

РЕШЕНИЕ

№ 6478

гр. София, 18.11.2020 г.

В ИМЕТО НА НАРОДА

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД - СОФИЯ-ГРАД, Трето отделение 54 състав,
в публично заседание на 08.10.2020 г. в следния състав:

СЪДИЯ: Атанас Николов

при участието на секретаря Ирена Йорданова и при участието на прокурора Куман Куманов, като разгледа дело номер **5671** по описа за **2020** година докладвано от съдията, и за да се произнесе взе предвид следното:

Производството по делото е по реда на чл.156 и сл. от ДОПК.

Образувано е по жалба на [фирма] с ЕИК по БУЛСТАТ[ЕИК], със седалище и адрес на управление [населено място] срещу ревизионен акт № Р-22222518006325-091-001/05.12.2019г., потвърден с решение № 792/14.05.2020г. на Директора на Дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика“ [населено място]. Моли да бъде постановено решение с което да се отмени ревизионния акт в обжалваната част, относно установените допълнителни задължения по ЗДДФЛ и КСО. В съдебно заседание, чрез процесуалния си представител поддържа жалбата и моли да бъде уважена и да им се присъдят направените по делото разноски.

Ответникът – Директора на Дирекция “Обжалване и данъчно-осигурителна практика“ [населено място], редовно уведомен, чрез процесуалния си представител оспорва жалбата, като неоснователна и недоказана и моли съда да потвърди обжалвания ревизионен акт и да му бъде присъдено юрисконсултско възнаграждение.

По фактите.

Жалбата е процесуално допустима като подадена в срока по чл.156 ал.1 от ДОПК от надлежна страна, имаща право и интерес от обжалването. Разгледана по същество

жалбата е основателна.

Със заповед за възлагане на ревизия /ЗВР/ №Р-22222518006325-020-001/18.10.2018 г., връчена по електронен път на 22.10.2018 г., изменена със Заповеди №Р-22222518006325-020-002/03.12.2018 г., Р-22222518006325-020-003/21.01.2019 г. и №Р-22222518006325-020-004/18.03.2019 г., е възложено извършването на ревизия на [фирма] за установяване на задълженията за Данък върху доходите и приравнените на тях правоотношения, Данък върху доходите на физическите лица-свободни професии, граждански договори и др., ДОО за осигурители, Универсален пенсионен фонд за осигурители, Вноски за здравно осигуряване за осигурители, всичките за данъчни периоди от 15.01.2015 до 31.08.2018 г. Заповедите са издадени от С. Н. Г., на длъжност началник сектор „Ревизии“ в дирекция „Контрол“ при ТД на НАП С., оправомощена със Заповед №РД-01-803/07.06.2017 г. на директора на ТД на НАП С.. Сроктът за приключване на ревизията е до 22.09.2019 г.

За резултатите от ревизията е съставен Ревизионен доклад /РД/ №Р-22222518006325-092-001/07.10.2019 г. В срока по чл. 117, ал. 5 от ДОПК не е постъпило писмено възражение срещу констатациите.

Ревизията приключва с РА №Р-22222518006325-091-001/05.12.2019 г., издаден от С. Н. Г., на длъжност началник сектор „Ревизии“ в дирекция „Контрол“ при ТД на НАП С. – орган, възложил ревизията, и М. Б. М., на длъжност главен инспектор по приходите при ТД на НАП С. – ръководител на ревизията. РА е връчен по електронен път на 09.12.2019 г.

С решение № 792/14.05.2020г. (л.13-15 от делото) на Директора на Дирекция “ОДОП” [населено място], е потвърден ревизионния акт. Решението е връчено на 19.05.2020г. В срока по чл.156, ал.1 от ДОПК с жалба вх.№ 53-04-416/27.05.2020г. (л.6-11 от делото), ревизионният акт е обжалван.

Съобразно разпоредбата на чл.160, ал.2 от ДОПК, съдът преценява законосъобразността и обосноваването на обжалвания акт, като преценява дали е издаден от компетентен орган и в съответната форма, спазени ли са процесуалните и материалноправните разпоредби при издаването му.

Настоящият съдебен състав счита, че обжалвания акт е издаден от компетентен орган, при спазване на установената форма и процесуалните изисквания на закона, но в несъответствие с материалноправните разпоредби.

За да определи допълнителни задължения на дружеството, органа по приходите е приел за установено следното:

Основната дейност на ревизираното дружество е наемане на физически лица с цел тези лица да извършват грижи за възрастни и болни хора в Германия. Клиент на ревизираното дружество е неговият собственик-П. К.-ПОЛША, което пък от своя страна пласира наетите физически лица в Германия.

В частта относно определения данък по чл. 42 от ЗДДФЛ.

При преглед на представените граждански договори /ГД/ органа по приходите е приел за установено, че от месец юли 2015 г. дружеството системно ангажира на работа лица по Договори за поръчка /приети като ГД/ и им изплаща уговорените възнаграждения. Предмет на договорите е гледане на хора с увреждания, хронично болни или на възраст по тяхното местоживее на територията на Германия, състоящо се конкретно в оказване на тези хора на помощ в домакинската работа. Констатирано

е, че сключените ГД не са със случаен и еднократен характер. В тях се наблюдава преобладаващо уговаряне с изпълнителите на дейност, която е с повтарящ се цикличен характер за период, надхвърлящ 30 дни. Работата се извършва чрез личния труд на лицата на посочено място. За тази работа е уговорено седмично възнаграждение, без да е уговорен конкретен трудов резултат. Лицата фигурират в подадените от страна на задълженото лице справки по чл. 73 от ЗДДФЛ за всички периоди. Данните за тях са отразени в РД в табличен вид и в приложенията към него. Във връзка с изложеното е направен извод, че лицата следва да бъдат осигурени по реда на чл. 4, ал. 1, т. 1 от КСО, а данъкът върху доходите им да бъде определен по реда на чл. 42 от ЗДДФЛ. В хода на ревизията е установено, че тези лица са осигурени по реда на чл. 4, ал. 3, т. 5 от КСО и съответно при изплащане на уговорените възнаграждения им е удържан авансов данък по реда на чл. 43 от ЗДДФЛ. Това е довело до промяна на декларираните задължения за авансов данък по чл. 42 от ЗДДФЛ. В табличен вид са посочени за всеки период по месеци имената на лицата, сумата по договора, осигурителният доход, удържаните лични вноски, установеният облагаем доход, дължимият и внесен данък и разликата за довносяне. На база на отразения осигурителен доход на лицата по години съответната данъчната основа е определена, като същият е намален с удържките за задължителни осигурителни вноски, които са за сметка на физическото лице съгласно КСО и ЗЗО. Размерът на дължимия данък е формиран по реда на чл. 42, ал. 4 от ЗДДФЛ, като месечната данъчна основа е умножена по данъчна ставка 10%.

С идентични мотиви и основания е установен дължим авансов данък по чл. 42 от ЗДДФЛ както следва: за 2015 г. - 22 573,75 лв., за 2016 г. – 83 727,03 лв.; за 2017 г. – 125 937,68 лв., за 2018 г. – 129 440,62 лв., и лихви в общ размер 84 676,14 лв.

В частта по КСО органа по приходите е приел, че в [фирма] работят лица при условията на трета категория труд. За осъществяване на дейността си дружеството ангажира и осигурява само три лица по трудово правоотношение. Размерът на осигурителната вноска за фонд ТЗПБ, определен със ЗБДОО, за периодите от 2015 г. до 2018 г. е 0,4%.

Основният състав лица, ангажирани за осъществяване на дейността на дружеството, работят съгласно сключени ГД. Същите упражняват трудова дейност в Германия. Декларациите обр. 1 и обр. 6 са подадени в сроковете по Наредба Н-8/2006 г. и данните от тях си съответстват. В хода на ревизията е констатирано, че следва да се променят декларираните вноски във връзка с изложените мотиви за задълженията на ревизираното дружество по отношение на данък по чл. 42 от ЗДДФЛ, касаещ лицата, наети на ГД. Посочен е характерът на договорите и е отбелязано, че по отношение на лицата, ангажирани да работят повече от 30 дни в Германия, в ИС на НАП не са налични данни за издадени удостоверения А1 относно законодателството в областта на социалната сигурност, което се прилага спрямо тях.

В хода на ревизията е установено, че тези лица са осигурени по реда на чл. 4, ал. 3, т. 5 от КСО. Направен е извод, че лицата следва да бъдат осигурени по реда на чл. 4, ал. 1, т. 1 от КСО.

В тази връзка са начислени допълнително осигурителни вноски както следва: за 2015 г. – 65 767,74 лв., за 2016 г. – 248 753,76 лв., за 2017 г. - 362 829,70 лв., за 2018 г. – 366 233,25 лв. и лихви в общ размер 248 204,50 лв.

В частта относно дължимите вноски за ДЗПО - УПФ – ЗА ОСИГУРИТЕЛИ.

За ревизирания период е установено, че осигурените в дружеството лица упражняват трудова дейност само при условията на трета категория труд. Лицата, родени след 31.12.1959 г., са осигурени за ДЗПО - УПФ и задълженията са декларирани с декларации обр. 6. Декларираните задължения са внесени законосъобразно.

Констатирано е, че се налага определяне на допълнителни задължения за ДЗПО-УФ за посочените лица, които са сключили ГД, но по същество предоставят работна сила, за което следва да бъдат задължително осигурени по реда на чл. 4, ал. 1 от КСО. Направен е извод, че на основание чл. 127, ал. 1 от КСО тези лица задължително се осигуряват за допълнителна пенсия в универсален пенсионен фонд, а вноските се внасят върху доходите, за които се дължат осигурителни вноски за ДОО. Имайки предвид, че тези лица са осигурени за ДОО по реда на чл. 4, ал. 3, т. 5 и т. 6 от КСО, и това, че следва да бъдат осигурени по реда на чл. 4, ал. 1 от същия кодекс, на ревизираното лице са доначислени дължими вноски както следва: за 2015 г. – 3 464,69 лв., за 2016 г. – 15 765,61 лв., за 2017 г. – 20 087,01 лв., за 2018 г. – 23 225,43 лв. и лихви в общ размер на 15 250,78 лв.

В частта относно дължимите вноски по ЗЗО, органа по приходите е установил следното, че наетите лица на ГД са осигурени по реда на чл. 40, ал. 1, т. 3 от ЗЗО. Декларираните вноски са внесени законосъобразно. Предвид изложените мотиви е прието, че е следвало задължително да са осигурени по реда на чл. 40, ал. 1, т. 1 от ЗЗО, а здравноосигурителните им вноски да са определени върху доходите, за които се дължат осигурителни вноски за ДОО. Предвид това са доначислени ЗО както следва: за 2015 г. – 11 306,08 лв., за 2016 г. – 44 018,01 лв., за 2017 г. – 58 916,97 лв., за 2018 г. – 56 160,62 лв. и лихви в общ размер 41 342,39 лв.

С оглед прецизност, съдът следва да посочи още в началото на своето решение, че спорът между страните е изцяло правен, както е посочил и административния орган в потвърдителното си решение и се свежда до отговора на въпроса дали ревизиращия орган има право за целите на данъчното облагане да приема, че въпросните договори са трудови, а не граждански в каквато посока са твърденията на жалбоподателя.

Направените от органа по приходите изводи не се споделят от настоящия съдебен състав.

НЕПРАВИЛНО от органа по приходите е прието, че представените граждански договори представляват трудови такива.

В Кодекса на труда са уредени трудовите отношения между работника или служителя и работодателя, както и други отношения, непосредствено свързани с тях, поради което в хода на производството по установяване на данъчни и осигурителни задължения на лицата, което се развива по ДОПК, по тези въпроси следва да намери приложение Кодекса на труда, като специален по отношение на ДОПК.

Съгласно чл.1, ал.2 от КТ, отношенията при предоставянето на работна сила се уреждат само като трудови правоотношения.

Съгласно чл. 405а, ал.1 от КТ, когато се установи, че работна сила се предоставя в нарушение на чл.1, ал.2, съществуването на трудовото правоотношение се обявява с постановление, издадено от контролните органи на инспекцията по труда. В тези случаи съществуването на трудовото правоотношение може да се установява с всички доказателствени средства. В постановлението се определя началната дата на възникването на трудовото правоотношение.

Видно от посочените разпоредби, единственият орган който е компетентен да обяви

съществуването на едно трудово правоотношение са контролните органи на Инспекцията по труда, което става с нарочно постановление, подлежащо на обжалване по съдебен ред пред съответния Административен съд. В случая не е налице такова постановление.

Установяването на правоотношения по граждански договор като трудов е преюдициален въпрос по отношение определяне с ревизионен акт от органите по приходите на задължения по КСО. Едва след изпълнение на тази специална и отделна процедура по чл.405а от КТ и то от овластения за това орган, завършила с издаден протокол за обявяване на дадени правоотношения по конкретни граждански договори за трудови правоотношения, органът по приходите може да определя задължения, произтичащи от тези договори за данъци и за осигурителни вноски за донасяне на база плащанията по договорите, които са обявени за трудови по предвидения в КТ ред.

Липсата на влязло в сила постановление издадено по реда на чл.405а от КТ, пречатства както органа по приходите, така и съда в настоящото производство по обжалване на ревизионен акт, да изследват наличието или липсата на трудово правоотношение с лицата с които са сключени граждански договори. Следва да се има в предвид, че ако се приеме тезата на органа по приходите, би се стигнало до нарушаване правото на защита на дружеството-жалбоподател, доколкото без да е налице надлежно проведено производство по чл.405а от КТ и издадено постановление, ще се обяви едно правоотношение за трудово по реда на косвения контрол, което е недопустимо. Не следва да се забравя и че страна по гражданския договор е и физическото лице, което въпреки, че не е участвало в настоящото производство, ще му бъдат създадени права и/или задължения и то не само, че не може да се защити, но и може въобще да не узнае.

Същественото в случая е безспорно установеното, че не е проведено производство по чл.405а от Кодекса на труда, определяща редът за обявяване на даден договор за трудов от съответните компетентни органи на Инспекцията по труда. По аргумент от противното на същата и поради липса на специална норма за въвеждане на изключение от компетентността на посочените в същата органи, то органите по приходите нямат предвидени в закона правомощия да обявяват сключените договори от С. за трудови.

Само след като в производство по чл.405а КТ, издаденото от съответния компетентен орган на Инспекцията по труда постановление за обявяване на гражданско правоотношение за трудово влезе в сила, в това число и след евентуалното му обжалване по съдебен ред, гражданското правоотношение се счита за трудово, считано от датата, посочена в същото. Съгласно ал.3 на същата разпоредба, до издаването на постановлението, отношенията между страните до издаване на се уреждат като действителен трудов договор, само ако работникът или служителят е бил добросъвестен при постъпването на работа. Тази добросъвестност обаче следва да се установи в същото производство. Тъй като такъв факт също не е установен по надлежния ред, то не е налице и основание за определяне на правоотношението като трудово за минал период от време, като освен това такъв факт подлежи на установяване само ако се обяви с постановлението съответното правоотношение за трудово. Тъй като такова не е издадено за нито един от договорите, то и посочената

добросъвестност не подлежи на установяване.

Тъй като съдът не е сезиран със правен спор в производство по реда на чл.405а от КТ, на първо място защото предмет на оспорване по делото не е акт, издаден по реда на същата разпоредба, то и няма правомощие да се произнесе за вида на договорите във връзка с установяването на задълженията за вноски за ДОО и ЗОВ по реда на ДОПК. Този въпрос не може да се разгледа като преюдициален в настоящето производство във връзка със задължението на съда да реши спора по същество – на основание чл.160, ал.1 ДОПК, тъй като не е издаден акт от съответния компетентен орган по реда на посочената разпоредба, който да се преценява за евентуално за валидност по реда на косвения съдебен контрол, както и поради липсата на изрично правомощие на съда да установява вместо органите на Инспекцията по труда оспорване на РА нарушение на чл.1,ал.2 от Кодекса на труда и да обяви дадено правоотношение за трудово. Аргумент за това е и предвиденото изрично съдебно производство по обжалване на такъв акт по реда на АПК.

По тези съображения настоящият състав на съда намира, че не е относимо за целите на установяването на задълженията в съдебно производство по ДОПК да обсъжда и преценява предмета на съответните граждански договори, в това число и дали съдържат елементите на трудов договор, предвидени по чл.66,ал.1 КТ, след като изрична предпоставка за възникването на тези задължения е съществуването на трудов договор, който е формален по своя характер и съществуването му се установява по изрично предвиден друг ред. Достатъчно и необходимо за разрешаване на спора по делото е констатацията, че не се установява посочената предпоставка по чл.4,ал.1т.1 КСО – работа повече от 5 работни дни в месеца и повече от 40 часа седмично., по отношение на никой от тези договори Следователно, тъй като органите по приходите не са компетентни да обявяват конкретен граждански договор за трудов, то правомощието на тези органи да определят допълнителни задължения за ДОО и ЗОВ за извършени плащания по такъв договор, следва да се упражни само ако е обявен за трудов. В този смисъл е налице съдебна практика, която през годините не е променяна, видно от постановените съдебни актове на ВАС в този смисъл - Решение No 9845/14.07.2010г. по адм.д.2419/2010г., на ВАС; Решение No 2528/21.02.2011г. по адм.д.10463/2010г., на ВАС; Решение No 5952/26.04.2013г. по адм.д.10988/2012г., на ВАС; Решение No 7164/16.06.2015г. по адм.д. 9940/2014г., на ВАС; Решение № 3679/13.03.2019г. По адм.д. №5518/18г. На ВАС и други, от която настоящия съдебен състав не намира основание да се отклонява и споделя изцяло.

Следва да се има в предвид и че в случая ревизионното производство не е проведено по реда на чл. 122 и сл. от ДОПК, каквото следва да бъде проведено в случай на констатирано заобикаляне на закона, каквото обвинение представлявало установеното от ревизиращите органи за прикриването на трудовите правоотношения чрез сключването на граждански договори и съставеният ревизионен акт не се ползва с призмативната доказателствена сила по чл.124, ал. 2 от ДОПК, поради което в тежест на органите по приходите е да обосноват всички фактически констатации от които произтичат определените допълнителни осигурителни задължения за субекта. Това не е сторено от него, като направените констатации се базират единствено на извършен анализ на представените граждански договори, без да са събрани никакви

допълнителни доказателства, включително и не са искани обяснения от лицата с които са сключени договорите.

С оглед на изложеното и след като органът по приходите не е компетентния орган да обявява за трудови, правоотношения по граждански договори, незаконосъобразно са установени допълнителни задължения на дружеството.

По изложените съображения обжалвания ревизионен акт следва да бъде отменен, като поради незаконосъобразно определяне на главните задължения и тяхната недължимост, следва да бъдат отменени и установените акцесорно задължение за заплащане на лихва.

При този изход на спора и съобразно направеното искане, на основание чл.161 ал.1 от ДОПК, Дирекция „ОДОП” следва да бъде осъдена да заплати в полза на жалбоподателя направените по делото разноски в размер на 9900 лева, от които 50 лева държавна такса и 9900 лева платено адвокатско възнаграждение. Направеното възражение за прекомерност на възнаграждението е своевременно и допустимо, но разгледано по същество е неоснователно. Съдът констатира, че същото отговаря на размера по чл.8, ал.1, т.6 от Наредба за минималните размери на адвокатските възнаграждения.

С тези мотиви, съдът

РЕШИ:

ОТМЕНЯ по жалба на [фирма] с ЕИК по БУЛСТАТ[ЕИК], със седалище и адрес на управление [населено място] - ревизионен акт № Р-22222518006325-091-001/05.12.2019г., потвърден с решение № 792/14.05.2020г. на Директора на Дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика” [населено място].

ОСЪЖДА Дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика” [населено място] да заплати в полза на [фирма] с ЕИК по БУЛСТАТ[ЕИК] разноски за настоящата съдебна инстанция в размер на 9900 лв.

РЕШЕНИЕТО подлежи на обжалване с касационна жалба в 14 -дневен срок, от съобщаването на страните пред Върховен административен съд.

СЪДИЯ: