП на органите, издали ЗВР, ЗИЗВР, РД и РА, се установява по категоричен начин от приетото по делото удостоверение, издадено от трето лице, издател на КЕП – [фирма]. От същото се установява, че към датите на издаване на оспорения РА, заедно с приложените към него РД, ЗВР и ЗИЗВР, квалифицираните подписи са валидни и са издадени на органите по приходи, подписали електронните документи. Ето защо, Съдът намира, че ЗВР, ЗИЗВР, РД и РА са надлежно подписани.

Предвид гореизложеното Съдът намира, че оспореният административен акт е постановен от материално компетентни органи с надлежно делегирани правомощия, властническото волеизявление е облечено в изискваната от закона форма и е постановено в рамките на преклузивния срок по чл.109 ДОПК.

По приложението на материалния закон Съдът намира следното:

Между страните няма спор по обстоятелството, че дружеството жалбоподател е осигурител по смисъла на чл.5 КСО и в това си качество е следвало да начислява и внася дължимите вноски за ДОО, ДЗПО - УПФ и ЗО за лицата, заети по трудови правоотношения в предприятието му. Между страните не се спори, а това се потвърждава и от доказателствата по делото, че през ревизираните периоди лица, заети по трудови правоотношения с жалбоподателя, са били командирани в държави-членки на ЕС, каквито са Б. и Германия. Като осигурител ревизираното лице при декларирането на задълженията за осигурителни вноски следва да се съобрази с разпоредбата на чл.6а КСО, което означава, че при определяне на осигурителните вноски на наетите работници, той следва да съпостави действително изплатените доходи с минималните ставки на заплащане на труда в другата държава-членка. Задълженото лице обаче е заплащало осигурителните вноски върху заплатите в размер, какъвто би бил приложим със заплащането на труда в България. Според представените по делото удостоверения А1 относно приложимо законодателство по смисъла на Регламент (ЕО) № 883/2004 г. по отношение на всеки един от командированите работници на дружеството жалбоподател е приложимо законодателството на Република България, включително за дейностите и доходите от другата държава-членка - Б.. Осигурителният доход на командированите работници, върху който следва да се начисляват вноски за ДОО, УПФ и ЗО, е определен въз основа на представените именно от жалбоподателя писмени доказателства - трудови договори, ведомости за заплати, разходни касови ордери (РКО) за направени плащания на командировъчни възнаграждения, банкови преводни нареждания и др.

За периода 2013-2015 г., очертаващ времеви обхват на ревизионното производство, е безспорно, че дружеството-жалбоподател е предоставил на предприятие в Б. и Германия свои работници, които е командировало в тези държави-членки на ЕС за извършване на строителни услуги при условията на чл.121 КТ.

Спорът по делото е по приложението на материалния закон и в частност как следва да се тълкува режимът на командироване на работниците и в този смисъл приложима ли е хипотезата на чл.6а КСО, на което правно основание са определени процесните публични задължения.

От 14.09.2010 г. е в сила чл.6а КСО, който е приложимата норма според приходната администрация. Съгласно ал.1 на същия член осигурителните вноски за работниците и служителите, командировани по реда на чл.121, ал.3 КТ, 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 по чл.6, ал.2, т.1 КСО.

Съгласно чл.121, ал.3 КТ, в сила от 28.08.2010 г., когато срокът на командироване в рамките на предоставяне на услуги в друга държава - членка на Европейския съюз, в друга държава - страна по Споразумението за Европейското икономическо пространство (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 да се приложат разпоредбите на КСО, е необходимо за командированите работници и служители в друга държава-членка на 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.

Следователно по реда на чл.6а КСО се определя осигурителният доход за времето на работа извън страната на работниците и служителите, които отговарят на следните условия кумулативно:

- са командировани по реда на чл.121, ал.3 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 (ЕО) 883/2004 на Съвета.

Ако командированото лице отговаря на тези условия едновременно, осигурителният му доход следва да се определи по реда на чл.6а, ал.1 КСО.

Следователно обвързването на осигурителния доход с минималната ставка на приемащата държава е предвидено само в случай на командироване за повече от 30 календарни дни и при едновременното наличие и на другите две предпоставки. Когато командироването е за период, по-кратък от посочения, липсва аргумент за обвързване на осигурителния доход по посочения начин.

Съдът намира, че в конкретния казус командированите лица отговарят на условието да са били командировани по реда на чл.121 ал.3 КТ и следователно разпоредбата на чл.6а КСО е приложима.

Следва да бъдат споделени доводите на ревизиращите органи, че не са представени доказателства за реално ползване на неплатен отпуск на командированите в Б. лица. Такива доказателства не са представени и в съдебното производство.

Спирането и прекъсването на командироването е подчинено на Регламент № 883/2004 и Регламент /ЕО/987/2009 г. за прилагането му. В случая е безспорно, че времетраенето на работата е по-малка от 24 месеца и съгласно на чл.12 от Регламент № 883/2004 г. лице, което осъществява дейност като заето лице в държава-членка от името на работодателя, който обичайно осъществява дейността си в нея и което е командировано от този работодател в друга държава-членка, за да осъществява там дейност от името на същия работодател, продължава да е подчинено на законодателството на първата държава-членка, при условие, че предвиденото времетраене на тази работа не превишава 24 месеца.

В тази връзка осигурителят се е снабдил с удостоверение А1 относно приложимостта на българското законодателство. Следва да се има предвид, че това е документ, необходим да удостовери в коя държава се дължат осигурителните вноски за работниците, които са

командирани от своя работодател за работа в държава-членка, различна от държавата по пребиваване. По силата на Регламент /ЕО/ 883/2004 за координация на системите за социална сигурност, който действа на територия на държавите-членки на ЕС, Швейцария, Л., И. и Н., осигурителните вноски са дължими в държавата, където се полага труда. От това правило са налице редица изключения, които позволяват работниците да работят в една държава, а вноските да се внасят в друга държава. Преценката дали е налице някое от изключенията се прави от съответната компетентна институция на държавата, (в България от ТД на НАП), където се дължат осигурителните вноски. Тези факти се удостоверяват именно с издаването на формуляр А1 за всеки командирован работник поотделно, съответно за всяко удостоверение се подава отделно искане. Когато по силата на чл.12, ал.2 от Регламент /ЕО/ 883/2004 г. на Европейския парламент и на съвета, лице, което обичайно осъществява дейност като самостоятелно заето лице в държава-членка и което отива да осъществява подобна дейност в друга държава-членка, продължава да бъде подчинено на законодателството на първата държава-членка, при условие, че предвиденото времетраене на тази дейност не превишава двадесет и четири месеца. Правилно ревизията е съобразила основното правило при определяне на приложимото право, според което лицата са подчинени на законодателството на държавата членка, на чиято територия полагат труда си - според чл.11, ал.3, б.а от Регламент № 883/2004. За лицата, командирани на основание чл.121, ал.1 КТ за не повече от 30 календарни дни, за които са издадени формуляри А1, е приложимо българското законодателство, съгласно Регламент № 883/2004 и за тези лица са дължими осигурителни вноски. Когато срокът на командироването в рамките на предоставянето на услуги в друга държава членка на ЕС, в друга държава - страна по споразумението за Европейското икономическо пространство, 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.

Според органите по приходите за период на командироване, различен от посочения в Удостоверение А1, следва да се приложи § 3, б.,б“ от Решение на Административната комисия за координация на системите за социална сигурност по прилагането на чл.12 от Регламент № 883/2004 г. и чл.5, 6 и 14-21 от Регламент 987/2009 г., съгласно който кратковременното прекъсване на дейността на работника в предприятието в държавата на заетост независимо от причината не представлява прекъсване на периода на командироване, а съгласно § 5, б.,б“ от Решението командированият работник и неговия работодател информират компетентната институция на изпращащата държава за всяка промяна, настъпила през периода на командироване и по-специално ако заявеното командироване не се е осъществило, дейността е прекъсната в случай различен от предвидените в § 3.

Следователно, ако едно лице, което попада в приложното поле на чл.12, ал.1 от Регламент /ЕО/ № 883/2004, е било изпратено да извършва трудова дейност в Б. за период, по-малък от 30 календарни дни, след което се е върнало за кратко в България и отново е изпратено в Б. да полага труд до завършване на определената работа, няма пречка целият период на изпращане да се третира като едно командироване по смисъла на чл.12, ал.1 от Регламент № 883/2004 г.

Съгласно § 3, б.,в“ на същото решение след приключване на периода на командироване може да се разреши нов период на командироване за същия работник, същото предприятие и същата държава-членка едва след като са минали поне два месеца от датата на изтичане на предходния период на командироване. Единствено ако командироването е в различни държави-членки, непосредствено едно след друго, всеки един случай се разглежда като ново командироване.

Съгласно чл.12 от цитирания регламент „Лице, което осъществява дейност като наето лице в държава-членка от името на работодател, който обичайно осъществява дейността си в нея, и което е командировано от този работодател в друга държава-членка, за да осъществява там дейност от името на същия работодател, продължава да е подчинено на законодателството на

първата държава-членка, при условие че предвидената продължителност на тази работа не превишава 24 месеца и че не е изпратено да замества друго командировано лице. Налице е кратковременно прекъсване на дейността на работника в предприятието на държавата на заетост за период, по-малък от два месеца.

Видно е от приложените заповеди, че става въпрос за временно „прекъсване“ на командировките на лицата, но за всяко от тях това е на практика една командировка, в рамките на която са ангажирани през различни дни. На това обстоятелство Съдът ще се спре подробно по-надолу в изложението си.

Технологичните прекъсвания не могат да обосноват извода за различни командировки, по смисъла на трудовото законодателство, след като целта е да се осигурят работниците, които са ангажирани през целия период да предоставят работна сила във връзка с изпълнението на работата в Б.. Освен че не се събраха доказателства за реално прекъсване на работата на всеки от работниците поотделно посредством неплатени отпуски, то дори и да бяха се събрали такива, не може да се приеме, че това прекъсване без наличие на доказателства за физическото преместване на работниците, всъщност обуславят извод, че те са спрели трайно да престоират труда си в посочената за извършване на монтажни дейности държава. По силата на чл.121, ал.1 КТ когато нуждите на предприятието налагат, работодателят може да командирова работника или служителя за изпълнение на трудовите задължения извън мястото на постоянната му работа, но за не повече от 30 календарни дни без прекъсване. Командироване за срок, по-дълъг от 30 календарни дни, се извършва с писмено съгласие на работника или служителя. Според ал.2 на същия нормативен текст когато срокът на командироване в рамките на предоставяне на услуги в друга държава - членка на Европейския съюз, в друга държава - страна по Споразумението за Европейското икономическо пространство, 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. Условиата, по които страните следва да постигнат съгласие, се установяват с акт на Министерския съвет. Съгласно чл.6а, ал.1 КСО (ред. 24.01.2012 г.), осигурителните вноски за работниците и служителите, командировани по реда на чл.121, ал.3 и 4 от КТ, се дължат върху получените, включително начислените и неизплатените, брутни месечни възнаграждения или неначислените месечни възнаграждения, както и други доходи от трудова дейност в приемащата държава и в България, но върху не по-малко от минималните ставки на заплащане на труда в приемащата държава, а за работниците и служителите, командировани 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. Това е приложимата законова разпоредба и тя правилно е приложена от ревизиращия екип. Осигурителният доход се определя по реда на чл.6а, ал.1 КСО за командировани работници и служители, спрямо които е приложимо българското законодателство на основание европейските регламенти за координация на системите за социална сигурност (Регламент (ЕО) № 883/2004 и Регламент (ЕО) № 987/2009 Органите по приходите са направили калкулации за всяко едно лице и са установили произведението на посочената лява равностойност по съответния брой отработени часове при осемчасов работен ден, взимайки предвид работните дни в конкретния месец. След приспадане на осигурителния доход, върху който са внесени осигурителни вноски от работодателя (по данни от разчетно-платежните ведомости за съответния месец) е формирана разлика, представляваща допълнително установен осигурителен доход, върху който се дължат съответните осигурителни вноски в размерите по чл.6, ал.1 КСО. Следва да се вземе предвид разпоредбата чл.6, ал.3 КСО (ред. 01.01.2013 г.), съгласно която 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.

На плоскостта на доказването следва да се има предвид, че за разрешаване на спора Съдът следва да съобрази последиците от доказването или недоказването. Тежестта на доказване е правото на Съда да приеме за неслучил се всеки факт за чието съществуване няма доказателства по делото и по аргумент от нормата на чл.171, ал.4 АПК тя е приложима когато на страната, носеща тежестта на доказване, са дадени надлежни указания.

С разпоредителното заседание от 14.02.2020 г. Съдът разпредели доказателствената тежест в процеса, като указа на жалбоподателя, че носи доказателствена тежест да установи съществуването на фактите и обстоятелствата, посочени в жалбата, от които черпи благоприятни за себе си правни последици, включително че командированите му работници за ревизирания период са били с почасово работно време, както и че осигурителният доход за тях следва да бъде изчислен въз основа на минималната часова ставка за България, като може да ангажира всички допустими доказателства. Указано беше на жалбоподателя, че носи доказателствена тежест да установи срока на командироване в рамките на предоставяне на услуги в други държави-членки на Европейския съюз, продължителността на прекъсванията поради отпуски по болест и неплатени отпуски на работниците си, командировани в други държави-членки на ЕС за ревизирания период или поради други причини, както и обстоятелството дали същите отпуски са реално ползвани.

Доказателствената тежест не означава задължение за представяне на доказателства. Принципите на обективната истина и служебното начало в процеса налагат Съдът да основе констатациите си за всеки факт върху наличните доказателства, без значение дали те са представени от страната, чиято е доказателствената тежест относно този факт, от противната страна по спора, или са издирени служебно от Съда. При това положение въпросът за доказателствената тежест се свежда до последиците от недоказването. Доказателствената тежест се състои в правото и задължението на Съда да обяви за ненастъпила тази правна последица, чийто юридически факт не е доказан. Това разбиране произтича от задължението за Съда да реши делото по същество, като отмени изцяло или отчасти ревизионния акт в обжалваната част или да отхвърли предявената жалба, независимо дали в съдебното производство страните са ангажирали доказателства. Изпълнението на това задължение от страна на Съда означава при отсъствие на доказване, да се приеме, че недоказаното не е осъществено. А щом не е осъществен юридическият факт, не могат да настъпят и последиците, които материалноправната норма свързва с неговото проявление.

С подробно указаната му от Съда тежест на доказване жалбоподателят не се справи.

Видно от наличните по преписката заповеди за командироване, копия на удостоверения А1, РКО, работниците, осъществили услуги по сключения договор с възложителя А. Б. Г. и подизпълнителя А. V. SA, са били командировани за периоди, по-дълги от 30 календарни дни. В тази връзка жалбоподателят твърди, че поради технологични прекъсвания на работния процес лицата са се завръщали за кратък престой в България, като по този начин са изпълнени няколко отделни командировки, ненадхвърлящи 30 календарни дни. Органите по приходите не са кредитирали представените от ревизираното лице молби за неплатен отпуск, като са приели, че не доказват твърдяните от жалбоподателя обстоятелства.

В тази връзка следва да се отчете обстоятелството, че съгласно представените разчетно-платежните ведомости и др. като отработени са посочени и дните, през които е следвало да е налице прекъсване на командировката. Това обстоятелство опровергава твърдението, че работниците не са полагали труд, като не води до различен извод преценката на свидетелските показания, събрани по делото. Същите са вътрешно противоречиви, което не позволява тяхното кредитиране. Св.М. от една страна посочи, че в средата на м.декември е било много студено и работниците са се прибрали в България, а от друга страна – че на 14.12.2014 г. (т.е. пак в средата на месеца) поради студеното време не са работили 4 дни. Не може да се приеме за доказано действително настъпило прекъсване на работния процес,

защото за краткия период от четири дни, посочени от свидетеля, е нелогично работниците да предприемат пътуване до България, тъй като повечето от това време би преминало в пътуване. Характерна за свидетелските показания е и липсата на достатъчна информативност, доколкото свидетелят сподели, че на следващата година не е заминал поради здравословни причини. Преценката на горното означава, че именно за релевантния факт дали прекъсванията поради твърдяните в жалбата и в писмената защита неплатени отпуски на работниците са реално ползвани ни бяха ангажирани никакви доказателства. Ето защо не и следва да се приема, че продължителността на прекъсванията поради отпуски по болест и неплатени отпуски на работниците си може да обуслови друго приложимо право, различно от разпоредбата на чл.6а КСО. Наред с това следва да бъдат споделени мотивите на решаващия орган за липсата на житейска логика един работник да бъде командирован да работи в чужда държава и след пристигането си там да започне да подава молби за ползване на неплатен отпуск, дори когато не е използвал и правото си на платен отпуск. Най-сетне установеното в ревизионното производство обстоятелство, че в заповедите за ползване на неплатен отпуск е посочено негодно правно основание (чл.160, ал.2 или 3 КТ), дискредитира тезата на жалбоподателя за осъществени прекъсвания на работата, водещи до недължимост на осигурителните вноски. В тази ред на мисли е и воденото срещу управителя на дружеството-жалбоподател досъдебно производство за съставяне на частни документи с невярно съдържание.

Отново на основание несправяне с доказателствената тежест Съдът не приема тезата на жалбоподателя за намалена продължителност на работния ден на част от командированите работници. Съдът посочи от фактическа страна, че предходното ревизионно производство управителят на дружеството-жалбоподател е представила декларация, че служителите, работили в чужбина, за които има издадено удостоверение А1, са работили на 8-часов работен ден. Различно е вписаното в част от трудовите договори, но в тази връзка ревизията е установила, че за част от лицата не са представени допълнителни споразумения за промяна на трудовия договор от 8-часов на 2-часов или 4-часов работен ден. Относно продължителността на работата е установена и разлика с дадените от Р. М. обяснения (прил.3, стр.541), като работникът е посочил, че дневната продължителност на работното време е била: от 03.11.2014 г. до 15.11.2014 г. - между 11,5 и 13 чбса на ден, от 17.11.2014 г. до 06.12.2014 г. - по 10 чбса на ден, от 15.12.2014 г. до 18.12.2014 г. - между 8 и 10 чбса на ден, от 12.01.2015 г. до 23.01.2015 г. - между 8 до 10 чбса на ден. Отново за продължителността на работата е установена разлика с дадените и от А. М. обяснения (прил.3, стр.535), като работникът е посочил, че дневната продължителност на работното време е била от 8 до 10 часа.

Отделно от горното, в съдебното производство не са ангажирани доказателства за причините, наложили сключване на трудови договори с намалено работно време. Ето защо правилно ревизията е приела 8-часов работен ден за командированите работници. Следва да се приеме, че в случаите, когато работникът или служителят полага труд извън установеното за него работно време, без да са налице законовите условия за полагане на допустим извънреден труд, трудовият договор се счита сключен при пълен 8 часов работен ден. По силата на чл.138, ал.4 КТ трудов договор, сключен за част от законоустановеното работно време, се смята за сключен за работа при нормална продължителност на работното време в случаите, когато от контролните органи бъде установено, че работникът или служителят по този договор полага труд извън установеното за него работно време, без да са налице условия за полагане на извънреден труд в случаите, допустими от закона. Следва да бъде споделен изводът на ревизията, че в случаите, когато работникът или служителят полага труд извън установеното за него работно време, без да са налице законовите условия за полагане на допустим извънреден труд, трудовият договор да се счита сключен при пълен 8 часов работен ден.

По възражението, че досежно работника Е. Ц. А. на жалбоподателя са определи недължими изобщо осигурителни вноски предвид липсата на положен от лицето труд, следва да се има предвид, че същият фигурира както в отчетните форми за явяване на работа (прил.2 и прил.3),

така и в книгите за инструктаж (прил.2), от които е видно, че е работил за [фирма], като за назначаването има и трудов договор.

Директива на Европейския парламент и на Съвета 96/71/ЕО от 16 декември 1996 г. относно командироването на работници в рамките на предоставянето на услуги е предвидено, че на работниците, които са командировани в рамките на предоставянето на услуги, трябва да се осигури заплащане, не по-малко от това, което се полага на работниците в приемащата държава. Каза се, че приложимата разпоредба на чл.6а КСО изисква осигурителните вноски за работниците и служителите, командировани по реда на чл.121, ал.3 и 4 КТ, да се дължат върху получените, включително начислените и неизплатените, брутни месечни възнаграждения или неначислените месечни възнаграждения, както и други доходи от трудова дейност в приемащата държава и в България, но върху не по-малко от минималните ставки на заплащане на труда в приемащата държава, а за работниците и служителите, командировани 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 КСО.

За лицата, командировани в Б. за спорния период конкретната минимална работна заплата за работник до 21 години е 1 501,82 евро месечно, за работник над 21 години и трудов стаж над 6 месеца е 1 541,67 евро месечно, за работник над 22 години и трудов стаж 12 месеца е 1 559,38 евро месечно.

За лицата, командировани в Германия за 2013 г. конкретната минимална работна заплата за работник в строителството на базата на минималната почасова надница за кат.І е 3 457,30 лв. месечно, а за кат.ІІ е 4 268,40 лв. месечно. За 2014 г. конкретната минимална работна заплата за работник в строителството на базата на минималната почасова надница за кат.І е 3 473,60 лв. месечно, а за кат.ІІ е 4 364,80 лв. месечно. За 2015 г. конкретната минимална работна заплата за работник в строителството на базата на минималната почасова надница за кат.І е 3 489,20 лв. месечно, а за кат.ІІ е 4 443,20 лв. месечно.

При прилагане на така установените от ревизията минимални нива на заплащане, правилно са определени допълнително установените задължения.

Така направеният извод не се променя от изслушаната по делото ССЕ. Обсъждайки по реда на чл.202 ГПК заключението на вещото лице, Съдът намира, че дадените в него отговори на поставените въпроси почиват на неприемливи изходни данни. Те са на база допускания, че неплатените отпуски са ползвани реално, както и въз основата на продължителност на работното време, която Съдът не възприе, за което изложи обстойни мотиви по-горе. Обясним е стремежът на жалбоподателя чрез умело поставени въпроси към ССЕ да се домогне до позитивен за себе си извод, но експертното заключение изначално почива на непълни данни. Поради това експертното заключение не следва да залегне в основата на съдебния акт. Посредством ССЕ не се оборват констатациите на ревизията по отношение на нито една от годините от ревизирания период. Експертната предложение на Съда варианти за изменение на РА, в случай че приеме тезата за непълно работно време и действително ползвани неплатени отпуски. Доколкото обаче Съдът прие, че такива не са налице, експертната не може да намери приложение. Ето защо установените допълнителни задължения следва да останат в размерите по РА.

По ЗДДФЛ Съдът направи следните правни изводи.

Нормата на чл.24, ал.1 ЗДДФЛ предвижда, че облагаемият доход от трудови правоотношения е трудовото възнаграждение и всички други плащания в пари и/или в натура от работодателя или за сметка на работодателя, с изключение на доходите, посочени в ал.2. Годишната данъчна основа за доходите от трудови правоотношения се определя, като облагаемият доход по чл.24, придобит от данъчно задълженото лице през данъчната година се намалява с удържаните от работодателя задължителни осигурителни вноски (ЗОВ), които са за сметка на физическото лице – чл.25 ЗДДФЛ.

Разпоредбата на чл.42, ал.1 ЗДДФЛ предвижда, че авансовият данък за доходи от трудови

правоотношения се определя от работодателя месечно на базата на месечна данъчна основа. Според ал.2 на същата разпоредба месечната данъчна основа се определя, като облагаемият доход по чл.24, начислен за съответния месец, се намалява с удържаните от работодателя задължителни осигурителни вноски, които са за сметка на физическото лице по реда на КСО и ЗЗО или за задължително осигуряване в чужбина. Месечната данъчна основа на самоосигуряващи се лица за доходи от трудови правоотношения по § 1, т.26, буква "и" от ДР се определя, като облагаемият доход по чл.24, начислен за съответния месец, се намалява с авансово внесените чрез дружеството осигурителни вноски, които самоосигуряващото се лице е задължено да прави за своя сметка по реда КСО и ЗЗО. Размерът на дължимия данък се определя, като месечната данъчна основа по ал. 3 се умножи по данъчната ставка 10 на сто, като данъкът се удържа от работодателя при окончателното изплащане на облагаемия доход, начислен за съответния месец. А според ал.9 на същата норма данъкът по ал.1-8 се внася в сроковете и по реда на чл.65 и чл.66 ЗДДФЛ – в приход на републиканския бюджет по сметка на териториалната дирекция на НАП по мястото на регистрация на платеща на дохода.

Нормата на чл.2, ал.2, т.3 от Наредба № Н-8/29.12.2005 г. за съдържанието, сроковете, начина и реда за подаване и съхраняване на данни от работодателите, осигурителите за осигурените при тях лица, както и от самоосигуряващите се лица (Наредба № Н-8/29.12.2005 г.), работодателите, осигурителите и техните клонове и подразделения, осигурителните каси за своите членове – осигурители, самоосигуряващите се лица и лицата по чл.4, ал.9 КСО или упълномощени от тях лица подават в компетентната териториална дирекция на НАП Декларация обр.6, в която се вписва общият размер на дължимия данък за внасяне за доходите от трудови правоотношения по смисъла на ЗДДФЛ.

Разпоредбата на чл.65, ал.10 ЗДДФЛ (в сила от 01.01.2013 г.), предвижда, че данъкът по чл.46 за доходите по чл.8, ал.11 се удържа и внася от платеща на дохода в срок до края на месеца, следващ тримесечието на начисляването на дохода от местното юридическо лице, от едноличния търговец, от мястото на стопанска дейност или определената база в страната. В хода на ревизията е установено, че ревизираното дружество е начислявало дължимите трудови възнаграждения, но не е декларирано данък върху общия доход в подаваните Декларации обр.6. Всички данни, съдържащи се в тези декларации, са подробно описани в РД за ревизираните периоди.

При така установеното, респективно от събраните по делото доказателства е видно, че ревизираното дружество е следвало да внесе данък върху данъчна основа от 1 211,16 лв., но не го е сторило. Във връзка с това, че задълженията по ДДФЛ не са били декларирани по установения ред със сумите, които ревизиращите са установили, ДДФЛ за данъчен период м.януари 2013 г. се явява дължим към датата на издаване на РА. Съдът намира изводите на органите по приходите за законосъобразни, от страна на дружеството-жалбоподател не са представени доказателства в обратния смисъл, поради което РА следва да бъде потвърден като законосъобразен и в тази му част.

Несподелимо е оплакването на жалбоподателя в писмената му защита, че задълженията му са определени в противоречие с неоспорени писмени доказателства. Не може да се приеме, че приходната администрация не е оспорила същите. Доколкото органът по приходите е такъв по ръководство и решаване в извънсъдебната фаза на производството, то очевидно няма как и пред кого да направи нарочно изявление за оспорване. Това оспорване се съдържа имплицитно в РД и РА с отказа на органите по приходите да зачетат убеждаващото въздействие на данните, вписани в заповедите за разрешаване ползването на неплатен отпуск и в трудовите договори досежно продължителността на работното време. От извършения анализ в РА на събраните доказателства може да бъде направен извод, че указаните обстоятелства са оспорени от органите по приходите. Тези констатации на РА не са опровергани чрез ангажираните доказателства от жалбоподателя.

Обсъдените от Съда факти и обстоятелства, безспорно установени от събраните в ревизионното и в съдебното производство доказателства, налагат извода, че поведението на

ревизираното лице е било недобросъвестно. Укривайки реалните доходи, изплащани на работниците си, дружеството черпи за себе си изгодни последици, ощетявайки фиска и занижавайки размера на дължимите осигурителни вноски и данъка върху доходите на физическите лица.

Констатациите са законосъобразни и подлежат на потвърждаване в цялост.

Съгласно разпоредбата на чл.175, ал.1 ДОПК за неплатените в законоустановените срокове публични задължения се дължи лихва в размер, определен в съответния закон. Тъй като се потвърждават задълженията за данъци и осигурителни вноски, следва да бъдат потвърдени и задълженията за лихви, които са с акцесорен характер и следват главните задължения.

При този изход на спора основателна се явява претенцията на ответника за присъждане на разноски, като тя следва да бъде уважена изцяло. Общият материален интерес по делото, в това число главница и лихви е в размер на 60 864,35 лв., поради което на основание чл.8, ал.1, т.4 от Наредба № 1 от 09.07.2004 г. за минималните размер на адвокатските възнаграждения, дължимото юрисконсултско възнаграждение е в размер на 2 355,93 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 на [фирма] със седалище в [населено място] и адрес на управление[жк], [улица], [жилищен адрес] ап.А1, ЕИК по Булстат:[ЕИК], против Ревизионен акт № Р-22002216009309-091-001/22.03.2019 г., издаден от органи по приходите при ТД на НАП-гр.С., потвърден с Решение № 1572/16.09.2019 г. на Директора на дирекция "Обжалване и данъчно-осигурителна практика"-гр.С. при Централното управление на НАП, относно определеното му задължение за данък по чл.42 от Закона за данъците върху доходите на физическите лица за м.януари 2013 г. в размер на 121,16 лв. с лихва от 73,68 лв.; и определените му задължения за осигурителни вноски за държавното обществено осигуряване за осигурители за периодите от м.май 2013 г. до м.юли 2014 г. и от м.октомври 2014 г. до м.май 2015 г., в общ размер 23 673,25 лв., ведно с лихви от 11 847,10 лв.; за вноски за здравно осигуряване за осигурители за периодите от м.май 2013 г. до м.юли 2014 г. и от м.октомври 2014 г. до м.май 2015 г., в общ размер 10 292,69 лв., ведно с лихви от 5 164,05 лв.; за вноски за Универсален пенсионен фонд за осигурители за периодите от м.май 2013 г. до м.юли 2014 г. и от м.октомври 2014 г. до м.май 2015 г., в общ размер 6 432,95 лв., ведно с лихви от 3 259,47 лв.

ОСЪЖДА [фирма] със седалище в [населено място] и адрес на управление[жк], [улица], [жилищен адрес] ап.А1, ЕИК по Булстат:[ЕИК], да заплати на Дирекция "Обжалване и данъчно-осигурителна практика"-гр.С. при Централното управление на НАП, юрисконсултско възнаграждение в размер на 2 355,93 лв. (две хиляди триста петдесет и пет лева и 93 ст.).

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

СЪДИЯ: