

# РЕШЕНИЕ

№ 12276

гр. София, 27.03.2026 г.

## В ИМЕТО НА НАРОДА

**АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД - СОФИЯ-ГРАД, Трето отделение 17 състав, в**  
публично заседание на 23.02.2026 г. в следния състав:

**СЪДИЯ: Ана Методиева**

при участието на секретаря Грета Грозданова, като разгледа дело номер **2589** по описа за **2025** година докладвано от съдията, и за да се произнесе взе предвид следното:

Производството е по чл. 156 и сл. от Данъчно-осигурителния процесуален кодекс (ДОПК) във вр. с чл. 226, ал. 1 и сл. от Административнопроцесуалния кодекс (АПК). Делото е образувано по реда на чл. 226, ал. 1 АПК, след Решение № 2212 от 05.03.2025 г. по адм. дело № 4784/2024 г. на Върховния административен съд (ВАС), с което е отменено Решение № 1760 от 18.03.2024 г. по адм. дело № 6090/2022 г. на Административен съд – София-град и спорът е върнат за ново разглеждане от друг състав на същия съд при съобразяване на дадените от касационната инстанция задължителни указания.

Образувано е по жалба на „МЕБЕЛИ ДРУМЕВ“ ЕООД, ЕИК[ЕИК], със седалище и адрес на управление: [населено място], кв. К., [жилищен адрес] (предишно наименование „Мегапартс Европа“ ЕООД), подадена чрез адвокат Ю. Л. Д., срещу Ревизионен акт (РА) № Р-22220619000429-091-001/11.02.2022 г., издаден от органи по приходите при Териториална дирекция (ТД) на Националната агенция за приходите (НАП) - С., потвърден с Решение № 891/09.06.2022 г. на директора на Дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика“ (ДОДОП) – С. при Централно управление (ЦУ) на НАП. С оспорения ревизионен акт на дружеството са установени задължения в общ размер на 1 268 833,83 лв., от които данък върху добавената стойност (ДДС) за данъчни периоди от 01.02.2018 г. до 31.12.2018 г. в размер на 604 341,88 лв. главница и 215 002,79 лв. лихви, както и корпоративен данък за 2018 г. в размер на 348 135,07 лв. главница и 101 354,09 лв. лихви.

Жалбоподателят оспорва РА изцяло, като с жалбата се иска обявяването му за нищожен, а при условията на евентуалност – неговата отмяна като незаконосъобразен. Поддържа се, че актът е издаден при съществени нарушения на административнопроизводствените правила, в

противоречие с материалния закон и при неправилно установена фактическа обстановка. В жалбата се излагат доводи, че неправилно е приложен особенният ред по чл. 122 ДОПК, тъй като не са били налице предпоставките на чл. 122, ал. 1, т. 2, т. 4 и т. 8 ДОПК и не е доказано по надлежния ред наличието на укрити приходи или доходи, липса или непредставяне на счетоводна отчетност, която да не позволява установяване на данъчната основа, нито неосигуряване на достъп до счетоводни или търговски данни от значение за производството. Жалбоподателят твърди, че данъчната основа за облагане с корпоративен данък и ДДС е определена в противоречие с доказателствата по преписката, въз основа на негодни и недопустими доказателствени източници и при превратно тълкуване на събраните данни. Поддържа се, че констатациите на ревизиращия екип се основават на данни, предоставени от трети лица, в това число от „Еконт Експрес“ ООД, „Ди Ейч Ел Експрес България“ ЕООД и доставчика на платежни услуги PayPal, представени на електронен носител в обобщен вид, без първичните документи относно изпращането на стоките и относно плащането в полза на ревизираното дружество, поради което от тях не може да се прави несъмнен извод за реализирани от жалбоподателя неотчетени продажби. Оспорва се изводът на органите по приходите, че продажби, документирани от името на „Силвър Кинг“ ЕООД, „Уърк Брадърс“ ЕООД и „Калипсис“ ЕООД, всъщност представляват продажби на „Мегапартс Европа“ ЕООД, като се поддържа, че липсват доказателства тези дружества да са действали като подставени лица на жалбоподателя, както и липсват доказателства приходите от тези продажби да са постъпили в неговия патримониум. Навеждат се и доводи срещу начина, по който е формирана използваната от приходната администрация средна надценка, както и срещу включването в данъчните основи на суми от т. нар. незасечени продажби, продажби по фактури извън справките и постъпления по PayPal, без да е извършена ясна, проверима и законосъобразна съпоставка между отчетените продажби, данните от счетоводството и данните, получени от трети лица. Жалбоподателят поддържа още, че в хода на ревизията е била налична счетоводна отчетност, включително изетите от обслужващото счетоводно дружество документи, оборотни ведомости и електронен носител със счетоводни справки и сметки, поради което не е съществувала обективна невъзможност данъчната основа да бъде определена по общия ред.

В подкрепа на жалбата процесуалният представител на дружеството поддържа и в хода на новото разглеждане на делото, че ревизионният акт е изцяло незаконосъобразен, като сочи, че при формирането на данъчните основи по реда на чл. 122 ДОПК е възприет неправилен подход, а събраните доказателства не установяват по безспорен начин нито твърдените неотчетени продажби, нито размера им.

Прави искане съдът да прогласи нищожността на ревизионния акт, а при условията на евентуалност да го отмени изцяло.

Ответникът – директорът на Дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика“ – С. при Централно управление на Националната агенция за приходите оспорва жалбата като неоснователна. Поддържа, че ревизионният акт е издаден от компетентни органи, в надлежна форма, при спазване на приложимите процесуални правила и в съответствие с материалния закон. Според ответника по делото са налице достатъчно данни за укрити приходи и за липса на аналитична отчетност, позволяваща проследяване на движението на конкретните стоки, поради което правилно е приложен особенният ред на чл. 122 ДОПК. Изтъква се, че ревизиращият екип е извършил подробен анализ на счетоводните документи, дневниците по Закона за данък върху добавената стойност (ЗДДС), месечните справки за покупки и продажби, данните от куриерските дружества и разплащанията чрез PayPal, както и на данните, събрани в предходни контролни производства. Поддържа се, че е установено съществено разминаване между отчетените и реално

извършените продажби, включително чрез участия на други дружества, свързани или използвани при реализиране на доставки, при които като изпращач или участник в предаването на пратките фигурира представител на „Мегапартс Европа“ ЕООД. В съдебно заседание на 23.02.2026 г. ответникът изрично поддържа, че бюджетът е ощетен с неотчетени продажби за милиони левове, че извършените съпоставки обхващат хиляди сделки и че изводите на приходната администрация се потвърждават и от неоспореното заключение на съдебно-счетоводната експертиза.

Прави искане жалбата да бъде отхвърлена като неоснователна. Ответникът се представлява от юрк. С. Н.-Е..

Административен съд – София-град, III отделение, 17-и състав, след като обсъди твърденията и доводите на жалбоподателя, възраженията на ответника и задължителните указания, дадени с Решение № 2212 от 05.03.2025 г. по адм. д. № 4784/2024 г. на Върховния административен съд, и извърши проверка на оспорения ревизионен акт в пределите на чл. 160, ал. 2 ДОПК, намира за установено от фактическа страна следното:

Със Заповед за възлагане на ревизия № Р-22220619000429-020-001/23.01.2019 г., издадена от Ф. С. Й. – началник сектор „Ревизии“ при Териториална дирекция на Националната агенция за приходите – С., е възложено извършването на ревизия на „Мегапартс Европа“ ЕООД за установяване на задължения за корпоративен данък за периода от 01.01.2018 г. до 31.12.2018 г. и за задължения по ЗДДС за периода от 01.02.2018 г. до 31.12.2018 г. В хода на производството ревизията е била спирана, възобновявана и срокът за извършването ѝ е бил удължаван с последващи заповеди, като крайният срок за приключването ѝ е бил определен до 26.10.2021 г. За резултатите от ревизията е съставен Ревизионен доклад № Р-22220619000429-092-001/30.11.2021 г., срещу който е подадено възражение по чл. 117, ал. 5 ДОПК, прието за неоснователно. Ревизионното производство е приключило с Ревизионен акт № Р-22220619000429-091-001/11.02.2022 г., издаден от органа, възложил ревизията, и ръководителя на ревизията. При административното му оспорване същият е потвърден с Решение № 891/09.06.2022 г. на директора на Дирекция ОДОП – С..

Предмет на ревизионните констатации е дейността на дружеството по продажба на употребявани авточасти, осъществявана както в страната, така и в чужбина.

В хода на ревизионното производство органите по приходите са предприели множество процесуални действия по събиране на доказателства. Изискани са документи и писмени обяснения от ревизираното лице. Извършени са насрещни проверки на „Еконт Експрес“ ООД, „Ди Ейч Ел Експрес България“ ЕООД, „Суперхостинг.БГ“ ЕООД, „Сервизен център за метали“ ЕАД и „А и А Консулт“ ООД. От „А и А Консулт“ ООД, осъществявало счетоводно обслужване на дружеството, са иззети осем класъора с документи, оборотни ведомости за 2018 г. и 2019 г. и електронен носител, съдържащ счетоводни справки и сметки. Извършени са справки в информационните масиви на Националната агенция за приходите, поискани са данни за движението по банковите сметки на дружеството, както и информация във връзка с регистрирания потребителски акаунт на дружеството в платформата PayPal. Извършени са и инвентаризации на налични стоки и наблюдение на движението на стоки в складовете за авточасти втора употреба, стопанисвани от дружеството.

Според констатациите на ревизиращия екип са били налице основанията на чл. 122, ал. 1, т. 2, т. 4 и т. 8 ДОПК за определяне на данъчната основа по особения ред, а именно данни за укрити приходи, липса или непредставяне на счетоводна отчетност съгласно изискванията на Закона за счетоводството или водене на счетоводство, което не дава възможност за установяване на основата за облагане с данъци, както и липса на документи, необходими за установяване на данъчните задължения. В тази връзка на дружеството са връчени уведомления по чл. 124, ал. 1 и

чл. 17, ал. 1, т. 2 ДОПК. Приходните органи са приели, че дружеството не води аналитична отчетност на стоките по начин, който да позволява проследяване на покупната и продажната цена на всеки отделен артикул, като това е дало основание да се формират изводи за наличие на неотчетени приходи и за невъзможност данъчната основа да бъде установена по общия ред.

С оспорения РА са приети за установени допълнителни задължения, формирани въз основа на констатации за неотчетени приходи от продажби на употребявани авточасти както в страната, така и в чужбина, включително чрез постъпления по PayPal и чрез данни от куриерски дружества, както и въз основа на съпоставки между справки за покупки и продажби, дневници за продажби и други документи, събрани в предходното и в процесното ревизионно производство.

В ревизионния доклад и ревизионния акт приходните органи са се позовали и на влязъл в сила предходен Ревизионен акт № Р-22220618001616-091-001/14.09.2018 г. за данъчен период м. януари 2018 г., с който е начислен ДДС върху неотчетен приход, както и на данни за неосчетоводени постъпления по PayPal и на документи, свързани с фактури № [ЕГН]/21.09.2018 г. и № [ЕГН]/02.11.2018 г., придружени с товарителници и електронни изявления за предаване на суми, в които фигурира участие на представители на „Мегапартс Европа“ ЕООД.

С Решение № 1760/18.03.2024 г. по адм. дело № 6090/2022 г. Административен съд – София-град, е отменил ревизионния акт, като е приел, че органите по приходите не са доказали по надлежния ред наличието на основанията по чл. 122, ал. 1 ДОПК и че част от използваните от тях доказателства, представени на електронен носител, не могат да бъдат ценени по начина, по който са били използвани.

Това решение е отменено с Решение № 2212/05.03.2025 г. на Върховния административен съд, който е приел, че първоинстанционният съд е допуснал съществени процесуални нарушения, изразяващи се най-вече в това, че не е дал указания на ответника да представи или индивидуализира част от доказателствата, на които се позовава РА, както и че не е обсъдил относимите доказателства за твърдените укрити приходи за отделни данъчни периоди и данните за неосчетоводени постъпления по PayPal. Касационният съд е дал задължителни указания при новото разглеждане на делото да бъдат изискани и обсъдени тези доказателства и да бъде изяснен въпросът относно начина на определяне на надценката и данъчните основи по реда на чл. 122 ДОПК. В решението си ВАС е приел, че по делото безспорно е установено използването през 2018 г. на куриерски услуги на „Ди Ейч Ел Експрес България“ ЕООД за изпращане на продадени стоки, както и че сумите от продажбите са постъпвали по PayPal сметката на дружеството и периодично са били превеждани по банковата му сметка в „УниКредит Булбанк“ АД, като според ревизионния доклад част от тези постъпления не са били осчетоводени. ВАС е приел още, че тези данни са относими към преценката за наличие на данни за укрити приходи и следва да бъдат обсъдени при новото разглеждане на делото наред с останалите доказателства.

След връщането на делото с Определение № 13390/16.04.2025 г. съдът е задължил ответника да представи заверено копие на РА № Р-22220618001616-091-001/14.09.2018 г. и издадения към него ревизионен доклад, както и представената в хода на това ревизионно производство справка за доставките за данъчен период м. януари 2018 г., в която подробно са описани артикули – резервни части втора употреба, реализирани през периода по тяхната продажна цена, с обявени както продажби по фактури, така и други продажби на дребно. Задължил е ответника да представи и конкретно посочените в мотивите на ВАС фактура № [ЕГН]/21.09.2018 г. с товарителницата към нея и електронното изявление за предаване на суми, както и фактура № [ЕГН]/02.11.2018 г. с придружаващите я документи. Едновременно с това съдът е допуснал съдебно-счетоводна експертиза с две основни задачи - да установи начина, по който е определена средната надценка за продажбите по оспорения ревизионен акт, и да посочи как е определена данъчната основа по

реда на чл. 122 ДОПК при облагането по Закона за корпоративното подоходно облагане (ЗКПО) и по ЗДДС за всеки един от данъчните периоди, включително въз основа на кои конкретни данни. На 09.05.2025 г. ответникът е депозирал молба, с която е представил изисканите от съда доказателства.

Впоследствие по делото е назначена и изготвена съдебно-счетоводна експертиза от вещото лице О. Х. Т., чието заключение е депозирано на 04.12.2025 г. В него вещото лице е посочило, че е работило както с документите по съдебната преписка и приложенията към нея, така и с предоставените електронни носители. В експертизата е посочено, че органите по приходите са определили надценката въз основа на представените от дружеството месечни справки за покупки и продажби през 2018 г., съпоставени с декларираните продажби по дневниците за продажби и справките-декларации по ЗДДС. Посочено е, че по тези данни средната годишна надценка за 2018 г. е определена от органите по приходите на 1031 на сто, а за м. януари 2018 г. общата надценка за продажбите в страната и в чужбина е изчислена на 1421,27 на сто, като вещото лице е направило собствени изчисления, близки, но не напълно идентични на тези на ревизиращия орган. Експертизата изрично сочи, че липсата на аналитично водена сметка 304 „Стоки“ е пречка за проследяване коя стока на каква цена е купена и продадена и за определяне на конкретния процент надценка за всяка продадена стока. Вещото лице е констатирало още, че при формирането на данъчната основа за месец февруари 2018 г. органите по приходите са използвали сумата на продажбите за месец януари 2018 г. вместо тази за месец февруари 2018 г., поради което е определило различен размер на данъчната основа за този период. По отношение на продажбите, документирани чрез фактури на дружества като „Силвър Кинг“ ЕООД, „Уърк Брадърс“ ЕООД и „Калиписис“ ЕООД, вещото лице е посочило, че няма доказателства приходите от тези доставки да са постъпили в патримониума на „Мегапартс Европа“ ЕООД, като е отбелязало, че по документите фигурира участие на служител или представител на дружеството, но самите фактури не са издадени на него. В съдебното заседание на 15.12.2025 г. вещото лице е пояснило, че изчисленията на приходната администрация се основават главно на справките за покупки и продажби, подадени от дружеството в рамките на предходното и на процесното ревизионно производство, на дневниците за продажби, справките-декларации по ЗДДС, на данните за постъпилите средства по PayPal и на справките от „Еконт Експрес“ ООД и „Ди Ейч Ел Експрес България“ ЕООД. Посочило е, че фактурите, представени от „Еконт Експрес“ ООД, които са в основата на значителна част от определената данъчна основа, не са издадени на „Мегапартс Европа“ ЕООД, а към тях има товарителници и електронни изявления, в които фигурира представител на дружеството, поради което органите по приходите са направили извод за връзка между тези продажби и ревизираното лице.

При така установеното от фактическа страна съдът приема от правна страна следното:

Жалбата е допустима. Подадена е от надлежна страна – адресат на ревизионния акт, след проведено задължително административно обжалване, срещу подлежащ на съдебен контрол акт и в предвидения от закона срок.

Разгледана по същество жалбата е частично основателна.

Съдът не констатира пороци, обуславящи нищожност на ревизионния акт. Ревизията е възложена от материално и териториално компетентен орган по приходите, а процесният ревизионен акт е издаден именно от органа, възложил ревизията, и от ръководителя на ревизията, съобразно изискването на чл. 119, ал. 2 ДОПК. Актът е в изискуемата писмена форма и съдържа необходимите реквизити по чл. 120, ал. 1 ДОПК.

Неоснователни са и общите възражения за допуснати в ревизионното производство процесуални нарушения от такова естество, че сами по себе си да обуславят цялостна отмяна на акта. От

преписката се установява, че в хода на ревизията са изисквани документи и обяснения от ревизираното лице и от трети лица, извършени са насрещни проверки, иззети са счетоводни документи и електронни носители, изискани са данни за банкови операции и постъпления чрез PayPal, извършени са инвентаризации и наблюдение на складови наличности.

При новото разглеждане на делото съдът е изпълнил дадените от ВАС задължителни указания, като е дал конкретни указания на ответника да представи индивидуализираните доказателства, на които се позовава ревизионният акт, допуснал е съдебно-счетоводна експертиза и е осигурил на страните реална възможност да упражнят процесуалните си права. Жалбоподателят е получил възможност да вземе становище по новопредставените доказателства и да постави допълнителни въпроси към вещото лице, но не се е възползвал от тази процесуална възможност в предоставения срок. При това положение не може да се приеме, че е налице накърняване на правото на защита до степен, която сама по себе си да налага цялостна отмяна на ревизионния акт.

Същинският спор по делото е дали са били налице предпоставките за преминаване към особения ред по чл. 122 ДОПК и, ако това е така, дали данъчните основи за облагане по ЗДДС и ЗКПО са определени законосъобразно.

Съгласно чл. 122, ал. 1 ДОПК основата за облагане може да бъде определена по особения ред при наличие на някое от изрично изброените в закона обстоятелства, включително данни за укрити приходи, липса или негодност на счетоводната отчетност и липса на документи, необходими за установяване на задълженията. По силата на чл. 122, ал. 2 ДОПК органът по приходите определя данъчната основа, като съобразява относимите към конкретния субект обстоятелства, посочени в закона. Чл. 124, ал. 2 ДОПК предвижда, че в производството по обжалване на ревизионен акт, издаден при ревизия по реда на чл. 122 ДОПК, фактическите констатации в него се смятат за верни до доказване на противното, когато наличието на основанията по чл. 122, ал. 1 ДОПК е подкрепено от събраните доказателства.

Следователно, за да се ползва приходната администрация от презумпцията по чл. 124, ал. 2 ДОПК, най-напред следва да е установено, че предпоставките за преминаване към особения ред действително са били налице и че същите са подкрепени от събраните доказателства. Едва след това фактическите констатации в ревизионния акт могат да се считат за верни до доказване на противното. Тази презумпция обаче не освобождава съда от задължението да провери за всеки отделен елемент на данъчната основа дали е включен въз основа на годни, относими и достатъчни доказателства.

В случая съдът приема, че органите по приходите са разполагали с достатъчно данни, за да приложат реда по чл. 122 ДОПК, но не и да определят данъчните основи в пълния размер, възприет в ревизионния акт. Този извод следва от съвкупната преценка на задължителните указания, дадени с Решение № 2212/05.03.2025 г. по адм. дело № 4784/2024 г. на ВАС, на допълнително събраните след връщането на делото доказателства и на заключението на съдебно-счетоводната експертиза.

По отношение на предпоставките за прилагане на особения ред следва да се изходи именно от задължителните указания на касационната инстанция. ВАС е приел, че първият съдебен състав не е извършил необходимата преценка на останалите елементи, формиращи данъчните основи, включително неотчетените продажби по PayPal, продажбите по фактури извън справката, така наречените незасечени продажби и начина на определяне на надценката. Същевременно касационната инстанция е приела, че за данъчен период месец януари 2018 г. по принцип е допустимо данъчната основа да бъде формирана чрез използване на установен процент на надценка, приложен към придобивната цена на стоките, и е отбелязала, че стойността на изпратените в чужбина пратки е била платена и е постъпила в PayPal сметката на дружеството.

Тези указания обвързват настоящия съдебен състав при новото разглеждане на спора. Съдът не споделя тезата на жалбоподателя, че изобщо не е било налице основание за приложение на чл. 122 ДОПК. От доказателствата по делото се установява, че дружеството е осъществявало търговия с множество различни по вид употребявани авточасти, а водената отчетност не е позволявала надеждно проследяване на всяка отделна стока от придобиването до реализацията ѝ. Съдебно-счетоводната експертиза е установила, че изчисленията на органите по приходите се базират на справките за покупки и продажби, подавани от самото дружество в предходното и в процесното ревизионно производство, на дневниците за покупки и продажби и на справките-декларации по ЗДДС, но същевременно е обяснила, че определянето на данъчните основи е извършвано чрез сравнение между две различни справки, тъй като в едната са посочени продажни цени, а в другата липсват много артикули или липсва продажна цена за част от наличните артикули. Именно тази несъпоставимост, комбинирана с липсата на аналитично водена сметка 304 „Стоки“, е обосновала невъзможността данъчната основа да бъде изведена по общия ред с необходимата точност и пълнота.

Този извод е съвместим и с правото на Европейския съюз. Член 242 от Директива 2006/112/ЕО изисква всяко данъчнозадължено лице да води достатъчно подробна отчетност, така че данъкът върху добавената стойност да може да бъде приложен и неговото прилагане да бъде проверено от данъчните органи. Следователно национална уредба като тази по чл. 122 ДОПК, която допуска използването на косвени методи при негодно или непълно счетоводно отчитане, по принцип не противоречи на правото на Съюза, стига да е приложена при спазване на принципите на пропорционалност, доказаност и ефективен съдебен контрол.

Неоснователни са и възраженията срещу самия подход за използване на надценка като способ за установяване на данъчната основа. Особеността на ред по чл. 122, ал. 2 ДОПК не предписва единствен математически модел, а допуска органът по приходите да използва относимите обстоятелства, които позволяват доближаване до действителната облагаема основа. Следователно сам по себе си способът на съпоставка между покупни и продажни цени и извеждане на процент на надценка не противоречи на закона, когато е основан на годни доказателства и когато съдът може да проследи начина, по който е приложен.

В тази връзка следва изрично да се обсъди данъчният период месец януари 2018 г., който е от значение за формиране на годишната данъчна основа по ЗКПО. За този период след връщането на делото, по указание на ВАС, са представени Ревизионен акт № Р-22220618001616-091-001/14.09.2018 г., ревизионният доклад към него и справка за доставките за месец януари 2018 г. Така е преодоляна непълнотата в доказателствения материал, констатирана от касационната инстанция при първото разглеждане на делото. От тези доказателства, обсъдени съвместно със заключението на вещото лице, се установява, че приходните органи са използвали справка за продажните цени, представена от самото дружество в предходното ревизионно производство, съпоставили са я с изкупните цени по справка ИПЗМ и с постъпленията по PayPal за продажбите в чужбина и по този начин са формирали надценка за продажбите в страната, надценка за продажбите в чужбина и крайна осреднена надценка. Съдебно-счетоводната експертиза е потвърдила, че методът е проследим, а собствените ѝ изчисления се различават в малка степен. Ето защо съдът приема, че за месец януари 2018 г. приходната администрация е разполагала с достатъчна доказателствена основа да включи приходи от неотчетени продажби при формирането на данъчната основа за корпоративния данък за 2018 г.

Следва обаче да се прецени дали конкретното приложение на този подход е законосъобразно за всеки отделен данъчен период и за всеки отделен елемент от данъчната основа. В това отношение от решаващо значение е приетото заключение на съдебно-счетоводната експертиза. Вещото лице

е потвърдило, че изчисленията на органите по приходите са извършени въз основа на наличните по делото счетоводни справки, дневници и декларации и че по принцип механизмът на формиране на надценката и данъчните основи може да бъде проследен. За месец януари 2018 г. е посочено, че органите по приходите са достигнали до осреднена стойност на надценката от 1421 на сто, като собствените изчисления на вещото лице се различават в малка степен, а за останалите месеци, с изключение на изрично посочената грешка за месец февруари 2018 г., изчисленията съвпадат. Това дава основание да се приеме, че методът сам по себе си не е произволен и че по отношение на част от включените в данъчната основа приходи ревизионният акт се опира на реална доказателствена база.

Същевременно експертизата установява и съществен порок в ревизионния акт. Вещото лице е обяснило, че за периода от месец февруари до месец декември 2018 г. най-големите суми, влияещи върху определянето на данъчната основа, са именно продажбите на „Силвър Кинг“ ЕООД, „Уърк Брадърс“ ЕООД и „Калиписис“ ЕООД. Експертът подчертава, че фактурите за тези продажби не са издадени на „Мегапартс Европа“ ЕООД и че за тях следва да се докаже дали постъпленията действително са постъпили в патримониума на ревизираното дружество. В този смисъл заключението не преодолява, а потвърждава вече изразения от ВАС извод, че включването на тези продажби в данъчните основи на жалбоподателя е недоказано. Това е особено съществено, тъй като става дума не за периферен, а за количествено най-съществения компонент при формиране на данъчните основи за значителна част от ревизирания период.

Действително, от представените след връщането на делото доказателства се установяват съвпадения между част от артикулите, включени в справките на ревизираното дружество, и артикулите по отделни фактури и товарителници на „Силвър Кинг“ ЕООД, „Уърк Брадърс“ ЕООД и „Калиписис“ ЕООД, както и организационна и логистична връзка между тези дружества и жалбоподателя. Установява се и участие на служител на „Мегапартс Европа“ ЕООД в товарителници и електронни изявления за предаване на суми, а при част от документите е налице съвпадение между артикули от фактури на тези дружества и артикули, фигуриращи в справките на жалбоподателя. Тези данни обаче не са достатъчни да установят по несъмнен начин решаващия за спора факт – че цената по тези доставки е постъпила в патримониума на „Мегапартс Европа“ ЕООД. Съвпадението на артикули, вписването на служител на дружеството в товарителница или участието му в електронно изявление за предаване на суми представляват косвени данни за връзка между лицата, но не заместват доказването на принадлежността на прихода към ревизирания субект. Именно поради това, а и при наличието на изричен извод на съдебно-счетоводната експертиза, че не са налице доказателства тези приходи да са постъпили в патримониума на жалбоподателя, съдът приема, че този компонент от данъчната основа е недоказан. Данните за съответните месечни наложени платежи, данъчни основи и съответния размер на данъка върху добавената стойност се установяват от приложените по делото документи и от заключението на съдебно-счетоводната експертиза. При липса на доказателства за прехвърляне на собствеността върху конкретните стоки от жалбоподателя към тези дружества и за последващо постъпване на цената по спорните доставки в неговия патримониум, установената организационна, логистична или персонална връзка между лицата не е достатъчна, за да обоснове принадлежност на приходите към ревизирания субект. А дори при наличие на такава връзка съдът не установява симулация, прикрито представителство или друго правно основание да припише автоматично приходите на жалбоподателя.

Именно тук намира приложение и практиката на СЕС относно стандарта на доказване и общата оценка на обективните данни. Макар решенията на Съда на Европейския съюз по дела Mahagében и Dávid, Bonik, Evita-K и Gábor Tóth да са постановени във връзка с правото на приспадане на

данъчен кредит, от тях следва общото изискване изводите на данъчната администрация да се основават на обективни данни, а националният съд да извърши цялостна преценка на всички релевантни факти и доказателства. Следователно и в производство по чл. 122 ДОПК включването на конкретен приход в патримониума на ревизираното лице не може да почива само на предположения или косвени връзки с действията на трети лица.

Ето защо съдът приема, че ревизионният акт е материално незаконосъобразен в частта, в която в данъчните основи са включени приходи от продажби, осъществени по документи от „Силвър Кинг“ ЕООД, „Уърк Брадърс“ ЕООД и „Калиписис“ ЕООД, без да е доказано по несъмнен начин, че това са продажби на стоки, собственост на ревизираното дружество, и че сумите по тях са постъпили в неговия патримониум. В тази част жалбата е основателна.

Различен е изводът по отношение на постъпленията чрез PayPal и продажбите, осъществявани чрез „Ди Ейч Ел Експрес България“ ЕООД. Касационната инстанция изрично е приела, че стойността на тези пратки е била платена и е постъпила в PayPal сметката на дружеството. Вещото лице е потвърдило, че за „Ди Ейч Ел Експрес България“ ЕООД по месеци се виждат постъпилите суми и че те са сравнени с продажните цени по справките на дружеството. ВАС е посочил и че по таблицата на стр. 24 – 26 от ревизионния доклад са налице месечни разлики между постъпилите по PayPal суми и осчетоводените такива, които са относими към преценката за укрити приходи. Следователно в тази част е налице връзка между осъществените доставки и патримониума на жалбоподателя, която липсва при продажбите на трите други дружества чрез „Еконт Експрес“ ООД. Оттук следва, че включването на неотчетените приходи по PayPal в данъчната основа не е опорочено единствено поради това, че наред с тях органите по приходите са включили и недоказаните продажби на други дружества.

Следва да се отчете и още един констатиран по делото порок. От заключението на вещото лице се установява аритметична грешка при определяне на данъчната основа за месец февруари 2018 г., при която е използвана сума за друг период. Тази констатация има съществено значение не само сама по себе си, но и защото показва, че експертизата извършва реална проверка на използваните от органите по приходите числа и таблици, а не само обща критика на ревизионния акт. Така установената грешка непосредствено рефлектира върху размера на главницата и на акцесорните задължения за лихви и поради това не може да се приеме за несъществена. Следователно и на това самостоятелно основание ревизионният акт не може да бъде потвърден в пълния му вид.

По довода на жалбоподателя, че приходната администрация е формирала облагаемата основа въз основа на предположения, съдът приема, че особеният ред по чл. 122 ДОПК допуска използването на косвени способности за доближаване до действителната данъчна основа, но не допуска включване на елементи, за които липсва достатъчна доказателствена опора. Ето защо възражението е частично основателно. То е неоснователно по отношение на метода като такъв и по отношение на елементите, основани на собствени счетоводни справки на дружеството, дневници по ЗДДС и реално постъпили суми по PayPal, а основателно по отношение на онези включени приходи, които се извеждат от документи на други търговски дружества, без доказателства за реално постъпване на сумите при жалбоподателя.

От изложеното дотук следва, че основания за приложение на особения ред са били налице, а част от неотчетените приходи и използваният способ за изчисляване на надценката намират опора в доказателствата по делото. Но актът е незаконосъобразен в онази негова част, в която в данъчните основи за облагане по ЗДДС и ЗКПО са включени недоказани приходи от продажби на „Силвър Кинг“ ЕООД, „Уърк Брадърс“ ЕООД и „Калиписис“ ЕООД, както и в частта, засегната от установената аритметична грешка за месец февруари 2018 г.

Съдът съобразява и указанията на ВАС, че за данъчните периоди от месец февруари до месец

юни 2018 г. „Мегапартс Европа“ ЕООД не е извършвало продажби на стоки, които да доставя чрез „Еконт Експрес“ ООД, поради което данъчните основи за тези периоди не са формирани въз основа на продажби чрез това куриерско дружество, а въз основа на други елементи, изрично посочени в ревизионния доклад, а именно продажби по справки-декларации по ЗДДС, продажби по фактури извън представените справки, неотчетени продажби по PayPal сметката, незасечени продажби по справката след приспадане на продажбите на физически лица по справки-декларации по ЗДДС, както и продажби от „Силвър Кинг“ ЕООД и „Уърк Брадърс“ ЕООД. За периода от месец август до месец декември 2018 г. по същия начин са включени и продажби от „Калиписис“ ЕООД. Следователно отпадането на този компонент не води автоматично до отпадане на цялата данъчна основа за съответните периоди, а налага преценка кои от останалите елементи са доказани и могат да бъдат запазени. Именно в тази насока съдът кредитира заключението на съдебно-счетоводната експертиза като компетентно, обосновано и съответно на доказателствения материал по делото. Заключение е изготвено въз основа на проверка на счетоводните справки, дневниците, справките-декларации, електронните носители и представените след връщането на делото документи, поддържано е от вещото лице при устното му изслушване, не е опровергано с насрещни доказателства и съдът не констатира вътрешни противоречия или несъответствие с останалия доказателствен материал.

От данните по делото и от представените таблици за наложени платежи на „Уърк Брадърс“ ЕООД, „Силвър Кинг“ ЕООД и „Калиписис“ ЕООД се установява, че недоказано включените в данъчната основа на жалбоподателя приходи от продажби на тези дружества формират данъчна основа по ЗДДС, както следва: за месец февруари 2018 г. – 175 590,24 лв. и ДДС 35 118,05 лв.; за месец март 2018 г. – 254 499,33 лв. и ДДС 50 899,87 лв.; за месец април 2018 г. – 239 500,66 лв. и ДДС 47 900,13 лв.; за месец май 2018 г. – 276 330,14 лв. и ДДС 55 266,03 лв.; за месец юни 2018 г. – 229 719,53 лв. и ДДС 45 943,91 лв.; за месец юли 2018 г. – 234 444,92 лв. и ДДС 46 888,98 лв.; за месец август 2018 г. – 240 237,83 лв. и ДДС 48 047,57 лв.; за месец септември 2018 г. – 224 875,69 лв. и ДДС 44 975,14 лв.; за месец октомври 2018 г. – 248 162,59 лв. и ДДС 49 632,52 лв.; за месец ноември 2018 г. – 227 801,94 лв. и ДДС 45 559,40 лв.; за месец декември 2018 г. – 106 986,02 лв. и ДДС 21 397,20 лв. Общият размер на тази недоказано включена данъчна основа е 2 458 148,89 лв., а общият размер на съответния ДДС е 491 628,80 лв. Към това следва да се прибави и отделно констатираната от вещото лице аритметична грешка за месец февруари 2018 г. в размер на 4 200,88 лв. данъчна основа, водеща до още 840,18 лв. ДДС. Така общата отменяема част по главницата за ДДС възлиза на 492 468,98 лв. При установена с ревизионния акт главница по ЗДДС в размер на 604 341,88 лв. остава дължимата главница по ЗДДС в размер на 111 872,90 лв.

По отношение на лихвите върху отменената част от главницата по ЗДДС съдът приема, че същите следва да бъдат преизчислени съобразно размера на отмененото главно задължение. Лихвите върху установените публични задължения са изчислени съгласно чл. 175, ал. 1 ДОПК, във връзка с чл. 1 от Закона за лихвите върху данъци, такси и други подобни държавни вземания, при годишен размер на законната лихва – основен лихвен процент на БНБ плюс 10 процентни пункта, начислявана за всеки ден забава върху дължимата главница, считано от деня, следващ падежа на съответното задължение, до датата на издаване на ревизионния акт. Съдът извърши самостоятелна проверка и изчисление на лихвите върху отменяемата част от главницата по данъчни периоди, като съобрази началния момент на забавата за всяко задължение съобразно приложимия материален закон (чл. 89 ЗДДС и чл. 92 ЗКПО), както и продължителността на периода до 11.02.2022 г. Изчисленията са извършени на дневна база (1/360 от годишния размер), при което са отчетени конкретните размери на отменените главници по месеци. Получените размери на лихвите кореспондират с механизма на изчисление, приложен от органите по

приходите, като съдът съобрази и съотношението между главницата и начислените лихви по ревизионния акт, както и продължителността на съответните периоди на забава. Данните са съпоставими с тези по приетото заключение на съдебно-счетоводната експертиза и не са оспорени от страните.

При прилагане на тази формула към отменяемата главница по ЗДДС, считано от деня, следващ падежа за всеки данъчен период, до датата на издаване на ревизионния акт – 11.02.2022 г., включително, лихвата върху отменяемата част възлиза на 175 601,49 лв., като при изчисляването на лихвата за месец февруари 2018 г. е съобразена и допълнително установената от вещото лице аритметична грешка в данъчната основа, водеща до увеличаване на отменяемата главница за този период. Същата възлиза, както следва: за месец февруари 2018 г. – 14 283,41 лв.; за месец март 2018 г. – 19 780,26 лв.; за месец април 2018 г. – 18 215,35 лв.; за месец май 2018 г. – 20 540,54 лв.; за месец юни 2018 г. – 16 692,95 лв.; за месец юли 2018 г. – 16 632,56 лв.; за месец август 2018 г. – 16 629,80 лв.; за месец септември 2018 г. – 15 191,60 лв.; за месец октомври 2018 г. – 16 337,37 лв.; за месец ноември 2018 г. – 14 616,97 лв.; за месец декември 2018 г. – 6 680,68 лв. При начислена с ревизионния акт лихва по ЗДДС в общ размер 215 002,79 лв. остава дължима лихва по ЗДДС в размер на 39 401,30 лв.

По отношение на корпоративния данък следва изрично да се отбележи, че годишната данъчна основа за 2018 г. е формирана въз основа на годишните приходи, в това число на приходите, приети от ревизиращия екип за неотчетени по реда на чл. 122 ДОПК. Частичната незаконосъобразност при определянето на приходите за отделните данъчни периоди неминуемо рефлектира и върху законосъобразността на установения корпоративен данък и на прилежащите му лихви. Към отпадащата данъчна основа по ЗДДС следва да се добави и сумата за месец януари 2018 г. в размер на 212 995,42 лв., отразена по отношение на „Уърк Брадърс“ ЕООД, поради което общата отпадаща приходна част за целите на годишното облагане с корпоративен данък възлиза на 2 675 345,19 лв. При ставка 10 на сто това дава отпадащ корпоративен данък в размер на 267 534,52 лв. При установен с ревизионния акт корпоративен данък за 2018 г. в размер на 348 135,07 лв. остава дължим корпоративен данък в размер на 80 600,55 лв.

Лихвата върху отменяемата част от корпоративния данък следва да се преизчисли по правилата на чл. 175, ал. 1 ДОПК, считано от деня, следващ падежа на годишното задължение, до датата на издаване на ревизионния акт. При падеж 31.03.2019 г. и при приложение на същия годишен размер 10 на сто и дневна база 1/360, лихвата върху отменяемата главница от 267 534,52 лв. за периода от 01.04.2019 г. до 11.02.2022 г., включително, възлиза на 77 882,27 лв. При начислена с ревизионния акт лихва върху корпоративния данък в размер 101 354,09 лв. остава дължима лихва в размер на 23 471,82 лв.

Следователно ревизионният акт подлежи на отмяна в частта, с която на дружеството са установени задължения по ЗДДС за сумата над 111 872,90 лв. до 604 341,88 лв. главница и за сумата над 39 401,30 лв. до 215 002,79 лв. лихви, както и в частта, с която е установен корпоративен данък за 2018 г. за сумата над 80 600,55 лв. до 348 135,07 лв. главница и за сумата над 23 471,82 лв. до 101 354,09 лв. лихви. В останалата част ревизионният акт следва да бъде потвърден.

С оглед изхода на спора разноските следва да се присъдят съразмерно на уважената и отхвърлената част от жалбата, на основание чл. 161, ал. 1 ДОПК в приложимата редакция към момента на приключване на устните състезания за всяка инстанция.

Ответникът е претендирал присъждане на юрисконсултско възнаграждение за трите инстанции, определено съобразно материалния интерес на спора или по 43682,00 лева за всяка инстанция, както и държавна такса за касационното производство в размер на 1 700,00 лева. Искането за

присъждане на разноски за настоящото второ първоинстанционно производство при повторното разглеждане на делото е направено едва с писмени бележки, депозираны след приключване на устните състезания, поради което е процесуално недопустимо. Своевременно са претендирани разноски за първото първоинстанционно и за касационното производство, същите са в съответствие с чл. 161, ал. 1 ДОПК в приложимата редакция преди изменението с бр. 17 от 2026 г., поради което същите следва да бъдат присъдени съразмерно на отхвърлената част от жалбата или в размер на 17 919,68 лева, представляващи 9162,19 евро. Неоснователно е направеното пред касационната инстанция възражение за прекомерност, първо, защото същото не е мотивирано и второ, с оглед фактическата и правна сложност на делото, значителния материален интерес и продължителността на производството.

Жалбоподателят е претендирал разноски единствено за първото първоинстанционно производство, като такива са доказани в размер на 50,00 лева за държавна такса. За касационното производство не са претендирани разноски, а за настоящото производство, макар да са извършени, не са претендирани своевременно. Поради това в полза на жалбоподателя следва да се присъдят разноски само за първото първоинстанционно производство, съразмерно на уважената част от жалбата или в размер на 39,94 лева, представляващи 20,42 евро.

**Водим от горното и на основание чл. 160, ал. 1 ДОПК, Административен съд – София-град, III отделение, 17-и състав,**

**РЕШИ:**

**ОТМЕНЯ** Ревизионен акт № Р-22220619000429-091-001/11.02.2022 г., издаден от органи по приходите при Териториална дирекция на Националната агенция за приходите - С., потвърден с Решение № 891/09.06.2022 г. на директора на Дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика“ – С. при Централно управление на Националната агенция за приходите, **В ЧАСТТА**, с която на дружеството са установени задължения за данък върху добавената стойност за данъчни периоди от 01.02.2018 г. до 31.12.2018 г. за сумата над 111 872,90 лева до 604 341,88 лева главница и за сумата над 39 401,30 лева до 215 002,79 лева лихви, както и **В ЧАСТТА**, с която е установен корпоративен данък за 2018 г. за сумата над 80 600,55 лева до 348 135,07 лева главница и за сумата над 23 471,82 лева до 101 354,09 лева лихви.

**ОТХВЪРЛЯ** жалбата на „МЕБЕЛИ ДРУМЕВ“ ЕООД, ЕИК[ЕИК], (предишно наименование „Мегапартс Европа“ ЕООД), срещу Ревизионен акт № Р-22220619000429-091-001/11.02.2022 г., издаден от органи по приходите при Териториална дирекция на Националната агенция за приходите - С., потвърден с Решение № 891/09.06.2022 г. на директора на Дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика“ – С. при Централно управление на Националната агенция за приходите, **В ЧАСТТА** относно установените задължения за данък върху добавената стойност за данъчни периоди от 01.02.2018 г. до 31.12.2018 г. в размер на 111 872,90 лева главница и 39 401,30 лева лихви, както и **В ЧАСТТА** относно установения корпоративен данък за 2018 г. в размер на 80 600,55 лева главница и 23 471,82 лева лихви.

**ОСЪЖДА** Национална агенция за приходите, [населено място], [улица], да заплати на „МЕБЕЛИ ДРУМЕВ“ ЕООД, ЕИК[ЕИК], със седалище и адрес на управление: [населено място], кв. К., [жилищен адрес] разноски по делото в размер на 20,42 евро (двадесет евро и четиридесет и две евроцента).

**ОСЪЖДА** „МЕБЕЛИ ДРУМЕВ“ ЕООД, ЕИК[ЕИК], със седалище и адрес на управление: [населено място], кв. К., [жилищен адрес] да заплати на Национална агенция за приходите, [населено място], [улица], разноски по делото в размер на 9 162,19 евро (девет хиляди сто шестдесет и две евро и деветнадесет евроцента).

Решението може да се обжалва с касационна жалба чрез Административен съд – София-град пред

Върховния административен съд в 14-дневен срок от съобщаването му на страните.  
Решението да се събщи на страните по реда на чл. 137 от Административнопроцесуалния кодекс  
във връзка с § 2 от Допълнителните разпоредби на Данъчно-осигурителния процесуален кодекс.

**СЪДИЯ:**