

РЕШЕНИЕ

№ 36862

гр. София, 09.11.2025 г.

В ИМЕТО НА НАРОДА

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД - СОФИЯ-ГРАД, Първо отделение 6 състав, в
публично заседание на 07.04.2025 г. в следния състав:

СЪДИЯ: Боряна Бороджиева

при участието на секретаря Елеонора М Стоянова, като разгледа дело номер **5449** по описа за **2022** година докладвано от съдията, и за да се произнесе взе предвид следното:

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

Образувано е по жалба на “Мегапартс Европа“ ЕООД с ЕИК[ЕИК] с ново наименование „Мебели Друмев“ ЕООД, срещу Ревизионен акт (РА) № Р-22002219004937-091-001/24.01.2022г. от 24.01.2022 г., издаден от Т. П. Н. – на длъжност „началник сектор“ и орган, възложил ревизията, и С. М. М. – на длъжност „главен инспектор по приходите“ при ТД на НАП – С., в частта, потвърдена с Решение № 567 от 15.04.2022 г. на зам.директора на Дирекция „ОДОП“ – [населено място] при ЦУ на НАП относно установените задължения по ЗДДС и ЗКПО за 2016 -2017 г., ведно със съответните лихви.

Становища на страните:

Жалбоподателят оспорва РА като незаконосъобразен, като излага редица оплаквания и аргументи, като на първо място сочи съществени процесуални нарушения – ревизията била ненадлежно възложена в нарушение на чл. 122 ДОПК, не били връчени всички доказателства, с което е нарушено правото на защита, липсвали оригинали на редица документи, а девет счетоводни класьора, иззети от НАП, впоследствие изчезнали. Твърди, че повторната ревизия не е извършена съобразно задължителните указания на отменителното решение на Дирекция „ОДОП“. Навеждат се оплаквания за нарушения на принципите на обективност и добросъвестност по чл. 3 и 6 ДОПК, тъй като ревизиращите органи не изследвали безпристрастно фактите, допуснали вътрешни противоречия в ревизионния доклад и акта, като едновременно се посочвало, че счетоводството е изрядно и че не е водено текущо, а мотивите били неясни и механично преписани от предходна ревизия. Поддържа, че констатациите за

укрити приходи са недоказани – използвани били непредставителни данни от 20 произволно избрани артикула и неправилен метод за анализ чрез определяне на надценка според теглото на авточастите, при което част от стоките, над една трета от продадените, били закупени преди обхвата на ревизията и без данни за покупна цена, довеждайки до произволно определени надценки и нереални данъчни задължения. Посочва се, че в РА липсват конкретни мотиви защо не са уважени възраженията на дружеството, като констатациите се основават на таблици и аритметични резултати без проверима методология. Изтъква се и корупционен контекст – според жалбоподателя предходен ревизор поискал подкуп от 45 000 лв., бил арестуван, а впоследствие срещу дружеството се водела тенденциозна кампания, насочена към неговия фалит. В допълнение, процесуалният представител адв. Д. сочи, че ревизионният акт е издаден от некомпетентни органи, тъй като първоначалната заповед за възлагане на ревизия е издадена в условията на заместване без доказателства за валидно упълномощаване, а по делото липсва доказателство за компетентност на А. Н. като орган, възложил ревизията. Твърди се, че всички оспорени документи са без квалифициран електронен подпис и поради това не пораждаат правно действие, както и че липсват надлежни доказателства за започване и приключване на ревизионното производство. Поддържа се, че не са представени изисканите товарителници и разходни касови ордери, че наличните копия от охранителни камери не са заверени и не могат да бъдат ползвани като доказателства. Цялото ревизионно производство според жалбоподателя е проведено формално и без годни доказателства, поради което ревизионният акт е незаконосъобразен и нищожен. С оглед изложеното се иска съдът да уважи жалбата, като обяви нищожността на акта, а при условията на евентуалност – да го отмени като незаконосъобразен, като се претендират направените разноски и се моли за предоставяне на възможност за писмени бележки. В допълнение процесуалният представител адв. Д. поддържа, че ревизионният акт е издаден от некомпетентни органи, тъй като първоначалната заповед за възлагане на ревизия е издадена в условията на заместване без доказателства за валидно упълномощаване, а по делото липсва доказателство за компетентност на А. Н. като орган, възложил ревизията. Твърди още, че липсват квалифицирани електронни подписи (КЕП) върху всички оспорени документи – заповеди за възлагане на ревизия, ревизионен доклад, ревизионен акт и придружаващи електронни съобщения, поради което те не могат да се считат за надлежно подписани и валидни актове по смисъла на ДОПК и ЗЕДЕП. Липсата на удостоверени електронни подписи, според жалбоподателя, представлява порок във формата, който води до нищожност на ревизионния акт. Освен това не били представени изисканите товарителници и разходни касови ордери, а наличните копия от охранителни камери не били заверени и нямали доказателствена стойност. Цялото ревизионно производство било проведено формално, без годни доказателства и в противоречие с принципите на обективност и законност, поради което ревизионният акт се явявал незаконосъобразен и нищожен. С оглед изложеното жалбоподателят чрез процесуалния му представител моли съдът да уважи жалбата, като обяви нищожността на акта, а при условията на евентуалност – да го отмени като незаконосъобразен, претендира направените разноски за държавна такса и за вещи лица.

Ответникът - директор на Дирекция "ОДОП" – С. при ЦУ на НАП, чрез юр.К., оспорва жалбата като неоснователна и недоказана. Поддържа, че РА е издаден от компетентен орган, при спазване на процесуалните правила и в съответствие с материалния закон, като правилно са установени задължения по реда на чл. 122 ДОПК поради наличие на укрити приходи от продажби. Пзовава се на мотивите, изложени в решение на дирекция „ОДОП“ и на приетите по делото две съдебно-технически експертизи, които потвърждават законосъобразността на РА. Претендира юрисконсултско възнаграждение.

От фактическа страна се установява следното:

Със Заповед за възлагане на ревизия № Р-22002219004937-020-001/26.07.2019 г., издадена от Т. П. Н. – началник сектор „Ревизии“ при ТД на НАП С., е възложено извършването на ревизия на „МЕГАПАРТС ЕВРОПА“ ЕООД, ЕИК[ЕИК], със седалище и адрес на управление [населено място], [улица]. Заповедта е връчена на управителя на дружеството на 07.08.2019 г. Възложено е ревизията да обхване задължения за корпоративен данък за периода от 22.06.2016г. до 31.12.2017г. и задължения за данък върху добавената стойност за период от 01.12.2016г. до 31.10.2017г. Ревизията е повторна, след като предходен ревизионен акт № Р-22220618003833-091-001/28.03.2019 г. е бил отменен с решение № 1070/21.06.2019г. на дирекция „ОДОП“, като са дадени конкретни указания за новата ревизия. В хода на настоящото производство са издадени общо шест заповеди за изменение на първоначалната ЗВР, две от които от изпълнителния директор на НАП, с които е продължен срокът на ревизията, в крайна сметка последно със заповед от 01.04.2021г., на основание чл.114, ал.4 от ДОПК до 07.10.2021г., издадена от изпълнителния директор на НАП.

За ревизиращи органи по приходите са определени С. М. М. – главен инспектор по приходите (ръководител на екипа) и Г. И. Ч. – главен инспектор по приходите. Възложител е Т. П. Н. – началник сектор „Ревизии“. Последната, в качеството си на началник сектор и възложител на ревизията, заедно с ръководителя на ревизията С. М. М., са издали РА впоследствие.

При ревизията са установени данни за дейността на дружеството „МЕГАПАРТС ЕВРОПА“ ЕООД - търговско дружество, регистрирано по ЗДДС от 2016г., чиято основна дейност е продажба на авточасти втора употреба. Продажбите се осъществяват както чрез физически търговски обекти (наети търговски обекти в С. и страната), така и чрез електронен магазин домейн <http://megaparts.bg>, с възможност за поръчка и доставка чрез куриер. В РД (стр.3-4, л.146 и сл. по делото) подробно е описан електронният магазин на сайта и как става пазаруването. Установено е, че в сайта в меню „за нас“ е посочено, че „Правата върху марките (домейна) MEGAPARTS и MEGAPARTS.BG са запазени и се притежават от „МЕГАПАРТС ЕВРОПА“ ЕООД. В хода на ревизията е установено, че домейнът megaparts.bg е регистриран като търговска марка на дружеството и че за определен период уебсайтът е бил хостван на сървър, нает от същото лице. Органите са приели, че тези обстоятелства, заедно с наличието на онлайн функционалност, сочат, че дружеството е извършвало търговска дейност и чрез електронен магазин, освен чрез физическите магазини.

В изпълнение на указанията, дадени при първата ревизия, при настоящата от ревизираното лице са изискани документи, писмени обяснения и достъп до търговски или складов софтуер, съдържащ информация за заведени и изписани стоки по аналитичен начин, за да може да се проследи стокотния поток, както и справки относно цената на придобиване и продажната цена за всяка авточаст, начина на отчитане и отписване на разходите, наличностите и препродажбите или е налице хипотезата на брак на материалните записи, евентуално липси, през ревизирания период. Дружеството е представило част от изисканите документи, включително опис на CD носител с фактури, издадени от „МЕГАКАР ЕКСПЕРТ“ ЕООД и „МЕГАПАРТС ЕВРОПА“ ЕООД, които не са обвързани с конкретни продажни фактури към крайни клиенти и е дало писмено обяснение, че през ревизирания период не е разполагало със складов софтуер или програма за аналитично водене на стоките, като сметка 304 „Стоки“ се е водила само стойностно, поради големия обем от авточасти и невъзможността да бъдат акредитирани по аналогичен подробен вид от счетоводното обслужване. Приобщени са доказателствата от първата ревизия. При извършено посещение на място в офиса на дружеството органите по приходите са установили, след като са прегледали наличните първични счетоводни документи, банкови

извлечения, касови книги за ревизирия период, липсата на складов софтуер или др. програма за завеждане/изписване на стоките аналитично, че дружеството не е водило аналитично счетоводно отчитане по артикули, а е осъществявало само стойностно отчитане на стоките наличности, счетоводната сметка 304 /Стоки/ не се води аналитично, а само стойностно, без индивидуализиране по артикули, количества и единични цени. Изписването на стоките е извършвано веднъж месечно, чрез обобщен документ за изписване по стойност, без конкретизация кои стоки са продадени, на каква цена и в какво количество. В резултат на това ревизирият екип е приел, че не е възможно по счетоводен път да се установят реалните обороти и печалби от продажби, което представлява основание по чл. 122, ал. 1, т. 4 ДОПК – водене на счетоводство, което не позволява определяне на данъчната основа.

Ревизирият екип е събрал информация от използваните електронни системи, банкови и платежни оператори, както и от публични източници. Според ревизирият екип част от оборота е реализиран чрез електронни разплащания с PayPal и чрез куриерски фирми – „Е.“, „С.“ и „DHL“. Въз основа на тези данни е прието, че са налице несъответствия между отчетените и действително реализираните продажби, като приходите, декларирани по ЗДДС и ЗКПО, са значително по-ниски от реалните. В допълнение органите по приходите са приели, че дружеството не е отчетело всички реализирани продажби, като са се позовали на редица косвени доказателства. Събрани са данни от основния доставчик „Мегакар експерт“ ЕООД за доставени стоки – резервни части по артикули, количества и цени; изискани са справки от куриерски дружества („Е.“, „С.“, „DHL Е. България“) за изпратени пратки, при които като подател е фигурирало наименованието „Мегапартс“ или данни, свързани с ревизираното лице; и е постъпила официална информация от PayPal (Л.), според която по сметка на „Мегапартс Европа“ ЕООД са постъпили суми от различни физически лица – 199,17 лв. за 2016 г. и 48 641,49 лв. за 2017 г. Тези постъпления не са били отчетени в дневниците за продажби и не са включени в годишните данъчни декларации.

Въз основа на тези данни органите по приходите са направили извод, че е налице разминаване между отчетените приходи и реално извършената търговска дейност, както и че са реализирани неотчетени продажби, включително чрез онлайн платформата и PayPal. Тъй като не са били налични обективни данни за точните продажни цени и количества на реализираните стоки, ревизирият екип е приложил метод за определяне на данъчната основа по средна търговска надценка.

С оглед на това е прието, че са налице предпоставките на чл. 122, ал. 1, т. 2 и т. 4 ДОПК – наличие на укрити приходи и липса на надлежно счетоводство, поради което ревизията е проведена по особения ред.

Средните надценки са определени чрез съпоставка на около 20 произволно избрани артикула за всеки месец от ревизирия период, при която са сравнени покупната цена от фактурите на доставчика и продажната цена, извлечена от наличните документи и справки. Установените надценки варират в широк диапазон – от 250,49 % до 692,68 %, като за всеки месец е изчислена среднопотеглена стойност, а впоследствие е определена средна надценка за съответната година. След това стойността на изписаните стоки по сметка 304 „Стоки“ (по счетоводни данни) е умножена по изчислената средна надценка, като получената стойност е приета за реален оборот от продажби. Разликата между така определените приходи и декларираниите от дружеството приходи е квалифицирана като неотчетени (укрити) приходи.

На база на тази методика са определени неотчетени продажби в размер на 519 650,11 лв. за 2016 г. и 1 825 917,12 лв. за 2017 г. Допълнително са включени приходите от PayPal плащания – 199,17 лв. (2016 г.) и 48 641,49 лв. (2017 г.). Общата сума на установените неотчетени приходи е

добавена към счетоводния финансов резултат и е определена нова данъчна печалба, съответно е начислен корпоративен данък по ЗКПО в размер на 55 037,11 лв. за 2016 г. и 192 679,69 лв. за 2017 г.

По ЗДДС е начислен допълнителен данък в размер на общо 443 961 лв., включващ 428 979,72 лв. от неотчетени продажби, 419,09 лв. от PayPal плащания и 6 933,08 лв. по чл. 79, ал. 3 ЗДДС за върнати стоки.

Дружеството е представило доказателства за върнати и рекламирани стоки – актове за рекламации, сторно бележки, кредитни известия, като е твърдяло, че те са били правилно отчетени. Органите по приходите не са признали тези разходи и са увеличили финансовия резултат на основание чл. 26, ал. 2 и т. 3 ЗКПО, приемайки, че липсват достатъчни доказателства. В ревизионния доклад е прието, че дружеството е реализирало продажби, които не са отчетени в счетоводството и не са включени в подадените декларации по ЗДДС и годишни данъчни декларации по ЗКПО. Възражение срещу него е подадено в срока по чл. 117, ал. 5 ДОПК.

Въз основа на ревизионния доклад е издаден Ревизионен акт № Р-22002219004937-091-001/24.01.2022г. В акта е възприета констатацията за наличие на укрити приходи и е определен дължимият данък и лихви, като се приема, че дружеството не е водило редовно счетоводство и е следвало да бъде обложено по особения ред на чл. 122 ДОПК.

Срещу този акт е подадена жалба по административен ред до директора на дирекция „ОДОП“ С..

С Решение № 567/15.04.2022 г. заместник-директорът на дирекция „ОДОП“ – С. е разгледал жалбата и е приел, че тя е подадена в срок и от надлежна страна. По същество е прието, че събраните доказателства обосновават извода за наличие на укрити приходи от продажби, реализирани чрез физическите и онлайн обекти на дружеството. Прилагането на чл. 122 ДОПК е намерено за правилно и обосновано, тъй като липсва надеждно счетоводно отчитане, а данните в представените декларации не отразяват действителната стопанска дейност. Решаващият орган е кредитирал резултатите от извършените ревизионни анализи и потвърдил приетите надценки и изчисления, като е приел, че те отразяват реалния марж на печалба при търговията с резервни части втора употреба. Частично е уважена жалбата единствено относно: корекции за върнати и рекламирани стоки, които не следвало да се третираат като брак по чл. 26, ал. 2 и 3 ЗКПО; част от непризнатите представителни разходи, поради непълна обосновка. В останалата част ревизионният акт е потвърден изцяло като законосъобразен и обоснован. Решението е връчено на жалбоподателя на 18.04.2022 г.

Последвала е жалбата до съда на 03.05.2022г.

По делото са представени и приети като доказателства документите, съдържащи се в административната преписка по издаването и обжалването по административен ред на ревизионния акт, както и доказателства, както от НАП, така и от доставчиците на електронни подписи, касаещи валидността на електронните подписи на лицата, подписали с квалифициран електронен подпис в съответното длъжностно качество РА, РД, ЗВР и ЗИЗВР, ведно с оптични носители, на които се съдържат електронните документи и файловете, генерирани при подписването им с квалифициран електронен подпис.

По искане на жалбоподателя, предвид направеното от него оспорване, са възложени две съдебно-технически експертизи, по които са изготвени заключения от вещи лица: Първото от инж. Г. Р. и след оспорването му, второто от Д. С., разпитани в съдебно заседание. Заключениеята и дадените сведения от вещите лица съдът намира за обективни и компетентни и ги кредитира, като установяващи, че не е налице основание, да се приеме, че документите по ревизията са издадени при липса на компетентност на органите при подписването им. Потвърдено е, че на

предоставените носители се съдържа само част от оригиналните файлове, поради което пълният комплект (вкл. ревизионния доклад и ревизионния акт) е изискан от НАП и проверен на място в ИС „Контрол“, като вещите лица са извършили верификация на подписите чрез системата на М. и независими валидатори, включително с екранни снимки от процеса на валидиране. И двете експертизи установяват, че всички релевантни документи са подписани с квалифицирани електронни подписи (КЕП), издадени от лицензирани доставчици („Борика“ АД/В-Trust и „Информационно обслужване“ АД), че подписите са валидни към момента на полагане и гарантират целостта на документите; липсата на квалифициран времеви печат в част от тях не компрометира валидността, тъй като времето се синхронизира централизирано чрез time-server на НАП, а всяка промяна би довела до неуспешна валидация. Посочено е, че ИС „Контрол“ не е доставчик на удостоверителни услуги и не следва да бъде сертифицирана по eIDAS, доколкото удостоверенията се издават от квалифицирани доставчици и съдържат необходимите идентификатори (три имена, слубен имейл, принадлежност към НАП), достатъчни за еднозначна идентификация при служебни КЕП; устройствата за подпис са под контрола на титулярите и се предоставят лично срещу протокол, а служителите нямат администраторски права върху сървърите. Експертите дават отговор, че: са изпълнени всички техническите изисквания за наличие на валидно електронно подписване с КЕП на процесните документи по смисъла на Регламент № 910/2014 (л.480 по делото, вещото лице Р.) и че оспорените документи отговарят на минималните изисквания, за да може да бъдат счестени за „квалифициран електронен подпис“ – юридически валиден като ръчен подпис, въпреки, че е на най-ниското ниво от гледна точка на техническа сигурност (л.573 по делото, вещото лице С.). В подкрепа на тези изводи съдът се позовава и на практиката на Върховния административен съд на РБ, в която по аналогични случаи се приема, че актовете на приходната администрация, издадени чрез ИС „Контрол“ и подписани с квалифициран електронен подпис от упълномощено лице, са валидни и пораждат правни последици, а споровете относно формата на електронния документ или сертифицирането на системата не водят до нищожност, тъй като КЕП приравнява подписа на саморъчен и удостоверява авторството и целостта на акта. Приема се, че актовете на органи на НАП, подписани с КЕП чрез ИС „Контрол“, са валидни административни актове и липсата на времеви печат не засяга действителността на подписа при успешно валидиране и отсъствие на данни за манипулации в съдържанието на документите. В този смисъл е например решение № 6353 от 12.06.2025г. по адм. д. № 2411/2025 г. на ВАС на РБ, Първо отделение, в което се казва, че „Липсата на времеви печат в част от електронните документи, не може да обоснове невалидност на електронните подписи, при положение, че тези подписи отговарят на изискванията на чл. 3, т.12 от Регламент (ЕС) 910/2014 и не са установени манипулации.“

При така установената фактическа обстановка съдът формира следните **правни изводи**:

Жалбата е допустима - подадена е в срок (решението е връчено на 18.04.2022г., жалбата е подадена на 03.05.2022г., който е първият работен ден след изтичането в неработен ден 02.05.2022г. на срока), от легитимирано лице – ревизираното дружество, след изчерпване на административния ред за обжалване, за РА, в потвърдената му от ответника част.

Разгледана по същество, жалбата е **частично основателна**.

Съгласно чл. 160, ал. 2 от ДОПК, съдът преценява законосъобразността и обосноваването на РА. Относно нищожността съдът следи служебно. Тази преценка включва дали РА е издаден от компетентен орган и в съответната форма, спазени ли са процесуалните и материалноправните разпоредби по издаването му и в случая е както следва:

Съдът намира, че ревизионният акт е издаден от компетентни органи и в рамките на предоставените им от закона правомощия по чл. 119 - 120 от ДОПК, като са представени

доказателства относно компетентността и електронните подписи на органите по приходите. Неоснователни са възраженията за нищожност поради невалидност на подписването с електронен подпис на РА и останалите актове по ревизията. И с двете експертизи и приложените документи се установи, че са подписани от лицата, които са посочени в тях, с валиден електронен подпис - КЕП и на посочените дати. Съдът отхвърля опроверганата от експертните заключения теза на жалбоподателя, че електронните подписи, с които са подписани актовете по ревизията са невалидни и поради това РА е нищожен.

Спазена е предвидената форма, изложени са правни и фактически съображения за установените задължения на дружеството.

По отношение спазването на процесуалните правила: За започване, извършване и приключване на ревизионното производство, ревизираното лице е уведомявано, за съответните процесуални действия и издавани актове в хода на ревизията също. За част от действията е уведомен лично управителят, който е получил документи – например първоначалната ЗВР, за други е прилаган редът по чл.32 от ДОПК, като правото на защита на ревизираното лице не е нарушено.

Възражението, че повторната ревизия е ненадлежно възложена е неоснователно. Процесната ревизия е възложена въз основа на Решение № 1070/21.06.2019 г. на директора на ОДОП–С., с което е отменен предходният РА и изрично е указано извършване на повторна ревизия за същия период. В първоначалната ЗВР от 26.07.2019г. това изрично е упоменато и тази заповед е връчена на управителя на дружеството (л.2, приложение №1 по делото).

Опровергава се твърдението за ограничено право на защита поради невръчени доказателства от ревизията, тъй като с протокол Кд-73 № 1655860/23.11.2021 г. (л. 173 и сл., приложение №1 по делото) е удостоверено връчване на събраните доказателства, които са неразделна част от РД. Допълнително срокът за възражение е удължен до 23.12.2021 г., а възражение е подадено в този срок.

По възражението, че нямало основания за реда по чл. 122 ДОПК, следва да се има предвид следното:

В случая ревизиращите органи са посочили две самостоятелни основания по чл.122 от ДОПК: т.2 укрити/неотчетени приходи и т.4 нередовно водена отчетност – стоките се водят само стойностно без аналитичност по артикули; продажбите са индивидуализирани, но не може да се проследи себестойност по конкретна част. Поради това данъчната основа е определена по чл. 122–124 ДОПК.

Съдът намира, че следните изводи на ревизиращите органи формално обосновават приложения подход: „В хода на ревизията се е установи, че ревизираното лице води счетоводство, което не позволява да се установи данъчната основа по смисъла на чл. 122, ал. 1, т. 4 ДОПК. Сметка 304 „Стоки“ се води стойностно, без аналитичност по артикули и единични цени, като изписванията се извършват накуп за съответния месец. Липсват документи за извършени инвентаризации и за реалните наличности на стоки към края на отчетния период. Същевременно са събрани данни за осъществявани продажби чрез електронен магазин megarparts.bg и за постъпления по платежна система PayPal, които не са отчетени в счетоводството. Налице са данни за укрити приходи, поради което органите по приходите преминават към определяне на данъчната основа по особения ред на чл. 122 от ДОПК.“

Друг е въпросът дали тези данни обосновават извод за определяне на задълженията в размера по РА, което вече е въпрос по същество. Съдът намира, че в случая констатациите на ревизиращите органи не установяват по един безспорен и обективен начин задължения, като това е въпрос:

Относно материалната законосъобразност на РА.

От доказателствата по делото се установява, че ревизията е проведена по реда на чл. 122, ал. 1, т.

2 и т. 4 от ДОПК. Анализът на събраните доказателства показва, че е налице формално основание за прилагане на особения ред, доколкото счетоводството на „Мегапартс Европа“ ЕООД е водено само стойностно по сметка 304 „Стоки“, без аналитичност по артикули, количества и единични цени, а месечните изписвания са обобщавани без надеждна инвентаризация. Това затруднява проследяването на реалното движение на стоките и дава основание по чл. 122, ал. 1, т. 4 ДОПК.

Съдът приема, че по делото са налице данни по чл. 122, ал. 1, т. 2 ДОПК, но единствено в обема за който са данните – постъпления по PayPal в размер на 199,17 лв. за 2016 г. и 48 641,49 лв. за 2017 г., които не са отчетени и обуславят основание за облагане на укрити приходи само до този размер. Тоест, това са единствените реални постъпления извън отчетените, за които има конкретни данни при ревизията и които следва да се приемат като недеklarирани приходи, но те са несъпоставими с приетите от органите по приходите „укрити приходи“ в размер общо над 2,3 млн. лв. и не могат да обосноват облагането „по аналог“ в този размер.

За да достигнат до облагане на „укрити приходи“ в такъв голям размер, ревизиращите органи приемат, че всички изписани по сметка 304 стоки са продадени от ревизираното лице, а върху тях (себестойността им, по която са в сметката) са приложили средна търговска надценка, изчислена от ограничена извадка от реални продажби. Така е определен предполагаем като осъществен оборот с тези стоки, върху който са определени ДДС и корпоративен данък. Този механизъм предполага, че всяко изписване на стока е равнозначно на продажба и че изчислената средна надценка отразява реалните пазарни условия. Този метод - изчисляване на предполагаемите като получени приходи чрез прилагане на средна търговска надценка върху стойността на изписаните по сметка 304 „Стоки“ количества е допустим по принцип при ревизии по чл. 122 ДОПК, но само ако е доказано, че: на първо място изписаните стоки действително са реализирани в продажби и второ използваната надценка да отразява реалните условия на дейността. Самото изписване на стоки по сметка 304 не доказва тяхната реализация, както и че липсата на аналитична отчетност не обосновава автоматично да приеме, че всички придобити стоки са продадени. За да е обективен методът на търговската надценка следва да се прилага само върху доказани или поне обосновани установени продажби. В конкретния случай обаче тези предпоставки не са доказани. Надценката е изведена от малка и непредставителна извадка (около 20 артикула месечно) при голям диапазон на отклонения (250–690%), без доказателства, че е приложима за целия асортимент. Не е извършена инвентаризация, не са отчетени върнати стоки, сезонност или различия между групи продукти. По този начин изчисленията на ревизията се основават на предположения, а не на проверими факти, което не е целта на облагането по особения ред по чл.122 от ДОПК. Когато ревизията изведе средна надценка от ограничен брой артикули без статистическа представителност и без доказателства, че тя е приложима към целия асортимент, това представлява облагане на предполагаеми, а не на реални приходи. В тази насока е Решение № 13432/20.10.2011 г. по адм. д. № 51/2011 г., Осмо отделение, ВАС на РБ, в което се приема, че макар ревизията да е законосъобразно проведена по реда на чл. 122 ДОПК поради липса на аналитична отчетност, в тежест на приходните органи остава доказването на реалния размер на неотчетените приходи. Съдът е посочил, че при наличие на първични счетоводни документи е било възможно да се определи отчетната стойност на продадените стоки, поради което неправилно е определена търговската надценка въз основа на съпоставка на ограничен брой артикули за кратък период и като средноаритметична величина. При това положение данъчната основа е формирана върху неправилно изчислен процент надценка, довел до облагане на предполагаеми, а не на действителни приходи, поради което съдът е приел, че в ревизионното производство не е установен коректно размерът на неотчетените приходи от продажби.

Следователно, дори при наличие на основание за прилагане на чл. 122 ДОПК, в тежест на

приходната администрация остава доказването на реалния размер на неотчетените приходи, а при липса на коректно определена надценка ревизионният акт се явява незаконосъобразен.

Що се отнася до презумпцията на чл. 124, ал. 2 ДОПК, която придава доказателствена тежест на констатациите на ревизията по чл.122 от ДОПК, същата обаче не освобождава органа по приходите от задължението да докаже реалния размер на данъчната основа и обосноваването на използвания метод.

Предвид изложеното, съдът намира, че ревизионният акт следва да бъде отменен, с изключение на частта, в която се установяват допълнителни задължения по ЗДДС и ЗКПО върху недеklarирани постъпления по PayPal за посочените суми. Съдът приема, че действително е налице неотчетена сума от постъпления по PayPal – 199,17 лв. за 2016 г. и 48 641,49 лв. за 2017 г., които правилно са включени в оборота и приходите на дружеството и обложени съответно с ДДС и корпоративен данък.

По разноските: При този изход на спора на жалбоподателя се дължат разноски, каквито той претендира за държавна такса и депозити за вещи лица, но не представя списък с разноски. Следва да му се присъди платената държавна такса от 50 лв., като депозитите за вещи лица, по аргумент от чл.161, ал.3 от ДОПК, останат за негова сметка.

Воден от горното съдът,

РЕШИ:

ОТМЕНЯ Ревизионен акт № Р-22002219004937-091-001/24.01.2022г., издаден от органи по приходите при ТД на НАП – С., потвърден с Решение № 567 от 15.04.2022 г. на зам.директора на Дирекция „ОДОП“ – [населено място] при ЦУ на НАП, **в частта** относно допълнително установени задължения на “Мегапартс Европа“ ЕООД въз основа на приложена надценка към изписана стойност по сметка 304 на дружеството, по ЗДДС – доначислен ДДС и по ЗКПО – корпоративен данък, за 2016 и 2017 г., ведно със съответните лихви.

ОТХВЪРЛЯ жалбата на „Мебели Друмев“ ЕООД (предишно наименование “Мегапартс Европа“ ЕООД) с ЕИК[ЕИК] срещу Ревизионен акт № Р-22002219004937-091-001/24.01.2022г., издаден от органи по приходите при ТД на НАП – С., **в частта**, относно съответния доначислен ДДС и корпоративен данък за недеklarирани суми, получени по PayPal в размер на 199, 17 лв. за 2016г. и в размер на 48 641,49 лв. за 2017 г. и съответните лихви.

ОСЪЖДА директора на Дирекция „ОДОП“-С. да заплати на „Мебели Друмев“ ЕООД (предишно наименование “Мегапартс Европа“ ЕООД) с ЕИК[ЕИК] разноски по делото 50 лв. (петдесет лева) за държавна такса.

Решението може да се обжалва с касационна жалба пред ВАС на РБ в 14 дневен срок от съобщаването.

Съдия: