

РЕШЕНИЕ

№ 1552

гр. София, 11.03.2024 г.

В ИМЕТО НА НАРОДА

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД - СОФИЯ-ГРАД, Трето отделение 45 състав,
в публично заседание на 06.02.2024 г. в следния състав:

СЪДИЯ: Евгени Стоянов

при участието на секретаря Теменужка Стоименова, като разгледа дело номер **4666** по описа за **2022** година докладвано от съдията, и за да се произнесе взе предвид следното:

Производството е по реда на чл. 156 – 161 ДОПК.

Образувано е по жалба от „Морган Консулт“ ООД, ЕИК по БУЛСТАТ[ЕИК], седалище и адрес на управление: район С., [улица], вх. Б, ет. 2, ап. 3, с адрес за кореспонденция: [населено място], [улица], вх. А, ап. 68, представлявано от Ефе К., чрез адвокатско дружество „Б. и Т.“, със седалище и адрес на управление: [населено място], [улица], етаж 2, срещу Ревизионен акт (РА) № Р – 22221021000240 – 091 – 001 / 28.09.2021 г., издаден от К. Г. М. на длъжност началник сектор „Ревизии“ в Дирекция „Контрол“ при ТД на НАП С., възложил ревизията и И. Р. Н., на длъжност главен инспектор по приходите – ръководител на ревизията, частично потвърден с Решение № 504 / 04.04.2022 г. на Директора на дирекция „ОДОП“ С. при ЦУ на НАП. В жалбата е посочено, че отказаното право на данъчен кредит по доставките от „Ивбилд – МИ“ ЕООД, ЕИК[ЕИК], „Гранде Инвест“ ЕООД, ЕИК[ЕИК], „Прайм Мувър“ ЕООД, ЕИК[ЕИК], и „Мейфлауърс“ ЕООД, ЕИК[ЕИК], е мотивирано в ревизионния доклад единствено на базата на съмнения за липса на реални доставки. Според жалбоподателя тези съмнения не са подкрепени с доказателства. Наличието на фактури и плащане по тях е доказателство за издаването на първични счетоводни документи във връзка с извършените в полза на дружеството доставки. Според изложеното в жалбата, безспорно е доказано, че всички преки доставчици на „Морган Консулт“ ООД към момента на издаване на съответните фактури са били регистрирани по ЗДДС и са били в правото си да ги издават. Органите по приходите неправилно прилагат материалния закон. Никъде в специалните разпоредби на ЗДДС,

уреждащи правото на приспадане на данъчен кредит, българският законодател не е поставил изискване за доказване реалност на предходни доставки. Посочва се относима практика на Съда на ЕС. Всички спорни доставки са вложени от „Морган Консулт“ ООД в независимата му икономическа дейност. Извършени са последващи облагаеми доставки. Предмет на доставките е изпълнението на различни консултантски услуги, в това число – предоставяне на потенциални инвестиционни проекти в областта на енергетиката, проучване на възможности за реализация на проекти, консултации във връзка с управление, организация и функциониране на администрацията на възложителя, маркетингови проучвания, брокерски и посреднически услуги. Услугите са приемани с приемо – предавателен протокол. Всяка сделка е самостоятелно данъчноправно явление, което подлежи на конкретен анализ.

В съдебно заседание жалбоподателят се представлява от адв. В. Б.. Иска се от съда да отмени оспорвания РА. Претендират се разноски.

Ответникът – директор на дирекция „ОДОП“ С. при ЦУ на НАП, представлява се от юрисконсулт И. К.. Иска от съда да се отхвърли жалбата и РА да бъде потвърден. Претендират се съдебни разноски.

Софийска градска прокуратура – представлява се от прокурор Я. К..

Административен съд София – град, след като се запозна с доводите на страните, както и със събраните в хода на съдебното производство писмени доказателства, намира за установено от фактическа страна следното:

Търговско дружество „МОРГАН КОНСУЛТ“ ООД е вписано в Търговския регистър на Агенция по вписванията на 28.05.2014 г. и регистрирано по реда на ЗДДС, считано от 01.09.2014 г. Жалбоподателят „Морган Консулт“ ООД, ЕИК по БУЛСТАТ[ЕИК], е с предмет на дейност: Консултантски услуги в сферата на енергетиката, консултантски услуги в сферата на недвижимите имоти, търговия на едро и дребно, транспортна дейност, сделки с недвижими имоти, дейности в областта на финансите и икономиката, както и всяка друга незабранена от закона дейност. Седалище и адрес на управление: [населено място], район С., [улица], вх. Б, ет. 2, ап. 3. Адрес на електронна поща: [електронна поща]. Дружеството не разполага със собствени и/или наети офиси, както и лица, наети по трудови правоотношения. Установено е, че счетоводното обслужване е било поверено на „ТОП СТАР“ ЕООД, ЕИК[ЕИК].

Със Заповед за възлагане на ревизия (ЗВР) №Р-22221021000240-020-001/14.01.2021 г. е възложено извършването на ревизия на „МОРГАН КОНСУЛТ“ ООД за установяване на задълженията по ЗДДС за данъчните периоди от 01.01.2019 г. до 31.10.2020 г. Заповедта е връчена по реда на чл. 29, ал. 4, във връзка с чл. 30, ал. 6 от ДОПК на декларирания електронен адрес на дружеството на 04.02.2021 г., от която дата започва да тече определеният 3-месечен срок за извършване на ревизията. Със Заповед за изменение на ЗВР №Р-22221021000240-020-002/29.04.2021 г. срокът за извършване на ревизията е продължен до 02.07.2021 г. Цитираните заповеди са издадени от К. Г. М., на длъжност началник сектор „Ревизии“ в дирекция „Контрол“ при ТД на НАП С., оправомощена със Заповед на директора на ТД на НАП С. №РД-01-128/18.02.2020 г.

За резултатите от ревизията е съставен Ревизионен доклад (РД) №Р-22221021000240-092-001/14.07.2021 г., връчен по електронен път на 29.07.2021 г. Във връзка с депозирана молба за удължаване на срока за подаване на възражение срещу РД по реда на чл. 117, ал. 5 от ДОПК е издадено уведомление

№Р-22221021000240-РУС-001/11.08.2021 г., с което срокът е продължен до 12.09.2021 г. Дружеството е подало писмено възражение с вх. №Р-22221021000240-В.-001/13.09.2021 г., което е обсъдено от ревизиращия екип и преценено като неоснователно.

Ревизията е приключила с РА №Р-22221021000240-091-001/28.09.2021 г., издаден от К. Г. М., на длъжност началник сектор „Ревизии“ в дирекция „Контрол“ при ТД на НАП С. – орган, възложил ревизията и И. Р. Н., на длъжност главен инспектор по приходите в ТД на НАП С. – ръководител на ревизията. РА е връчен по електронен път на 12.10.2021 г.

Ревизията е първа за посочените периоди и вид задължения.

С цел установяване на факти и обстоятелства и събиране на доказателства от значение за определяне данъчните задължения на ревизираното дружество са предприети процесуални действия, подробно описани в констативната част на ревизионния доклад, който по силата на чл. 120, ал. 2 от ДОПК е неразделна част от ревизионния акт. На основание чл. 37, ал. 3, чл. 53 и чл. 56, ал. 1 от ДОПК на ревизираното дружество са връчени три искания за представяне на документи и писмени обяснения (ИПДПОЗЛ), в отговор на които са представени доказателства.

На основание чл. 45 от ДОПК са извършени насрещни проверки на „МЕЙФЛАУЪРС“ ЕООД, ЕИК[ЕИК]; „ГРАНДЕ ИНВЕСТ“ ЕООД, ЕИК[ЕИК]; „ПРАЙМ МУВЪР“ ЕООД, ЕИК[ЕИК]; „ИВБИЛД-МИ“ ЕООД, ЕИК[ЕИК]. Резултатите от същите са обективирани в съставените протоколи за извършени насрещни проверки (ПИНП).

Във връзка с мотивирано искане на ревизиращия екип и на основание чл. 121, ал. 1 от ДОПК е издадено Постановление №С210022-023-0001709/16.06.2021 г., с което са наложени предварителни обезпечителни мерки – запор върху налични и постъпващи суми по банкови сметки, по депозити, вложени вещи в трезори, включително и съдържанието на касетите, както и суми, предоставени за доверително управление в ТЕ Д. З. Б. - кл. С. и И. А. Б. АД.

С Протокол №Р-22221021000240-П.-001/14.06.2021 г. са приобщени доказателства, събрани в хода на проверка за установяване на факти и обстоятелства по отношение на ревизираното лице с УИН П-22221720107922.

С Протокол №1720829/18.06.2021 г. е документирано посещение в счетоводството на „МОРГАН КОНСУЛТ“ ООД, където е извършен преглед на оригинални счетоводни, търговски и банкови документи.

Извършени са проверки на налични данни в информационната система на НАП.

По отношение на извършените доставки и начисления данък при ревизията е установено, че „МОРГАН КОНСУЛТ“ ООД е изпълнител на доставки по предоставяне на консултантски услуги в областта на енергетиката и недвижимите имоти, с място на изпълнение на територията на страната. Основни клиенти са „ЕНЕРДЖИ ТРЕЙДИНГ СИСТЕМ“ ЕООД, ЕИК[ЕИК], „ГРУП ТРАНС ЕНЕРДЖИ“ ООД, ЕИК[ЕИК] и „ВАНСЕР“ ЕООД, ЕИК[ЕИК], с които ревизираното лице има сключени договори. Разплащанията са извършвани само по банков път.

За ревизираните периоди „МОРГАН КОНСУЛТ“ ООД е декларирало и вътреобщностни придобивания (В.) и доставки по чл. 82, ал. 2-б от ЗДДС във връзка с получени услуги от INTCO HANDELS G. с валиден регистрационен номер за целите на ДДС в Германия DE129385723.

По отношение на декларираните покупки и данъчния кредит е установено, че през ревизираните периоди „МОРГАН КОНСУЛТ“ ООД е упражнило право на приспадане

на данъчен кредит в общ размер на 161 632,00 лв. във връзка с доставки на услуги, фактурирани от основните му доставчици, в това число: по 5 фактури, издадени от „ГРАНДЕ ИНВЕСТ“ ЕООД с общ размер на начисления ДДС – 18 862,00 лв.; по 10 фактури, издадени от „ИВБИЛД-МИ“ ЕООД с общ размер на начисления ДДС – 75 102,00 лв.; по 6 фактури, издадени от „МЕЙФЛАУЪРС“ ЕООД с общ размер на начисления ДДС – 22 320, 00 лв. и по 16 фактури, издадени от „ПРАЙМ МУВЪР“ ЕООД с общ размер на начисления ДДС – 45 348,00 лв.

В хода на ревизията са анализирани представените от ревизираното лице доказателства, в това число: процесните фактури, сключените договори, съставените приемо-предавателни протоколи, наличните платежни документи, счетоводни записвания, справки за потока на услугите от доставчици към клиенти и т.н., в съпоставка с данните от информационната система на НАП. Установено е, че предмет на доставките е изпълнение на различни консултантски услуги, в това число: предоставяне на потенциални инвестиционни проекти в областта на енергетиката, проучване на възможности за реализация на проекти, консултации във връзка с управление, организация и функциониране на администрацията на възложителя, маркетингови проучвания, брокерски и посреднически услуги и други.

Органите по приходите са констатирани, че съответните доставчици са лица с прекратена регистрация по ЗДДС по инициатива на приходната администрация при установени обстоятелства по чл. 176 от ЗДДС. Издадените от тях фактури са били отразени в отчетните регистри по ЗДДС. В периодите на фактуриране „ГРАНДЕ ИНВЕСТ“ ЕООД, „МЕЙФЛАУЪРС“ ЕООД и „ИВБИЛД-МИ“ ЕООД не са разполагали с нает по трудови договори персонал и не са подавали справки по чл. 73 от ЗДДФЛ за изплатени суми на лица по извънтрудови правоотношения. По отношение на „ПРАЙМ МУВЪР“ ЕООД е установено, че дружеството е подало уведомление по чл. 62 от Кодекса на труда (КТ) за един трудов договор, сключен на 26.10.2020 г. с лице, наето на длъжност „организатор дейности“, който е бил прекратен на 03.12.2020 г. За 2020 г. е била подадена и декларация по чл. 73 от Закона за данъците върху доходите на физическите лица /ЗДДФЛ/ за изплатена сума и удържан данък във връзка с положен труд от едно лице. При преглед на сключените трудови договори от посоченото лице е установено, че се касае за изпълнение на дейност като „счетоводител“.

Горното е довело органите по приходите до извод, че нито един от процесните доставчици не е разполагал с персонал, притежаващ необходимото инженерно/техническо образование, включващ експерти, специалисти и консултанти в областта на енергетиката. По отношение на наетите по трудов и граждански договори лица от „ПРАЙМ МУВЪР“ ЕООД е прието, че не притежават професионална компетентност за изпълнение на фактурираните доставки. Същевременно, нито едно от проверените дружества не е ангажирало информация и доказателства за ползвани услуги от подизпълнители.

Нито ревизираното лице, нито цитираните доставчици са ангажирали доказателства за конкретния вид на услугите, както и за мястото и начина на изпълнението им. Не са представени доказателства за възлагане на дейностите от страна на „МОРГАН КОНСУЛТ“ ООД и предоставяне на необходимата за изпълнението им изходна информация. Не са представени съответните носители (хартиен или технически), съдържащи данни за изготвените от доставчиците проекти, проучвания, прогнози, подготвената документация и т. н.

По отношение на извършените плащания е установено, че ревизирият субект е разплатил по банков път всички фактури, издадени от „МЕЙФЛАУЪРС“ ЕООД. При проверка в служебно достъпните регистри на НАП, обаче, органите по приходите са установили, че през 2020 г. доставчикът не е притежавал активна банкова сметка. Дружеството е имало открити 6 банкови сметки в „УНИКРЕДИТ БУЛБАНК“ АД, последната от които е била закрыта на 22.12.2017 г. Установено е, че банковата сметка, по която са превеждани суми към този контрагент е с титуляр „ГРАНДЕ ИНВЕСТ“ ЕООД. Сходни обстоятелства са установени и по отношение на плащанията към „ИВБИЛД-МИ“ ЕООД, който не е титуляр на посочената в платежните документи банкова сметка. Задълженията по фактурите, издадени от „ГРАНДЕ ИНВЕСТ“ ЕООД, „ИВБИЛД-МИ“ ЕООД и „ПРАЙМ МУВЪР“ ЕООД не са разплатени в пълен размер.

Отделно от горното, органите по приходите са установили, че в периода, в който са получени доставки от цитираните контрагенти, „МОРГАН КОНСУЛТ“ ООД е получател на същите по вид услуги от германското дружество INTCO HANDELS G. и турските дружества BESTAS MEDIKAL TEKHIZ S.. TIC. L. и ASLANOGLU LOJISTIK ITNALAT INRACAT. Анализът на сключените договори е показал, че фактурираните от „МОРГАН КОНСУЛТ“ ООД доставки към клиенти са обезпечени от чуждестранните контрагенти.

При тази фактическа обстановка, органите по приходите са приели за доказано, че предметът на доставките (консултантски услуги) е наличен, тъй като с него се извършват последващи облагаеми доставки на услуги, но същите не са доставени от посочените във фактурите доставчици, респ. налице е относителна субективна симулация на доставки по отношение на услугите, документирани от „ГРАНДЕ ИНВЕСТ“ ЕООД, „МЕЙФЛАУЪРС“ ЕООД, „ИВБИЛД-МИ“ ЕООД и „ПРАЙМ МУВЪР“ ЕООД.

Предвид изложеното и на основание чл. 68, ал. 1, т. 1 и ал. 2 от ЗДДС във връзка с чл. 25, ал. 2 и ал. 6, т. 1 и чл. 9, ал. 1 от ЗДДС с оспорения РА е отказано право на приспадане на данъчен кредит на „МОРГАН КОНСУЛТ“ ООД в общ размер на 161 632,00 лв. по всички фактури, издадени от посочените доставчици.

В хода на ревизията е установено, че „МОРГАН КОНСУЛТ“ ООД е упражнило право на приспадане на данъчен кредит в размер на 240,89 лв. по фактура №1208464/21.05.2020 г., издадена от „МОТО-ПФОЕ“ ЕООД, ЕИК[ЕИК]. Предмет на доставката по същата е „наем за ден на автомобил LAND R. SPORT с рег. [рег.номер на МПС] “. Посочено е, че в периода от м. 11.2014 г. до 25.06.2020 г. ревизираното лице е разполагало със собствен лек автомобил А. А6 с рег. [рег.номер на МПС] , който е използван за дейността. Във връзка с това е прието, че наетото МПС е използвано за представителни цели, поради което на основание чл. 70, ал. 1, т. 3 от ЗДДС е отказано право на приспадане на данъчен кредит по процесната фактура.

Вследствие извършените корекции на декларираните резултати по ЗДДС и на основание чл. 175 от ДОПК и чл. 1 от Закона за лихвите върху данъци, такси и други подобни държавни вземания (ЗЛДТДПДВ) за ревизираните периоди са начислени лихви в общ размер на 34 071,60 лв.

В резултат на ревизионното производство е издаден Ревизионен акт (РА) № Р – 22221021000240 – 091 – 001 / 28.09.2021 г., издаден от К. Г. М. на длъжност началник сектор „Ревизии“ в Дирекция „Контрол“ при ТД на НАП С., възложил ревизията и И. Р. Н., на длъжност главен инспектор по приходите – ръководител на ревизията.

Ревизионният акт е бил оспорен по административен ред пред Директора на дирекция „ОДОП“. Потвърден е с Решение № 504 / 04.04.2022 г. на Директора на дирекция „ОДОП“ С. при ЦУ на НАП, в частта, в която е отказано право на приспадане на данъчен кредит в размер на 161 632, 00 лв. Потвърден е и в частта относно отказано право на приспадане на данъчен кредит в размер на 240,89 лв. по фактура №1208464/21.05.2020 г., издадена от „МОТО-ПФФЕ“ ЕООД.

Недоволен от издателя РА в потвърдената му от директора на дирекция „ОДОП“ част, жалбоподателят упражнява правото си на съдебна защита, като го оспорва пред състав на АССГ.

В хода на съдебното производство е изпълнена съдебно – счетоводна експертиза, изготвена от доц. Н. О.. В заключението е посочено, че експертизата е извършила проверка на наличната в кориците на делото и допълнително представената му от счетоводството на дружеството търговска, счетоводна и банкова документация (първични счетоводни документи по смисъла на чл. 4, ал. 2 от ЗСч) и извършени счетоводни записвания на тяхна основа (счетоводните регистри по смисъла на чл. 4, ал. 4 от Закона за счетоводството).

По делото, по искане на жалбоподателя, е изготвена и повторна ССЧЕ. За вещо лице е определена В. Г. П., като въпросите са същите, по които отговор е дал вещото лице О.. В своето заключение по повторната ССЧЕ вещото лице П. посочва, че е изготвила експертиза въз основа на материалите по делото, както и на допълнително представени от страна на жалбоподателя материали: Допълнителни документи и извлечения от счетоводните регистри, обособени като Приложение А към експертизата, а именно - справка по хронология с кореспонденции на счетоводни сметки 401, 4531, 501, 503, 504, 602, 611 и 123. Вещото лице П. е изготвила и допълнителна експертиза по допълнително представени от жалбоподателя документи. Поради големия обем, изводите на тези експертизи ще бъдат обсъдени на съответното място в правните изводи на съда.

При така установената фактическа обстановка, Административен съд София – град, Първо отделение, 45 – ти състав, от правна страна намира следното:

Жалбата е подадена в срок от лице, което има правен интерес от оспорването. Предметът на спора е относно отказано право на данъчен кредит в общ размер на 161 632, 00 лева във връзка с доставки на услуги, фактурирани от основните му доставчици, в това число: по 5 фактури, издадени от „ГРАНДЕ ИНВЕСТ“ ЕООД с общ размер на начисления ДДС – 18 862, 00 лева; по 10 фактури, издадени от „ИВБИЛД-МИ“ ЕООД с общ размер на начисления ДДС – 75 102, 00 лева; по 6 фактури, издадени от „МЕЙФЛАУЪРС“ ЕООД с общ размер на начисления ДДС – 22 320, 00 лева и по 16 фактури, издадени от „ПРАЙМ МУВЪР“ ЕООД с общ размер на начисления ДДС – 45 348, 00 лева. С оспорения РА е отказано и право на приспадане на данъчен кредит по фактура, издадена от „Мото - ПФФЕ“ ЕООД в размер на 240, 89 лева.

Ревизионният акт е издаден от компетентен орган, в предвидената от закона в чл. 120 ДОПК писмена форма и съдържа необходимите реквизити. По делото е приложена Заповед № РД – 01 – 128 от 18.02.2020 г., издадена от директора на ТД на НАП – С.. Заповедта е издадена на основание чл. 11, ал. 3 от ЗНАП, във връзка с чл. 112, ал. 2, т. 1 от ДОПК. Видно от нея, функциите на компетентен орган по чл. 112, ал. 2, т. 1 от ДОПК са възложени на К. Г. М. на длъжност Началник на сектор „Ревизии“, органът възложил ревизията – т. 7 от Заповедта. Ревизията е била възложена със Заповед от

дата 14.01.2021 г. от К. М., на длъжност началник на сектор „Ревизии”, дирекция „Контрол”, ТД на НАП – С.. Заповедта е издадена чрез ИС „Контрол“ като електронен документ, подписан с електронен подпис от страна на К. Г. М.. В заповедта е определено ревизията да бъде извършена от: И. Р. Н. – Главен инспектор по приходите (ръководител на ревизията) и М. Т. И. – Главен инспектор по приходите. На 29.04.2021 г. е издадена Заповед за изменение на Заповед за възлагане на ревизия, като е определено ревизията да завърши до 02.07.2021 г. Заповедта е издадена като чрез ИС „Контрол“ като електронен документ, подписан с електронен подпис от страна на К. Г. М..

Издадените в хода на ревизионното производство документи са подписани с валиден КЕП. Към делото е приложен 1 брой електронен носител (CD), в който се съдържат доказателства за валиден квалифициран електронен подпис (КЕП). Доказателствата се отнасят до КЕП, с които са подписани ЗВР, РД и РА. Конкретно по отношение на оспорения РА е посочено, че той е издаден от К. Г. М., на длъжност Началник на сектор, възложил ревизията, и И. Р. Н. – Главен инспектор по приходите (ръководител на ревизията).

Ревизионният акт е подписан от К. Г. М. на дата 28.09.2021 г. Той е подписан и от И. Р. Н. на дата 28.09.2021 г. По делото са приложени на хартиен носител разпечатки от файлове от служебно извършена проверка на електронния подпис на всеки от електронно подписаните документи чрез инструменти за проверка на електронно подписани документи „А. Р.“ и валидност на електронни подписи.

Електронен документ по смисъла на чл. 3, ал. 1 от ЗЕДЕУУ е електронен документ по смисъла на чл. 3, т. 35 от Регламент /ЕС/ № 910/2014 на Европейския парламент и на Съвета от 23 юли 2014 г. относно електронната идентификация и удостоверителните услуги при електронни трансакции на вътрешния пазар и за отмяна на Директива 1999/93/ЕО /ОВ, L 257/73 от 28 август 2014 г., като писмената форма се смята за спазена, ако е съставен електронен документ, съдържащ електронно изявление. Член 3, т. 35 от Регламент /ЕС/ № 910/2014 г. гласи, че електронен документ означава всяко съдържание, съхранявано в електронна форма, по - специално текстови или звуков, визуален или аудио- визуален запис.

В ДОПК не се съдържат препратки към ЗЕДЕУУ по отношение на издаваните по реда на този кодекс документи, но в § 2 от ДР от ДОПК е посочено, че за неуредените в него случаи се прилагат разпоредбите на АПК и Гражданския процесуален кодекс (ГПК). В чл. 184 от ГПК е записано, че в кръга на писмените доказателства са и електронните документи, поради което трябва да се приеме, че оспореният РА отговаря на изискванията за форма на документа по ГПК.

В хода на ревизионното производство не са допуснати съществени нарушения на процесуалните правила, установени от ДОПК.

По отношение на материалния закон, свързан с деклариранияте покупки и данъчния кредит, съдът намира следното:

През ревизираните периоди „Морган консулт“ ООД е упражнило право на приспадане на данъчен кредит в общ размер на 161 632, 00 лева. Според органите по приходите, във връзка с това право на данъчен кредит, се разкриват същностните белези на относителна субективна симулация. Тази симулация е по отношение на доставките на услуги от страна на „ГРАНДЕ ИНВЕСТ“ ЕООД, „ИВБИЛД-МИ“ ЕООД, „МЕЙФЛАУЪРС“ ЕООД и „ПРАЙМ МУВЪР“ ЕООД. Този правен извод не се споделя от настоящия състав. На практика предметът на доставката, а именно –

консултантски услуги, в такава степен не е индивидуализиран, че не може да се установи какво са извършили (доставили) посочените по-горе четири дружества.

Принципно е вярна тезата на органите по приходите, че е налице пълна идентичност между вида, формата и съдържанието на придружителните писма, с които са представени доказателства от името на доставчиците в хода на ревизионното производство. Не се разколебава изводът на органите по приходите, че тези писмени документи са съставени единствено за целите на това производство. Те нямат обвързваща за съда материална доказателствена сила. Но това, което има ключово значение за настоящото дело е, че от начина, по който са фактурирани услугите, не може да се установи изобщо както е тяхното съдържание. Липсва каквато и да е връзка между представения краен продукт (услугата) и фактурите, по които е упражнено правото на данъчен кредит от „Морган консулт“ ООД.

Жалбоподателят, в хода на съдебното производство, представя доказателства за това, че услугите, по които е приспаднало правото на данъчен кредит, са реално осъществени. Такива са например преводите на документи, представени в оригинал на английски език в съдебно заседание от дата 19.12.2023 г. Преводите са представени на дата 05.01.2024 г. Представен е документ за проект на фотоволтаична централа с подкрепата на „Х. Ч. К.“. Представен е и документ, озаглавен финансов анализ – допускания. Към него са приложени данни в табличен вид. Представен е и проект за фотоволтаична инсталация (PV), разположен в [населено място]. Във връзка с това, основателни са възраженията на гл. юрисконсулт К., че тези документи не съдържат никакви данни за лицата, които са ги изготвили, липсва достоверна дата на издаването им, липсва конкретна информация и данни, които да бъдат отнесени към спорните доставки. И след представянето на тези документи обаче, не се установява какви услуги са осъществили „ГРАНДЕ ИНВЕСТ“ ЕООД, „ИВБИЛД-МИ“ ЕООД, „МЕЙФЛАУЪРС“ ЕООД и „ПРАЙМ МУВЪР“ ЕООД. Анализът и оценката на доказателствата води до извод, че е налице фактуриране, което прави невъзможно да се установи и индивидуализира какви услуги са осъществени, за да се премине към отговор на следващия въпрос, а именно - реално осъществени ли са те.

В писмената защита, представена по делото от страна на процесуалния представител на жалбоподателя, е развита тезата, че вещото лице е установило голяма степен на сходство и идентичност на описанието на консултантските услуги. Така се установява, че между услугите, по които „Морган Консулт“ ООД е изпълнител, от една страна, и услугите, по които жалбоподателят е възложител, от друга, е налице връзка. Според настоящия състав, в тази част заключението на вещото лице посочва, че има сходство и идентичност (в голяма степен) на *описанието* на консултантските услуги. Това обаче не променя извода, че описанието остава толкова общо, че не може да се индивидуализира самата услуга.

Посочено е още, че според заключението на вещото лице П., услугите, по които не е признато право на данъчен кредит, са относими към последващи доставки към конкретно посочени клиенти. Този извод се основава на информация, която е предоставена от самия жалбоподател (л. 31 от заключението по повторната експертиза). Информацията е отразена в табличен вид, като на л. 36 от експертизата, под таблица № 4, вещото лице П. посочва, че не може да извърши конкретна съпоставка между фактури, тъй като описанието на услугите е общо – „консултантски услуги”.

В хода на ревизионното производство органите по приходите са извършили насрещни

проверки. Видно от тях „МЕЙФЛАУЪРС“ ЕООД няма активни сметки през 2020 г. Дружеството е имало открити 6 броя банкови сметки към „У. Б.“, като последната е била закрыта на 22.12.2017 г. Не се опровергава изводът на органите по приходите, че сметка [банкова сметка], по която е преведена сумата по фактурите на „МЕЙФЛАУЪРС“ ЕООД, е с титуляр „ГРАНДЕ ИНВЕСТ“ ЕООД. По фактурите, издадени от „ПРАЙМ МУВЪР“ ЕООД не е извършено цялостно плащане, като това обстоятелство се потвърждава и от заключението на вещото лице П. (л. 471 от том Втори от делото)

По фактурите, издадени от „ИВБИЛД-МИ“ ЕООД, плащането е извършено по банков път по сметка, по която „ИВБИЛД-МИ“ ЕООД не е титуляр. Отново от заключението на вещото лице П. се установява, че не по всички фактури, по които издател е „ИВБИЛД-МИ“ ЕООД е извършено плащане. (л. 470 от том Втори от делото).

Не е извършено цялостно плащане и по отношение на фактурите, издадени от „ГРАНДЕ ИНВЕСТ“ ЕООД (л. 470, том Втори, ред 12 от таблицата по заключението на вещото лице П.).

Принципно фактът на плащане не е пряко свързан с възникването на право на приспадане на данъчен кредит. Анализът на начина на извършване на плащанията, описани по-горе обаче, води до извод, че в случая те са осъществени, за да може да се упражни правото на данъчен кредит от страна на „Морган консулт“ ООД.

В хода на съдебното производство е представено заключение от изпълнена съдебно – счетоводна експертиза, изготвена от Н. О.. В заключението е посочено, че експертизата е извършила проверка на наличната в кориците на делото и допълнително представената му от счетоводството на дружеството търговска, счетоводна и банкова документация (първични счетоводни документи по смисъла на чл. 4, ал. 2 от ЗСч) и извършени счетоводни записвания на тяхна основа (счетоводните регистри по смисъла на чл. 4, ал. 4 от Закона за счетоводството).

Експертизата обособява изводи на основата на всяка една от издадените фактури, предмет на ревизионното и съдебното производство.

Настоящият състав прави следните изводи:

Във фактури № [ЕГН] от дата 03.05.2019 г.; № [ЕГН] от 30.05.2019 г.; № [ЕГН] от 15.07.2019 г.; № [ЕГН] от дата 06.08.2019 г.; № [ЕГН] от дата 27.08.2019 г., издадени от „Гранде Инвест“ ЕООД, е отразено: „плащане по комисионен договор № 53 / 06.03.2019 г. по приемо – предавателен протокол“, като се посочва № на съответния протокол от 1 до 5. За отделните фактури с издател „Гранде Инвест“ ЕООД са посочени обща фактурна стойност, стойност на доставката, начислено ДДС. Посоченият във фактурите комисионен договор в чл. 1, ал. 1 поражда задължение изпълнителят да предостави срещу възнаграждение консултантски услуги, формулирани бланкетно като 11 последователни точки към алинеята, без да са уговорени конкретни индивидуализиращи белези на услугата. Не е посочен начинът за количествено измерване на резултатите от извършване на услугата, нито как се калкулира цената на услугата и отделните дейности. Услугите включват предоставяне на потенциални инвестиционни проекти в областта на енергетиката, предоставяне на консултации във връзка с управлението, извършване на маркетингови проучвания, брокерски и посреднически услуги, подпомагане и съдействие по време на всички процедури, извършване на лобиране, предоставяне на всякакви други услуги, с фокус на услугите по отношение на енергетиката.

По делото е представен договор № 53 / 2019 г. сключен между „Морган консулт“

ООД и „Гранде Инвест” ЕООД от дата 06.03.2019 г. (л. 56 от делото)

Съгласно чл. 2 на договора, услугите се извършват след изрично възлагане от страна на Възложителя, изготвено устно и / или писмено, в което е предоставена достатъчно информация относно обхвата на възложените услуги, целените резултати и срокове за постигането им. Страните трябва да сключват отделен протокол – споразумение за всяка възложена работа, който ще включва детайли като отделен предмет на дейност, възнаграждение, срок и други. Този отделен протокол – споразумение е неразделна част от договорите.

Съгласно чл. 5, ал. 1 от Договора, възнаграждението се заплаща за всеки конкретен случай поотделно въз основа на протокол – споразумение, като в ал. 2 уточнява, че заплащането за всеки отделен протокол – споразумение ще се извърши авансово, освен ако в самия протокол – споразумение не са уговорени различни условия за плащане.

Анализът на документите по делото води до извод, че не се установява наличието на протокол – споразумение, отговарящ на изискванията на чл. 2 от договора, който да е обвързан с някоя от приложените по делото счетоводни фактури. Посоченото се потвърждава и от заключението на вещото лице О., което е изследвало материалите по делото, счетоводството на жалбоподателя и представените от страна на издателя на фактурите „Гранде Инвест” ЕООД.

В посочените пет фактури са отразени приемо – предавателни протоколи, различни по своето правно естество от протокол – споразумение, установен в договора. С тези приемо – предавателни протоколи се установява последващо (след изпълнение на услугите) и бланкетно, че към датата на съставянето им, изпълнителят е извършил работи съгласно чл. 1, ал. 1, точки от 1 до 11, чиято обща стойност, включително разноските по изпълнението, е равна на посочената във фактурата стойност на доставката. Въз основа на така изготвените протоколи не може да се индивидуализира естеството на престацията.

Според заключението на вещото лице, жалбоподателят „Морган консулт” ООД е включил фактурите в изискуемия от закона отчетен регистър – Дневник за покупките и е приспаднал посочения в тях ДДС като данъчен кредит в справка – декларация за отчетния период, в който всяка една фактура е издадена и включена в Дневника за покупките.

Издателят „Гранде Инвест” ЕООД е включил петте фактури в изискуемия от закона отчетен регистър – Дневник за продажбите и е начислил посочения в тях ДДС като данъчно задължение в справка – декларация за отчетния период, в който съответната фактура е издадена и включена в Дневника за продажби.

Жалбоподателят „Морган консулт” ООД е осчетоводил фактурите на датата на издаването им като разходи за външни услуги по *дебита на счетоводна сметка 602 „Разходи за външни услуги”*. Посоченият във фактурите начислен от доставчика ДДС е признат като вземане от бюджета по *дебита на счетоводна сметка 4531 „Начислен ДДС за покупки”*, които записвания са отнесени в кореспонденция по *кредита на сметка 401 „Доставчици”*, с което е показано задължение към издателя на фактурите за цялата фактурна стойност.

Плащането по тези фактури е осчетоводено на датата на плащането, като е *дебитирана сметка 401 „Доставчици”*, с което е показано намаление на задълженията към доставчиците, и е *кредитирана сметка 504 „Разплащателна сметка във валута”*, с което е показано намаление на паричните средства във валута.

Според заключението на вещото лице, в края на отчетната година, всички разходи, отчетени по дебита на счетоводна сметка 602 „Разходи за външни услуги”, са отразени като разход по сметка 611 „Разходи за основна дейност”, след което са отнесени директно по дебита на сметка 123 „Печалби и загуби от текущата година”. При извършеното по този начин счетоводно приключване на разходите, не е създадена счетоводна следа, която да привързва разходите с отчетените приходи от дейността по кредита на сметка 703 „Приходи от продажби на услуги”. Така, според заключението, не е възможно да се установи и провери относимостта на разходите към конкретно отчетените приходи.

В тази част настоящият състав намира заключението на вещото лице О. за обосновано и аргументирано. То кореспондира с останалите писмени документи по делото. Според заключението на вещото лице, жалбоподателят води счетоводните сметки 602, 611 и 123 само на синтетично ниво, без никаква аналитична отчетност към тях. Воденето на сметките на синтетично ниво означава, че те показват обобщена информация за осъществените услуги, но така те не могат да бъдат индивидуализирани. Всяка една услуга по своята същност представлява конкретно проявил се факт в обективната действителност. В този смисъл тя трябва да може да бъде индивидуализирана. Резултат, който се постига с воденето на аналитична отчетност.

Според настоящия състав фактурите, издадени от „Гранде Инвест” ЕООД, са непълни. В тях липсва конкретно описание на естеството на фактурираните услуги. Налице е липса на яснота относно индивидуализирането на естеството на престацията. Не може да се определи предметът на доставката и за какви последващи продажби е ползвана услугата, която е отразена във всяка една от фактурите. Фактурите и приемо – предавателните протоколи съдържат само обща сума. Не е посочена единичната цена и какъвто и да е натурален измерител, който да позволи да се измери резултатът от извършената сделка по услуги.

В писмени обяснения, представени в хода на ревизионното производство, предоставени от управителя на „Гранде Инвест” ЕООД Ф. Ф., е посочено, че извършените услуги на „Морган консулт“ ООД са осъществени лично от него, като не са използвани подизпълнители. Посоченото не обяснява какви точно услуги са осъществени от „Гранде Инвест” ЕООД.

Фактури № [ЕГН] от 03.01.2019 г.; № [ЕГН] от дата 08.01.2019 г.; № [ЕГН] от дата 14.01.2019 г.; № [ЕГН] от дата 22.01.2019 г.; № [ЕГН] от дата 29.01.2019 г.; № [ЕГН] от дата 04.02.2019 г.; № [ЕГН] от дата 12.02.2019 г.; № [ЕГН] от дата 18.02.2019 г.; № [ЕГН] от дата 22.02.2019 г.; № [ЕГН] от дата 28.02.2019 г., издадени от „Ивбилд – Ми” ЕООД. В една част от тях е посочено следното: „плащане по комисионен договор № 48 / 15.11.2018 г. – приемо – предавателен протокол“ като се посочва номер на съответен протокол. В друга част от фактурите е посочено „плащане по комисионен договор № 51 / 04.12.2018 г.“, като е отразен съответният № на приемо – предавателен протокол.

По делото като доказателство е представен комисионен договор № 48 / 2018 г. от 15.11.2018 г., сключен между „Морган консулт“ ООД, от една страна, и „Ивбилд – МИ“ ЕООД, от друга. Представен е и комисионен договор № 51 от дата 04.12.2018 г. между тези две дружества. Договорите по своето съдържание, са сходни на този, по който страна е „Гранде Инвест” ЕООД. Съгласно чл. 5, ал. 1 от тези договори, възнаграждението се заплаща за всеки конкретен случай поотделно въз основа на

протокол – споразумение, като в ал. 2 се уточнява, че заплащането за всеки отделен протокол – споразумение ще се извърши авансово, освен ако в самия протокол – споразумение не са уговорени различни условия за плащане.

Прегледът на документите по делото води до извод, че не се установява наличието на протокол – споразумение, който да отговаря на изискванията на двата договора. Липсата на отделни протоколи – споразумения по издадените 10 броя фактури прави невъзможно да се установи за коя фактура каква точно услуга е осъществена от страна на „Ивбилд – МИ“ ЕООД.

В посочените 10 броя фактури са цитирани приемо – предавателни протоколи, които се различават по своето естество от протокол – споразумение, установен в двата договора. С тези приемо – предавателни протоколи се установява последващо (след изпълнение на услугите) и бланкетно, че към датата на съставянето му, изпълнителят е извършил работи съгласно чл. 1, ал. 1, точки от 1 до 11, чиято обща стойност, включително разноските по изпълнението, е равна на посочените във фактурите (издадени от „Ивбилд – МИ“ ЕООД) стойност на доставката. Не може да се индивидуализира естеството на престацията.

Според заключението на вещото лице, жалбоподателят „Морган консулт“ ООД е включил всяка една от фактурите в изискуемия от закона отчетен регистър – Дневник за покупките и е приспаднал посочения в тях ДДС като данъчен кредит в справката – декларация за отчетния период, в който съответната фактура е издадена и включена в Дневника за покупките.

Издателят е включил фактурите в изискуемия от закона отчетен регистър – Дневник за продажбите и е начислил посочения в нея ДДС като данъчно задължение в справката – декларация за отчетния период, в който съответната фактура е издадена и включена в Дневника за продажби.

Жалбоподателят „Морган консулт“ ООД е осчетоводил фактурите на датата на издаването им като разходи за външни услуги по *дебита на счетоводна сметка 602 „Разходи за външни услуги“*. Посоченият във фактурите начислен от доставчика ДДС е признат като вземане от бюджета по *дебита на счетоводна сметка 4531 „Начислен ДДС за покупки“*, които записвания са отнесени в кореспонденция по *кредита на сметка 401 „Доставчици“*, с което е показано задължение към издателя на фактурата за цялата фактурна стойност.

Според заключението на вещото лице О., в края на отчетната година, всички разходи, отчетени по дебита на счетоводна сметка 602 „Разходи за външни услуги“, са отразени като разход по сметка 611 „Разходи за основна дейност“, след което са отнесени директно по дебита на сметка 123 „Печалби и загуби от текущата година“. При извършеното по този начин счетоводно приключване на разходите, не е създадена счетоводна следа, която да привързва разходите с отчетените приходи от дейността по кредита на сметка 703 „Приходи от продажби на услуги“. Така, според заключението, не е възможно да се установи и провери относимостта на разходите към конкретно отчетените приходи.

В тази част настоящият състав намира заключението на вещото лице О. за обосновано и аргументирано. То кореспондира с останалите писмени документи и доказателства по делото. Според заключението на вещото лице О., жалбоподателят води счетоводните сметки 602, 611 и 123 само на синтетично ниво, без никаква аналитична отчетност към тях. Воденето на сметките на синтетично ниво означава, че те показват обобщена информация за осъществените услуги, но така те не могат да бъдат

индивидуализирани. Всяка една услуга по своята същност представлява конкретно проявил се факт в обективната действителност. В този смисъл тя трябва да може да бъде индивидуализирана. Резултат, който се постига с воденето на аналитична отчетност.

Според настоящият състав фактурите, издадени от „Ивбилд – Ми” ЕООД, са непълни. В тях липсва описание на естеството на фактурираните услуги. Няма яснота относно индивидуализирането на естеството на престацията, точното определяне на предмета на доставката, за какви последващи продажби е ползвана фактурираната услуга. Фактурите и приемо – предавателните протоколи съдържат само обща сума, без да посочват единичната цена и какъвто и да е натурален измерител, който да позволи да се измери резултатът от извършената сделка по услуги.

Във фактурите, издадени от „Мейфлауърс” ЕООД с получател „Морган консулт” ООД, а именно: № [ЕГН] от дата 06.01.2020 г.; № [ЕГН] от дата 14.01.2020 г.; № [ЕГН] от дата 20.01.2020 г.; № [ЕГН] от дата 30.01.2020 г.; № [ЕГН] от дата 07.02.2020 г.; № [ЕГН] от дата 21.02.2020 г., е посочено следното: „плащане по комисионен договор № 86 - К / 28.12.2019 г. по приемо – предавателен протокол” със съответния № на протокол. Установява се и друго записване, а именно: „плащане по комисионен договор № 86 – К / 28.12.2019 г.“

По делото е представен договор № 86 – К / 2019 г., сключен между „М. Консулт“ и „Мейфлауърс“ ЕООД. Съгласно чл. 5, ал. 1 от тези договори, възнаграждението се заплаща за всеки конкретен случай поотделно въз основа на протокол – споразумение, като в ал. 2 се уточнява, че заплащането за всеки отделен протокол – споразумение ще се извърши авансово, освен ако в самия протокол – споразумение не са уговорени различни условия за плащане. Не се установи по делото наличие на такъв протокол – споразумение. Липсата на отделни протоколи – споразумения по издадените 6 броя фактури прави невъзможно да се установи за коя фактура каква точно услуга е осъществена от страна на „Мейфлауърс“ ЕООД.

Според заключението на вещото лице О., в края на отчетната година, всички разходи, отчетени по дебитата на счетоводна сметка 602 „Разходи за външни услуги”, са отразени като разход по сметка 611 „Разходи за основна дейност”, след което са отнесени директно по дебитата на сметка 123 „Печалби и загуби от текущата година”. При извършеното по този начин счетоводно приключване на разходите, не е създадена счетоводна следа, която да привързва разходите с отчетените приходи от дейността по кредита на сметка 703 „Приходи от продажби на услуги”. Така, според заключението, не е възможно да се установи и провери относимостта на разходите към конкретно отчетените приходи.

В тази част настоящият състав намира заключението на вещото лице О. за обосновано и аргументирано. То кореспондира с останалите писмени документи по делото. Според заключението на вещото лице О., жалбоподателят води счетоводните сметки 602, 611 и 123 само на синтетично ниво, без никаква аналитична отчетност към тях. Воденето на сметките на синтетично ниво означава, че те показват обобщена информация за осъществените услуги, но така те не могат да бъдат индивидуализирани. Всяка една услуга по своята същност представлява конкретно проявил се факт в обективната действителност. В този смисъл тя трябва да може да бъде индивидуализирана. Резултат, който се постига с воденето на аналитична отчетност.

Според настоящия състав фактурите, издадени от „Мейфлауърс“ ЕООД, са непълни.

В тях липсва описание на естеството на фактурираните услуги. Няма яснота относно индивидуализирането на естеството на престацията, точното определяне на предмета на доставката, за какви последващи продажби е ползвана фактурираната услуга. Фактурите и приемо – предавателните протоколи съдържат само обща сума, без да посочват единичната цена и какъвто и да е натурален измерител, който да позволи да се измери резултатът от извършената сделка по услуги.

В хода на ревизионното производство е представено обяснение от управителя на „Мейфлауърс“ ЕООД. В него е посочено, че извършените услуги на „Морган консулт“ ООД по сключения договор са осъществени лично от управителя на „Мейфлауърс“ ЕООД – Т. Т., като не са използвани подизпълнители. Посоченото не обяснява какви точно услуги са осъществени от „Мейфлауърс“ ЕООД.

Във фактурите, издадени от „Прайм Мувър“ ЕООД с получател „Морган консулт“ ООД, а именно: № [ЕГН] от дата 09.04.2020 г.; № [ЕГН] от дата 10.04.2020 г.; № [ЕГН] от дата 31.07.2020 г.; № [ЕГН] от дата 26.08.2020 г.; № [ЕГН] от дата 31.08.2020 г.; № [ЕГН] от дата 10.09.2020 г.; № [ЕГН] от дата 11.09.2020 г.; № [ЕГН] от дата 14.09.2020 г.; № [ЕГН] от дата 01.10.2020 г.; № [ЕГН] от дата 14.10.2020 г.; № [ЕГН] от дата 23.10.2020 г.; № [ЕГН] от дата 30.10.2020 г.; № [ЕГН] от дата 14.04.2020 г.; № [ЕГН] от дата 21.04.2020 г.; № [ЕГН] от дата 07.07.2020 г.; № [ЕГН] от дата 21.07.2020 г., е посочено следното: „плащане по комисионен договор № ДК – 01 от 11.03.2020 г.“ като се посочва съответният № на приемо – предавателен протокол.

По делото е представен Договор № ДК – 01 / 2020 г., сключен между „Морган консулт“ ООД и „Прайм Мувър“ ЕООД. Клаузите са идентични на вече обсъдените договори.

Съгласно чл. 5, ал. 1 от този договор, възнаграждението се заплаща за всеки конкретен случай поотделно въз основа на протокол – споразумение, като в ал. 2 се уточнява, че заплащането за всеки отделен протокол – споразумение ще се извърши авансово, освен ако в самия протокол – споразумение не са уговорени различни условия за плащане. Не се установи по делото наличие на такъв протокол – споразумение. Липсата на отделни протоколи – споразумения по издадените фактури прави невъзможно да се установи за коя фактура каква точно услуга е осъществена от страна на „Прайм Мувър“ ЕООД.

В хода на ревизионното производство е представено обяснение от страна на управителя на „Прайм Мувър“ ЕООД. В него е посочено, че услугите към „Морган консулт“ ООД са извършени лично от управителя на „Прайм Мувър“ ЕООД – В. Т. – М.. Така даденото обяснение не дава отговор на въпроса какви услуги са осъществени от „Прайм Мувър“ ЕООД.

В заключителната част от експертизата на вещото лице О. е посочено, че според него изследваните фактури (общо 37 на брой) са непълни и са отразени нередовно в счетоводството на жалбоподателя и неговите доставчици. Предвид непълнотата на фактурите, експертизата не може да се произнесе по въпроси, свързани с необходимата кадрова и техническа обезпеченост за изпълнение на определени услуги. По делото има документи, които удостоверяват нареждане на плащания по фактурите от страна на жалбоподателя. По делото липсват данни, които да удостоверяват получаване на наредените плащания от жалбоподателя по банкова сметка на съответния доставчик – издател на фактурата.

Вещото лице О. посочва, че предвид непълнотата на фактурите и нередовността на счетоводното им отразяване, експертизата не може да установи и провери дали

получените доставки по изследваните фактури са ползвани в независимата икономическа дейност на жалбоподателя. Отново поради това обстоятелство, експертизата не може да установи и провери дали получените доставки по изследваните фактури са свързани с последващи доставки, извършвани от жалбоподателя.

По същата причина експертизата не може да установи и провери дали получените доставки по изследваните фактури са свързани с последващи доставки, извършвани от жалбоподателя, включително и съответствието между доставките, ако такива са извършвани, както и не може да установи и провери дали са извършени други доставки, които да са идентични с тези по фактурираните спорни доставки.

Експертизата на вещото лице О. е приета в открито съдебно заседание на дата 18.07.2023 г. От страна на адв. Б. е посочено, че няма въпроси към вещото лице. Категорично се противопоставя на това експертизата да бъде приета. Намира, че експертизата е неправилна и необоснована. Прави искане за допускане на повторна експертиза, която да бъде изготвена от друго вещо лице. От страна на ответника, представляван от юрисконсулт К., не е имало въпроси към вещото лице О.. Юрисконсулт К. намира, че заключението е пълно, професионално и компетентно. На въпроси на съда вещото лице отговаря, че всеки основен приход, който се признава с фактури за продажби, ако ще признаваме определени разходи, отчетени по сметки за разходи, трябва да бъде точно адресиран към конкретен приход. Това точно адресиране изисква да се води отчетност на аналитично ниво – каква част от съответната сума за покупка и съответната доставка към кой точно приход се отнася. Синтетично ниво означава сборно, а не да се индивидуализира. За да ги признаем те трябва да са адресирани към конкретни приходи, съответният вид разход, който е описан, или съответният запис, към кой приход се отнася, в противен случай не следва да се признава като счетоводен разход. Обратната ведомост и главната книга са сводни счетоводни документи, т. е. те са обобщаващи, обобщават данни – синтезиране на данни.

Във връзка с искането на адв. Б. за допускане на повторна ССЧЕ, такава е допусната от съда. За вещо лице е определена В. Г. П., като въпросите са същите, по които отговор е дал вещото лице О..

В своето заключение по повторната ССЧЕ вещото лице П. посочва, че е изготвила експертиза въз основа на материалите по делото, както и на допълнително представени от страна на жалбоподателя материали: - Допълнителни документи и извлечения от счетоводните регистри, обособени като Приложение А към експертизата, а именно - справка по хронология с кореспонденции на счетоводни сметки 401, 4531, 501, 503, 504, 602, 611 и 123.

Според заключението на вещото лице П., разглежданите от експертизата фактури, по които не е признато право на данъчен кредит на "МОРГАН КОНСУЛТ" ООД, са били отразени в счетоводството на жалбоподателя като разходи за външни услуги, по следния начин: Дебит с/ка 602 - Разходи за външни услуги - данъчната основа; Дебит с/ка 4531 - ДДС от покупки-ДДС по фактурата; Кредит с/ка 401 -Доставчици - общата сума на фактурата.

Разплащанията са отразени като закриване на задължение към доставчик: Дебит с/ка 401 –Доставчици; Кредит с/ка 503 - Разплащателна сметка в лева - сумата на плащането Кредит с/ка 504 - Разплащателна сметка във валута - платена сума.

Натрупаните разходи по сметка 602, са приключени (прехвърлени) в сметка 611 -

Разходи за основна дейност на дата 31.12. на съответната година, която е приключена в сметка 123 - Печалби и загуби от текущата година.

Дружеството не води аналитични партии на сметка 611 - Разходи за основна дейност, тъй като не извършва разнородни по вид дейности, които да изискват отделно калкулиране на разходите.

2.1 Съгласно представената Оборотна ведомост на „Ивибилд-МИ“ ЕООД за периода 01.01.2019 - 28.02.2019 г., общата сума на начислените приходи по кредита на сч. сметка 703 е 375 510 лв., което е равно на сбора от стойностите без ДДС на издадените фактури към "МОРГАН КОНСУЛТ" ООД, включени в дневниците за продажбите по ДДС. Не са представени от доставчика извлечения от счетоводните регистри с конкретните счетоводни отразявания на фактурите.

2.2 Представеният Хронологичен регистър за 2019 г. на „Гранде Инвест“ ЕООД, на дебит сметка 411 / кредит сметка 703 съдържа суми по месеци, като общите стойности по месеци съвпадат със сумарните стойности на дневниците за продажби, т.е. приходи на стойност декларираните в дневниците за продажби са начислени като приходи по сч. сметка 703 на „Гранде Инвест“ ЕООД и като вземане от клиент. Не са представени от доставчика извлечения от счетоводните регистри с конкретните счетоводни отразявания на фактурите.

2.3 Представената Главна книга и Оборотна ведомост за 2020 г. на „Мейфлауърс“ ЕООД съдържат обобщени данни за цялата 2020 г. Общата стойност на начислените приходи по сч. сметка 703 в Оборотната ведомост и Главната книга за 2020 г. е равна на сумата от декларираните данъчни основи на продажбите в дневниците за продажби, т.е. приходи на стойност декларираните в дневниците за продажби са начислени като приходи по сч. сметка 703. Не са представени извлечения от счетоводните регистри с конкретните счетоводни отразявания на фактурите.

2.4. Представеният Хронологичен регистър за 2020 г. на „Прайм Мувър“ ЕООД, на дебит сметка 411 / кредит сметка 703 са сумарни по месеци, като общите стойности по месеци съвпадат със сумарните стойности на дневниците за продажби, т.е. приходи на стойност декларираните в дневниците за продажби са начислени като приходи по сч. сметка 703 на „Прайм Мувър“ ЕООД и като вземане от клиент. Не са представени от доставчика извлечения от счетоводните регистри с конкретните счетоводни отразявания на фактурите.

При прегледа на представените оборотни ведомости и главни книги от доставчиците се констатира, че всеки от тях е посочил разходи на стойност близка до отчетените приходи:

- „Ивибилд-МИ“ ЕООД, „Гранде Инвест“ ЕООД и „Мейфлауърс“ ЕООД имат начислени разходи по сметка 602 - Разходи за външни услуги и начислени приходи по сметка 703 - Приходи от продажби на услуги,

- „Прайм Мувър“ ЕООД е посочило разходи за материали по сметка 601, на стойност близка до отчетените приходи от продажби на услуги по сметка 703.

Не са представени по делото детайлни записи и извлечения от счетоводни регистри на доставчиците относно начислените разходи.

На база данните от фактурите и дневниците за продажби на доставчиците, приложени по делото, вещото лице П. е установило, че по всички разглеждани фактури, с изключение на 6 от тях, ДДС е начислен в съответния данъчен период, като:

- данъкът е посочен на отделен ред в издадения данъчен документ,

- данъкът е включен при определяне на резултата в справка-декларацията по чл. 125 за

данъчния период, през който е издаден данъчния документ и данъкът е станал изискуем,

- документът (фактурата) е включена в дневника за продажбите за периода, през който данъкът е станал изискуем, с което данъкът е начислен като задължение към Републиканския бюджет. В два случая - два данъчни периода, ДДС е начислен със закъснение от доставчиците в следващия период - две фактури с дати от м.05/2019 г., издадени от „Гранде Инвест“ ЕООД, са включени в дневника за продажби на доставчика за данъчен период 06/2019 г., и фактурите, издадени от „Прайм Мувър“ ЕООД с дати от м.10.2020 г. - 4 бр., са включени в дневника за продажби на доставчика за данъчен период 11/2020 г.

След анализ на предмета на договорите, по които "МОРГАН КОНСУЛТ" ООД е Изпълнител, описани по т. 1, 2 и 3 от отговора на настоящата задача, и предмета на договорите, по които "МОРГАН КОНСУЛТ" ООД е Възложител, описани в анализната част на настоящата експертиза, вещото лице П. е установила в голяма степен сходство и идентичност на описанието на консултантските услуги.

В представените по делото фактури, издадени от "МОРГАН КОНСУЛТ" ООД, описанието на услугата е „консултантски услуги“. В представените „приемно-предавателни протоколи“ се удостоверява извършена работа по съответния договор, до определена дата.

Вещото лице не може да извърши конкретна съпоставка между фактури, тъй като описанието на услугите е общо - „консултантски услуги“. Данните за описание на услугата са взети от фактурите, на които има копия по делото.

При анализа на представените договори, по които "МОРГАН КОНСУЛТ" ООД е Изпълнител, и договорите, по които "МОРГАН КОНСУЛТ" ООД е Възложител, вещото лице е установило в голяма степен сходство и идентичност на описанието на консултантските услуги в предмета на договорите.

Тоест по отношение на описанието на услугите в договорите, се констатира сходство. Съгласно данните от фактурите не може да се направи сравнение, тъй като описанието на услугите във фактурите, по които "МОРГАН КОНСУЛТ" ООД е получател е: *„Плащане по комисионен договор № ...-по Приемно-предавателен протокол № .../... г.“*, а във фактурите, по които "МОРГАН КОНСУЛТ" ООД е изпълнител (издател на фактурата) описанието е: *„Консултантски услуги“*.

Вещото лице е посочило, че при така отразеното описание на сделките в счетоводните регистри не може да се установи дали жалбоподателят е получил доставки на услуги от други доставчици, които да са идентични /вид и количество/ с тези по фактурираните доставки от „Ивбилд-МИ“ ЕООД, „Гранде Инвест“ ЕООД, „Мейфлауърс“ ЕООД и „Прайм Мувър“ ЕООД.

Заклучението по повторната ССЧЕ е прието в съдебно заседание от дата 19.12.2023 г. Към заключението са представени допълнителни документи, които са били представени от жалбоподателя. Тези доказателства са представени от адв. Б. в открито съдебно заседание като заверени и са приети като доказателства по делото. След приемането на ССЧЕ в същото съдебно заседание от страна на жалбоподателя са представени нови писмени доказателства, свързани с възложената и извършената работа към фирмите доставчици. Поискано е, след като бъдат представени в превод, да се даде възможност на вещо лице П. да отговори в пълнота на така поставените въпроси във връзка със ССЧЕ.

С определение от дата 15.01.2024 г. е допусната допълнителна съдебно – счетоводна

експертиза, която да се изготви от същото вещо лице – В. П.. Задачите са останали непроменени, като вещото лице е трябвало да вземе предвид при своите отговори документите, допълнително представени от страна на жалбоподателя. Допълнителната съдебно – счетоводна експертиза е изготвена, като вещото лице П. е посочила, че новите документи се отнасят за изпълнени дейности от дружествата по договорите, които са анализирани, и свързани с издадените от тях, по които на „Морган Консулт“ ООД не е признато право на данъчен кредит. Според заключението на вещото лице, неговите изводи не се променят от представените нови документи. Заключението по делото е прието в открито съдебно заседание от дата 06.02.2024 г.

Според настоящия състав заключението на вещото лице П. по своето съдържание не съдържа изводи, които да противоречат на заключението на вещото лице О., по въпросите, които са от основно значение по делото. И вещото лице П. достига до извод, че не може да извърши конкретна съпоставка между фактури, тъй като описанието на услугите е общо - „консултантски услуги“. И вещото лице П. достига до извод, че въз основа на фактурите не може да се направи сравнение, тъй като описанието на услугите във фактурите, по които "МОРГАН КОНСУЛТ" ООД е получател е: „*Плащане по комисионен договор №-по Приемно-предавателен протокол № .../... 2.*“, а във фактурите, по които "МОРГАН КОНСУЛТ" ООД е изпълнител (издател на фактурата) описанието е: „*Консултантски услуги*“. Въпросът, дали съпоставимостта на разходите и приходите е принцип (според вещо лице О.) или е процес (според вещо лице П.), не е от значение по конкретното дело.

Съдът не кредитира посоченото в писмената защита на жалбоподателя, че в конкретния случай НАП е приложил закона в нарушение на обединени дела С – 80 / 11 и С – 142 / 11. Съгласно тълкуването, осъществено в тези съдебни актове на Съда на ЕС, „данъчната администрация не може по принцип да изисква от данъчно задълженото лице, което иска да упражни правото на приспадане на ДДС, от една страна, да провери, че издателят на фактурата за стоките, във връзка с които се иска упражняване на това право, има качеството на данъчно задължено лице, разполагал е със стоките, предмет на доставката, бил е в състояние да ги достави и е изпълнил задълженията си за деклариране и внасяне на ДДС, за да се увери, че доставчиците нагоре по веригата не са извършили нарушения или измама, или, от друга страна да притежава документи в това отношение. Всъщност данъчните органи по принцип са тези, които трябва да осъществят необходимите проверки по отношение на данъчно задължените лица, за да установят нарушения или измами с ДДС и да наложат санкции на извършилото ги данъчно задължено лице“ Според настоящия състав настоящият случай се различава от този, който е бил предмет на тълкуване в обединени дела С – 80 / 11 и С – 142 / 11. Това е така най – малкото по причина на обстоятелството, че настоящото дело има за предмет отказано право на данъчен кредит по отношение на извършени доставки на услуги. При положение, че не може да се установи какви услуги са осъществени, въпросът за данъчната измама не стои.

Основателни са аргументите, изложени от страна на органите по приходите, че за целите на ЗДДС данъчно събитие е не правоотношението (договорите с доставчиците по спорните доставки) или задължението, а изпълнението на задължението за прехвърляне на правото на собственост или извършването на услугата. Данъчното законодателство обвързва облагането с ДДС не със съгласието на страните за възникването на облигацията и поемането на задължението, а изпълнението като резултат. Без да е прехвърлено правото на собственост и извършена услугата, данъчно

събитие не съществува. Установяването на пораздащия задължението за доставката юридически факт е индичия за реалността на имущественото разместване при изпълнението. Основателно е посочено в мотивите на оспорения РА, че независимо, че ревизираното дружество притежава данъчни документи, то същите са съставени в противоречие с изискванията на чл. 114 от ЗДДС. Липсата на доставка е отрицателен факт, който не може да бъде непосредствено установен. Тежестта да докаже, че е налице осъществена доставка на услуга, лежи върху жалбоподателя „Морган Консулт“ ООД.

Констатираните обстоятелства, свързани с наличието/липсата на кадрова, материална и техническа обезпеченост на преките и предходните доставчици не може да се вмения в отговорност на получателя с оглед преценка за законосъобразност на упражненото право на приспадане на данъчен кредит (в този смисъл Решение № 2727 от 07.03.2024 г. по адм. д. № 9552 / 2023 г. на ВАС, Първо отделение). Във връзка с това аргументите на органите по приходите, че за посочения период в някои дружества е имало назначен персонал, но за дейности, различни от предмета на фактурираните услуги, са без значение в настоящия случай. Липсата на кадрова обезпеченост в дружествата, които се твърди, че са предоставили услугите на „Морган Консулт“ ООД, не може да се вмени в отговорност на жалбоподателя.

Твърдението на органите по приходите, че в периода на получените доставки от българските доставчици (от 01.09.2019 г. до 30.09.2020 г.) жалбоподателят „Морган Консулт“ ООД е ползвал и е получател на подобни услуги от INTCO HANDELS G. с VIN № DE[EIK], BESTAS MEDİKAL TEK.HIZ S.. TIC. L. – Турция и от ASLANOGLU LOJISTIK İTHALAT İHRACAT – Турция, отново е без значение. Предмет на тези договори са предоставяне на потенциални инвестиционни проекти в областта на енергетиката, в съответствие с интересите и инструкциите на Възложителя („Морган консулт“ ООД); предоставяне на консултации във връзка с управлението, организацията и функционирането на администрацията на Възложителя; извършване на маркетингови проучвания в сферата на енергетиката; консултации във връзка с процедурите по присъединяване на производители и / или потребители на електрическа енергия към енергопреносната или електроразпределителната мрежи, свързани със сключване на конкретни договори от интерес на Възложителя и др. При положение, че не може да се установи естеството на услугите по спорните в настоящото производство фактури, няма как да се твърди, че те са обезпечени от друг.

Материалноправните предпоставки за възникване правото на приспадане са формулирани нееднократно в съдебната практика на Върховния административен съд и в практиката на СЕС. Така в т. 25 от Решение от 13 февруари 2014 г. по дело С-18/13 на СЕС (а и в други) е посочено, че "Освен това от текста на член 168, буква а) от Директива 2006/112 следва, че за да се ползва от правото на приспадане, е необходимо, от една страна, заинтересуваният да бъде данъчнозадължено лице по смисъла на тази директива, и от друга страна, стоките или услугите, на които се основава това право, да се използват впоследствие от данъчнозадълженото лице за целите на собствените му облагаеми сделки, а нагоре по веригата тези стоки или услуги трябва да бъдат доставяни от друго данъчнозадължено лице. Следователно, ако тези условия са изпълнени, приспадането по принцип не може да бъде отказано." Преценката относно това дали са налице тези условия се прави от съда в съответствие с правилата за доказване, установени в националното право.

Формалните предпоставки за правото на приспадане са дефинирани, например в т. 29 от Решение 15 септември 2016 г. на СЕС по дело C-518/14 по следния начин: "от член 178, буква а) от Директива 2006/112 следва, че упражняването му зависи от притежаването на фактура, съставена в съответствие с член 226 от тази директива (вж. в този смисъл решения от 1 март 2012 г., *Kopalnia Odkrywkowa Polski Trawertyn P. Granatowicz, M. W. Niesiewicz*, C-280/10, EU: C: 2012: 107, т. 41 и от 22 октомври 2015 г., *PPUH Stehcemp*, C-277/14, EU: C: 2015: 719, т. 29). ", в която връзка е и разрешението дадено с Решение от 8 май 2013 г. по дело C-271/12 на СЕС.

Във връзка с посоченото съдът приема, че фактурите, предмет на анализ в настоящото дело, не отговарят на изискванията на чл. 226, т. б от Директива 2006 / 112 / ЕО, както и на разпоредбата на чл. 114, ал. 1, т. 9 ЗДДС. Това е така, доколкото в описанието на услугата не се съдържа релевантната информация, необходима за индивидуализирането на престацията. Фактурите и приемо – предавателните протоколи съдържат само обща сума, без да посочват единичната цена и какъвто и да е натурален измерител, който да позволи да се измери резултатът от извършената сделка по услуги. Упражняването на правото на данъчен кредит не е обусловено само от притежанието на фактура. Тя трябва да е съставена в съответствие с чл. 226 от Директива 2006 / 112 / ЕО, респ. в съответствие с националното законодателство. Установяването на това обстоятелство е изцяло в доказателствена тежест на лицето, което претендира правото на приспадане, съобразно общите правила на чл. 154, ал. 1 от Гражданския процесуален кодекс (ГПК). Жалбоподателят не се справя с тази доказателствена тежест. Включително и в експертната на вещо лице П., която е приета без възражения, е посочено, че съгласно данните от фактурите не може да се направи сравнение, тъй като описанието на услугите във фактурите, по които "МОРГАН КОНСУЛТ" ООД е получател е: „Плащане по комисионен договор №-по Приемно-предавателен протокол № .../.... г.", а във фактурите, по които "МОРГАН КОНСУЛТ" ООД е изпълнител (издател на фактурата) описанието е: „Консултантски услуги". Тоест престацията, включително и след анализ на счетоводното отразяване, така както е осъществено от „Морган консулт“ ООД, не може да бъде индивидуализирана. Необходимата за индивидуализирането на услугата информация може да се съдържа и в други документи, които придружават фактурата. Но в настоящия случай и това условие не е осъществено.

От значение е и обстоятелството, че счетоводното отразяване на спорните фактури не отговаря и на изискванията на чл. 242 от Директива 2006 / 112 / ЕО на Съвета и на разпоредбата ан чл. 123, ал. 1 от ЗДДС – счетоводната отчетност не е подробна (аналитична), а само синтетична, с което се възпрепятства възможността за извършване на последващ контрол.

В тежест на жалбоподателя е да установи по несъмнен начин количествените и качествени параметри на фактурираните доставки и тяхното действително приемане (чл. 154, ал. 1 ГПК, вр. с § 2 от ДР на ДОПК). Това не е сторено по отношение на документираните от „ГРАНДЕ ИНВЕСТ“ ЕООД, „МЕЙФЛАУЪРС“ ЕООД, „ИВБИЛД-МИ“ ЕООД и „ПРАЙМ МУВЪР“ ЕООД доставки, нито в хода на ревизията, нито в процеса на съдебно обжалване на РА.

Принципно непълнотата на фактурите препятства установяването на съответствието им на действително извършена сделка, възможността за доказване реалността на доставките, респективно установяване настъпването на данъчното събитие, и е самостоятелно основание за отказ на право на данъчен кредит. В свое Решение от

08.05.2013 г. Съдът на ЕС по дело С – 271 / 12, приема, че правото на приспадане на ДДС може да се откаже на данъчно задължените лица, получатели на услуги, които разполагат с непълни фактури, дори ако в допълнение към последните след приемането на решението за отказ е предоставена информация с цел да се докаже действителното извършване, естеството и стойността на фактурираните сделки. По аргумент на по – силното основание, след като към фактурите са представени договори и приемо – предавателни протоколи, които също не допринасят за конкретизация на престацията, то това обосновава законосъобразния отказ на данъчните органи на правото на приспадане на данъчен кредит на получателя. (в този смисъл Решение № 11168 от 06.12.2022 г. по адм. д. № 2062 / 2022 г. на ВАС, Първо отделение; Решение № 11747 от 16.12.2022 г. по адм. д. № 2539 / 2022 г. на ВАС, Първо отделение). По силата на отговора на първия преюдициален въпрос в Решение от 08.05.2013 г. на Съда на ЕС по дело С – 271 / 12, съвместима е със Съюзното право национална правна уредба, по силата на която се отказва право на приспадане по непълни фактури. (в този смисъл е и Решение № 10233 от 14.11.2022 г. по адм. д. № 1676 / 2022 г. на ВАС, Първо отделение). Като допълнение към посоченото може да се посочи и т. 35 от Решение на Съда на ЕС по дело С – 516 / 14. В нея е посочено, че чл. 226 от Директива 2006 / 112 трябва да се тълкува в смисъл, че фактури, които съдържат само описанието „правни услуги, предоставени до момента“, като процесните по главното производство, априори не отговарят на изискванията по точка б от този член и че фактури, които съдържат единствено описанието „предоставени до момента правни услуги“, априори не отговарят на изискванията нито по точка б, нито по точка 7 от споменатия член“

По отношение на непризнато право на данъчен кредит по фактура, издадена от „Мото – Пфое“ ЕООД

С оспорения РА е отказано, на основание чл. 70, ал. 1, т. 3 от ЗДДС, правото на приспадане на данъчен кредит в размер на 240, 89 лева по фактура № [ЕГН] от 21.05.2020 г., издадена от „МОТО-ПФОЕ“ ЕООД. В тази част на оспорения РА в жалбата, включително и в писмените бележки по делото, не са изложени конкретни аргументи (всъщност не са изложени каквито и да е аргументи). В данъчен период м. 05.2020 г. „Морган Консулт“ ООД е приспаднало пълен данъчен кредит.

Доставката се отнася до дневен наем на луксозно МПС – Р. с рег. [рег.номер на МПС] . Не се разколебават изводите на органите по приходите, че ревизирият субект притежава собствено транспортно средство за обслужване на икономическата си дейност. Видно от доказателствата по делото, „Морган Консулт“ ООД до 25.06.2020 г. (датата на продажбата) притежава собствен лек автомобил „А.“ А6, с рег. [рег.номер на МПС] , който да се използва за дейността дружеството. Обосновано е прието, че фактурираната доставка е използвана за представителни цели. Жалбоподателят не е опровергал направения извод и не е оспорил извършената корекция изрично, включително и в съдебното производство. Тежестта да докаже, че по тази доставка са били налице предпоставки да се упражни право на данъчен кредит лежи изцяло върху жалбоподателя.

В обобщение съдът намира, че оспореният ревизионен акт е законосъобразен и обоснован и като такъв трябва да бъде потвърден. Жалбата на „Морган Консулт“ ООД, е неоснователна и недоказана и като такава трябва да бъде отхвърлена.

По отношение на разносните съдът намира, че трябва да присъди такива в полза на ответника, с оглед изхода на делото. Съгласно чл. 161, ал. 1 ДОПК, на

администрацията вместо възнаграждение за адвокат се присъжда за всяка инстанция юрисконсултско възнаграждение в размера на минималното възнаграждение за един адвокат. Материалният интерес по делото възлиза на 161 872, 89 лева. Съгласно чл. 8, ал. 1, вр. чл. 7, ал. 2, т. 5 от Наредба № 1 от 9.07.2004 г. за минималните размери на адвокатските възнаграждения, дължимите разноски в полза на ответника ТД на НАП са в размер на 11124, 92 лева.

С оглед на гореизложеното и на основание чл. 160 ДОПК, съдът

РЕШИ:

ОТХВЪРЛЯ жалбата на „Морган Консулт“ ООД, ЕИК по БУЛСТАТ[ЕИК] с адрес за кореспонденция: [населено място], [улица], вх. А, ап. 68, представлявано от Ефе К., срещу Ревизионен акт (РА) № Р – 22221021000240 – 091 – 001 / 28.09.2021 г., издаден от К. Г. М. на длъжност началник сектор „Ревизии“ в Дирекция „Контрол“ при ТД на НАП С., възложил ревизията и И. Р. Н., на длъжност главен инспектор по приходите – ръководител на ревизията, частично потвърден с Решение № 504 / 04.04.2022 г. на Директора на дирекция „ОДОП“ С. при ЦУ на НАП.

ОСЪЖДА „Морган Консулт“ ООД, ЕИК по БУЛСТАТ[ЕИК], да заплати на ТД на НАП-С. разноски по делото в размер на **11124, 92 лева**.

Решението подлежи на обжалване пред ВАС в 14 – дневен срок, считано от получаване на препис от решението.

СЪДИЯ: