

РЕШЕНИЕ

№ 5462

гр. София, 26.09.2017 г.

В ИМЕТО НА НАРОДА

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД - СОФИЯ-ГРАД, Трето отделение 39 състав,
в публично заседание на 31.05.2017 г. в следния състав:

СЪДИЯ: Миглена Николова

при участието на секретаря Ирена Йорданова, като разгледа дело номер **11553** по описа за **2015** година докладвано от съдията, и за да се произнесе взе предвид следното:

Производството е по реда на чл.156 ал.1 от ДОПК.

Образувано е по жалба вх.№ 53-04-807/19.11.15г на [фирма]-С. с представляващ Б. Л. Д. против Ревизионен Акт № Р-2210-1309359-091-001/24.07.15г, издаден от орган по приходите на ТД на НАП-С., потвърден с Решение № 1662/03.11.15г на Директора на Дирекция „ОДОП“-С., а именно- установени задължения по ЗДДС за данъчните периоди м.09 и м.10.2013г в общ размер на 253 020.41лв и 1 358.90лв съответни лихви върху тях, или общ размер на задълженията – 254 379.31 лв /за довносяне общо 9 150.62лв: ДДС-7 791.72лв и лихва-1 358.90лв/.

В жалбата се сочи, че РА е незаконосъобразен и неправилен, като се моли за отмяната му и присъждане на разноски.Оспорва се извода на ревизиращите, че представените от ревизираното лице доказателства не доказват по безспорен начин , че процесните стоки/каквито са електронните ваучери според него/, са предадени на купувача им на територията на С./извън ЕС/. В съдебно заседание жалбоподателят се представлява от управителя Н. и проц.представител адв. Б., като поддържат жалбата. В депозираните писмени бележки са развити подробни мотиви за реалното предаване на ваучерите, които съгл. практиката на ВАС са стоки, а не услуги.

Ответникът Директор на Дирекция „ОДОП“ при ЦУ на НАП се представлява в съдебно заседание от ю.к. Д., като оспорва жалбата като неоснователна и недоказана, моли за потвърждаване на РА в оспорената му част по мотивите, изложени в решението на решаващия орган, както и за присъждане на юрисконсултско възнаграждение.

Съдът намира жалбата за депозирана в срок, от лице с активна процесуална легитимация, пред надлежния съд, срещу акт от категорията на чл. 156 ал.1 от ДОПК, при спазване изискванията на ДОПК и АПК, поради което Съдът я приема за допустима за разглеждане.

Съдът установи от фактическа страна следното:

Ревизията е възложена със Заповед за възлагане на ревизия № 1309359/10.10.13г/въръчена на 21.10.13г/, изменена със ЗИЗВР № 1310326/12.11.13г/въръчена на 14.11.13г/, ЗИЗВР № 1400434/16.01.14г/въръчена на 21.01.14г/, ЗИЗВР № 1401382/19.02.14г/въръчена на 21.02.14г/ и ЗИЗВР № Р-2210-1309359/19.11.14г/въръчена на 24.11.14г/. Предмет на ревизията са задължения по ЗДДС за периода 01.09.13г-31.10.13г. Заповедта е издадена от Т.Т. - Началник сектор "Ревизии" в Дирекция „Контрол“ при ТД на НАП-С., упълномощен да издава заповеди за възлагане на ревизии по реда на чл. 112 ал.2 т.1 от ДОПК на осн. Заповед № РД-01-1217/01.10.13г на Директора на ТД на НАП-С.. Със ЗВР е определен рев.екип, състоящ се от Глинспектор по приходите и от Ст.инспектор по приходите в ТД на НАП-С.. Крайният срок за извършване на ревизията е определен с последната ЗИЗВР на 21.01.15г.

Издаден е РД № Р-2210-1309359-092-01/27.05.15г, въръчен на 28.05.15г. Дружеството не е депозирало Възражение срещу РД, като е издаден РА № Р-2210-1309359-091-001/24.07.15г, въръчен на 27.07.15г. Срещу РА е депозирана жалба № 53-03-2034/31.07.15г с аргументи, аналогични на изложените в жалбата до съда. Със споразумение № 23-22-1374/15.09.15г е удължен срока за произнасяне на решаващия орган, като с Решение № Решение № 1662/03.11.15г Директора на Дирекция „ОДОП“ при ЦУ на НАП е потвърдил РА.Решението е въръчено на 11.11.15г, като жалбата до Съда е депозирана на 19.11.15г.

На основание чл. 37, ал. 3, чл. 53 и чл. 56, ал. 1 от ДОПК на ревизираното лице са въръчени следните искания за представяне на документи и писмени обяснения:

- ИПДПОЗЛ №53-03-2377/24.10.2013 г., въръчено на 29.10.2013 г. (определен срок за представяне 14 дни). От ревизираното лице са представени документи с вх.№ 53-03-2377/07.11.2013 г.

- ИПДПОЗЛ №53-03-2377/13.11.2013 г., въръчено на 14.11.2013 г. (определен срок за представяне 14 дни). От ревизираното лице са представени документи с вх.№ 53-03-2377/22.11.2013 г. и вх.№ 53-03-2377/11.10.2014 г. Представени са документи по имейл с дати на получаване 16.01.2015 г., 23.01.2015 г. и 10.02.2015 г.

На основание чл. 45 от ДОПК са извършени насрещни проверки на други задължени лица.

- ИИНП № 2200- 8- 1309359- 1/19.11.2013 г. за извършване на насрещна проверка на [фирма] с ЕИК[ЕИК], съставен е протокол № 2200- 8-1309359-1/19.12.2013 г.

В хода на ревизията няма изпращани искания за извършване на насрещни проверки от органите на други ТД на НАП и получени протоколи. На основание чл. 37, ал. 5 от ДОПК не са изпратени искания за представяне на документи, данни, сведения, книжа и т.н.(посочва се относимия носител на информация) до лица, държавни и общински органи.

На основание чл. 57 от ДОПК са поискани писмени обяснения от трети лица и са представени обяснения:

- ИПДПОТЛ с изх. №53-03-2377/14.01.2014 г. до [фирма] с ЕИК[ЕИК], въръчено на 20.01.2014 г. (определен срок за представяне 14 дни). С вх.№53-03-2377/30.01.2014 г.

са входирани писмени обяснения, свързани с искането.

- ИПДПОТЛ с изх. №53-03-2377/11.11.2014 г. до [фирма] с ЕИК[ЕИК], връчено на 20.11.2014 г. (определен срок за представяне 14 дни). С вх.№53-03-2377/05.01.2015 г. са входирани писмени обяснения, свързани с искането.

- ИПДПОТЛ с изх. №53-03-2377/03.02.2015 г. до [фирма] с ЕИК[ЕИК], връчено на 06.02.2014 г. (определен срок за представяне 14 дни). С вх.№53-03-2377/26.02.2015 г. са входирани писмени обяснения, свързани с искането.

- ИПДПОТЛ с изх. № 53-03-2377/15.01.2014 г. до „Б. ЕАД с ЕИК [ЕИК], връчено на 25.01.2014 г. (определен срок за представяне 14 дни). С вх.№53-03-2377/27.01.2014 г. са входирани писмени обяснения, свързани с искането.

- ИПДПОТЛ с изх.№53-03-2377/11.11.2014 г. до „Б. ЕАД с ЕИК [ЕИК], връчено на 22.11.2014 г. (определен срок за представяне 14 дни). С вх.№53-03-2377/08.12.2014 г. са входирани писмени обяснения, свързани с искането.

- ИПДПОТЛ с изх.№53-03-2377/03.02.2015 г. до „Б. ЕАД с ЕИК [ЕИК], връчено на 06.02.2015 г. (определен срок за представяне 14 дни). С вх.№53-03-2377/23.02.2015 г. са входирани писмени обяснения, свързани с искането.

- ИПДПОТЛ с изх. № 53-03-2377/15.01.2014 г. до [фирма] с ЕИК[ЕИК], връчено на 20.01.2014 г. (определен срок за представяне 14 дни). С вх.№53-03-2377/13.02.2014 г. са входирани писмени обяснения, свързани с искането.

- ИПДПОТЛ с изх. № 53-03-2377/09.02.2015 г. до [фирма] с ЕИК [ЕИК], връчено на 24.02.2014 г. (определен срок за представяне 14 дни). С вх.№53-03-2377/25.02.2014 г. са входирани писмени обяснения, свързани с искането.

- ИПДПОТЛ с изх.№ 53-03-2377/14.01.2014 г. и изх. ИПДПОТЛ с изх.№ 53-03-2377/11.11.2014 г. до [фирма] с ЕИК[ЕИК], връчени на 14.01.2014 г. и на 28.11.2014 г. (определен срок за представяне 14 дни). С вх.№53-03-2377/08.01.2015 г. са входирани писмени обяснения, свързани с искането.

- ИПДПОТЛ с изх.№ 53-03-2377/03.02.2014 г. до [фирма] с ЕИК [ЕИК], връчено на 09.02.2015 г. (определен срок за представяне 14 дни). С вх.№53-03-2377/24.02.2015 г. са входирани писмени обяснения, свързани с искането.

- ИПДПОТЛ с изх.№ 53-03-2377/03.02.2014 г. до [фирма] с ЕИК [ЕИК], връчено на 06.02.2015 г. (определен срок за представяне 14 дни). С вх.№53-03-2377/12.02.2015 г. са входирани писмени обяснения, свързани с искането.

