

РЕШЕНИЕ

№ 3643

гр. София, 30.05.2016 г.

В ИМЕТО НА НАРОДА

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД - СОФИЯ-ГРАД, Първо отделение 6 състав,
в публично заседание на 16.11.2015 г. в следния състав:

СЪДИЯ: Боряна Бороджиева

при участието на секретаря Ася Атанасова, като разгледа дело номер **1167** по описа за **2015** година докладвано от съдията, и за да се произнесе взе предвид следното:

Производството е по реда на чл. 156 – 161 от Данъчно-осигурителния процесуален кодекс (ДОПК), вр. с чл. 27, ал.4 от Закона за акцизите и данъчните складове (ЗАДС).

Образувано е по жалба на [фирма], ЕИК[ЕИК] срещу Решение № 628/01.09.2014 г. на директора на Агенция „Митници“, в частта му, в която е потвърдено Решение за отказ за възстановяване на акциз № 1322/16.10.2014г. на началник Митница П..

Становища на страните:

Жалбоподателят поддържа тезата, че платеният от него акциз върху енергийни продукти –въглища, за периода от 01.02.2012г. до 17.03.2014г. в размер на 5 604 456, 58 лв. е недължимо платен, защото цялото количество използвани в производствения процес въглища са предназначени за производство на електроенергия. Използваните съоръжения в един комбиниран производствен процес според жалбоподателя не могат да бъдат разграничени на такива за производство на електроенергия и на такива – за производство на топлоенергия. Акцизната суровина – въглищата са вложени според твърдението на жалбоподателя в производствения процес на централата с комбинирано производство, т.е. те са вложени цялостно в производството на пара, от която първо (пряко) е произведена електрическа енергия, от която е произведен освободен от акциз продукт и едва впоследствие част от тази пара е използвана като топлоенергия. Счита, че за него е налице хипотеза на чл.24, ал.2, т.3 от ЗАДС. Отрича хипотеза на чл.20, ал.2, т.19 от ЗАДС, тъй като дружеството не е използвало акцизни горива –въглища за цели, различни от посочените в притежаваното удостоверение. В

случая акциз не е дължал и защото дружеството е внасяло акциз върху електрическа енергия, потребена за собствени нужди, пряко предназначена за производство на електроенергия. В случая акциз не се дължал тъй като не е налице освобождаване на акцизни стоки за потребление по смисъла на чл.20, ал.2, т.18 от ЗАДС. Налице е изключението по посочената разпоредба, тъй като потребената електрическа енергия е предназначена за производство или поддържане на съоръжения за производство на електрическа енергия. При комбинираното производство на електрическа и топлинна енергия те се произвеждат едновременно при един общ и неразделен производствен цикъл, като въглицата не се използват директно за производство на топлинна енергия. Намира направеното разделяне на горивата от ответника за условно, без посочване на правна норма, допускаща го и така се прилагат модел относим за определяне на цените на енергиите от ДКЕВР, неприложим по отношение на акцизното облагане. Счита, възприемането на данните от справките, които представя през процесния период за незаконосъобразен начин на определяне на данъчната основа, данъчна ставка и дължимо акцизно данъчно задължение. Позовава се на чл.60 от Конституцията, откъдето извежда аргумент, че при липса на законоустановеност на данъка, вкл. на начина на определяне на данъчната основа, обосноваването на данъчно задължение не може да се извършва по тълкувателен път. Предвид липсата на законоустановено правило за облагане на горивата, използвани за комбинирано производство, в т.ч. и липсата на правила за пропорционално облагане, не съществува задължение за заплащане на акциз, а внесеният такъв се явява недължимо платен и подлежи на възстановяване, а решението за отказ на възстановяване на този акциз е незаконосъобразно и следва да бъде отменено според жалбоподателя. Позовава се на заключенията на приетата по делото СТЕ и ССЕ, както и на съдебна практика на ВАС по случаи на акцизно облагане при комбинирано производство на топлинна и електрическа енергия. Претендира се и законна лихва на основание чл.126, ал.6 от ДОПК. Претендира се присъждане на направените разноски.

Ответникът Директор на Агенция „Митници“ застъпва становище за неоснователност и недоказаност на жалбата. Тезата, която обосновава ответникът е тази аргументирана в решението му и в подробните писмени бележки по делото – че от дружеството поради дължимост правилно е деклариран, начислен и внесен акциз за въглицата, използвани за производство на топлинна енергия за процесния период, тъй като спрямо него данъчно облекчение е налице само по отношение на въглицата, използвани за производство на електроенергия при комбинирано производство, въз основа на издадено удостоверение за освободен от акциз краен потребител. Счита, че приложеното от митническите органи за процесния случай данъчно третиране на комбинирано производство е в съответствие с Директива 92/12/Е., тъй като съгласно чл.14 (1) (а) 7 държавите членки са задължени да осъществяват данъчно облагане на енергийните продукти и електроенергията, използвани за производството на електроенергия и електроенергията, използвана за да се поддържа възможността за производство на електроенергия, така че да се избегне двойното данъчно облагане. Цитират се и други разпоредби от Директивата (чл.4 (1), чл.21 (5)), за да обоснове облагането с акциз на топлинната енергия при комбинираното производство. Позовава се на становище С. 816 на Комитета по акцизите. Счита, че ако съдът намери неясни разпоредбите на Директива 92/12/Е. относно данъчното третиране за целите на акцизите на енергийните продукти, използвани при комбинираното производство на топлинна и електрическа енергия, може служебно да отправи

преюдициално запитване до С.. Коментира експертизите, като счита, че от заключението на СТЕ при описание на технологичния процес се изяснява, че при изгаряне на въглищата в централата първо се произвежда топлинна енергия, за тази произведена топлинна енергия дружеството дължи акциз, т.е. за цялото количество въглища, вложени в производството на тази топлинна енергия дружеството дължи акциз. ССЕ не обосновава според ответника извод за отмяна на обжалваното решение и възстановяване на претендирания акциз. Иска постановяване на решение за отхвърляне на жалбата като неоснователна и недоказана. Претендира юрисконсултско възнаграждение и сторените разноски за вещи лица.

Факти по делото:

[фирма] на основание чл. 27, ал. 1 от ЗАДС във вр. с чл. 126, ал. 1 от ППЗАДС е подало в митница П. Искане за възстановяване/прихващане на акциз вх. № ЗАДС – 2047/14.08.2014г. за възстановяване на акциз в размер на 13 133 045, 83 лв. (л.265 и сл. по делото). В искането дружеството е посочило, че е изготвяло, без законодателството да го изисква, „Справки за разхода на гориво по видове и по вид производство и разпределение за СН (собствени нужди) за ел. и топлопроизводство" и „Справки за производство и реализация на електрическа и топлинна енергия“ За произведената електрическа енергия, потребена за собствени нужди — за производството на топлинна енергия, [фирма] е заплащало акциз за посочени в искането конкретни периоди, код на предназначение и размер. Счита, че този акциз е недължимо платен, поради което подлежи на възстановяване. Д. е, че дружеството произвежда електрическа и топлинна енергия по комбиниран начин, като използваните съоръжения в един комбиниран производствен процес не могат да бъдат разграничени на такива за производство на електроенергия и на такива – за производство на топлинна енергия, направеното разграничение е условно и незаконосъобразно е определен акциз на база на подаваните от дружеството справки. Към искането са приложени необходимите (и според констатациите на митническите органи в обжалваното решение) документи, изискуеми съгласно чл.126., ал.2 от ППЗАДС във връзка с чл.27, ал.1 и ал.2 от ЗАДС – копия на фактури за закупени лигнитни въглища със самоначислен акциз, за периода от 01.12.2008г. до 17.03.2014г., заверени копия на договори за доставка на лигнитни въглища от [фирма], преводни нареждания за плащане към бюджета, справки за разхода на лигнитни въглища (Т.) по отделни продукти за периода от 01.12.2008г. до 17.03.2014г., справки за производството на електрическа и топлинна енергия за периода от 01.12.2008г. до 17.03.2014г. – 63 броя. На основание чл. 27, ал. 1 от ЗАДС, във връзка с чл. 50, ал. 4 и чл. 129, ал. 1 и ал. 2, т. 2 от ДОПК е издаден Протокол № В.-ИВ-27-3-ПП59/13.10.2014 г. (л.205 и сл. по делото) за извършена в компетентната митница проверка на [фирма]. Проверката е констатирала издадените на дружеството от ДКЕВР лицензи: лицензия за производство на електрическа и топлинна енергия № Л-096-03/14.03.2001 г. и лицензия за пренос на топлинна енергия № Л-095-05/14.03.2001 г.; издадените съгласно чл. 57б, ал. 6 от ЗАДС от началника на митница П. на [фирма] валидни удостоверения: за регистрация като лице което произвежда въглища, както и извършва сделки с тях под № В./31.01.2007 г., във връзка със задължителна регистрация по чл. 57а, ал. 1, т. 1 от ЗАДС, за регистрация, като лице получило лиценз по Закона за енергетиката, които продават електрическа енергия на потребители на електрическа енергия за битови или стопански нужди по смисъла на Закона за енергетиката № В./31.01.2007 г., във връзка със задължителна регистрация по чл. 57а,

ал. 1, т. 2 от ЗАДС, № В./31.01.2010 г. за задължителна регистрация по чл. 57а, ал. 1, т. 3 от ЗАДС в качеството си на лице, което потребява собствена електрическа енергия за свои собствени нужди, получило лиценз по Закона за енергетиката за производство на електрическа енергия.

Органите констатира и описват подробно в протокола производствения процес на [фирма] като описват използваните суровини, инсталациите за комбинирано производство на електрическа и топлинна енергия и процесите при комбинираното производство (л.230 и следващите по делото).

От проверяваното дружество е изискано описание на производствения процес и методика за изчисляване количеството лигнитни въглища, използвано за производството на електрическа енергия, включващо данни, както следва: описание на инсталациите за комбинирано производство на електрическа и топлинна енергия, на процесите при комбинираното производство, както и методиката за разделяне на горивата при комбинираното производство на електрическа и топлинна енергия. В митница П. е получено Писмо с вх. № ЗАДС-2047/04.09.2014 г. от [фирма], в което дружеството прилага методиката за определяне на количеството Мвтч и количеството GJ за облагане на акциз в [фирма] и е уточнен принципът на работа на клон „Електропроизводство”.

Изискани и представени са документи, свързани със счетоводната отчетност на [фирма]. Разяснено е от дружеството, че инсталацията използвана от [фирма] е за комбинирано производство на електрическа и топлинна енергия. Въглищата, които са основна суровина, се влагат цялостно в производството на пара, от която е произведена електрическа енергия и в последствие част от тази пара се използва като топлинна енергия. Всички натрупани разходи за преработка, които се правят в топлоелектрическата централа, поради невъзможност технически да се разделят, се разделят по формули по отделните продукти – електрическа и топлинна енергия, като се вземат предвид реални данни от точките за измерване. Дружеството е изяснило, че според Международен Счетоводен Стандарт 2 - Материални запаси (М. 2) общата сума на разходите за производство на свързани продукти се разпределя между тях на най-подходящата и последователна база. За разделяне на разходите се използва специфичния разход на условно гориво (СРУГ) за производство на електроенергия при електроцентрали с комбинирано производство. Приложено е пояснение, че дружеството не начислява акциз при фактуриране на продадената топлинна енергия на клиентите, защото в ЗАДС няма акцизна ставка за облагане на този енергиен продукт. [фирма] само начислява акциз на въглищата, които са вложени в производството на топлинна енергия и този разход се калкулира в цената на продаваната топлинна енергия. А. върху въглищата за топлинна енергия участва косвено в цената на фактурираната топлинна енергия на клиентите. Дружеството дава разяснение относно същността на показателя СРУГ, който се използва при направените изчисления.

По отношение на водената от [фирма] материална отчетност в качеството на освободен от акциз краен потребител и регистрирано по чл. 57а, ал. 1, т. 1, 2 и 3 от ЗАДС лице, служителите на митница П. са установили, че дружеството в качеството си на освободен от акциз краен потребител води отчетност и документация в съответствие с изискванията на Закон за счетоводството, Закон за данък върху добавената стойност, ЗАДС и ППЗАДС на място в обекта, където се получава и влага енергиен продукт – лигнитни въглища при производството на електрическа и

топлинна енергия.

Извършен е сравнителен анализ по отношение на данните, отразени в акцизните декларации за енергийни продукти и електрическа енергия, подадени в Т. П. за два данъчни периода месец юни 2013 г. и месец януари 2014 г. с действителното производство на електрическа енергия, съгласно месечните справки за количествата електрическа енергия собствено производство, използвана за производство на топлинна енергия и справки за частта от гориво лигнитни въглища, изразходвано за производство на топлинна енергия за месец юни 2013 г. и месец януари 2014 г. Данните от справките са съпоставени с доставените и вложени в производството на електрическа енергия количества лигнитни въглища, като са проследени и декларираните предназначения на стоките по цели на използване по смисъла на ЗАДС и ППЗАДС.

Митническите органи в резултат на извършения преглед на акцизните декларации за енергийни продукти и електрическа енергия за месец юни 2013 г. и месец януари 2014 г. са установили, че дружеството, в качеството си на регистрирано лице по чл. 57а, ал. 1, т. 1, 2 и 3 от ЗАДС, правилно е определяло данъчната основа за облагане с акциз по смисъла на чл. 28, т. 13 от ЗАДС. Предназначенията по използване на електрическата енергия са посочвани коректно. Размерът на дължимия акциз е начислен и внесен в Републиканския бюджет.

С решение № 1322/16.10.2014г. началникът на митница П. в частта за възстановяване на акциз за сумата в размер на 7 528 589. 25 лв. за периода от 01.12.2008 г. до 31.01.2012 г. е оставил Искане с вх. № ЗАДС-2047/14.08.2014 г, без уважение, тъй като на [фирма] за периода са извършвани ревизии, приключили с влезли в сила РА (л.179 и сл. по делото). В тази част решението е отменено при административно обжалване и върнато за ново произнасяне, съответно не е предмет на спора в настоящото производство.

Със същото решение № 1322/16.10.2014г. началникът на митница П. е отхвърлил искането с вх. № ЗАДС-2047/14.08.2014 г. на жалбоподателя, в частта му за сумата на претендирания недължимо платен или подлежащ на възстановяване акциз за периода от 01.02.2012 г. до 17.03.2014 г. в размер на 5 604 456. 58 лв. като неоснователно, тъй като го е намерил за законосъобразно начислен и внесен в републиканския отчет, дължим и неподлежащ на възстановяване. Мотивите за отказа в тази част са: Съгласно разпоредбите на чл. 2, т. 3 (доп. – ДВ, бр.105 от 2006 г.) от ЗАДС, на облагане с акциз подлежат енергийните продукти и електрическата енергия, считано от 01.01.2007 г. Съгласно чл. 20, ал. 1 от ЗАДС, задължението за заплащане на акциз, възниква от датата на освобождаване на акцизните стоки за потребление. Съгласно чл. 20, ал. 2, т. 16 от ЗАДС, освобождаване за потребление е потреблението на кокс и въглища от лицата по чл. 57а, ал. 1, т. 1 за свои собствени нужди. Съгласно чл. 20, ал. 2, т. 18 от ЗАДС потреблението на електрическа енергия от лицата по чл. 57а, ал. 1, т. 3 от ЗАДС за свои собствени нужди, с изключение на случаите на потреблението на електрическа енергия за производство или поддържане на производство на електрическа енергия, е освобождаване за потребление. Размерът на дължимия акциз от дружеството е изчисляван в съответствие с разпоредбите на чл. 41 от ЗАДС. Дружеството, видно и от представените от него документи - копия на акцизни декларации и преводни нареждания към бюджета, коректно

е начислявало и внасяло дължимия акциз върху произведената от него топлоенергия. [фирма] е потребило електрическа енергия за свои собствени нужди по реда на чл. 20, ал. 2, т. 16 и т. 18 от ЗАДС. Във връзка с извършената документална проверка на счетоводната отчетност, водена от [фирма], служителите в митница П. са установили, че за данъчния период от 01.02.2012 г. до 17.03.2014 г. дружеството коректно и правилно е начислило акциз за произведената топлинна енергия. Съгласно представената в митница П. обща схема на централата за комбинирано производство на електрическа и топлинна енергия, изчисленията на дружеството са на база данни от точките за измерване на количествата произведена електрическа енергия от електрогенератори, разпределителни уредби с точки за присъединяване с търговско измерване на количество продадени на обществен доставчик и на краен снабдител, разпределителни уредби с точки на присъединяване на съоръженията, обезпечаващи експлоатацията на централата и ползващи част от произведената от нея електрическа енергия за собствени нужди, както и места за измерване на количествата произведена и продадена топлинна енергия. Митническите служители са счели, че получените данни дават възможност чрез измерване да се остойностят поотделно и точно разходите за производство на всеки от тях в зависимост от технологичния цикъл, във връзка с което начисляването на акциза за произведената топлинна енергия не е условно, а е съобразено с реални данни. Взет е предвид чл. 20, ал. 2, т. 18 от ЗАДС - освобождаване за потребление е потреблението на електрическа енергия от лицата по чл. 57а, ал. 1, т. 3 за свои собствени нужди, с изключение на случаите на потреблението на електрическа енергия за производство или поддържане на производство на електрическа енергия. Отхвърлено като неаргументирано е твърдението в искането на дружеството, че акциз не се дължи, тъй като не е налице освобождаване на акцизни стоки за потребление по смисъла на ЗАДС.

Решение № 1322/16.10.2014г. на началника на митница П. в частта, с която е отказано възстановяване на акциз в размер на 5 604 456. 58 лв., за периода от 01.02.2012 г. е обжалвано от [фирма] по реда на чл. 27, ал. 4 от ЗАДС пред директора на Агенция Митници и потвърдено с обжалваното пред съда решение № 628/22.12.2014г. (л.17 по делото). Решаващият орган е изложил мотиви, че правилно и законосъобразно е отказано възстановяване на акциза, тъй като разпоредбата на чл.24, ал.2, т.3 от ЗАДС е приложима само за количествата енергиен продукт, използван за производство на електрическа енергия, т.е. освобождаването от облагане с акциз се прилага само за частта от енергийния продукт, използвана в комбинираното производство, която е потребена за производството на електрическа енергия. Останалото количество енергиен продукт, което се потребява за производството на топлинна енергия, представлява освободено за потребление по смисъла на чл. 20, ал. 2, т. 18 от ЗАДС и в този случай приложимата акцизна ставка е посочената в чл. 33 от ЗАДС. Решаващият орган приема, че следва да се съобрази с изложената позиция на Комитета по акцизите в работен документ С. No 816 от проведена среща на 25 и 26.06.2013 г., а именно, че при данъчното третиране за целите на акцизите на енергийните продукти, използването при комбинираното производство на топлинна и електрическа

енергия, с акциз се облага частта от енергийните продукти, използвани за производството на топлинната енергия. По съображение за стриктно и според заложения от законодателя смисъл прилагане на данъчните закони, като данъчни задължения и облекчения, за да може да се приложат спрямо данъчно задължени лица, следва да бъдат определени в разпоредбите на приложимия закон, решаващият орган заключава, че в случая в ЗАДС липсват разпоредби, въз основа на които да е възможно да се достигне до възстановяване на акциз на [фирма] по горепосоченото искане в частта за периода 01.02.2012 г. до 17.03.2014 г.

По делото са приети доказателствата, представени от жалбоподателя и с административната преписка.

Допуснати, изслушани и приети по делото са заключения по съдебно техническа експертиза (СТЕ), изготвена от вещото лице инж. Д. А. А. и по съдебно счетоводна експертиза (ССЕ), изготвена от вещото лице Д. Х. И., които съдът кредитира като обективно и компетентно изготвени, съдържащи отговор на поставените въпроси.

СТЕ (л.496 и сл.) заключава от подробно анализирания технологичен процес, че горивата – въглища, се изгарят в парогенератори, откъдето се получава високоенергийна пара, от която посредством общ парен колектор захранва четири парни турбини, от които едновременно се получават електрическа и топлинна енергия. Разделянето на горивата на такива за производство на електрическа енергия и на такива за производство на топлинна енергия е условно и е на база математически модел, използвайки специфичния разход на условно гориво (СРУГ).

ССЕ (л.506 и сл.) заключава, че: През процесните периоди в счетоводните регистрина [фирма] няма данни за отделно осчетоводяване на разходите за производство на електрическа и топлоенергия. Спецификата на комбинирания производствен процес в [фирма] не дава възможност ясно и точно да се определят и разграничат, респективно аналитично да се осчетоводят разходите за производство на електрическа и топлинна енергия, тъй като тези разходи обслужват и двата продукта. Счетоводните записвания са в съответствие с приложимия М. 2, съгласно който производствения процес може да даде като резултат едновременно производство на повече от един продукт. Когато разходите за преработка на всеки един продукт не са ясно разграничими, те се разпределят между продуктите на рационална и последователна основа. М. 2 Материални запаси регламентира, че базата за разпределение се избира от ръководството на предприятието. М. 1 Представяне на финансови отчети дава право на избор на предприятието как да представи и оповести разходните си статии. Стандарта изисква ръководният екип да избере начина, който ще осигури най-значимо и надеждно представяне.

Правни изводи на съда:

Жалбата до АССГ, подадена чрез ответния орган на 19.01.2015г., срещу връченото на 05.01.2015г. решение, е подадена в срока по чл. 156, ал. 1 ДОПК от надлежна страна и е процесуално допустима.

Разгледана по същество, жалбата е основателна.

Съгласно разпоредбата на чл.27, ал.4 от ЗАДС в настоящото производство на

оспорване подлежи решението на директора на Агенция Митници, с което е потвърдено решение за отказ за възстановяване на акциз № 1322/16.10.2014г. на началник Митница П., в частта, с която е отказано възстановяване на акциз в размер на 5 604 456, 58 лв. за периода от 01.02.2012г. до 17.03.2014г.

Оспореното решение е издадено от компетентен орган съгласно чл. 27, ал. 4 от ЗАДС. Решението за отказ за възстановяване на акциз е издадено от началника на Митница П., който е компетентен орган по смисъла на чл. 27, ал. 3 вр. ал. 2 от ЗАДС.

Съгласно чл. 27, ал. 1 от ЗАДС недължимо платен или подлежащ на възстановяване акциз се възстановява или прихваща за погасяване на изискуеми публични задължения на лицето, събирани от Агенция "Митници", въз основа на писмено искане или по инициатива на митническите органи. Искането по ал. 1 се подава до началника на митницата по седалището на лицето или по местонахождението на данъчния склад в случаите, когато лицето е лицензиран складодържател, или до компетентното митническо учреждение, издало удостоверение за регистрация. Към искането се прилагат и документите, определени с правилника за прилагане на закона (ал. 2 на чл. 27 ЗАДС).

По делото не се спори, предвид констатацията на органите в решенията им и представените удостоверения, че [фирма] е освободен от акциз краен потребител и регистрирано лице по реда на чл. 57а, ал 1, т. 1 и т.3 от ЗАДС. Тези обстоятелства са служебно известни на органите на Агенция „Митници“ както се посочва в решението за отказ, от водения в Ц. на Агенция „Митници“ електронен регистър за издадените удостоверения на освободените от акциз крайни потребители и за регистрираните по чл.57а, ал.1 от ЗАДС лица.

Към подаденото от [фирма] искане за възстановяване на акциз вх. № ЗАДС – 2047/14.08.2014г. са приложени изискуемите документи съгласно чл.12б, ал.2 от ППЗАДС във връзка с чл.27, ал.1 от ЗАДС. Митническите органи не оспорват представянето на всички относими документи. Изрична констатация в този смисъл е налице в решението на началника на Митница П..

Съгласно приложените фактури, справки и платежни нареждания [фирма] е начислявало и внасяло акциз за енергийни продукти за периода от 01.02.2012г. до 17.03.2014г. В таблица към решението на началника на Митница П. (л.183 и сл.) са описани данните за акцизната стока и за платежното нареждане и за е-А.. Митническият орган в решението си (л.202 по делото) е констатирало самоначисляването и внасянето в републиканския бюджет на акциз, считан като дължим от ответника. Дори в диспозитива на решението отказът да бъде възстановен платения акциз за периода от 01.02.2012г. до 17.03.2014г. е мотивиран с това, че е начислен и внесен в републиканския бюджет – законосъобразно според митническия орган. .

По отношение на възраженията на ответника, че размерът на претендираният акциз е посочен, но трябва да бъде доказан, следва да се има предвид, че отговорът на въпроса колко точно е размерът на внесения акциз и съответства ли на потребените енергийни продукти, следва от анализ на представените данни за закупени енергийни продукти, потреблението им и платежните нареждания. Отговорът следва да се даде при тези данни чрез изчисления от проверката на митническите органи. Жалбоподателят е

изпълнил доказателствената тежест да представи доказателствата, налични при него за начисляване и внасяне на акциз. В правомощията на органа е да направи съответните проверки и изчисления, за да провери този заявен за възстановяване акциз действително ли е внесен в този размер и съответства ли на количествата енергийни продукти. Същото митническият орган не е сторил и не е излязъл с изрична констатация, поради което би могло да се приеме, че не оспорва този размер и внасянето му от дружеството. Тъй като обаче спорът тук не е по размера на внесения акциз, а по основанията за възстановяването му, то не са налице констатации на органа в този смисъл и съдът няма как да провери липсващи такива, както и изводи, които не са формирани. Това е въпрос на новото произнасяне на митническите органи при отмяна на обжалваното решение.

С подаденото искане се претендира възстановяване на акциз на основание чл. 24, ал. 2, т. 3 от ЗАДС, като се твърди, че същият е внесен за въглища, използвани за комбинираното производство на централата, т.е. вложени цялостно за производство на пара, от която първо е произведена електрическа енергия и впоследствие част от тази пара е използвана за производство на топлоенергия. Претендира се и възстановяване на недължимо платен акциз за произведена електрическа енергия, потребена от дружеството за собствени нужди (СН), но за производство на електроенергия. Посочено е, че акцизът е недължимо платен, тъй като не е налице освобождаване на акцизни стоки за потребление по смисъла на чл. 20, ал. 2, т. 18 от ЗАДС. Общият размер на претендирания за възстановяване акциз, предмет на това съдебно производство, е 5 604 456, 58 лв. за периода от 01.02.2012г. до 17.03.2014г.

Съгласно чл. 24, ал. 2, т. 3 от ЗАДС освобождават се от облагане с акциз енергийни продукти използвани при производство на електрическа енергия, от лица, получили лиценз за производство на електрическа енергия, издаден по реда на Закона за енергетиката. Освобождаването от облагане с акциз на енергийните продукти по чл. 24, ал. 2, т. 1 - 5 се прилага само за лице, на което е издадено удостоверение за освободен от акциз краен потребител (чл. 24а, ал. 1 от ЗАДС). В случая се установи по делото, че през процесния период основната дейност на [фирма] е производство на електрическа и топлинна енергия по комбиниран метод, а основната суровина от която се произвежда енергията са въглищата. На [фирма] е издадено удостоверение за освободен от акциз краен потребител. Поради това следва да се приеме, че в случая са налице предпоставките по чл. 24, ал. 2, т. 3 вр. чл. 24а, ал. 1 от ЗАДС за освобождаване от облагане с акциз на използваните при производството на електрическа енергия енергийни продукти – въглища от [фирма], в качеството му на освободен от акциз краен потребител.

Въз основа на приетото по делото заключение по СТЕ се установява, че Т. към [фирма] е централа от комбиниран тип за производство на топло- и електроенергия. Основното гориво – лигнитни въглища участва едновременно в процеса на комбинирано производство на ел. и топлоенергия. Произведената от горивната инсталация при изгарянето на въглищата топлинна енергия (наречена от вещото лице полезна енергия) се използва за производство и на електрическа и на топлинна енергия, като Т.-а няма

технологична възможност да произвежда само пара с параметри необходими на крайните потребители, без да произвежда електроенергия, също така в централата няма инсталирани съоръжения за разделно производство само на топлинна енергия или само на електрическа енергия. Експертизата сочи, че при подаване на по-малко количество пара или с по-ниско налягане към турбините би се произвело по-малко количество електроенергия, което не отговаря на реално произведеното пред процесния период. Това според вещото лице е така, защото произведеното количество електроенергия е в пряка зависимост от количеството подадена пара и нейното налягане, а тези параметри от своя страна зависят от използваното гориво, т.е. колкото по малко гориво подаваме, произвеждаме по-малко количество пара, а оттук и по-малко количество електроенергия. Спецификата на разглеждания в случая производствен процес, при който се получават два различни продукти, не дават възможност да се измерят и остойностят по отделно и точно разходите за производство на всеки от тях. Методът за разделяне на горивото при комбинирано производство на ел. и топлинна енергия, използван от Т. към [фирма] е условен, защото според вещото лице не съществува технически метод за измерване на разходите, необходими за производство на електрическа и топлинна енергия поотделно. Най-точен и безусловен метод за определяне на разходите е чрез измерване на всички енергийни потоци с калибрирани измервателни уреди, които периодично минават на метрологичен контрол. В дружеството жалбоподател няма навсякъде такива калибрирани измервателни уреди, например няма там където парата излиза от турбината с различни параметри няма, физически е невъзможно да се измерва. В съдебно заседание пояснява, че поради причината, че няма измерване там, където се изважда парата, то поради това и всички сметки са условни. Ако няма всички необходими измервания или технически е невъзможно те да се извършат, е необходимо да се пресмята по методики, които са специфични за всяка отделна инсталация. Разделянето на горивата от административния орган е условно, използвайки СРУГ за производство на електрическа и топлинна енергия в централата, като според вещото лице не отразява реалното положение, а представлява условен математически метод, използван за целите на енергийното прогнозиране и планиране.

При разпита в съдебно заседание вещото лице заявява, че естествено първо ще се получи механична енергия, след изгарянето на въглищата, която ще завърти ротора, но тази т.наречена пара (носител на топлинна енергия) е с много големи стойности, преди да премине през турбините тя е с такива стойности, че не се използва от крайните потребители като топлинна енергия. В този смисъл недоказана е тезата на ответника във връзката с производството на топлинна енергия – в случая първо произвежданата топлинна енергия (с носител парата) не е такава за ползване от потребители, поради стойностите си. Тази първоначална енергия загрява водата, става пара, влиза в турбината и чак тогава става другите две енергии.

Въз основа на констатациите на СТЕ и на приетите по делото писмени доказателства се установява, че през процесния период използваните горива участват само едновременно в процеса на комбинирано производство на електрическа и топлинна енергия от [фирма]. През този период използваните

от дружеството въглища са вложени цялостно в производството на пара, от която е произведена и електрическа и топлинна енергия.

От така установените факти и липсата на данни за обратното, следва изводът, че всички въглища, вложени в производството на оспорвания, са използвани за производство на електроенергия. Не се установяват енергийни продукти, които да са използвани от [фирма] директно и единствено за производството само на топлоенергия. Експертен е изводът в СТЕ за пряката връзка между количеството подадено гориво и количеството произведена електроенергия, че при по-малко количество въглища би се произвела по-малко количество електроенергия. Този извод обосновава и правният, че всички въглища, вложени в комбинираното производство на жалбоподателя са произвели електроенергията и ако не бяха вложени всичките нямаше да е произведена в същото количество. В този смисъл жалбоподателят доказва, че като освободен от акциз краен потребител не е използвал акцизни горива – въглища, за цели различни от посочените в издаденото му удостоверение. През процесния период дружеството е произвеждало електрическа енергия като е използвало в цялост обложените горива, поради което и на основание чл. 24, ал. 2, т. 3 от ЗАДС тези продукти не подлежат на облагане.

Не се споделят от настоящия съдебен състав доводите на ответника, изложени в представените по делото писмени бележки, според които съгласно констатациите на експертизата при изгарянето на въглищата първо се произвежда топлинна енергия с преносна среда пара, за която енергия дружеството дължи акциз. Вещото лице посочва, че там където парата излиза от турбината с различни параметри физически е невъзможно да се измерва. Освен това така произвежданата първоначално пара не е годна за ползване от крайните потребители поради високите си стойности.

Предвид гореизложеното следва да се приеме, че начисленият и платен през процесния период акциз за количествата въглища, използвани в производството на [фирма] на електроенергия, е недължим съгласно чл. 24, ал. 2, т. 3 от ЗАДС, тъй като същите представляват освободени от облагане енергийни продукти.

В подкрепа на горните изводи са и констатациите на приетата по делото ССЕ, която извежда липса на данни за отделно осчетоводяване на разходите за производство на електрическа и топлоенергия, за невъзможност за разграничаване на разходите за производство на електрическа и топлинна енергия и че в тези случаи М. 2 регламентира ръководството на предприятието да избере база за разпределение, като в случая. Топлинната енергия е съпътстващ продукт, който е несъществен като стойност и затова разходите са разпределени в см.611/1 „Разходи за производство на електрическа енергия“, която в себе си обхваща себестойността на електрическата и на топлинната енергия. ЧЕ Вещото лице при разпита в съдебно заседание посочва, че е определило, че съпътстващият продукт топлинна енергия е несъществен, от кореспонденцията на см.611/1 със см.701/2 „Приходи от продажба на топлинна енергия“ (данни на общите разходи за електрическа и топлоенергия, разходи за топлоенергия и съответно % на разходите за топлоенергия спрямо общите, дадени в таблицата на л.510 по делото)

Въз основа на констатациите на приетите по делото съдебни експертизи, се стига до извода, че извършеното разделяне на количествата въглища в справките, изготвени от дружеството, не отразява реалното положение, а е едно условно математическо разделение, приложимо за определяне на цените на произвежданите енергии и за целите на енергийното прогнозиране и планиране (чл. 1, ал. 1 и л. 2 от Наредба № РД-16-996 /31.01.2007 г.). В тази връзка следва да се посочи, че в ЗАДС, в редакцията му действаща за процесния период и до изменението с ДВ бр.92 от 27 ноември 2015г. липсва уредба относно начина на определяне на реално проследимо и измеримо количество енергиен продукт, използван за получаването на двата вида изходен продукт - електрическа енергия и топлинна енергия, които се произвеждат едновременно и в един общ и неделим технологичен процес.. Едва с новата алинея 2 на чл.28 от ЗАДС в сила от 01.01.2016г. е предвидено, че при използване на енергийни продукти за осъществяване на комбинирано производство на топлинна и електрическа енергия данъчната основа по ал. 1 за произведената топлинна енергия се определя върху 30 на сто от общото количество на използваните енергийни продукти за комбинираното производство на топлинна и електрическа енергия. Разпоредбата обаче е материален закон и има действие занапред. В този контекст и предвид, че съгласно чл.60, ал.1 и ал.2 от Конституцията на Република Б. както данъците и таксите, така и данъчните облекчения и утежнения се установяват със закон, съдът споделя съображенията на жалбоподателя, че след като за процесния период в ЗАДС няма законово правило за пропорционално разделяне на горивата, установяващо критериите, при които да бъдат изчислявани и определяни количествата горива, използвани за производство на електрическа енергия и на топлинна енергия използваният метод – математически модел не може да се прилага законосъобразно за определяне на данъчно задължение, каквото е и акцизът. Данъчната основа като част от определяне на данъчното задължение също не може да се установява чрез прилагане на правила извън законоустановените. Единственият случай при който данъчен орган може да приложи установения от съответния закон размер на данъка към определена от него основа са ревизиите при особени случаи по реда на чл.122 и сл. от ДОПК, какъвто не е процесният случай, още повече, че не става въпрос за ревизия, а за проверка.

След като по делото се посочват данни и не се опровергават с обратни констатации от ответника, че цялото количество въглища през процесния период е влягано за производството на електроенергия и не е налице количество, което да е вложено само и единствено директно в производството на топлоенергия, следва да се приеме, че начисленият и внесен от дружеството акциз е недължим съгласно разпоредбата на чл. 24, ал. 2, т. 3 от ЗАДС. В случая не е доказано основание за приложение на чл. 20, ал. 2, т. 19 от ЗАДС, тъй като не бе установено потребление на енергийни продукти от оспорвания, в качеството му на освободен от акциз крайни потребители за цели, различни от посочените в удостоверение.

В практиката на ВАС на РБ по случаи аналогични на настоящия се приема, че в нарушение на материалния закон (има се предвид действащата преди изменението от 01.01.2016г. уредба в ЗАДС) е незаконосъобразно облагането

с акциз на въглищата, в част условно отнесена към производството на топлинна енергия, при комбинирано производство на топлинна и електрическа енергия, тъй като е невъзможно да се извърши прецизно разделяне, измерване и остойностяване на количествата горива, необходими за добива на двата вида енергия – топлинна и електрическа, след като горивото участва едновременно в технологичния процес за добива им. В този смисъл са решение 97/06.01.2014г. по адм.дело № 5346/2013г. и решение № 2833/15.03.2016г. по адм. дело № 8948/2015 на ВАС на РБ, като в последното са направени следните изводи, относими и към тук разглеждания случай: „Извършването от митническия орган разделяне е базирано само на условно математическо разделяне, което е приложимо за други цели според регламента на чл.162, ал. 3 от ЗЕ и Наредба № РД 16-996/31.01.2007 г. (за определяне на количеството електрическа енергия, произведена от комбинирано производство на топлинна и електрическа енергия). Недоказано се явява основанието на чл. 20, ал. 2, т. 19 от ЗАДС, въз основа на което да се начислява акцизно задължение за част от използваните енергийни продукти, определена на база това условно математическо разделяне. През ревизираните периоди цялото количество въглища е вложено за производство на електрическа енергия, като не е установено част от същото да е използвано директно за добиване на топлинна енергия. Поради това са налице предпоставките на чл. 24, ал. 2, т. 3 вр. чл. 24а, ал. 1 от ЗАДС за освобождаване на жалбоподателя от облагане с акциз на използваните при производството на електрическа енергия енергийни продукти, поради което и облагането на количествата въглища е в нарушение на материалния закон.“

По отношение на наведеното в писмените бележки на ответника за служебно отправяне от съда на преюдициално запитване до Съда на Европейския съюз, за тълкуване на разпоредбите на Директива 92/12/Е. по отношение на настоящия казус, съдът възприема изложеното по този въпрос в решение № 97/06.01.2014г. по адм.дело № 5346/2013г. на ВАС на РБ за неотноситост по настоящия спор и същевременно яснота на разпоредбите на чл.4(1), чл. 21(5) и чл.9(1) на Директива 2003/93/ЕО относно реструктурирането на правната рамка на общността за данъчно облагане на енергийни продукти и електроенергия, които са правилно транспонирани в националното законодателство: ЗАДС и ППЗАДС и не са налага тяхното тълкуване. В случая не е налице спор как се определят нивата на облагане с данъци за енергийните продукти и електроенергията, кой е момента на облагане и кои лица подлежат на данъчно облагане. Не е спорно и как се определя облагане на горива за отопление. Освен това както отбелязва и ВАС на РБ в посоченото решение, условие за непосредствено действие на норма на Директива е същата да създава права, а не задължения, какъвто е настоящия случай.

Що се отнася до позоваването на Работен документ № С. 816 от проведена среща на 25 и 26.06.2013г. на Комитета по акцизите, съдът възприема изложеното от касационната инстанция по аналогичен случай (пак решение № 97/06.01.2014г. по адм.дело № 5346/2013г. на ВАС на РБ) за документ, който не е източник на право, отговорите в него не обвързват съда, а са от значение за планираната от страна на правителството данъчна политика, както и че при

приложението на чл.15 (1) (г) от Директива 2003/96ЕО следва да бъде определен дял на енергийни продукти, използвани за производството на топлинна енергия при комбинирано производство, който да продължава да се облага с данък като гориво за отопление, „но това следва да става въз основа на законоустановени критерии и при наличие на технологична възможност за тяхното разграничаване. Такива законоустановени критерии за процесния период до изменението на чл.28 от ЗАДС не е имало и съответно такова облагане, дори и по съображенията изложени в посочения документ е незаконосъобразно при конституционния принцип за законоустановеност на данъчните задължения.

С оглед гореизложеното следва да се приеме, че не е налице основанието, посочено от митническите органи да се постанови отказ по подаденото от [фирма] Искане за възстановяване/прихващане на акциз вх. № ЗАДС – 2047/14.08.2014г. за сумата 5 604 456, 58 лв. за периода от 01.02.2012г. до 17.03.2014г. Оспореното решение на директора на Агенция Митници като издадено в нарушение на материалния закон, следва да бъде отменено. На отмяна подлежи и решението за отказ за възстановяване на акциз № 1322/16.10.2014г., издадено от началник на Митница П., в частта, с която на жалбоподателя е отказано възстановяване на акциз в размер на 5 604 456, 58 лв. за периода от 01.02.2012г. до 17.03.2014г.

На основание чл. 27, ал. 5 вр. ал. 3 от ЗАДС делото като преписка следва да се изпрати на началника на Митница П. за издаване на ново решение по Искане за възстановяване/прихващане на акциз вх. № ЗАДС – 2047/14.08.2014г., подадено от [фирма], за възстановяване на акциз в размер на 5 604 456, 58 лв. за периода от 01.05.2013 г. до 31.05.2014 г. при спазване По отношение на искането на жалбоподателя за възстановяване на акциза с лихвата, съдът намира, че действително в случая е приложима разпоредбата на чл.129, ал.6 от ДОПК. Преценката относно дължимостта на лихвата и началния момент, следва да бъде извършена според правилата на чл. 129, ал. 6 от ДОПК, доколкото в специалния закон - ЗАДС, чл. 27, ал. 1 липсва изрична уредба в тази насока. Касае се за непълнота на специалния нормативен акт, поради което и на основание чл. 46, ал. 2 от ЗНА е приложим реда по чл. 128-130 ДОПК, относно възстановяване и прихващане на недължимо платени или събрани суми за данъци, вкл. акциз-чл. 162, ал. 2, т. 1 ДОПК. В този смисъл изрично решение № 12321 от 18.11.2015 г. по адм.д. № 6240/2015 г., II отд. на ВАС на РБ. В решение № 10280/03.08.2009г. по адм. д. № 725/2009г., I отд. на ВАС на РБ, също се приема субсидиарно приложение на чл.129, ал.6 от ДОПК при възстановяване на акциз.

Съгласно разпоредбата на чл. 129, ал. 6 ДОПК, недължимо внесени или събрани суми, с изключение на задължителни осигурителни вноски, се връщат със законната лихва за изтеклия период, когато са внесени или събрани въз основа на акт на орган по приходите. В останалите случаи сумите се връщат със законната лихва от деня, в който е следвало да бъдат възстановени по реда на ал. 1 - 4, т.е. регламентирани са две хипотези, с оглед различния момент, от който се дължи законната лихва, като критерия е именно дали внасянето или събиране на недължимите суми е въз основа на акт на органа по приходите или не. В конкретния случай е налице предл.2-ро на ал. 6, чл.

129 ДОПК, тъй като сумите са внасяни от лицето. Следователно, сумата следва да се върне със законната лихва от деня, в който е следвало да бъде възстановена от митническите органи. Връщането на сумата със законната лихва обаче е въпрос, който е част от новото произнасяне на началника на Митница П. и е предмет на новия му акт по искането на жалбоподателя, при съобразяване на задължителните указания, дадени с решението. Съдът в случая не е инстанция по същество, за да постанови възстановяване на сумата с лихвите.

Предвид изхода на делото и заявеното от жалбоподателя искане, на основание чл. 161, ал. 1 ДОПК ответникът следва да бъде осъден да заплати на жалбоподателя доказаните сторени от него разноси по делото в общ размер на 950 лв., от които 50 лв. – платена държавна такса (л.2 по делото), 500 лв. – платено възнаграждение за СТЕ (л.389 по делото) и 400 лв. - платено възнаграждение за ССЕ (л.390 по делото).

Воден от горното и на основание чл.27, ал.4 от ЗАДС във връзка с чл. 160, ал.3 и чл.161, ал.1 от ДОПК, Административен съд София- град, I отделение, 6-ти състав

РЕШИ:

ОТМЕНЯ Решение № 628/22.12.2014г. на директора на Агенция "Митници" и потвърденото с него Решение № 1322/16.10.2014г., издадено от началник на Митница П., в частта, с която е отказано възстановяване на акциз по искане вх.№ ЗАДС -2047/14.08.2014г. на [фирма] за периода от 01.02.2012г. до 17.03.2014г.

ИЗПРАЩА делото като преписка на началника на Митница П. за издаване на ново решение по искане вх.№ ЗАДС -2047/14.08.2014г. на [фирма] за периода от 01.02.2012г. до 17.03.2014г., в 30-дневен срок от влизане в сила на съдебното решение, при спазване на задължителни указания по тълкуването и прилагането на закона, дадени в решението.

ОСЪЖДА Агенция „Митници“ да заплати на [фирма], ЕИК[ЕИК], разноси по делото в размер на 950 лв. (деветстотин и петдесет лева) за държавна такса и депозити за експертизи.

Решението може да се обжалва с касационна жалба пред Върховния административен съд на Република Б. в 14-дневен срок от съобщаването му.

СЪДИЯ:

(Боряна Бороджиева)