

# РЕШЕНИЕ

№ 2605

гр. София, 21.05.2020 г.

## В ИМЕТО НА НАРОДА

**АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД - СОФИЯ-ГРАД, Първо отделение 6 състав,**  
в публично заседание на 04.11.2019 г. в следния състав:

**СЪДИЯ: Боряна Бороджиева**

при участието на секретаря Елеонора М Стоянова, като разгледа дело номер **4490** по описа за **2018** година докладвано от съдията, и за да се произнесе взе предвид следното:

Производството е образувано по жалба на [фирма] срещу ревизионен акт № ВГ005800-РК 43-РА9/22.12.2017г., издаден от П. Б. П. на длъжност началник на отдел в Агенция „Митници“, орган възложил ревизията и Д. И. Д. на длъжност главен митнически инспектор, ръководител на ревизията, мълчаливо потвърден от директора на Агенция „Митници“.

Жалбоподателят оспорва РА по подробни съображения в жалбата и писмени бележки. Основната му теза е, че незаконосъобразно с РА е начислен акциз върху количествата въглища, използвани за производство само на електроенергия, тъй като е налице основание за освобождаване от акциз по чл.24, ал.2, т.3 от ЗАДС и начислен акциз за потребление на електрическа енергия за собствени нужди, тъй като е налице основание за освобождаване от акциз по чл.20, ал.2, т.18 от ЗАДС, тъй като било налице изключението – потребената ел.енергия е предназначена за производство или поддържане на съоръжения за производство на електрическа енергия. Позовава се на СТЕ, че в комбиниран производствен процес от вида на процесния не могат да се отграничат инсталациите, които ползват електричеството само за производство на електрическа енергия, от инсталациите, които ползват електричество само за производство на топлинна енергия, тъй като се касае за един неделим производствен процес, при който работи една инсталация, от която първо се получава електрическа енергия, след производството на която се получава топлинна енергия като остатъчен продукт, което се доказвало и от отговор на КЕВР, че [фирма] не е отчело топлинна енергия за собствено потребление за 2014г. и за 2015 г. Счита и, че в РА

административния орган не се е произнесъл по въпроса подлежат ли на възстановяване присъдените две суми, с двете влезли в сила съдебни решения. РА е незаконосъобразен и в частта, в която се установяват задължения до целия размер за възстановяване, за цялото количество енергийни продукти, като тази разлика представлявала именно внесеният акциз върху въглища, които са били предназначени за производство на топлоенергия и който акциз е присъден за възстановяване. Счита, че е неотнормено обстоятелството дали част от начисления акциз в настоящото производство участва при отчитане на разходите за целите на одобрената крайна цена за потребителите на топлинна енергия. В случая не се касаело за искане за възстановяване на недължимо платен акциз, а дори и в тази хипотеза, това възражение е неоснователно, съгласно константната съдебна практика по този въпрос, на която се позовава. Позовава се и на съдебната практика на ВАС, според която в случаите на комбинирано производство на топлинна и електрическа енергия не се дължи акциз за част от горивата, условно отнесена производството на топлинна енергия. Счита и че не е обичайна практика на директора на АМ да не се произнася по жалбите и така не е очертан предмета на спора, не се посочва в какъв размер е установеното задължение и дали в РА има произнасяне по възстановяването на присъдения със съдебните решения акциз. В заключение иска отмяна изцяло на мълчаливо потвърдения РА и установените с него задължения за акциз в общ размер на 6 750 976, 60 лв., от които задължение за довносяне на акциз за данъчен период 01.04.2014г. -31.12.2015г., съответно главница в размер на 3 658 645, 24 лв. и лихви за забава в размер на 1 165 467, 09 лв., както и в частта, в която е отказано възстановяване на акциз, ако съдът счете, че има такова произнасяне в РА. Претендира разноски само за платена държавна такса и възнаграждения за вещи лица.

Ответникът оспорва жалбата като неоснователна. Позовава се на това, че РА е издаден в хипотеза на чл.129, ал.3 от ДОПК. Поддържа тезата, че не е налице основание платеният акциз да се счита за недължимо платен и съответно не е налице основание същият да се счита за подлежащ на възстановяване. Счита, че ревизиращите органи не са установили надвнесени от лицето суми за акциз, които да подлежат на възстановяване, което се подкрепя и от заключението на вещото лице по СсчЕ. Неправилно било твърдението на жалбоподателя, че по голяма част от установеното дължимо за плащане задължение за акциз, в качеството му на ОАКП, в размер на 3 461 119, 62 лв. е реално платено, тъй като платената сума за акциз, в размер на 2 994 070, 17 лв. е взета предвид от ревизиращите органи, като сумата е приспадната от общо установения размер на акциза, като излага подробни съображения в тази посока. Намира за невярно и твърдението в жалбата, че начетът за периода от 01.05.2014г. до 31.12.2015г. представлява сума, която е поискана за възстановяване с искането за възстановяване на акциз от 27.07.2016г. Позовава се и на това, че РА е издаден преди влизане в сила на сочените от жалбоподателя съдебни решения, за които твърди, че установяват възстановяване, което също не било така, тъй като преписките са върнати с указания за издаване на актове, а не относно размера на определеното право на възстановяване или задължение за плащане. Отхвърля твърдението за липса на мотиви. Правилно ревизиращите органи приели, че използваните енергийни продукти са с двойно предназначение. По смисъла на чл.4, т.10, предл.първо от ЗАДС. В РА е налице произнасяне по искането за възстановяване на акциз, тъй като е попълнена съответната колона в таблицата на РА. Алтернативното искане на ответника е, ако съдът приеме, че използваните продукти

не са с двойно предназначение по смисъла на чл.4, т.10 от ЗАДС и за ползване на данъчно облекчение за използваните продукти в комбинирания процес е достатъчно да притежава УОАКП по чл.20, ал.2, т.3 от ЗАДС, счита че данъчното облекчение, следва да се приложи само по отношение на частта енергийни продукти, използвана за производство на електроенергия в единния комбиниран процес на топло и електроенергия, но не и за частта енергийни продукти, използвана за производството на топлоенергия. Пзовава се на нормативно определен метод за разграничаване на количествата енергийни продукти, използвани в комбинирания процес на такива, използвани в производството на топлоенергия и такива, използвани за производството на електроенергия. Пзовава се на приложимост на специалния ЗЕ, транспониращ Директива 2004/8, а Директива 2003/96. Не споделя становището на жалбоподателя, че не е налице нормативно предвиден метод за изчисление/определяне на енергийните продукти в комбинираното производство на такива за производства на топлинна и за производство на електроенергия. И най-накрая ответникът аргументира становище, че тъй като претендираният за възстановяване акциз е включван в продажната цена на топлинната енергия, тежестта на данъчното облагане се прехвърля на трети лица, потребителите на топлинна енергия, за да не се допусне неоснователно обогатяване, сумите не следва да бъдат възстановявани на лицето от държавния бюджет, тъй като същите суми [фирма] вече е получило от крайните потребители на топлоенергия, като елемент на продажната цена. В заключение иска отхвърляне на жалбата. Претендира разноски в списък на л.620 по делото.

Факти по делото:

Предмет на обжалване е РА, издаден от органи на Агенция „Митници“, вследствие на ревизия при следната процедура:

Със заповед за възлагане на ревизия ЗВР № ВГ005800-43-Р1/30.09.2016г. на началник на отдел „Последващ контрол“ при Митница Столична, изменена със ЗВР от 10.03.2017г. На ответника е образувано ревизионно производство на [фирма] за периода от 01.04.2014г. до 31.12.2015г. за установяване на акциз като данъчно задължено лице по чл.3, ал.1, т.1 – регистрирано по чл.57а, ал.1, т.3 от ЗАДС и по т.4 освободен от акциз краен потребител – ОАКП от ЗАДС. Ревизията е възложена във връзка с подадено от [фирма] искане до началника на Митница Столична искане рег.№ 32-209767/27.07.2016г. за възстановяване на акциз на основание чл.27, ал.1 от ЗАДС, в размер на 3 026 870, 56 лв. за периода 01.05.2014г.-31.12.2015г., като претендира заплащане на лихви, на основание чл.129, ал.6 от ДОПК. Като основание на искането е посочено, че акцизът е бил деклариран и заплатен от страна на лицето на основание чл.20, ал.2, т.18 и чл.20, ал.2, т.19 от ЗАДС - за потребена електрическа енергия за свои собствени нужди при производството на топлоенергия в комбинирано производство на топло и електроенергия за визирания период.

По указание на административния орган, сезиран с искането, в него са отстранени нередовности на 09.09.2016г. Оттогава, в преди изтичане на определения в чл.27, ал.3 от ЗАДС 30 дневен срок за произнасяне по подадено искане и на основание чл.112 във връзка с чл.129, ал.3 от ДОПК е образувано ревизионното производство.

За ревизирия период дружеството е имало статут на ОКАП съгласно издадени удостоверения за производство на електрическа енергия, както и статут на регистрирано по чл.57а, ал.1, т.3 от ЗАДС като лице, получило лиценз по Закона за енергетиката (ЗЕ) за производство на електрическа енергия, когато потребява електрическа енергия за свои собствени нужди.

В резултат на извършената ревизия е съставен Ревизионен доклад № – РД № ВГ005800-43-РД7/21.11.2017г., в който е направено предложение за установяване на: общо задължение за акциз, в това число дължимо задължение за заплащане на акциз и платено на валидно правно основание задължение за акциз, като дължимото задължение за акциз е разликата между общо установеното задължение за акциз и платеното задължение за акциз. Ревизиращите органи са достигнали до извод, че не са налице факти и обстоятелства, които да водят до извода за установяване на недължимо платен акциз, подлежащ на възстановяване. РД е редовно връчен на 24.11.2017г. на изпълнителния директор на дружеството, като в срока по чл.117, ал.5 от ДОПК от дружеството не е направено писмено възражение по РД.

Последвал е обжалваният РА № № ВГ005800-43-РА9/22.12.2017г., връчен на 29.12.2017г. на изпълнителния директор на [фирма].

С РА е прието, че комбинираното производство на топло и електроенергия е производствен процес, в който използваните от ревизираното лице енергийни продукти се потребяват едновременно, както за гориво за отопление, така и с цел производство на електрическа енергия, т.е. използваните енергийни продукти са с двойно предназначение, по смисъла на чл.4, т.10 от ЗАДС. В тази връзка приемат, че ревизираното лице в стопанската си дейност – комбинирано производство на топло и електроенергия, използва енергийни продукти с двойно предназначение, поради което въз основа на издаденото му УОАКП по чл.24, ал.2, т.3 от ЗАДС - за производство на електрическа енергия, не може да ползва претендираното данъчно облекчение. За да ползва данъчно облекчение за използваните продукти с двойно предназначение, ревизираното лице следва да притежава валидно издадено УОАКП по чл.24, ал.2, т.1 от ЗАДС – за енергийни продукти с двойно предназначение, каквото не притежава, а не УОАКП по чл.24, ал.2, т.3 от ЗАДС-за енергийни продукти, използвани за производството на електрическа енергия, каквото притежава. Ревизиращите органи приемат, че притежаваното от жалбоподателя УОАКП по чл.24, ал.2, т.3 от ЗАДС не е основание за ползване на данъчно облекчение за използваните от него енергийни продукти с двойно предназначение, предвид което за цялото количество енергийни продукти, използвани в комбинирания процес на топло и електроенергия се дължи акциз на основание чл.20, ал.2, т.19 от ЗАДС, тъй като двойното предназначение е цел, различна от посочената в УОАКП по чл.20, ал.2, т.3 от ЗАДС. Посочената в притежаваните от ревизираното дружество УОАКП цел била само и единствено „производство на електрическа енергия“, а не производство на топлинна и производство на електроенергия в единен и неделим комбиниран процес, при който изходните крайни продукти са два: топлинна енергия и електроенергия, а не само електроенергия. Ревизиращите органи приемат, че според разпоредбата на чл.24д, ал.2 от ЗАДС, ОАКП може да използва енергийните продукти само и единствено за целите, посочени в удостоверението за съответния обект, т.е. в конкретния случай с посочената в УОАКП цел – производство на електрическа енергия. За ревизирания период ревизиращите органи установяват, че [фирма] е получавало и използвало в обекта, посочен в удостоверенията, енергийни продукти с двойно предназначение, което е цел, различна от посочената в УОАКП по аргумент на чл.4, т.10 от ЗАДС. Въз основа на това ревизиращите органи са установили задължение за акциз за цялото количество, използвани от ревизираното лице енергийни продукти в стопанската му дейност – за комбинирано производство на топло и електроенергия. Така установеният акциз на основание чл.20, ал.2, т.19 от ЗАДС в общ размер на 6 455 189,

79 лв., като част от акциза за използваните продукти в комбинираното производство в размер на 2 994070, 17е начислен и заплатен от ревизираното лице. Ревизиращите органи приемат, че така начисленият и внесен акциз за топлинната енергия от общо ползваните в комбинираното производство енергийни продукти, е правилно и законосъобразно начислен, дължимо платен на основание чл.20, ал.2, т.19 от ЗАДС. Предвид това считат, че не е налице основание платеният акциз да се счита недължимо платен и съответно не е налице основание за възстановяване.

След връчване на РА, в срока и по реда на чл.152 и сл. от ДОПК, на 12.01.2018г. [фирма] го е обжалвало пред Директора на Агенция „Митници“, който не се е произнесъл в предвидения срок и на 20.03.2018г. е формирано мълчаливо потвърждаване на РА.

На 19.04.2018г., в срока по чл.156, ал.5 от ДОПК подадена жалбата до съда, срещу мълчаливо потвърдения РА.

По делото са събрани като доказателства ревизионната преписка и са изслушани заключения по СТЕ и СсчЕ, както и са събрани писмени доказателства от КЕВР относно цените на топлинната енергия.

Заключението на СТЕ -л.446-454 е следното:

В т.1 вещото лице описва технологичния процес и какво означава комбинирано производство на електрическа и топлоенергия.

ТЕЦ към [фирма] е централа от комбиниран тип за производство на топло и електроенергия. За осъществяване на дейностите по комбинираното производство на електро и топлоенергия в топлоизточника са монтирани съответните мощности. Подробно описан процеса – л.447-448. Основно добивът на електрическа и топлинна енергия зависи от температурата и налягането на входа и изхода на топлоносителя – парата в мрежата. На следващия въпрос дали използваните горива участват едновременно в процеса на комбинираното производство на електрическа и топлинна енергия вещото лице заключава след подробно описание на л.448, че използваните горива участват едновременно в процеса на комбинирано производство на електрическа и топлинна енергия, т.е. Водната пара, която задвижва турбината, за да получим електро и топлоенергия се получава от изгарянето на въглищата в парогенератора и обобщава, че следователно цялото количество гориво - въглища е употребено за производство на пара, чрез която генерирана електрическа енергия, а впоследствие част от нея, вместо да се изхвърли в атмосферата или да се вътре обратно чрез кондензатор за ново загряване и включване в работния цикъл с използва като топлинна енергия. На въпрос за възможност за разделно производство отговаря, че ТЕЦ на жалбоподателя 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. Посочва, че има технологична възможност да се отдели парата за производство на топлоенергия преди постъпването ѝ в турбините за производство на електроенергия, но само при аварийен режим. Категорично няма технологична възможност да се произвежда само пара с параметри, необходими на крайни потребители, без да се произвежда електроенергия. Всички използвани горива участват едновременно в процеса на комбинирано

производство на електрическа и на топлинна енергия. Отхвърля възможността първоначално произведената пара от котела с конкретните параметри на нагнетяване, да е годна да се използва от потребителите на топлинна енергия, а ако бъде допуснато щял да се наруши технологичния процес и полезността на парата. Ако в ТЕЦ [фирма] биха били вложени само горивата, приети от ревизията като условно относими към производството на електрическа енергия, то не би могло да се произведе същото количество електроенергия, ако се подаде по-малко пара или с по ниско налягане и температура към турбината, тъй като електрическата мощност зависи от разликата в наляганята и температурите на парата на входа и изхода на турбината, както и от нейното количество. При по малко пара или по ниско налягане към турбините, би се произвело по-малко количество електроенергия, което не отговаря на реално произведеното през процесния период. Аргументира извод, че 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, произвеждам по малко количество пара, а оттук и по малко количество електроенергия. На въпроса дали може да се направи точно и прецизно разделяне, измерване и остойностяване на горивата, използвани за производство на електрическа енергия, съответно на топлоенергия, при такова комбинирано производство експертът заключава, че не може да се направи точно и прецизно разделяне, измерване и остойностяване на горивата, необходими за производство на електрическа и топлинна енергия, при такова комбинирано производство. Методът за разделяне горивото при комбинираното производство на електрическа и топлинна енергия, използван от ТЕЦ на жалбоподателя е условен, базира се на математически модел. Направеното разделяне на горивата на такива за производство на електрическа енергия и на такива за производство на топлинна енергия е изцяло условно и неточно. Методът за разделяне и остойностяване на разходите е условен. Спецификата на разглеждания в случая производствен процес, при който се получават два различни продукта, не дават възможност да се измерят и остойността поотделно и точно разходите за производството на всеки един от тях. Методът, визиран в Указанията на ДКЕВР и регламентиран в Наредба № РД-16-267 от 19 март 2008г. За определяне на количеството електрическа енергия, произведена от комбинирано производство на топлинна и електрическа енергия, издадена от МИЕ също е условен. По нататък вещото лице отговаря, че не съществува точен и безусловен технически метод за измерване на използваните количества горива, необходими за производството на електрическа и топлинна енергия при комбинирано производство. Най точният метод за определяне на разходите е измерване на всички енергийни потоци с калибрирани измервателни уреди, минаващи периодично на метрологичен контрол. Описва двата метода, прилагани от жалбоподателя, като условни, защото не съществува технически метод за измерване на разходите, необходими за производството на електрическа и топлинна енергия поотделно. Описва използваните методи на л.452-452 по делото. Посочва и други методи, освен използвания от жалбоподателя, за условно разделяне на горивата и прилагането им – л.452-453, като при всички

изброени правила, методи, наредби и нормативи, не могат да бъдат определени точно и чрез един единствен метод, посочен в закон, горивата, отнесени към съответния вид, произведена по комбиниран начин енергия. СТЕ изрично подчертава, че независимо от избрания метод във всички случаи се касае за условно – виртуално, математически моделирано разделение на горивата, използвани за получаването на двата вида: електрическа енергия и топлоенергия, които се произвеждат едновременно в един общ и неделим технологичен процес от процесните въглища. Пояснява, че ТЕЦ Република при жалбоподателя използва електрическа енергия за собствени нужди и формулата за количеството ѝ е разликата между произведената и продадената електрическа енергия. Производствено техническия отдел извършва съответните изчисления, като се изготвят месечни протоколи за произведената топло и електроенергия, разход за собствени нужди и продадено количество топло и електроенергия. Отрича възможността в комбинирания процес от вида на процесния да се отграничат инсталациите, които ползват електричество само за производство на електрическа енергия, от инсталациите, които ползват електричество само за производство на топлинна енергия, тъй като се касае за един неделим производствен процес, при който работи една инсталация, от която първо се получава електрическа енергия, след производството на която се получава топлинна енергия като остатъчен продукт. В съдебно заседание вещото лице отговаря на въпроси като уточнява, че методиката, използвана от жалбоподателя е взимствана от посочената в чл.173, ал.2 от ЗЕ и е съобразена с Наредба № 16267/2008г. Възможно е в зависимост от графиците, които ТЕЦ спазва по нареждане на ЕСО да се произведе различно количество енергия от едно и също количество въглища с еднакви технически характеристики. Добивът е в зависимост от избрания режим на работа. Съдът кредитира заключението на вещото лице по СТЕ като обективно и компетентно.

Заключението на ССЕ -основно – л.479-495 е изследвало следните въпроси: Описало е, че за ревизирания период 01.04.2014г.-31.12.2015г. по данни от подадените акцизни данъчни документи, дружеството е използвало в дейността си съответните видове въглища, брикети, природен газ, как е формирана данъчната основа. За процесния период част от произведената от [фирма] електрическа енергия -ЕЕ е използвана за производството на топлинна енергия - ТЕ. Дружеството е подавало АДД, в които е декларирало количествата ЕЕ. Посочило е ставката и е дало в табличен вид обобщени данни определянето на акциза-л.482. Посочило е изчисленото в РА задължение за акциз в РА: 292 281,17 лева за периода от 01.04.2014г. до 31.12.2015г., чл.20, ал.2, т.18 от ЗАДС за потребление на електрическа енергия за свои собствени нужди; 3 505, 64 лв. общо за периода 01.04.2014г.-31.12.2014г. съгласно чл.20, ал.3 от ЗАДС и 3 461 119, 62 лв. за периода 01.04.2014г. до 31.12.2015г. съгласно чл.20, ал.2, т.19 от ЗАДС потребление на енергийни продукти от освободени от акциз крайни потребители за цели, различни от посочените в удостоверението. По нататък вещото лице описва какви акцизни стоки и какво количество е използвало дружеството през процесния период и колко размерът на декларирания и платен акциз за ревизирания период – л.483 по делото. Начисленият акциз е

всичко 3 092 331, 36 лв., от които платени суми 457/503 2 220 397, 69 лв. И платен акциз чрез прихващане 457/4991 – 871 933, 67 лв. Описани са датите на начисляване, внасяне (483-488) и е заключено, че начисляването въз основа на месечни сведения и по утвърдена методика, при ползване на акцизни ставки и чрез подаване на акцизни данъчни декларации е в съответствие с изискванията на ЗАДС. На въпроси на жалбоподателя дали сумите от 65 460, 80 лв. за м.04.2014г. и 3 026 870, 56 лв., касаеща данъчни периоди от 01.05.2014г. до 31.12.2015г., отказът за определяне на организацията за отчитане на възстановяването, на които е признат за незаконосъобразен, с конкретни съдебни решение на АССГ, оставени в сила от ВАС на РБ, вещото лице посочва, че са част от сумите по обжалвания РА и към 11.02.2019г. не са възстановени. На въпрос дали разходите за производство на ЕЕ и ТЕ са осчетоводявани поотделно е отговорило, че разходите за производство на ЕЕ и ТЕ се осчетоводяват общо, предвид това, че ТЕЦ към [фирма] е централа от комбиниран тип за производство на ТЕ И ЕЕ. Предвид спецификата на комбинирания производствен процес, условните методи за разпределение на използваните в производствения процес горива и това, че счетоводството се основава на документи, на практика не е възможно да се извърши прецизно осчетоводяване и аналитично разделяне на разходите, необходими за производството на двата произвеждани продукта -ТЕ и ЕЕ. Счетоводните записвания според вещото лице не са в несъответствие с изискванията на МСС 2. Описва счетоводната политика на дружеството (л.489) и приетата Система за определяне на организацията за отчитане на разходите и за формиране себестойността на произвежданата готова продукция и т.н. съгласно МСС 2. Допълва, че в пояснителните приложения към ГФО на дружеството за 2014г. и 2015г., заверени от регистриран одитор към И. е констатирано, че ръководството на дружеството се е съобразило с всички стандарти и разяснения, които са приложими към неговата дейност и са приети официално за приложение от ЕС към датата на изготвяне на финансовите отчети. Когато разходите в производствения процес не са ясно разграничени, разпределянето се извършва между продуктите на рационална и последователна основа – напр. на база относителната стойност на продажбите на всеки продукт или на всеки етап от производствения процес, на който продуктите могат да бъдат разграничавани помежду им, или при завършване на производството. В „Т. П.“ разпределянето на разходите за горива използвани за производството на електрическа и топлинна енергия е извършвано чрез Метод разработен в „Система за отчет и анализ на ТИП на ТЕЦ“, одобрена от МИЕ и КЕВР, при който е използван коефициент за разпределение на горивото при комбинирано производство. Международен счетоводен стандарт 2 няма изискване за изготвяне на детайлна себестойност, подобно изискване няма и в МСС 1- Представяне на финансови отчети. При закупуването на енергийни продукти – въглища и брикети, същите са отчитани като материални запаси в счетоводна сметка 3025-Твърди горива-въглища. При тяхното потребление в технологичния процес са съставяни счетоводни записвания по дебита на счетоводна сметка 601-Разходи за материали и по кредита на счетоводна сметка 601-Разходи за материали. Счетоводните записвания са съставяни въз основа на Сведения



за получени и изгорени въглища, Протокол с количества горива /въглища, брикети/ за топлинна енергия в GJO и електрическа енергия за производство на топлинна енергия в MWh, определени на база Система за контрол, анализ и управление. Въз основа на коефициент за разпределение е извършвано условно разпределяне на разходите на твърди горива за производство на електроенергия и разходи на твърди горива за производство на топлоенергия. Заключение е, че водената в „Т. П.“ отчетност дава възможност да се проследят енергийните продукти от момента на получаването им до момента на тяхното използване в технологичния процес, но не предоставя възможност за разграничаване на това каква част са използвани за производство на електроенергия и каква за производството на топлинна енергия.

На въпроси на ответника вещото лице по ССче (л.490 и следващите) посочва, какво е съотношението между произведените топлинна и електрическа енергия през всички ревизирани периоди, а именно, че през процесния период разпределението на горивата между електрическа и топлинна енергия в комбинирано производство в ТЕЦ към [фирма] е извършвано по условен метод, разработен в Система за отчет и анализ на ТИП на ТЕЦ, одобрена от МИЕ и КЕВР, при който е ползван коефициент за разпределение на горивото -таблица на л.491-492 по делото. По въпроса кой от двата произвеждани продукта е основен и кой от тях съпътстващ вещото лице се позовава на Закона за енергетиката, Допълнителни разпоредби, §1, т.28, който текст гласи: „28. "Комбинирано производство на топлинна и електрическа енергия" е производство в един процес на топлинна и електрическа енергия според потребностите от топлинна енергия.“ В т.14 от МСС 2 е записано, че производствения процес може да даде като резултат едновременното производство на повече от един продукт – както в случая топлинна енергия и електроенергия. Когато разходите за преработка на всеки продукт не са ясно разграничими, те се разпределят между продуктите на рационална и последователна основа – напр. на база относителната стойност на продажбите на всеки продукт или на всеки етап от производствения процес, на който продуктите могат да бъдат разграничавани помежду им, или при завършване на производството.

От проверените документи, приложени към съдебната преписка и при разговор с технически лица от [фирма] било изяснено, че производството е от комбиниран тип и процеса на производство на електрическа енергия и топлинна енергия е неделим и не може да се определи кой е основния и кой съпътстващ продукт, предвид което разделянето на горивата между двата произвеждани продукти е условно.

По отношение на използвания от жалбоподателя метод на разделяне на горивата на енергийни продукти (горива), използвани за производство на електроенергия и енергийни продукти е извършвано от технически лица по Метод разработен в „Система за отчет и анализ на ТИП на ТЕЦ“, одобрена от МИЕ и КЕВР, при който е използван коефициент за разпределение на горивото при комбинирано производство. В счетоводството са представяни справки въз основа на които са съставяни счетоводни записвания.

На въпроса дали начисляваният акциз в издаваните от жалбоподателя през ревизирания период от 01.04.2014 г. до 31.12.2015 г. акцизни данъчни

документи по чл.84, ал.1, т.1 (е-АДД) е за енергийни продукти, използвани за производството на топлинна енергия в комбинирания процес, вещото лице отговаря, че за процесния период от 01.04.2014 г. до 31.12.2015 г. в подадените акцизни данъчни декларации е начислен акциз за: Електроенергия, използвана в производството на топлинна енергия; Изразходвани горива за производство на топлинна енергия, като тази информация е основана на представени в счетоводството на дружеството Протоколи, съставени и подписани от работна група, в изпълнение на задължението за акциз, възникнало по реда на чл.20, ал.2 от ЗАДС, и въз основа на Система за контрол, анализ и управление на ТИО.

Пояснява, че при извършената проверка не са представени дебитни и кредитни известия към подадените АДД.

На въпроси за включване на акциза в разходите и ревизираното лице, вещото лице посочва, че при закупуване на енергийни продукти от лица, притежаващи УОАКП във фактурите не следва да се включва акциз. В случай, че във фактурите е начислен акциз, то той не следва да се отчита в разходите за дейността, а следва да се отрази като вземане по дебита на разчетна сметка 457-Разчети с митници. Вещото лице посочва, че при извършената проверка на доказателствата, приложени към съдебната преписка се установи, че в следните фактури за закупени енергийни продукти, издадени от доставчици на дружеството е начислен акциз: По една фактура от [фирма] и [фирма] л.494 по делото. В стойността на всички останали фактури, с които са закупени енергийни продукти, издадени от [фирма], ЕИК[ЕИК], [фирма], ЕИК[ЕИК], [фирма],[ЕИК] не е включван акциз.

Няма данни начисления акциз да е отразен по сметка 457-Разчети с митници. На въпроси на ответника дали включеният акциз в цената на произведената и реализирана през ревизирания период топлинна енергия, получен ли е реално от жалбоподателя от потребителите на топлинна енергия, като елемент на продажната цена на топлинната енергия, вещото лице дава следните пояснения: Цените на произведената топлинна енергия се определят ежегодно от КЕВР. От страна на „Т. П.“ се изготвя и представя в КЕВР Справка №1 разходи за производството /кл.1, стр.48/, включваща данни за необходимите годишни приходи, възвръщаемост на капитала, признати годишни разходи за дейността на дружеството по лицензията и условно постоянни разходи, включващи отчетените разходи за период 01.07 на предходната финансова година до 30.06 на година. Справката съдържа и прогнозни разходи за следващ годишен период. В разходите по т.4 и 4.1. се попълва информация за Акциз на въглища за производство на топлинна енергия. Принципно в цената на топлинната енергия е калкулиран акциз, но не може да се определи относителния дял на акциза в крайната цена на топлинната енергия, респ. не може да се определи каква част от начисления акциз реално е получен от жалбоподателя чрез възстановяването му от потребителите на топлинна енергия.

Допълнително заключение на вещото лице е прието и за това каква е била определената от КЕВР цена на топлинната енергия за 2014г. и за 2015г., произвеждана от жалбоподателя вещото лице в заключението си на л.544 е цитирало съответните решения на КЕВР, като в мотивите на тези решения не

се съдържа детайлна информация за отделните компоненти, включени в цените. В таблица на л.548 вещото лице е дадена информация по въпроса за количеството продадена топлинна енергия, произведена от [фирма] през периода 01.04.2014г.-31.12.2015г. Въз основа на справка от дружеството, не предоставена информация за използвана топлинна енергия за собствени нужди.

Вещото лице анализира какво включва сумата, посочена в предпоследната колона на обжалвания РА „размер на задължението към конкретна дата“ и заключава, че посочната там сума 3 461 119, 62 лв. е разликата между установения общ размер на акциз за цялото количество енергийни продукти, използвани в комбинираното производство и заплатения размер на на таблица от РА л. 106 по делото - колона „размер на задълженията акциз в лева“ - 6 455 189 лв., от тях внесена сума 2 994 070 лв. и дължима сума 3 461 119лв. Сумата 65 460лв. и 3 026 870лв. - те са част от общата установена сума и спадат към платената в колона внесена сума лева. Дължимата - е разликата между размера на задълженията установените и внесена сума в лева, която е предпоследна колона. сума и спадат към платената в колона внесена сума лева. Дължимата - е разликата между размера на задълженията установените и внесена сума в лева, която е предпоследна колона.

Още едно заключение на вещото лице К. установява в таблица на л.601 по делото, размера на акциза, включен в продажната цена на продадената на крайните потребители ТЕ, за периода 01.04.2014г. - 31.12.2015г.

Съдът кредитира заключенията на ССЧЕ като обективни и компетентни.

Събрана е информация по реда на чл.192 от ГПК от КЕВР-л.554 относно цените на топлинната енергия, произвеждана от жалбоподателя, през ревизираните периоди и включван ли е акцизът в цената на ТЕ, произведена от жалбоподателя и за продадените количества ТЕ, както и използваната ТЕ за собствени нужди/собствено потребление като са дадени дефиниции на двете – л.557. Информацията е дадена и по детайлно, с писмо на л.580 – размерът на акциза, включен в цената на единица ТЕ, произведена от жалбоподателя за ревизираните периоди, общо е 2 264 748, 50 лв.

По делото е представен РА за предходен период на жалбоподателя за определяне на акциз – л.604 по делото.

Съгласно решение № РВА-5800-341/32-3182219/02.11.2018г. (л.519-521) ответникът възстановява на жалбоподателя по негово искане от 15.08.2014г. (съдебни решения на АССГ) за периода 01.04.2014г.-30.04.2014г. ведно със законната лихва, считано от 26.11.2014г. до окончателното изплащане. Информацията е, че сумите са преведени по заповирана от НАП банкова сметка на жалбоподателя, предвид представено разпореждане за изпълнение на основание чл.230, ал.4 от ДОПК (л.522).

По отношение на допустимостта на ревизионното производство:

Действително, за част от ревизирания период има влезли в сила съдебни решения – за периода 01.04.2014г.-30.04.2014г. решение № 1650/15.03.2017г., по адм.дело № 5574/2015г. на АССГ, влязло в сила на 11.01.2018г. (решение на ВАС № 437 по адм.дело № 5466/2017г.) и за периода от 01.05.2014г. до 31.12.2015г. решение № 3775/06.06.2017г. по адм.дело № 74/2017г., влязло в

сила на 28.02.2018г. (решение на ВАС № 2613 по адм.дело № 8791/2017г.) но РА е издаден преди влизането им в сила – на 22.12.2017г. Съгласно чл.129, ал.3 от ДОПК независимо от извършване на прихващане или възстановяване, включително когато актът е обжалван, задълженията подлежат на установяване чрез извършване на ревизия. Ако актът е обжалван по съдебен ред, издаването на РА е допустимо до влизане в сила на съдебното решение. В случая влезлите в сила съдебни решения на АССГ по исканията на жалбоподателя не водят недопустимост на ревизионното производство, отделен е въпросът за вземането им предвид при преценката по същество.

По отношение на компетентност на издателите на РА, форма и процедура на издаване съдът не намери нарушения.

По отношение на материалната законосъобразност на определените с РА задължения, което е и основния предмет на спора по делото, съдът намира следното:

Оспорва се задължението за дължим акциз, определен с РА в размер общо на 3 658 645, 24 лв., който включва задължения за акциз, в качеството на ОАКП на основание чл.20, ал.2, т.19 ЗАДС в размер на 3 461 119, 62 лв. (стр.43 от РА) и дължимият акциз в качеството му на регистрирано по чл.57а, ал.1, т.3 от ЗАДС на основание чл.20, ал.2, т.18 и чл.20, ал.3 от ЗАДС в общ размер на 197 525, 62 лв. на (стр.75 от РА). Оспорва се и невъзстановяването на сумите, по които има постановени съдебни решения.

**1. Задължения за акциз**, в качеството на ОАКП, притежаващ УОАКП № BG005800E0041/16.12.2009г. И УОАКП № BG005800E0148/07.08.2014г. на основание чл.20, ал.2, т.19 ЗАДС **в размер на 3 461 119, 62 лв.** (стр.43 от РА) С РА са установени задължения за акциз с правно основание чл.20, ал.2, т.19 от ЗАДС, за периода 01.04.2014г. до 27.01.2016г., като в колона 5 на РА накрая е посочена сумата всичко 6 455 189, 79 лв. Като начислен и внесен от лицето акциз в колони 6 и 7 е посочена сумата 2 994 070, 17 лв., размерът на задължението към конкретна дата в лева е 3 461 119, 62 лв. и в последната колона сума за възстановяване е посочена сума в размер на 0, 00 лв.

[фирма] притежава лицензи по ЗЕ, издадени от ДКЕВР за производство на електрическа енергия и е регистрирано лице по чл.57а, ал.1, т.1, т.2 и т.3 от ЗАДС, дружеството е и освободен от акциз краен потребител (ОАКП), въз основа на удостоверения за освободен от акциз краен потребител (УОАКП), представени по делото, по които въпроси не се спори.

Съгласно разпоредбата на чл.24д, ал.1 от ЗАДС (ред.ДВ бр1/2014г.) дружеството има право да получава енергийни продукти, освободени от облагане с акциз, в посочения в удостоверението обект, където ще се получават, разтоварват и използват енергийните продукти. Ревизията е изследвала получаването на енергийни продукти от [фирма] през ревизирания период.

Ревизията установява задължение за акциз за цялото количество енергийни продукти, използвани от ревизираното лице в стопанската му дейност (за комбинирано производство на топло и електроенергия) и според ревизията така установеният акциз на основание чл.20, ал.2, т.19 е в общ размер на 6 455 189, 79 лв.

Посочената като правно основание за установения акциз разпоредба на

чл.20, ал.2, т.19 от ЗАДС гласи, че задължението за заплащане на акциз възниква от датата на освобождаване на акцизните стоки за потребление, като съгласно т.19 освобождаване за потребление е потреблението на енергийни продукти от освободени от акциз крайни потребители за цели, различни от посочените в удостоверението.

По делото възникна спор относно точният размер на установения с РА акциз. От таблицата е видно, че акцизът на това основание, за целия ревизиран период е изчислен на сумата 6 455 189, 79 лв. Същевременно лицето твърди, че е начислило и внесло акциз в размер на , за който счита че подлежи на възстановяване. От своя страна ответникът твърди, че начисленият и внесен от ревизираното лице акциз на това основание е 2 994 070, 17 лв. (л.106 по делото, колона 6 от РА), като намира, че така заплатеният акциз от лицето, в качеството му на ОАКП е за енергийните продукти, използвани в комбинираното производство акциз, не подлежал на връщане.

При всички положения, извън въпроса за това дали заплатеният от ревизираното лице акциз подлежи на връщане, стои въпросът – за сумата 3 461 119, 62 лв. по РА, който ревизиращите органи определят като дължим от ревизираното лице акциз, но не начислен и невнесен на лицето в качеството му на ОАКП, на основание чл.20, ал.2, т.19 от ЗАДС как и за какво точно е установен.

След като се посочва основание за този акциз чл.2, ал.2, т.19, то същият е за енергийните продукти, използвани от лицето, в качеството му на ОАКП за ревизирания период.

Основният мотив на ревизиращите органи и ответникът за определяне на акцизното задължение по РА е, че дружеството потребява енергийните продукти за цели различни от посочените в удостоверението поради комбинираното си производство.

Следва да се има предвид, че съгласно заключението по ССЧЕ на въпрос 1 от основното заключение – за вида и количеството на акцизните стоки, на л.481-482 по делото, вещото лице посочва енергийните продукти – въглища, брикети и природен газ, като количество и акцизна ставка (колони 4 и 5 на таблицата). Данъчната основа е формирана съгласно чл.28, ал.1, т.8 и т.12 и въз основа данни на отчетността, водена в дружеството за получените количества за всяка отделна партида и тяхното качество/топлотворна способност, горната топлотворна способност (ГТС), изразена в гигаджаули. Вещото лице е посочило акцизната ставка съгласно (ЗАДС) за природния газ, въглищата и кокс със съответните кодове – 0,60 лв. за гигаджаул. Така при данъчна основа 4 990 116, 91 гигаджаула и акцизна ставка 0, 60 лв. акцизът е 2 994 070, 17 лв. При ревизията не е установено различно количество акцизни стоки, които да бъдат обложени и да се получи задължение, различно от декларираното от жалбоподателя – вместо 2 994 070, 17 лв. 6 455 189, 79 лв. Тогава откъде идва разликата до 6 455 189, 79 лв.?

На стр. 191 по делото, РД стр. 66 ревизиращите органи посочват, че за декларираните количества енергийни продукти, потребени за цели различни от посочените в УОАКП, възниква задължение за начисляване и заплащане на акциз, като смята, че задължението възниква от датата на потребяване на

акциза за различните цели. За изчисляване размера на дължимия акциз според органите на АМ дружеството е следвало да умножи данъчната основа по акцизната ставка, като съгласно чл.24д, ал.3 от ЗАДС е следвало да обложи енергийните продукти с най-високата акцизна ставка, определена по реда на същия член и в 14 дневен срок от потреблението да подаде акцизна декларация. На стр.67-68 от РД, л.192 и сл. по делото ревизиращите органи правят изводи, че приложените от ревизираното лице ставки за отопление, посочени в чл.33 от ЗАДС – 0,60 за гигаджаул не е в съответствие с разпоредбата на чл.24д, ал.3 от ЗАДС и въз основа на същото ставката по чл.32, съответно, когато няма определена акцизна ставка, се използва най-високата акцизна ставка за съответното еквивалентно гориво. Та ревизиращите приемат, че за природният газ чл.32 от ЗАДС е 0,85 за гигаджаул, а за въглищата и брикетите се изисквала най-високата акцизна ставка за съответното еквивалентно гориво. Прилагането на такива ставки обаче не е видно от съдържанието на РА и РД (така Таблица № 17, приложение № 52, към РД), за да е в основата на размера на определеното задължение. Освен това, съдът намира този подход при изчисляване на акциза за енергийните продукти, използвани от жалбоподателя в дейността му, за неправилен като лишен от правно основание. Това е така, защото чл.24д, ал.3 от ЗАДС не е приложим, понеже в случая „Т. АД“ не следва да се третира като ОАКП, който е използвал енергийните продукти, за цели различни от използваните в издаденото удостоверение. Всички обложени с РА с акциз енергийни продукти са използвани при производството на електроенергия по смисъла на чл.24, ал.2, т.3 ЗАДС и удостоверението е издадено за това. Това, че се касае за комбинирано производство на електрическа енергия и на топлоенергия, не означава, че цялото количество енергийни продукти не е използвано за производството на произведената електроенергия. Напротив, както и вещото лице по СТЕ отбелязва, горивата са вложени цялостно (цялото количество гориво – въглища е употребено) в производството на пара, от която първо е произведена електрическа енергия и впоследствие част от тази пара е използвана като топлоенергия, вместо да се изхвърли в атмосферата.

Извън тези мотиви, почиващи на чл.20, ал.2, т.19 от ЗАДС, не става ясно по какъв начин е формирано определеното акцизно задължение в тази му част – до 6 455 189, 79 лв.. Прав е жалбоподателят, че в обемните РД и РА не се посочват конкретни фактически и правни основания за установяване на акцизните задължения. Както се посочи чл.20, ал.2, т.19 от ЗАДС не е приложим спрямо жалбоподателя, който консумира енергийните продукти за производството на електрическа енергия, а не за други цели. А цялата обосновка на акцизните задължения в тази част - от 3 461 119, 62 лв. почива на това. На съда не стана ясно как се е стигнало до тази сума – по периоди, по енергийни продукти, кои акцизни декларации са коригирани, различно количество енергийни продукти ли установяват ревизиращите органи, данъчна основа или друго. Това води до немотивираност на определеното акцизно задължение с правно основание над това по акцизните декларации на жалбоподателя и посочено от вещото лице по ССЧЕ – 2 994 070 лв. до сумата 6 455 189, 79 лв.

Констатациите в РД и РА, че водената отчетност не отговаря на чл.88 и чл.89 от ППЗАДС не са обосновани, не се сочи какво следва да се вземе предвид за определяне на задължението и как точно, а освен това си противоречат с извода на стр.16 от РА, л.92 по делото, че отчетността съдържа коректни данни за получените и потребени (изгорени) количества въглища/брикети и ГТС за всяка доставена партида, както и всяко потребено количество за производството на топлинна и електрическа енергия. Преди това в РД на стр.56, л.181 по делото е направен извод, че „Независимо от факта, че предоставената от [фирма] отчетност не отговаря на изискванията на ЗАДС и не съдържа минимално изискуемата информация по чл.88 от ППЗАДС“, същата съдържа коректни данни за получените количества въглища/брикети и ГТС за всяка доставена партида. Тези обстоятелства са потвърдени от извършените съпоставки между информацията, съдържаща се в първичните документи и данните, посочени в отчетността“. По отношение на природния газ в РД (е констатирано, че са установени точните количества природен газ и няма констатации, че количествата са други и когато е следвало, но ревизираното лице да не е начислило акциз. Включително и в становище на ревизиращите органи (л.79) по делото се казва, че по отношение на предоставените отчетности, ревизиращият екип е констатирал, че данните, въведени в тях са коректни, но все пак не отговарят на изискванията на ЗАДС. Независимо от изложените от ревизиращите органи и ответника твърдения във връзка с нередовности при отчетността на дружеството те нито са изведени изрично, нито са обосновани като основание за определяне на акциз в посочения размер от 3 461 119, 62 лв.

По отношение на установения от ревизията акциз и неговата дължимост с оглед наличие или не на основание за освобождаване:

Съдът счита, че въпросът дали начисленият и внесен от лицето акциз за периода 01.04.2014г.-31.12.2015г., както и дали жалбоподателят е доказал предпоставките на чл. 24, ал. 2, т. 3, във вр. с чл. 24а, ал. 1 от ЗАДС за освобождаване от облагане с акциз за количествата енергийни продукти, вложени в комбинираното производство на енергия и съответно дали този акциз е дължим на основание чл. 20, ал. 2, т. 19 ЗАДС е решен с влезлите в сила съдебни решения на АССГ (решение № 1650/15.03.2017г. по адм.дело № 5574/2015г. и решение № 775/06.06.2017г. по адм.дело №74/2017г. ) и не може да се преразглежда, включително и с РА. Това е така, защото и в двете съдебни производства, след приети експертизи – технически и счетоводни е прието, че за периодите 01.-30.04.2014г. и 01.05.2014г. до 31.05.2014г., начисленият и внесен от [фирма] акциз е освободен от облагане.

Съдът споделя аргументите, изложени в мотивите на посочените решения и тези за оставянето им в сила на касационната инстанция, които напълно се подкрепят от доказателствата и в настоящото производство и накратко се свеждат до следното:

[фирма] е доказало предпоставките на чл. 24, ал. 2, т. 3, във вр. с чл. 24а, ал. 1 от ЗАДС за освобождаване от акциз на енергийните продукти, използвани в производството му. За периода 01.04.2014г. до 31.12.2015г. липсва изрична законова уредба относно начина на определяне на реално проследимо и измеримо количество енергиен продукт, използван за получаването на двата

вида продукти - електрическа енергия и топлинна енергия, които се произвеждат в общ и неделим технологичен процес и в ЗАДС е нямало норма, която да предвижда критерии за пропорционално разделяне на горивата, използвани за производство на електрическа енергия и на топлинна енергия в условията на комбинирано производство. Такава законова разпоредба (чл. 28, ал. 2 ЗАДС) е приета в по-късен момент /ДВ, бр. 92 от 2015 г., в сила от 1.01.2016 г./, и се явява неприложима в случая, тъй като нормата е с материалноправен характер и има действие занапред, т.е. не е приложима спрямо възникналите преди влизането ѝ в сила правоотношения.

Недоказано е наличието на основание за приложение на чл. 20, ал. 2, т. 19 ЗАДС, тъй като няма доказателства за потреблението на енергийни продукти от жалбоподателя в качеството му на освободен от акциз краен потребител да е за цели, различни от посочените в удостоверението, както и настоящият съд приема по горе въз основа на изводите на СТЕ по това дело. През процесния период дружеството е произвеждало ел. енергия от всички вложени в производството въглища, поради което и на основание чл. 24, ал. 2, т. 3 от ЗАДС тези продукти не подлежат на облагане, предвид безспорните и няколко експертни заключения, че едва след производството на електрическа енергия, е възможно парата, с променени параметри, да бъде използвана и за продажба на потребители като топлинна енергия и не е възможно отделяне на двете производства.

В посочения смисъл е и практиката на ВАС за действалата преди изменението от 01.01.2016г. уредба в ЗАДС – приема се за 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. Настоящият състав на съда не намира основание да се отклони от тази съдебна практика. При ревизията не се доказва нещо различно, а същата почива изцяло на горните, оборени от съдебната практика основания да се отказва освобождаване от акциз за процесния периоди при комбинирани производства.

Преди приемането на чл.28, ал.2 и чл.24д, ал.5 ЗАДС, не може да се приеме, че е транспониран в националното право чл.15, параграф 1, буква г) от Директива 2003/96/ЕО, която предоставя на държавите членки възможност да освободят пълно или частично от акциз електроенергията, произведена при комбинирано производство на електро и топлоенергия, при условие, че ко-генераторите са съобразени с опазването на околната среда. Посоченото освобождаване е правна възможност, и следва да бъде направено при условията, определени от държавите-членки. Тази разпоредба поради това няма пряко действие и на нея не може да се позове държава-членка, за да ангажира отговорността на задължените субекти за облагане с акциз, в това число поради неизпълнение на задължението за транспониране. Съдът на ЕС е приел, че чл.14, параграф 1, буква а) от същата директива, която предвижда освобождаване от акциз на енергийните продукти, употребени за



производство на ел. енергия, е норма с пряко приложение, въпреки възможността държавите членки да въведат ограничения, свързани с опазването на околната среда. В случая задължението за освобождаване произтича пряко от разпоредбата, а ограничаването на освобождаването – е правна възможност за държавите-членки, и само на основании, посочено в нормата на директивата. До разгледаните изменения на ЗАДС – чл.28, ал.2 и чл.24д, ал.5, в националното право е транспонирано чрез чл.24, ал.2, т.3 ЗАДС само освобождаването на електрическата енергия от акциз по чл.14, пар.1, буква а) от директивата. Освобождаването по тази разпоредба не може да бъде ограничавано на основания, различни от нормата на директивата. Видно от тези разпоредби, през процесния период е в сила общо освобождаване от акциз на енергийните продукти, употребени за производството на ел. енергия, независимо по кой способ са произведени, съгласно чл.24, ал.2, т.3 ЗАДС. Не може да се приеме довода на митническите органи, че освобождаването по чл.24, ал.2, т.3 ЗАДС, препращало към правилата по ЗЕ, чрез условието лицата да са получили лиценз за производство на електрическа енергия, издаден по реда на Закона за енергетиката, тъй като няма пряко препращане към условията и реда за отчитане на разходи по последния закон. Също без значение е и обстоятелството, че за регистрацията по ЗАДС се изисква представяне на разходни норми за производство на ел. енергия, тъй като същите не представляват предвидена в закона данъчна основа за облагане с акциз. Ответникът се позовава на решение от 7 март 2018г. на Съда на ЕС по дело С-31/17, от което извежда, че методите за разделяне на използваните горива в комбинирания процес не се определят в ЗАДС, а в ЗЕ и нормативните актове по прилагането му. Следва да се отбележи, че СЕС е приел /т.38 от мотивите на решението и в диспозитива/, че както от текста на член 14, параграф 1, буква а), първо изречение от Директива 2003/96, така и от структурата и целите на тази директива произтича, че енергийните продукти, използвани за комбинираното производство на топло- и електроенергия, попадат в приложното поле на предвиденото в тази разпоредба задължително освобождаване и това тълкуване не може да се постави под въпрос от член 15, параграф 1, буква в) от Директивата. В т.45 от мотивите на това решение е прието, че при липса на уточнение в директивата, държавите членки трябва да определят условия и ред за оценка на количеството енергийни продукти, което може да се изменя в зависимост от особеностите на инсталациите за когенерация, необходимо за производството на дадено количество електроенергия или дадено количество топлоенергия. Такава е и практиката на Върховния административен съд на РБ, съгласно която за незаконосъобразни са приети актове на митническите органи поради отказано освобождаване от облагане с акциз на енергийните продукти, използвани за комбинираното производство на топло- и електроенергия, при липса на правила в националното законодателство за условия и ред за оценка на количеството енергийни продукти, предмет на освобождаването. В този смисъл са решения на ВАС по адм.д №№ 5346/13; 8451/16; 1153/16; 14095/16; 5466/2017; 8791/2017 и др.

Тук е мястото да се сподели възражението на жалбоподателя, че с

подхода в РА се нарушава конституционният принцип за законоустановеност на данъчните задължения. Това е така, защото липсва нормативна уредба за процесния период за коректно определяне на данъчната основа за облагане, въз основа на стойността само на част от използваните енергийни продукти, необходими за получаването на парата и при липса на технически начин за такова измерване /поради липса на измервателни устройства на самите устройства. В този смисъл е и посочената по-горе т.45 от мотивите на Решение от 7 март 2018г. на Съда на ЕС по дело С-31/17 и след като държава членка не е установила ясни нормативни правила за пропорционално определяне на облагаемата част от използваните енергийни продукти, определянето на данъчната основа за облагане е незаконосъобразно. Този извод не се променя от обстоятелството, че ревизираното дружество е представило условни стойности на въпросните количества енергийни продукти, тъй като се касае за математически модел на изчисление на евентуалното количество енергийни продукти, необходими за получаването на парата и се вижда, несигурността при определяне на точната стойност на продуктите, която в крайна сметка е приета от ревизиращите за данъчна основа за облагане. Законовата редакция на ЗАДС, в сила от 01.01.2016г. решава нормативно въпроса за определяне на данъчната основа за облагане при когенерация на електрическа и топлинна енергия, но като материално-правно разрешение, тя не може да се приложи с обратен ефект. В този смисъл решение № 8399 от 05.06.2019г. по адм. дело № 2566/2019г. на ВАС.

Но и да се изключи обвързващата сила на съдебните решения, посочени по горе, настоящият съд при установената по делото фактическа обстановка достига до същите правни изводи като в горните решения. Нормата на чл.24, ал.2, т.3 ЗАДС, която, както се установи, използвайки израза „енергийни продукти използвани при производство на електрическа енергия“ допуска освобождаване на всички използвани енергийни продукти, съпътстващи такова производство. А както се посочи по горе ревизираното лице е използвало всички енергийни продукти за производство на електрическа енергия.

Не без значение за еднаквото и точното прилагане на закона и от административните органи (принцип и в АПК, и в ДОПК) е, че с РА N BG 005800-РК10 -РА5/03.09.2018г., издаден на дружеството жалбоподател за установяване на задължения за акциз за периода от 01.01.2013г. до 31.03.2014г., е прието, че до изменението на чл.28, ал.2 от ЗАДС, в сила от 01.01.2016г. липсва уредба относно начина на определяне на количеството отдадена енергия от енергиен продукт, представляваща остатъчна топлинна енергия с носител пара и предназначена за отопление и предвид, че новата материално-правна норма действа занапред, органите на АМ приемат, че количествата въглища, използвани в производството на електроенергия, следва да са освободени от облагане съгласно чл.24, ал.2, т.3 от ЗАДС.

Неоснователен е доводът на ответника, че платеният от дружеството акциз е получен от него, като заплатен от крайните потребители и не се дължи повторното му плащане от бюджета, в противен ще се стигнело до неоснователно обогатяване. Както се посочва в решение № 2613/28.02.2018г.

на ВАС на РБ, постановено именно по настоящия казус, но по повод отказа за възстановяване на акциз за периода 01.05.2014г.-31.12.2015г. „Касае се за различни основания на дължимост и заплащане на акциза, като заплатения такъв от крайния потребител не влияе по никакъв начин върху материалното субективно право по чл.27, ал.1 ЗАДС на [фирма] да претендира възстановяването на недължимо платения акциз, на което съответства задължение на органа за възстановяване/прихващане/, без оглед на получената от [фирма] сума /цена/ от потребителите. В тази връзка следва да се вземе предвид и обстоятелството, че цената на продавана топлинна енергия не е по волята на дружеството, а е регулирана и се определя от КЕВР.“

**2. Задължения за акциз**, в качеството на регистрирано лице по чл.57а, ал.1, т.3 от ЗАДС, притежаващ УОАКП № BG005800L0014/16.12.2009г. **в размер на 197 525, 62 лв.** (стр.75 от РА)

В РА, в колона 5 (стр.75 от РА, л.122 по делото) на основание чл.20, ал.2, т.18 от ЗАДС е изчислено задължение за акциз в размер на 295 786, 81 лв., като е посочено че лицето е начислило и внесло сума в размер на 98 261, 19 лв. (колони 7 и 8) , като размерът на задължението в колона 9 на РА е посочено след приспадане на тази сумата, внесена от лицето – 197 525, 62 лв.

Ревизията намира, че не може да се приложи изключението на чл.20, ал.2, т.18 от ЗАДС за потребената електрическа енергия, защото ревизираното лице е определяло задълженията си относно акциза за потребената електрическа енергия по условен метод, не използва средства за измерване, които да разграничават електрическата енергия, потребявана за собствени нужди, от тази потребявана само и единствено за производство и поддържане на производството.

Жалбоподателят счита за неправилно така определеното задължение, РА за необоснован. Ревизиращите органи е следвало, щом считат, че част от потребената електрическа енергия е използвана за собствени нужди, т.е. за цели различни от производство и поддръжка на производството на електрическа енергия, да определят точното количество електроенергия. В случая в нарушение на служебното начало, ревизиращите органи не са събрали доказателства и не са установили каква част от използваната от дружеството електроенергия е потребена за собствени нужди и каква част е потребена за производство и поддръжка на производството на електрическа енергия. Счита, че неправилно е изчислен акциз върху цялото количество потребена електрическа енергия за собствени нужди, към които неправилно са включени и фактури за електрическа енергия за абонатни станции за балансираща енергия за недостиг в изпълнение на договор за участие в Балансираща група, които не са произведени и не подлежат на облагане с акциз, освен това във търговските фактури вече е начислен и платен акциз за консумираната ел.енергия. Жалбоподателят твърди, че цялата посочена в РА електроенергия е използвана единствено за производство и поддръжка на производството на електрическа енергия.

Съдът намери, че е основателен довода на жалбоподателя, че и този доначислен от ревизията акциз е незаконосъобразно определен, на основание чл.20, ал.2, т.18 от ЗАДС, а също така и необоснован като посочено основание

и размер.

Според разпоредбата на чл.20, ал.2, т.18 от ЗАДС в относимата редакция, освобождаване за потребление е потреблението на електрическа енергия или природен газ от лицата по чл. 57а, ал. 1, т. 3 ЗАДС за свои собствени нужди, с изключение на случаите на потреблението на електрическа енергия за производство или поддържане на производство на електрическа енергия. В случая е приложимо именно изключението по посочената разпоредба, тъй като потребената електрическа енергия е предназначена за производство или поддържане на съоръжения за производство на електрическа енергия и не е налице освобождаване за потребление на декларираните от дружеството количества ел енергия за собствени нужди, употребени за производство на ел. енергия. Сама по себе си разпоредбата изключва подаването на акцизен данъчен документ за ел енергия, потребена за производство или поддържане на производство на електрическа енергия. Това е така, тъй като съгласно чл.20, ал.1 ЗАДС, задължението за заплащане на акциз възниква от датата на освобождаване на акцизните стоки за потребление. След като такава хипотеза не е възможна за ел енергията, употребена от дружеството за собствени нужди – за поддържане на производство на ел. енергия, не е следвало по силата на закона да начислява акциз, да подава акцизни данъчни декларации и да заплаща акциз за съответните количества ел. енергия, отчетени като употребени за собствени нужди за посоченото предназначение. Освен това ревизията не е установила с конкретни доказателства дружеството да използва ел.енергия за нещо различно, освен за обслужване на основната дейност на жалбоподателя по производство на електрическа и топлинна енергия и в какъв размер. По данните от преписката и тази по делото изразходваната ел.енергия се използва за обслужващи производството на [фирма] цели и предвид че при комбинирания производствен процес не може да се разграничи работата на съоръженията на такива за производство на електроенергия и на такива — за производство на топлоенергия, като цялата потребена електроенергия е предназначена за производство и поддръжка на производството на електрическа енергия (първоначално се произвежда ел.енергия, при която се отделя парата). Така и в заключението на вещото лице по СТЕ се отрича възможността в комбинирания процес от вида на процесния да се отграничат инсталациите, които ползват електричество само за производство на електрическа енергия, от инсталациите, които ползват електричество само за производство на топлинна енергия, тъй като се каса за един неделим производствен процес, при който работи една инсталация, от която първо се получава електрическа енергия, след производството на която се получава топлинна енергия като остатъчен продукт. Съответно направеното разграничение е отново условно и по съображенията относно възглицата, брикетите и природния газ, размерът на акциза, определен на база това условно разграничение за използването на ел.енергия, е незаконосъобразно определен.

РА е незаконосъобразен в тази част и следва да се отмени.

**3. Относно лихвите** – начислените лихви към незаконосъобразно установените задължения за акциз, описани по горе, общо в размер на 1 165 467, 09 лв. също са незаконосъобразно определени и като акцесорно

задължение, поради незаконосъобразността на главното задължение, следва да се отменят.

#### **4. Относно възстановяването на акциз**

С влезли в сила съдебни решения, посочени по горе в решението, е налице произнасяне на съд по двете искания на жалбоподателя за възстановяване на акциз и тези решения, при отмяната на настоящия РА, подлежат на изпълнение, поради което съдът не следва да се произнася втори път по въпроса за възстановяване на начисления и внесен от жалбоподателя акциз. Тъй като обаче с настоящия РА не само са допълнително установени задължения за акциз, извън тези, които жалбоподателят е начислил в акцизни декларации и внесъл, и за които има влезли в сила съдебни решения, но и същите тези задължения са включени в общия размер на задълженията за акциз в лева в колона 5 на РА - т.1 (л.43 по делото) и т.2 (л.75 по делото), то за яснота при правоприлагането, съдът следва да постанови отмяна на РА и в частта, в която в колона 5 е определено задължението за акциз в размер на 6 455 189, 79 лв. на основание чл.20, ал.2, т.19 от ЗАДС, съответно в размер на 295 786, 81 лв. задължение за акциз на основание чл.20, ал.2, т.18 от ЗАДС, тъй като същото включва незаконосъобразно доначисления акциз от 3 658 645, 24 лв. и посочения за възстановяване акциз, поради освобождаване 3 092 331,36 лв.

Предвид изхода на делото и заявеното от жалбоподателя искане за присъждане на разноски за държавна такса и депозити за вещи лица, на основание чл.161, ал.1 ДОПК ответникът следва да бъде осъден да заплати разноски по делото в общ размер на 1725 лв., от които 50 лв. – платена държавна такса, 1225 лв. – платени възнаграждения за съдебно техническа експертиза и съдебно счетоводни експертизи.

Воден от горното и на основание чл. 160, ал. 1 ДОПК, Административен съд София- град, I отделение, 6 състав

#### **РЕШИ:**

**ОТМЕНЯ** ревизионен акт № ВГ005800-РК 43-РА9/22.12.2017г., издаден от П. Б. П. на длъжност началник на отдел в Агенция „Митници“, орган възложил ревизията и Д. И. Д. на длъжност главен митнически инспектор, ръководител на ревизията, мълчаливо потвърден от директора на Агенция „Митници“, в частта, в която в колона 5 на РА е определен размер на задълженията за акциз 6 455 189, 79 лв. на основание чл.20, ал.2, т.19 от ЗАДС, съответно 295 786, 81 лв. на основание чл.20, ал.2, т.18 от ЗАДС и в частта, с която са установени задължения за довносяне на акциз за данъчен период 01.04.2014г. — 31.12.2015г. общо в размер на 3 658 645,24 лв. (колона 8 на РА) и лихви за забава в размер на 1 165 467,09 лв.

**ОСЪЖДА** Агенция Митници да заплати на "Т. П." АД с ЕИК[ЕИК], сумата от 1275 лв. за разноски по делото.

Решението може да се обжалва пред Върховен административен съд на РБ в 14-дневен срок от съобщението.

**СЪДИЯ:**