Извършено е посещение в офиса на ревизираното лице на адрес: [населено място], [улица], ет.1,офис 3 , за извършената проверка на първичните счетоводни документи е съставен П. № 0773824/15.01.2015 г. В хода на ревизията, във връзка с установени факти и обстоятелства,които налагат правилно тълкуване на материалните данъчни закони,и в частност разпоредбите на ЗДДС е изпратен Протокол за писмено запитване № Р-2210-1309359-01/14.01.2015 г. до ДИРЕКЦИЯ ОДОП С.. Получен е отговор с изх.№ 23-22-107/30.01.2015 г. на ДИРЕКЦИЯ ОДОП С..

Не са предприети действия за предварително обезпечаване на публични вземания.

На основание чл. 27 от СИДДО е изпратено Искане за обмен на информация ER 42/10955/14 от 12.02.2014 г. до данъчната администрация на Република С. , относно Т.–ТОП Г. с ИН 62769149 Република С., [населено място].От данъчната администрация на Република С. е получен отговор с вх.№ 20-00-295/04.11.2014 г.

Към настоящата ревизия с Протокол обр. Кд-73 с № 1047721/11.05.2015 г. са приобщени доказателства от досието на задълженото лице, подробно описани в

протокола.

Дружеството [фирма] е учредено през 2004 г. под името [фирма]. През 2007 г. настъпва промяна в собствеността и името на дружеството. С договор за продажба на дружествени дялове от 02.10.2009 г. собствеността върху капитала на [фирма] е прехвърлена на Н. Н. Н. и Б. Л. Д.. Дружеството се управлява и представлява от съдружниците заедно и поотделно. Извършваната дейност през ревизириания период е търговия на едро с ваучери за предплатени телефонни услуги, издадени от мобилни оператори действащи на територията на Б. и отдаване под наем на собствено МПС. Упражнява се дейност в офис, находящ се в [населено място], [улица], нает съгласно Договор за наем от 02.01.2013 г. [фирма] е регистрирано по реда на ЗДДС, считано от 28.04.2004 г. На дружеството е извършена предходна ревизия по ЗДДС, обхващаща периода от 01.01.2013 г. до 31.08.2013 г. Издаден е РА № [ЕГН]/13.03.2014 г., с който е възстановен ДДС в размер на 66795,41 лв.

Дружеството прилага Национални стандарти за финансови отчети на малки и средни предприятия. Предприятието отговаря на критериите за „малко предприятие“ съгласно т. 4.11 от Общите разпоредби на НСФОМСП във връзка с § 1, т.15 от ДР на ЗСч. Ревизираното лице е организирано и водило текущо счетоводно отчитане в съответствие с изискванията на Закона за счетоводството и счетоводните стандарти и утвърден от ръководството индивидуален сметкоплан. Формата на счетоводството осигурява синхронизирано хронологично и систематично (аналитично и синтетично) счетоводно отчитане. Дружеството отчита разходите по икономически елементи (материали; външни услуги; амортизации; заплати; социални осигуровки; други) при спазване принципа на текущо начисляване, като се оценяват по справедливата стойност на платеното или на предстоящо плащане. Приходите в дружеството се признават в момента на издаване на фактура за извършени услуги или продажба на материални активи при спазване принципа на текущо начисляване, като се оценяват по справедливата стойност на полученото или на подлежащо на получаване. За финансиране на дейността си дружеството използва средства от стопанския си оборот, както и външно финансиране съгласно приложени копия на договори за заеми с трети лица.

През ревизириания период:

- Деклариран са извършени облагаеми доставки, вкл. доставки при условията на дистанционни продажби с място на изпълнение на територията на страната, подлежащи на облагане със ставка 20 % и начислен ДДС.

- Не са деклариран извършени облагаеми доставки със ставка 7/9 % и начислен ДДС.

- Деклариран са извършени облагаеми доставки със ставка 0 % - декларирана е данъчна основа на доставките по глава трета от ЗДДС в размер на 1265219.37 лв., доставка на стоки, изпращани извън територията на Общността съгласно чл.28 от ЗДДС, както следва: „Т.–ТОП Г.“ ДОО, Република С. в размер общо на 1265219.37 лв.

- Не са деклариран доставки на услуги по чл.21, ал.2 от ЗДДС с място на изпълнение на територията на друга държава членка.

- Не са деклариран доставки по чл.69, ал.2 от ЗДДС, вкл. доставки при условията на дистанционни продажби с място на изпълнение на територията на друга държава членка, както и като посредник в тристранна операция.

- Не са деклариран извършени освободени доставки и освободени В..

През ревизириания период лицето е извършвало основно следните дейности: търговия на едро с ваучери за предплатени телефонни услуги, издадени от мобилни оператори,

опериращи на територията на Б..От ревизираното лице са представени писмени обяснения, че: „по същество ваучерите представляват криптирани/защитени/електронни файлове съдържащи специфични кодове, записани на външен хард диск, чрез които ваучерите, носещи конкретна парична стойност се зареждат през мобилните телефони на крайните потребители“.

Дружеството закупува ваучерите от търговски представител на мобилните оператори в Б. ([фирма] с[ЕИК]) на цени с отстъпка от номиналната им стойност и през периода на ревизията ги продава на българско юридическо лице ([фирма] с ЕИК[ЕИК]) и чуждестранно лице(„Т. – ТОП Г.“ ДОО), установено на територията на пограничните райони на Република С..

Доставката на ваучерите от [фирма] се документира с фактура, носеща информация за количеството и единичната стойност, включително и номиналната стойност на ваучерите по предварително сключен договор от 05.01.2012 г. Всички плащания към доставчика са извършени по банков път. Съгласно договора за продажба сключен между [фирма] в качеството на продавач и [фирма] като купувач, подавачът се задължава да доставя на купувача и да му прехвърля правото на собственост върху карти и ваучери за предплатени услуги на мобилните оператори, наричани стока, срещу цена която купувачът се задължава да плати. По силата на чл.3 от договора продавачът е длъжен да прехвърли на купувача правото на собственост върху стоката, предмет на договора като издаде нужните документи. В чл.7 е договорено, че рискът от погиването, унищожаването на стоките преминава върху купувача в момента на получаване на стоките.

Между [фирма] като продавач и „Т. – ТОП Г.“ ДОО с ЕИК 62769149 / със седалище и адрес на управление – Д., С./ в качеството на купувач е сключен договор за продажба от 01.07.2013 г. Предмет на договора е прехвърляне на право на собственост върху е- ваучери. Срокът на договора е до 31.12.2014 г. Рискът от погиването, унищожаването на доставката преминава върху купувача в момента на получаване на доставката.

Продажбите на електронните ваучери „Т. – ТОП Г.“ ДОО, установено на територията на Република С., са оформени под митнически режим износ.В хода на ревизията са представени оригинали на документи за наличие на обстоятелства за доставка на стоки съгласно чл. 21, ал. 1 от ППЗДДС във връзка с чл. 28, т. 1 от ЗДДС, в т.ч. фактура за доставката, митническа декларация, документ за превоза на стоката – фактура и товарителница.

Ревизираното лице отразило в дневника продажби през ревизирия период фактури, издадени на „Т.-ТОП Г.“ ДОО (Т.-ТОП СТРОИТЕЛСТВО О.) със седалище П., Д.,Република С.. Фактурите са със следните номера, дати и стойности: № 41/01.09.2013 на стойност 399427.13 лв.; № 43/18.09.13г на стойност 117.35лв и № 44/01.10.2013г. на стойност 865674,89 лв.

За извършените доставки дружеството представя следните документи:

1/Договор за продажба от 01.07.2013 год. сключен между [фирма](продавач)и „Т. –ТОП Г.“(купувач), на български и английски език. Съгласно чл.1 на договора продавача се задължава да доставя и прехвърля правото на собственост върху е-ваучери на мобилни оператори.В чл.11 е записано, че цената ще е с търговска отстъпка в зависимост от заявеното количество, като заплащането се извършва по банков път.

2/Фактури с цитираните по-горе номера, дати и стойности. Предмет на доставките посочени в тях са ваучери с различни цени, на мобилни оператори действащи на

територията на Б.(М.; Т. /Г./; В.), както и твърд дисков (Н.). Във фактурите не е начисляван ДДС, а като основание за това е отбелязан чл.28, ал.1 от ЗДДС.

3/Митнически декларации/ЕАД/ с номера и дати, както следва:

-ЕАД М. 13BG005100A0196502/25.09.2013 г. за износ на Електронни ваучери върху електронен носител: 60 400 броя, стойността на носителя /Т. Р. Е-1E0A 500 GB/ е 60 евро - Г. Е- ваучер; Ф. Е- ваучер; В. Е- ваучер; М-тел Е- ваучер/ на стойност 204181 евро или 399343,33 лв.

-ЕАД М. 13BG005100A0225578/29.10.2013 г. за износ на Електронни ваучери върху електронен носител: 124900 броя, стойността на носителя /Н. W. C. W./ е 47,08 евро - Г. Е- ваучер; Ф. Е- ваучер; В. Е- ваучер; М-тел Е- ваучер/ на стойност 442613 евро или 865674,88 лв.

4/Фактури и товарителници за транспорт, издадени от [фирма], ЕИК 83185604. Фактурите са придружени от фискални бонове от ЕКАФП, за извършени плащания в брой.

5/Извлечения от банкова сметка № [банкова сметка], на името на [фирма] в [фирма], съдържащи данни за извършените плащания по доставките към „Т.-ТОП Г.“ДОО.

6/Фактури от предходен доставчик [фирма],Е..

7/Справка(стоков поток) за движението на ваучерите, закупени от [фирма] и доставени на „Т.-ТОП Г.“ДОО.

8/Оборотни ведомости и извлечения от счетоводни сметки 205 и 304 с информация за количествено и стойностно изражение на дълготрайните краткотрайни активи .

9/Решение № БД137387/26.12.2013 г. на Агенция „Стопански регистри“ на Република С. съгласно което се вписва стопанско дружество Т.-ТОП СТРОИТЕЛСТВО О. П., Д. (Т. –ТОП Г. ДОО) със следните данни : стопанско дружество Т.-ТОП СТРОИТЕЛСТВО О., П., Д.;регистрационен номер 20981946;данъчен номер,предоставен от Данъчното управление на Република С.–108353043; правна форма – дружество с ограничена отговорност; основна дейност – неспециализирана търговия на едро;данни за членовете:Т. В.;функция в дружеството–директор.

В хода на ревизията, е изпратен Протокол за писмено запитване № Р-2210-1309359-01/14.01.2015 г. до Дирекция „ОДОП“-С..Получен е отговор с изх.№ 23-22-107/30.01.2015 г. на Дирекция „ОДОП“-С., **видно от който:** Съгласно §1, т. 13 от ДР на ЗДДС „електронни съобщителни услуги" са електронни съобщителни услуги по смисъла на Закона за електронните съобщения /ЗЕС/. По смисъла на § 1, т. 17 от ЗЕС „електронна съобщителна услуга“ е услуга, обичайно предоставяна на възмезден начин, която изцяло или предимно включва пренос на сигнали по електронни съобщителни мрежи, включително услуги по преноса, осъществявани чрез мрежи за радиоразпръскване, без да се включват услуги, свързани със съдържанието и/или контрола върху него. В обхвата на електронните съобщителни услуги не се включват услугите на информационното общество, които не се състоят изцяло или предимно от пренос на сигнали чрез електронни съобщителни мрежи.В конкретния случай, предвид изложеното в запитването дружеството закупува предплатени комуникационни услуги (ваучери) към съответен мобилен оператор (в случая оператори установени в Б.), които продава от свое име и за своя сметка на лице установен в С., което е облагаема доставка на услуга по смисъла на чл. 12 от ЗДДС.

С придружително писмо с вх.№53-03-2377/30.01.2014 г. на ТД на НАП С. от [фирма] са предоставени следните писмени обяснения, въз основа на които стават

известни следните факти и обстоятелства:

1.Кодовете за зареждане могат да бъдат използвани само за зареждане на предплатени карти на [фирма]. Ако клиентът има закупен ваучер, независимо дали е електронен или хартиен, може да зареди карта извън границите на Република Б., в случай, че има активиран роуминг.

2.Исканите данни касаят защитени от закона трафични данни по смисъла на чл.250 а,ал.1,т.1 и т.5,във връзка с чл.251 а,ал.1,т.1 и ал.5 ,т.2 от ЗЕС.

3.Валидността на електронните ваучери е 5 години.Ако срокът им изтече без да бъдат продадени,ваучерите стават неизползваеми и не подлежат на удължаване.

С придружително писмо с вх.№53-03-2377/05.01.2015 г. на ТД на НАП С. от [фирма] са предоставени следните писмени обяснения, въз основа на които стават известни следните факти и обстоятелства:

1.Съгласно издадени Разрешение № 01392/08.04.2009 г. за ползване на индивидуално определен ограничен ресурс-радиочестотен спектър в обхвати 900 MHz и 1800 MHz за осъществяване на електронни съобщения чрез наземна мрежа,позволяваща предоставяне на електронни съобщителни услуги и Разрешение № 01393/08.04.2009 г. за ползване на индивидуално определен органичен ресурс- радиочестотен спектър в обхват 2 G. за осъществяване на електронни съобщения чрез наземна мрежа, [фирма] /М./ има право да предоставя електронни съобщителни услуги, с териториален обхват на територията на Република Б. и съответно дружеството има само национално покритие на мрежата си. Същевременно следва да се има в предвид, че разпространението на радиовълните /чрез каквито се предоставя мобилната услуга/ не могат да бъдат ограничени до точната географска граница. Поради тази причина е възможно да има проникване на сигнал в пограничните райони със съседните държави, като в посока от територията на Б. към съседна такава, така и обратното.

2. По отношение на поставените въпроси по т.2 и т.4 от искането, искаме да Ви уведоми, че поради техническата специфика на активирането на ваучерите системите не получават и не съхраняват информация за мястото, от където е направено съответното действие. Зареждането чрез въвеждане на кода от ваучер технически се извършва по специален сигнализационен канал, различен от каналите за пренос на глас и данни и тъй като това не е трафик, който се таксува, не се събира информация за това дали е извършен роуминг или не. В тази връзка не е налице обективна възможност да предоставим изисканите данни, като същевременно с това бихме искали да обърнем внимание на факта,че не са налице и задължения по Закона за електронните съобщения за съхраняването на такава информация. Броят на заредените ваучери е 103 120 от общо 103 700 бр., продадени по фактури посочени в ИПДПОТЛ с изх. №53-03-2377/14.01.2014 г.

Съгласно получен отговор по ИПДПОТЛ с изх. № 53-03-2377/14.01.2014 г. и ИПДПОТЛ № 53-03-2377/11.11.2014 г. кодовете за зареждане могат да бъдат използвани само за зареждане на предплатени карти на [фирма]. Ако клиентът имат закупени ваучери, независимо дали са електронни или хартиени, могат да се заредят извън границите на Република Б., в случай, че има активиран роуминг. Съгласно издадени Разрешение № 01392/08.04.2009 г. и Разрешение № 01393/08.04.2009 г. за ползване на индивидуално определен органичен ресурс - радиочестотен спектър в обхват 2 G. за осъществяване на електронни съобщения чрез наземна мрежа, [фирма] /М./ има право да предоставя електронни съобщителни услуги, с териториален обхват на територията на Република Б. и съответно

дружеството има само национално покритие на мрежата си.

С придружително писмо с вх.№53-03-2377/26.02.2015 г. на ТД на НАП С. от [фирма] са предоставени следните писмени обяснения, въз основа на които стават известни следните факти и обстоятелства:

1.Понятието „електронен ваучер“ представлява начин на реализиране чрез дистрибутори на предплатена телекомуникационна услуга.Реквизитите на електронните ваучери,с които разполага М. ЕАД са: номинал,срок на валидност,период на валидност,зареждащ код и сериен номер.Законът за електронните съобщения урежда единствено възможността за предоставянето на предплатени услуги,регистрация на предплатени карти и задълженията на компаниите,по отношение на представянето на детайлизирана информация към крайния клиент.В този смисъл законът не урежда/ограничава начина на разпространение на предплатена услуга.

2.Файловете съдържащи информация за номера и кодове на електронни ваучери представляват текстови криптирани файлове,които могат да бъдат записвани и предавани на всякакъв вид електронни устройства за пренос на данни.Самите електронни ваучери на могат да се криптират.Параметрите на всеки електронен ваучер се посочват като ред в текстови файл,който съдържа всички атрибути на хартиения ваучер.След разкриптиране,дильърът може да обработва файла,както намери за необходимо във връзка с дистрибуцията си,без да нарушава информацията за всеки един ваучер по отделно.Обединяването и прехвърлянето на файлове с данни от неразлични независими оператори зависи от софтуерната обезпеченост на дистрибутора.Ако клиент има закупени електронни ваучери,същите могат да се заредят и използват извън границите на Република Б. в случай,че същият притежава предплатена карта на [фирма] и има активиран роуминг.

3.Продажбите към [фирма] се осъществяват съгласно установените от [фирма] практики по такъв вид сделки и в съответствие с клаузите,заложи в сключения между двете дружества договор. Комуникацията,във връзка с извършване на доставките,се осъществява по имейл.

4.След обработка на получените по имейл заявки, хартиените ваучери се предават на куриер за транспортиране или се получават от представител на заявителя. Електронните ваучери се доставят от [фирма] до [фирма] под формата на криптирани файлове,съдържащи всички данни за тях,заклучени с парола на клиента,на официалния имейл на фирмата.

5.За продажбата на ваучери към крайния потребител могат да бъдат използвани различни крайни устройства.При продажба на големи количества е възможно получаването на ваучерите от потребителя да бъде извършено,чрез изпращане на разкриптиран текстови файл по имейл или друг електронен носител,съдържащ информация за данните на ваучерите.

6.Поради практически многобройните технически възможности за предоставяне на електронни ваучери към крайния потребител,файловете съдържащи индетифицираща информация са унифицирани, за да могат да бъдат използвани от различни устройства и софтуери. Процесът по дистрибуция на ваучерите е избор на дистрибутора - същият преценява начина, по който те ще достигнат потребителя. Устройствата за разпечатване на хартиения носител на електронни ваучери могат да бъдат различни видове терминали с връзка към сървър, компютър с принтер и всякакви други технологични решения на дистрибутора за печат.

7.Текстовите файлове, съдържащи данни за електронни ваучери могат да бъдат пренасяни на всякакъв вид електронен носител. След заплащането и получаването им, те стават собственост на дистрибутора, който от своя страна избира програмния продукт и начина за реализация на продажбите си.

С придружително писмо с вх.№53-03-2377/27.01.2014 г. на ТД на НАП С. от [фирма] са предоставени следните писмени обяснения, въз основа на които стават известни следните факти и обстоятелства:

1. Кодовете на ваучери за презареждане на карти продадени от [фирма], могат да бъдат зареждани единствено СИМ карти на „Б.“. СИМ карти на Б. могат да бъдат регистрирани само в границите на Република Б..

2. [фирма] има информация за кодовете на ваучерите, продадени от [фирма] на [фирма], кои СИМ карти са зареждани. Използването на същите може да бъде реализирано както на територията на Р.Б., така и в държави, с чиито действащи мобилни оператори [фирма] има сключен/и договор/и за взаимна свързаност.

3.Кодовете/ваучерите за презареждане на карти за разговори,които се предоставят по електронен път на наши клиенти имат срок за използване 2 /две/ години ,след изтичането на който,същите са неизползваеми.

С придружително писмо с вх.№53-03-2377/08.12.2014 г. на ТД на НАП С. от [фирма] са предоставени следните писмени обяснения, въз основа на които стават известни следните факти и обстоятелства:

1. [фирма] няма мрежа на територията на Република С..

2. От продадените ваучери са активирани 6950 бр.,като [фирма] не разполага с информация на чия територия са активирани-българска или сръбска.

3.Всички предплатени карти,продавани от [фирма] са с разрешен роуминг.

Съгласно получен отговор на ИПДПОТЛ с изх. № 53-03-2377/14.01.2014 г. и ИПДПОТЛ № 53-03-2377/11.11.2014 г. кодовете за зареждане могат да бъдат използвани, само за зареждане на предплатени карти на [фирма]. Ако клиентът имат закупени ваучери, независимо дали са електронни или хартиени, могат да се заредят извън границите на Република Б., в случай, че има активиран роуминг . [фирма] няма мрежа на територията на Република С.. От продадените ваучери са активирани 6950 бр., като [фирма] не разполага с информация на чия територия са активирани-българска или сръбска.

С придружително писмо с вх.№53-03-2377/23.02.2015 г. на ТД на НАП С. от [фирма] са предоставени следните писмени обяснения, въз основа на които стават известни следните факти и обстоятелства:

1. [фирма] не разполага с информация криптираната информация от различни независими мобилни оператори, дали може или не да се обединява в отделен хард диск, както и начина или конкретен алгоритъм, по който кодовете в този хард диск, могат да се прехвърлят на трети лица или използват от купувач, установен в Република С..

2. [фирма] заявява до [фирма] електронни ваучери за мобилни услуги чрез имейл съобщение.

3.Ваучерите си предоставят в електронни файлове в текстови формат, като самия файл е защитен с парола.

4. [фирма] осигурява техническото решение за продажбата на електронни ваучери към клиентите.

На основание чл. 37, ал,5 от ДОПК е изготвено Искане за представяне на

документи и писмени обяснения от трети лица с изх. №53-03-2377/15.01.2014 г. до [фирма] с ЕИК[ЕИК], с което са изискани доказателства, документи и информация, относно карти, продадени от [фирма] на [фирма] с ЕИК[ЕИК].

С придружително писмо с вх.№53-03-2377/13.02.2014 г. на ТД на НАП С. от [фирма] са предоставени следните писмени обяснения, въз основа на които стават известни следните факти и обстоятелства:

1. С електронните ваучери продадени от [фирма], могат да бъдат зареждани единствено СИМ карти на „Б.-В.“. Не е възможно ваучерите да бъдат използвани за презареждане на регистрирана СИМ карта извън границите на Република Б..

2. [фирма] разполага с информация относно серийните номера; П. /код за презареждане/, номинал и срок на валидност на закупените електронни ваучери от Б. ЕАД. Исканата информация може да бъде предоставена единствено от Б. ЕАД, предвид факта, че услугата по презареждане на предплатените карти се извършва от Б. ЕАД.

3. Електронните ваучери закупвани от [фирма] имат срок на валидност 2 /две/ години /определян от [фирма]/, в който да бъдат използвани. След изтичането му, ваучерът става неизползваем.

С придружително писмо с вх.№53-03-2377/25.02.2015 г. на ТД на НАП С. от [фирма] са предоставени следните писмени обяснения, въз основа на които стават известни следните факти и обстоятелства:

1. Информация относно процеса на прехвърляне и продажба на електронни ваучери за мобилни услуги - Т. Център Д. закупува и разпространява електронни ваучери на мобилните оператори на база сключени договори посредством писмено заявени количества. Електронните ваучери се получават в криптирани файлове по електронна поща. Декриптират се посредством специализирани програмни продукти предоставяни от Мобилните оператори, както и съответни индивидуални (за дистрибуторите на електронни ваучери) пароли/ключове.

1.1. Технически е възможно предоставяне на ваучерите, съдържащи криптираната информация от различни независими мобилни оператори, както и обединяването им на електронен носител включително и хард диск. Относно Работата и организацията на дейностите в Т. Център Д. се изисква се използването на mPOS - терминални устройства. Терминалите разполагат с електронна G./G. връзка и достъп до сървър за получаване и съответно отпечатване на изискваните от мобилните оператори реквизити. До колкото ми е известно в Р. Б. съществуват и действат и други системи за предлагане на електронни ваучери. Прехвърлянето на файловете с електронните ваучери може да се осъществява безпрепятствено и неограничено. До колкото е известно не е възможно използване на услугата презареждане на предплатени карти посредством електронни ваучери извън територията на Р. Б..

1.2. [фирма] има сключен Договор за доставка на ваучери с фирма [фирма] от 25.03.2009 г. и последващ Анекс №1 от 18.06.2009 г., Анекс № 2 от 18.11.2009 г. и Анекс №3 от 23.03.2010 г. В случай на необходимост [фирма] може да заяви в телефонен разговор и да закупи от Д. О. електронни ваучери на някой от Мобилните оператори. Покупката се осъществява по предварително съгласувани цени. В този случай файловете със заявените количества електронни ваучери се зареждат в специално обособени хранилища в Т. Център Д., осигуряващи достъп единствено на клиентите на [фирма], използващи услугите на Т. Център Д..

Технически процедурата по извършването на продажбата електронни ваучери протича

по следния начин: Клиентът заявява желание за закупуване на електронен ваучер на съответен мобилен оператор с определена стойност.

- продавачът в търговски обект (оборудван с mPOSSO терминално устройство) изпраща заявка до сървъра на Т. Център Д. посредством G./G. връзка за съответния електронен ваучер.
- сървърът на Т. Център Д. проверява за наличност и изпраща обратно към mPOSSO терминално устройство реквизитите на електронния ваучер.
- mPOSSO терминално устройство разпечатва хартиен носител със съответните реквизити на електронния ваучер както и инструкции за клиента.
- продавачът предоставя на клиента отпечатания хартиен носител.

1.3 .След направена заявка в телефонен разговор от страна на [фирма] се издава фактура и заявените количества електронни ваучери се зареждат в специално обособени хранилища в Т. Център Д., осигуряващи достъп единствено на клиентите на [фирма], използващи услугите на Т. Център Д..

1.4. За продажбата на ваучери на крайните клиенти не е задължително използването на специални устройства. Работата и организацията на дейностите в Т. Център Д. изисква използването на mPOS - терминални устройства. Терминалите разполагат с електронна G. връзка и достъп до сървър за получаване и съответно отпечатване на по-горе описаните реквизити. Зареждането на кодовете се извършва от Мобилните оператори в следствие на извършени от клиента инструкции с мобилен апарат G.. Инструкциите са задължителен реквизит в отпечатвания документ(електронен ваучер).

1.5. Терминалите mPOSSO - използвани за работата на Т. Център Д. са проектирани, разработени, програмно обезпечени и произведени от [фирма]. Разпространяват се от [фирма]. Могат да бъдат намерени и други устройства на други производители използващи различни видове софтуерни продукти.

1.6. Възможно е електронни ваучери, съдържащи кодове за презареждане да бъдат предоставяни на електронни файлове в текстов формат, чрез конвенционални електронни носители. За записване и пренасяне на файлове в текстов формат не се изискват специализирани програмни продукти, както и специални познания от лицата извършващи записването. Начина на предаване на файлове е въпрос на организационни преценка на съответните ползватели, както и степента им на защита. Предвид факта за еднократното използване на кодовете за презареждане, презаписването е безпредметно освен с цел злоупотреба, но и в този случай е валидно правилото за еднократна употреба, като е необходимо познаването на инструкциите за активиране на мобилните услуги. За степен на защита на информацията може да се говори на ниво предоставяне на файловете от страна на Мобилните оператори. На това ниво файловете се доставят криптирани от Мобилните оператори и декриптирането им изисква специализирани програмни продукти предоставяни от Мобилните оператори, както и съответни индивидуални(за дистрибуторите на електронни ваучери) пароли/ключове.

С придружително писмо с вх.№53-03-2377/08.01.2015 г. на ТД на НАП С. от [фирма]/ К. Б. М. ЕАД/ са предоставени следните писмени обяснения, въз основа на които стават известни следните факти и обстоятелства:

1.Ваучерите за презареждане продадени от [фирма]/К. Б. М. ЕАД/ имат 12 цифрен код, с които се осъществява презареждането само и единствено СИМ карти от предплатената система на Т.. Презареждането на СИМ карти на Т. с ваучери може да

се осъществи както в мрежата на Т. в страната, така и в чужбина от роуминг или мрежата на друг оператор. Текущата функционалност на каналите за презареждане не поддържа информация за това къде е била предплатена СИМ картата в момента на презареждане.

2. Представена е справка с кодовете, броя и номинала на ваучерите продадени и фактурирани на [фирма]. Няма възможност да се предостави информация кои СИМ карти са заредени с тези ваучери, както и къде е била предплатена СИМ картата в момента на презареждане. Текущата функционалност на каналите за презареждане не поддържа такава информация.

3. Ваучерите за презареждане имат валидност която се следи от системата за предплатени услуги Т. и след тази дата се блокират автоматично и не могат да се използват. Валидността на ваучерите е 10 години от датата на създаването им.

[фирма] не е планирал мрежата му да осигурява покритие на територията на Република С., поради тази причина не може да се определи процента на покритие, но ако все пак съществува такава, то е пренебрежимо малко. Не се поддържа информация къде са активирани ваучерите, както и дали са активирани с карти от роуминг.

Съгласно получен отговор на ИПДПОТЛ с изх. № 53-03-2377/11.11.2014 г. ваучерите за презареждане продадени от [фирма]/ К. Б. М. ЕАД/ на [фирма] имат 12 цифрен код, с който се осъществява презареждането само и единствено СИМ карти от предплатената система на Т.. Презареждането на СИМ карти на [фирма] с ваучери може да се осъществи както в мрежата на [фирма] в страната, така и в чужбина от роуминг или мрежата на друг оператор. [фирма] не е планирал мрежата му да осигурява покритие на територията на Република С..

С придружително писмо с вх. № 53-03-2377/24.04.2015 г. на ТД на НАП С. от [фирма] са предоставени следните писмени обяснения, въз основа на които стават известни следните факти и обстоятелства:

1/Процесът свързан с продажбата на електронни ваучери се осъществява чрез комуникиране по имейл. Всеки месец до 25-то число, клиент [фирма] изпраща по имейл прогнозни поръчки за необходимото количество електронни ваучери, което желае да закупи през следващия месец. Изготвят се криптирани файлове с пореден номер на поръчката, без да бъдат активирани и се изпращат на клиент [фирма] отново по имейл. Информацията е системно криптирана и се криптира втори път при трансфера на данните, което се прави с цел защита на данните и ограничаване на презаписването им. Ваучерите са при клиента, но не са активирани и не могат да бъдат използвани преди да бъдат активирани. Търговецът потвърждава поръчката със заявка. След проверка за кредитен лимит и наличие на банкова гаранция от клиента, файловете в поръчката се активират. С това действие се активират включените във файла електронни ваучери. [фирма] получава потвърждение по имейл, че ваучерите от поръчката са активни, и тогава ги декриптира със специален ключ предоставен от [фирма]. Издава се фактура, която се изпраща на клиента [фирма].

2/При продажбата на електронните ваучери към краен клиент, търговецът [фирма] би имал следните опции: Да разпечата ваучерите на хартия и да ги продава като обикновени ваучери; Да продава ваучерите като електронни чрез Р. терминали, които разполагат с електронна връзка и достъп до сървър на фирмата поддържаща Р. устройствата; Да продава ваучери чрез уеб базирано приложение. Крайният клиент закупил ваучера го активира с въвеждането на дванадесет цифров код и по този начин презарежда С. картата си. Нямаме информация как се осъществява

препродажбата на ваучери от [фирма] към други търговци. За допълнителна информация относно процеса на продажба на ваучерите от търговеца [фирма] към негови клиенти, трябва да се обърнете към [фирма].

3/Няма информация дали е възможно криптирани файлове от различни мобилни оператори да се обединяват в отделен хард диск, нито за устройствата, които биха се използвали при такава дейност, нито за алгоритъма по който кодовете в такъв хард диск биха могли да се прехвърлят на трети лица.

4/ [фирма] не би могло да се ангажираме с отговор относно информация, която касае отношенията на [фирма] с неговите контрагенти и по-конкретно с дружества поддържащи съответните ПОС терминали и използваните програмни продукти, както и с това дали се използва електронен носител при продажбата на ваучери от [фирма] към негови клиенти, както и какви програмни продукти се използват ; кой извършва презаписването; как се предават файловете и каква степен на защита имат.

С придружително писмо с вх.№53-03-2377/12.02.2015 г. на ТД на НАП С. от [фирма] са предоставени следните писмени обяснения, въз основа на които стават известни следните факти и обстоятелства:

1/Информацията за електронните ваучери се предоставя от мобилните оператори на [фирма] по електронна поща, под формата на текстови файл. В този файл се съдържат кодове за презареждане със съответната стойност на зареждане, посредством които клиентите на мобилните оператори получават възможност да използват предплатени мобилни услуги.От своя страна [фирма] предоставя информацията на [фирма] на електронен носител, под формата на текстови файл, за което са издадени и съответните документи - фактура и приемо- предавателен протокол.За записването и прехвърлянето от базата данни на електронен носител не се изисква интернет връзка.Т. файл съдържа определен брой кодове за презареждане със съответната стойност за зареждане на един от трите мобилни оператори.Стоката се продава от [фирма] на клиента [фирма] на договорени от двете страни цени.

2/Възможно е обединяване, разделяне и всякакъв вид групиране на ваучерите на различните мобилни оператори и записването им на електронен носител, какъвто е и хард диска(ШЮ).За тази процедура не е необходим алгоритъм или специален софтуер, както и за предаването на същите на клиент, установен в друга държава(включително Република С.).

3/За продажбата на електронни ваучери не са необходими специализиран софтуер и устройства С интернет връзка.Кодовете се въвеждат в мобилния телефон и зареждат определена стойност. Те могат да се съхраняват на всякаква електронна памет или устройство с памет и да бъдат разпечатани на всякакъв принтер. [фирма] използва и m-P. терминални устройства за продажба, закупени от [фирма].За продажбата на електронни ваучери към клиента ни [фирма] не се използва виртуален сървър, а се записват файловете на електронен носител.

4/ [фирма] притежава 2600 m-P. терминални устройства за продажба, закупени и поддържани от [фирма].

5/Електронните ваучери, съдържащи кодове за презареждане, са в текстови файл и могат да бъдат предоставяни на електронен носител: както е в случая на продажба от [фирма] на [фирма].

От данъчната администрация на Република С. е получен отговор с вх.№20-00-295/04.11.2014 г., видно от който:

1. Дружеството Т.-Т. Г. Д.о.о, с данъчен номер[ЕИК] и седалище [населено място], [община], е регистрирано от Агенцията за търговска регистрация с решение № ВД 137387/2013 от 26.12.2013 г. През 2013 г. дружеството не е извършвало дейност и няма търговска документация.

2. Собственикът на дружеството г-н Т. В. е бил собственик на магазин за строителни материали „Т.-Т. Г.” С. със седалище [населено място], [община], и данъчен номер[ЕИК]. Магазинът е прекратил своята дейност и е заличен от регистрите на Агенцията за търговска регистрация с решение № ВД 132644/2013 от 26.12.2013 г. Причината за прекратяването на дейността е промяната на правната форма от едноличен търговец към дружество.

3. По време на проверката на „Т.-Т. Г.” С. е установено, че през 2013 г. магазинът не е извършвал регистрираната дейност (продажба на строителни материали), а е извършвал продажба на едро на електронни ваучери на български мобилни оператори.

4. От анализа на наличните документи е установено, че г-н Т. В., като едноличен търговец „Т.-Т. Г.” С., е сключил договор с българското дружество [фирма] за закупуването на ваучери на български мобилни оператори с валидност до 31.12.2014г. електронните ваучери са съхранявани в свободна зона Митнически офис, Летище Б..

5. През 2013 г. три пъти са поръчвани хард дискове с електронни ваучери от [фирма], за които има фактури и митнически документи за внос, както следва:

1) U. 11410/2537 от 24.10.2013 г.

№ 00001 от 09.08.2013 г.	63,81 Е.
№ 00039 от 09.08.2013 г.	175 560,97 Е.
№ 00003 от 01.09.2013 г.	204 121 Е.
№ 00004 от 18.09.2013 г.	60 Е.
Общо:	379 805,78 Е.

Стоките са изнесени с митнически документ U. 14410/2283 от 28.10.2013 г.

2) U. 11410/2734 от 15.11.2013 г.

№ 00004 от 09.08.2013 г.	442612,54 Е.
№ 00005 от 01.11.2013 г.	210 712,08 Е.
Общо:	653 324,62 Е.

Стоките са изнесени с митнически документ U. 14410/2283 от 28.11.2013 г.

3) U. 11410/2734 от 15.11.2013 г.

№ 00006 от 27.11.2013 г.	210 655,49 Е.
--------------------------	---------------

Не е посочено дали стоките са изнесени.

Въз основа на всичко установено, **ревизиращите са приели, че:**

За посочения получател - „Т. Топ Г.” е деклариран износ на електронни ваучери, същите са декларирани от ревизираното лице като стоки, по представени митнически декларации. Съгласно §1, т. 13 от ДР на ЗДДС „електронни съобщителни услуги” са електронни съобщителни услуги по смисъла на Закона за електронните съобщения /ЗЕС/. По смисъла на § 1, т. 17 от ЗЕС „електронна съобщителна услуга“ е услуга, обичайно предоставяна на възмезден начин, която изцяло или предимно включва пренос на сигнали по електронни съобщителни мрежи, включително услуги по преноса, осъществявани чрез мрежи за радиоразпръскване, без да се включват услуги, свързани със съдържанието и/или контрола върху него. В обхвата на електронните съобщителни услуги не се включват услугите на информационното общество, които не се състоят изцяло или предимно от пренос на сигнали чрез електронни съобщителни мрежи. В конкретния случай, предвид изложеното дружеството закупува предплатени комуникационни услуги (ваучери) към съответен мобилен оператор (в случая оператори установени в Б.), които продава от свое име и за своя сметка на лице установено в С., което е облагаема доставка на услуга по смисъла на чл. 12 от ЗДДС. Следва да се има предвид, че съгласно чл. 5, ал. 1 от ЗДДС стока по смисъла на този закон е всяка движима и недвижима вещ, включително електрическа енергия, газ, вода, топлинна или хладилна енергия и други подобни, както и стандартният софтуер. Съгласно пар. 1, т. 25 от ДР на ЗДДС „Стандартен софтуер“ е програмен продукт, записан на технически носител, който е предназначен за масова употреба и не отчита спецификите в дейността на конкретния потребител, обстоятелства, каквито в конкретния случай предвид описаната фактическа обстановка и установените факти не са налице. Относно декларираните от ревизираното лице доставки на електронни ваучери на магнитен носител, като доставка на стока по смисъл на чл. 6 от ЗДДС, ревизиращия екип счита, че същите са **доставки на услуга, §1, т. 13 от ДР на ЗДДС.**

Трите мобилни оператора извършват услугите, посочени и одобрени от Комисията за регулиране на съобщенията с териториален обхват – Република Б.. Извън територията на Република Б. услугите, предоставяни от мобилните оператори става чрез системата „Роуминг“, която е облагаема с 20 на сто. Роуминг е услуга, която се предоставя от мобилни оператори и позволява на абонатите да говорят, използвайки собствената си СИМ-карта, в мрежи на други оператори - партньори, с които собствения оператор е сключил роуминг -споразумения. В този случай номерът на абоната остава същия. Обикновено услугата се използва, когато лицето излиза на територията на друга държава, където операторът не разполага със собствена клетъчна мрежа. На основание "Правила за събиране на данни, необходими за идентифициране на потребители на предплатени услуги преди 1 януари 2010 г.", приети с Решение № 1085 от 3.IX.2009 г. на Комисията за регулиране на съобщенията, регистрацията на предплатени карти стана задължителна. Ревизираното лице не е извършвало доставка на СИМ-карти. Предвид изложеното крайния потребител на предплатените комуникационни услуги или т.н. „ваучери“ ще бъде лице, което има регистрирана СИМ-карта към някой от посочените по-горе мобилни оператори, които са действителните доставчици на електронните съобщителни услуги и които както беше посочено са с териториален обхват на мрежите – Република Б.. Съгласно чл. 33, ал. 1 Комисията създава и поддържа публични регистри на предприятията: т.1. уведомили комисията за

намеренията си да осъществяват обществени електронни съобщения. Извършена е проверка в публичния регистър на Комисията за регулиране на електронните съобщения и е установено, че трите мобилни оператора М. ЕАД, К. Б. М. АД и Б. АД поддържат мрежа само и единствено на територията на Република Б.. **Доставката на т.нар. „ваучери“ е фактически начин на заплащане за получаваната електронна съобщителна услуга**, като този начин на заплащане не може да променя и да третира по различен начин получателя на услугата в зависимост от това как заплаща услугата, а именно дали като абонат, който заплаща услугата след като я използва – ежемесечно или предплатено, което може да бъде извършено по различни начини, а именно: чрез ваучер на физически/хартиен носител; електронно презареждане, което може да се осъществява чрез системите на eBG, ePay или през банкомат, тъй като при тази ситуация един и същи потребител за една и съща услуга следва да се облага по различен начин в зависимост от това по какъв начин е избрал да предплати услугата. Мобилните оператори не са посочили друг начин за продажба на т.нар. „ваучери“, а именно чрез чуждестранни фирми на територията на трети страни, както е конкретният случай. **Реквизитите на електронните ваучери са: номинал, срок на валидност, период на валидност, зареждащ код и сериен номер.** Нито ревизираното лице [фирма], нито доставчика [фирма] предоставят информация за получените/предадени помежду си номера и кодове за зареждане на електронни ваучери. Във всяка една фактура ваучерите са описани само по номинал на различните мобилни оператори, брой, стойност и ДДС. Няма информация за номерата и кодовете на електронните ваучери. От [фирма] са предоставени писмени обяснения, че кодовете на ваучери за презареждане на карти продадени от [фирма], могат да бъдат зареждани единствено СИМ карти на „Б.“. **СИМ карти на Б. могат да бъдат регистрирани само в границите на Република Б..** [фирма] има право да предоставя електронни съобщителни услуги, с териториален обхват на територията на Република Б. и съответно дружеството **има само национално покритие на мрежата си.** [фирма] не е планирал мрежата му да осигурява покритие на територията на Република С., поради тази причина не може да се определи процента на покритие, но ако все пак съществува такава, то е пренебрежимо малко. **Не се поддържа информация къде са активирани ваучерите, както и дали са активирани с карти от роуминг.**

Съгласно чл.24 б, б.„б“ от Регламент (ЕС) № 1042/2013 от 7 октомври 2013 г. за изменение на Регламент за изпълнение (ЕС) № 282/2011 по отношение на мястото на доставка на услуги, когато далекосъобщителни услуги, услуги за радио- и телевизионно излъчване или услуги, извършвани по електронен път, са доставени на данъчно задължено лице чрез мобилни мрежи, се приема, че мястото, където клиентът е установен, има постоянен адрес или обичайно местоживеее е в държавата, идентифицирана чрез кода на държавата за мобилни услуги от S. картата, използвана при получаването на тези услуги. Съгласно т.6 от Регламента, за да се определи кой е платец на ДДС за доставка на далекосъобщителни услуги, услуги за радио- и телевизионно излъчване или услуги, извършвани по електронен път, и като се вземе предвид, че мястото на облагане е едно и също, независимо от това дали клиентът е данъчно задължено или данъчно незадължено лице, доставчикът следва да е в състояние да определи статуса на клиента единствено въз основа на това дали клиентът съобщава своя индивидуален идентификационен номер за целите на ДДС. В съответствие с общите правила този статус трябва да се измени, ако впоследствие

клиентът направи такова съобщение. Ако не бъде получено такова съобщение, следва доставчикът да остане платец на ДДС.

[фирма] декларира износ на ваучери на мобилни оператори към сръбското данъчно задължено лице „Т.-ТОП Г.“ ДОО. Видно от отговор на данъчната/приходната администрация на С., хард дискове с електронни ваучери са съхранявани в свободна зона Митнически офис, Летище Б.. Същите са изнесени от зоната с митнически документ. Няма представена информация за размер на платените митни сборове и върху каква стойност са платени. **Няма ангажирани доказателства за вида информация съхранявана върху носителя хард диск** изнесен от свободната зона. Мобилните оператори не поддържат мрежа на територия извън Република Б.. Ако има покритие, то е пренебрежимо малко. Това не съответства на декларираните от [фирма] продажби на ваучери в големи количества. С кодовете на ваучери за презареждане на карти продадени от мобилните оператори, могат да бъдат зареждани единствено СИМ карти на съответния мобилен оператор. Мобилните оператори не могат да предоставят информация за това, къде са активирани ваучерите - на територията на Б. или в покрайнините на С., тъй като това не е трафик, който се таксува и не се събира информация за това дали е извършен роуминг или не. Ревизираното лице не ангажира доказателства, включително чрез изискване на такава от сръбското дружество, за начина на активиране на ваучерите – чрез изпращане на С., ПОС терминал или друго устройство носител на информацията за кода за презареждане. **Мобилните оператори разполагат с информацията относно серийните номера; П. /код за презареждане/, номинал и срок на валидност на закупените електронни ваучери. Нито ревизираното лице, нито доставчика [фирма] предоставят информация за получените/предадени помежду си номера и кодове за зареждане на електронни ваучери. [фирма] не предоставя информация за номерата и кодовете предадени на сръбското дружество на хард диск. Не може да се проследи активирането на същите.**

Във връзка с изложените по-горе факти и обстоятелства **ревизиращите са приели, че са налице разпоредбите на чл.21, ал.1 от ЗДДС, тъй като активирането на ваучери на трите мобилни оператора е извършено на територията на страната.** На основание чл.86, ал.1 от ЗДДС, във връзка с чл.9, ал.1 и чл.12, ал. 1 от ЗДДС се начислява данък при ставка на данъка – 20 %, съгласно на чл.66, ал.1, т.1 от ЗДДС, по **фактури** със следните номера:

- № 41/01.09.2013 на стойност 399427.13 лв. /л.224/
- № 43/18.09.13г на стойност 117.35лв /л.226/
- № 44/01.10.13г на стойност 865674.89лв./л.232/

издадени на „Т.-ТОП Г.“ ДОО, Република С., като върху тях се начислява ДДС в размер общо на **253020,41 лв.**

За данъчен период от **01.09.2013 г. до 30.09.2013 г.** е подадена СД с вх.№ **22102087853 / 02.10.2013 г.** с резултат за периода- ДДС за възстановяване в размер на **77 471,62 лв.**

	<i>Декларирано</i>	<i>Установено</i>	<i>Разлика</i>
Начислен ДДС	3611.46	83496.89	79885.43

Данъчен кредит	81083.08	81083.08	0.00
Резултат (ДДС за внасяне/ възстановяване)	77471.62	2413.81	79885.43

Резултат за периода: **ДДС за внасяне в размер на 2413.81 лв.** На основание чл.175 от ДОПК, във връзка с чл.1 от ЗЛДТДПДВ за невнесените в срок суми 2413.81 лв. се дължи лихва в размер на общо 395.06 лв., определена за периода от 15.10.2013 г.-27.05.2015 г.

За данъчен период от **01.10.2013 г. до 31.10.2013 г.** е подадена СД с вх. № **№22102108312 / 06.11.2013 г.** с резултат за периода ДДС за възстановяване в размер на 167757.07 лв.

	<i>Декларирано</i>	<i>Установено</i>	<i>Разлика</i>
Начислен ДДС	5436.27	178571.25	173134.98
Данъчен кредит	173193.34	173193.34	0.00
Резултат (ДДС за внасяне/ възстановяване)	167757.07	5377.91	173134.98

Резултат за периода: **ДДС за внасяне в размер на 5377.91 лв.** На основание чл.175 от ДОПК, във връзка с чл.1 от ЗЛДТДПДВ за невнесените в срок суми 5377.91 лв. се дължи лихва в размер на общо 833.79 лв., определена за периода от 15.11.2013 г.-27.05.2015 г.

В хода на съдебното производство:

Съдът е дал конкретни указания на двете страни по доказателствата/л.л.255 и сл. л.304/, като конкретно на жалбоподателя е указано, че следва да ангажира доказателства за реалното предаване на ваучерите /т.е на дисковете с информацията за тях/ в Б., на сръбското дружество-получател, както и договори, анекси или др. доказателства, в които е уговорено/заявено количество ваучери по видове, срокове за доставка, цени, приемо-предавателни протоколи за всяка доставка. Жалбоподателят е представил допълнителни писмени доказателства/л.221-252,1278-302,308-361,518-531/, същите са били предмет на разглеждане и заключенията на вещото лице по допуснатите две ССчЕ/л.266-275,482-508/. По реда на чл. 192 от ГПК са изпратени **отново запитвания до трите мобилни оператора**, като от тях са постъпили и съответните отговори - л.447-475.

Жалбоподателят е предоставил пред Съда **сръбските митнически декларации по /в легализиран превод/, както и инвойси**, като в съдебно заседание е заявил/л.256/, че с тези доказателства доказва предаването на ваучерите в Б.. Жалбоподателят се позовава и на резултатите от проверката на Дирекция „С.“ на НАП, а именно, че двете процесни фактури са осчетоводени от сръбското дружество. Видно от представената /в легализиран превод/ сръбска единната митническа декларация/л.221/, на 23.10.13г на летище Б. **сръбското дружество е получило**

изпратен от жалбоподателя колет -хард диск Т. Р.-1E0A 500GB с е-ваучери/60400 KD/.Видно от двете процесни фактури № 41 и №44/л.224 и л.232/, предмет на доставка са е-ваучери, като същите са обозначени във фактурата по видове /според мобилния оператор и цената на самия ваучер/, посочено е количеството и единичната цена на всеки вид.Във фактурите не е посочен индивидуалния номер на всеки е-ваучер, което не позволява идентификацията им.Към фактура № 41/01.09.13г е представен инвойс №3/01.09.13г /л.225/ , протокол № 1/24.09.13г/л.230/ и вътрешен документ по кредит № 2159/24.09.13г/л.231/. Към фактура № 43/18.09.13г /за хард диск Т. Р.-1E0A 500GB/ е представен инвойс № 4 /18.09.13г. /л.227/. Видно от представената /в легализиран превод/ сръбска единната митническа декларация/л.234/, на 15.11.13г на летище Б. **сръбското дружество е получило изпратен от жалбоподателя колет/без повече информация/.** Към фактура № 44/01.10.13г е представен инвойс №4/01.10.13г /л.238/ , протокол № 2/29.10.13г/л.241/ и вътрешен документ по кредит № 2161/29.10.13г/л.242/.

Жалбоподателят не е изпълнил указанието на Съда, като **не е представил договори,анекси или др. доказателства, в които е уговорено/заявено количество ваучери по видове, срокове за доставка, цени, приемо-предавателни протоколи за всяка доставка. Такава информация липсва в договора между двете дружества, представен по преписката.**

Съдът кредитира заключенията на вещото лице по двете ССЧЕ, като логични и компетентни, непротиворечащи си с останалия доказателствен материал и носпорени от страните. Видно от първото заключение, двете процесни фактури са осчетоводени от жалбоподателя/съгл. изискванията на счет.стандарт и ЗСч/, към датата на фактурите той е разполагал с необходимите наличности, извършено е авансово плащане по банков път/правилно е осчетоводено/, в счетоводството/вкл.складовите наличности/ **е-ваучерите се водят по видове/според мобилен оператор и стойност на ваучера/ и количества от всеки вид, а не по индивидуални серийни номера на всеки ваучер. Само във фактура № 44 има изписан номер на твърд диск/в който е записана информацията за продаваните е-ваучери/.**Видно от заключението по втората експертиза/л.482/, след извършена проверка в счетоводството на доставчика на жалбоподателя- **[фирма],** вещото лице сочи, че и в неговото счетоводство **е-ваучерите се водят по видове/според мобилен оператор и стойност на ваучера/ и количества от всеки вид, а не по индивидуални серийни номера на всеки ваучер.**Кое не позволява анализ на стоковия поток на този доставчик, но вещото лице все пак сочи, че към началото на процесния период той е разполагал с необходимите наличности, като през месеца са постъпвали нови ваучери от всеки вид, а в края на периода е оставала наличност от всеки вид. Но следва да се има предвид, че доставчика е продавал и на други дружества, освен на жалбоподателя/л.535/. Вещото лице сочи, че **всеки ваучер има фабричен 12-цифров уникален код, който обаче не е обозначен в счетоводството нито на жалбоподателя, нито на доставчика му, нито в процесните фактури, нито в каквито и да е други доказателства по делото.**Кое от своя страна не позволява да се направи обвързване на конкретна доставка с конкретна фактура.**Няма данни/включително и от трите мобилни оператора/ и кога всеки от процесните ваучерите е бил активиран/самите ваучери не са индивидуализирани, за да е и възможна подобна справка/.**

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

Видно от чл.160 ал.2 от ДОПК от компетентността на Съда е да се произнесе по законосъобразността и обосноваването на ревизионния акт, като проверява дали е издаден от компетентен орган и спазена ли е установената форма, спазени ли са процесуалноправните и материалноправните разпоредби по издаването му.

Съгласно чл.118, ал.1 ДОПК, установяването на задълженията за данъци се извършва с РА от органите по приходите по чл. 7, ал. 1, т. 4 от Закона за Националната агенция за приходите, а съгласно чл. 110, ал. 2 от същия кодекс, посочените задължения се установяват при ревизия. Ревизионното производство се образува със издаването на ЗВР, а правомощията на орган по възлагане на ревизия по чл. 112, ал. 2 ДОПК, възникват въз основа на изрично оправомощаване от директора на компетентната териториална дирекция – първоначално ТД на НАП – С.. По тези съображения, Съдът намира, че ревизионното производство е законосъобразно образувано, предвид издаването на ЗВР от компетентен по орган по смисъла на чл. 112, ал. 2 ДОПК орган. Предвид компетентността на този орган да възлага ревизии, то следва, че и заповедта за определяне на компетентен орган по издаването на РА, също е издадена от компетентен орган. ЗВР има предвиденото по чл. 113, ал. 1 съдържание. РД съдържа подробни правни и фактически основания, както и опис на доказателствата към него, съответни на изискванията по чл. 117, ал. 2 ДОПК за съдържанието му. РД съдържа дата, според която е спазен срокът по чл. 117, ал.1 ДОПК за издаването му / в 14-дневен срок от изтичането на срока за приключването на ревизията/. РА от своя страна отговаря на изискванията за съдържанието му по чл. 120, ал.1 ДОПК, също предвид препращането към мотивите на РД изцяло, издаден е в срока по чл. 119, ал.3 от същия кодекс, като е съобразен срокът за подаване на възражение срещу РД по чл. 117, ал. 5 ДОПК от връчването на последния акт. РД и РА са издадени от компетентни органи - на които е възложено извършването на ревизията, по силата на което са компетентни по издаването на РД, както и по силата на изричното оправомощаване за издаването на РА, извършено от компетентен орган. РА е издаден и от орган по приходите, който заема посочената по чл. 118, ал. 2 ДОПК вр. чл. 7, ал. 1, т. 4 от ЗНАП длъжност – главен инспектор по приходите. В процедурата по извършване на ревизията не са допуснати съществени нарушения на процесуалните правила, доказателствата са събрани по предвидени в ДОПК способности - чрез ИПДПОЗЛ, мотивите изцяло са основани на преценката по реда на чл. 37, ал. 4 ДОПК на събраните в хода на ревизията писмени доказателства за установени положителни факти, взето е предвид обстоятелството, че жалбоподателят не е представил достатъчно доказателства за реалното извършване на процесните доставки. Видно от мотивите на издадения РД, е изпълнено изискването по чл. 115, ал. 2 ДОПК ревизиращите органи да установят всички факти, от значение за резултатите от ревизията и непосредствено да се запознаят с всички доказателства.

Предвид изложеното за компетентността, процедурата и съдържанието на актовете, Съдът намира, че РА е издаден от компетентен орган и в предвидената форма, като не са допуснати нарушения на процесуалните правила в производството по издаването му и не са налице основания за обявяването му за нищожен.

По материалната законосъобразност на РА, Съдът намира от правна страна следното:

По делото има два спорни въпроса. Първият е дали е налице доставка на услуги/както счита органа/, или е налице доставка на стоки/както е декларирал жалбоподателя/. Вторият е къде е мястото на доставка и доказано ли е от

жалбоподателя/като носител на доказателствената тежест относно твърдените от него положителни факти/, че мястото на доставка е извън РБ, в Б./С./извън ЕС/. На първо място, **Съдът намира, че безспорно в случая е налице доставка на услуги.** В този смисъл е и цялата актуална съдебна практика. Да се приеме тезата на жалбоподателя, че следва да се прави разграничение дали доставката е между дистрибутори на е-ваучери/между тях е доставка на стоки/ или е до крайните потребители на ваучерите/между тях е доставка на услуги/, би означавало, че един и същи материален субстракт/ е-ваучерите/ има двукратно естество и според субектите веднъж имат естеството на стока, а друг път естеството на услуга. Вярно е, че е-ваучерите са материални обекти, които са носители на информация/код за активация/ на електронна съобщителна услуга. Видно е от делото /съгл. изявления на жалбоподателя/, че на сръбското дружество е-ваучерите са предадени под формата на информация за тях, записана на твърд диск. Това още повече обосновава тезата, че не е важен материалният носител на кода за достъп до електронна съобщителна услуга /дали е е-ваучер под формата на карта или е информация, записана на твърд диск/, важен е кода за достъп, който дава възможност да се използва услугата. Съгласно §1, т. 13 от ДР на ЗДДС „електронни съобщителни услуги“ са електронни съобщителни услуги по смисъла на Закона за електронните съобщения /ЗЕС/. **По смисъла на § 1, т. 17 от ЗЕС „електронна съобщителна услуга“ е услуга,** обичайно предоставяна на възмезден начин, която изцяло или предимно включва пренос на сигнали по електронни съобщителни мрежи, включително услуги по преноса, осъществявани чрез мрежи за радиоразпръскване, без да се включват услуги, свързани със съдържанието и/или контрола върху него. В обхвата на електронните съобщителни услуги не се включват услугите на информационното общество, които не се състоят изцяло или предимно от пренос на сигнали чрез електронни съобщителни мрежи. **Доставката на т.нар. „ваучери“ е фактически начин на заплащане за получаваната електронна съобщителна услуга,** като този начин на заплащане не може да променя и да третира по различен начин получателя на услугата в зависимост от това как заплаща услугата, а именно дали като абонат, който заплаща услугата след като я използва – ежесечно или предплатено, което може да бъде извършено по различни начини, а именно: чрез ваучер на физически/хартиен носител; електронно презареждане, което може да се осъществява чрез системите на eBG, ePay или през банкомат, тъй като при тази ситуация един и същи потребител за една и съща услуга следва да се облага по различен начин в зависимост от това по какъв начин е избрал да предплати услугата. Мобилните оператори не са посочили друг начин за продажба на т.нар. „ваучери“, а именно чрез чуждестранни фирми на територията на трети страни, какъвто е конкретният случай. **Реквизитите на електронните ваучери са: номинал, срок на валидност, период на валидност, зареждащ код и сериен номер.** В конкретния случай, предвид изложеното в запитването дружеството закупува предплатени комуникационни услуги (ваучери) към съответен мобилен оператор (в случая оператори установени в Б.), които продава от свое име и за своя сметка на лице установен в С., което е облагаема доставка на услуга по смисъла на чл. 12 от ЗДДС. Съгл. чл. 9 ал.1 от ЗДДС „Доставка на услуга е всяко извършване на услуга“. Следователно **предмет на доказване по двете фактури е реалното извършване на услуга/а жалбоподателят е декларирал в СД по ЗДДС доставка на стоки/.** В тази връзка следва, че не е достатъчно само наличието на издадена фактура с придружаващите я документи, **необходими са доказателства за договорени/заявени**

количества от ваучерите, уговорени цени по видове, срокове и начин на доставка /за които доказателства Съдът двукратно е давал указания на жалбоподателя/. Така и не са представени анекси към сключения договор между двете дружества, а в него липсват клаузи за договорени количества, цени, срокове и начин на доставка. Няма представени доказателства за заявени от сръбското дружества количества по видове. От представените доказателства **не може да се направи обоснован извод, че двете получени от сръбското дружество пратки на летището в Б. са съдържали именно е-ваучерите по двете фактури/№ 41 и № 44/, както и втория диск /по фактура № 43/.** Няма и доказателства дали именно ваучерите от фактурите са били съхранени като информация на двата диска. Не е възможно да се индивидуализират самите ваучери по фактурите, предвид воденето на счетоводството на жалбоподателя/а и на доставчика му/, само по видове/по мобилен оператор и стойност/, без серийни номера. Съдът намира, че по делото не е безспорно доказано от жалбоподателя, че именно е-ваучерите от процесните фактури са били получени от сръбското дружество. **В случая недоказан остава не факта на получаването на доставки от сръбското дружество, а предмета на доставките.** Съгл. чл. 21 ал.2 от ЗДДС мястото на изпълнение при доставка на услуга е мястото, където ДЗЛ-получател е установил независимата си икономическа дейност. В случая сръбското дружество е ДЗЛ и е с установена независима икон.дейност в С.. Но не е доказано каква именно доставка на услуги/под формата на конкретни ел.ваучери по процесните фактури/ е получил.

Съдът намира с оглед изложеното, че фактическата обстановка е правилно установена от рев.екип. Изложеното в РД и РА правилно и в пълнота отразява събраните по преписката и налични доказателства. Всички доказателства са анализирани поотделно и в съвкупност, като всички изводи на рев.екип относно процесните доставки напълно се споделят от Съда и няма да бъдат преповтаряни. **Представените доказателства от рев.лице в хода на делото не променят тези констатации.** Съдът намира, че **не са налице доказателства, които в своята съвкупност и логична връзка да обосноват извод за реалност на процесните доставки.** Липсващите доказателства и относимите факти са изчерпателно изброени от Съда във фактическите му констатации по-горе и няма да бъдат преповтаряни.

Самото наличие на фактурите не е достатъчно основание да се приеме, че са осъществени документираните с тях доставки. След като **представените документи от ревизираното лице не са достатъчни и безспорни**, то декларираните доставки се явяват недоказани с произтичащите от това правни последици. Следователно РА е правилен и законосъобразен.

Предвид изхода на делото, искането на ответника за присъждане на юрисконсултско възнаграждение е основателно по см. на чл. 161 ал.1 изр.2 и 3 от ДОПК. На ответника следва да се присъди юрисконсултско възнаграждение в размер на минималния адвокатски хонорар по чл. 8 ал.1 т.5 от Наредба № 1/04г. При материален интерес по делото в размер на **254 379.31 лв**, то хонорарът следва да е в размер на **5 073.79лв**. Водим от горното и на основание чл.160 ал.1 от ДОПК Съдът

РЕШИ:

ОТХВЪРЛЯ ОСПОРВАНЕТО по жалба вх.№ 53-04-807/19.11.15г на [фирма]-С. с представляващ Б. Л. Д. против Ревизионен Акт № Р-2210-1309359-091-001/24.07.15г,

издаден от орган по приходите на ТД на НАП-С., потвърден с Решение № 1662/03.11.15г на Директора на Дирекция „ОДОП“-С., а именно- установени задължения по ЗДДС за данъчните периоди **м.09 и м.10.2013г** в общ размер на 253 020.41лв и 1 358.90лв съответни лихви върху тях, или общ размер на задълженията – **254 379.31 лв.**

ОСЪЖДА [фирма]-С. с представляващ Б. Л. Д. да заплати на Дирекция "Обжалване и данъчно-осигурителна практика" при ЦУ на НАП сумата от **5 073.79лв./** пет хиляди седемдесет и три лева и седемдесет и девет стотинки/, представляваща сторените от ответника разноси по делото.

РЕШЕНИЕТО подлежи на обжалване с касационна жалба пред ВАС в 14-дневен срок от съобщението.

Съдия: