

РЕШЕНИЕ

№ 3999

гр. София, 13.06.2013 г.

В ИМЕТО НА НАРОДА

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД - СОФИЯ-ГРАД, Първо отделение 14 състав, в публично заседание на 15.04.2013 г. в следния състав:

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪДИЯ: Пламен Горелски

при участието на секретаря Макрина Христова, като разгледа дело номер **6766** по описа за **2012** година докладвано от съдията, и за да се произнесе взе предвид следното:

Съдебното производство е по реда на чл. чл. 156 – 161 ДОПК, вр. чл. 27, ал. 4 от Закона за акцизите и данъчните складове (ЗАДС).

Образувано е по подадена жалба от [фирма], против Решение № 244/10.05.2012 г. на директора на Агенция „Митници”, с което е потвърдено Решение за отказ за възстановяване на акциз, № АБ47-0012/11/20.02.2012 г., издадено от началника на Митница С..

В съдебното производство оспорващото дружество е представлявано от упълномощен адвокат, който поддържа жалбата, заявява претенция за възстановяване направените за водене на делото разноски и представя писмена защита.

Ответникът – директорът на Агенция „Митници”, чрез юрисконсулт оспорва жалбата и желае присъждане на юрисконсултско възнаграждение. Допълнително е представил писмени бележки, с които обосновава неоснователност на жалбата.

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД С. – ГРАД установява от доказателствата следното.

От [фирма] е било подадено пред Митница С. Искане, вх. № АБ47 - 0012/03.05.2011 г., за възстановяване, на основание чл. 22, ал. 4, т. 4 ЗАДС на недължимо платен акциз, в размер на 142 116, 84 лева. Касае се за заплатен акциз за 25 361, 64 литра етилов алкохол, използван през периода от 01.01.2006 г. до 31.12.2006 г. за дезинфекция на машини, оборудване, помощен и почистващ инвентар, и повърхности в производствени участъци, свързани с производството на несъдържащи алкохол лекарства. На това искане е отказано с решение на заместник – началник на териториалната митница, което е било отменено от директора на АМ, с указания да

бъде издадено ново решение. По време на второто административно производство, в изпълнение указанията на горестоящия орган, от дружеството са били изискани допълнителни документи. Последвало издаването на Решение, № АБ47-0012/11/20.02.2012 г., с което началникът на Митница С. отново е отказал възстановяване на акциза. Конкретните основания за отказа са, че: не са представени разходните норми на използвания алкохол за всяка отделна дейност, съгласно технологични инструкции, рецептурници и отраслови нормали, предвидено в разпоредбата на чл.9, ал.6, т.2 ППЗАДС; не са посочени количества използван 70%-ен етанол в част от документите, удостоверяващи извършването на съответните дейности, съгласно изискванията на чл. 9, ал. 6, т. 4 ППЗАДС. Това решение е потвърдено с Решение № 244/10.05.2012 г. на директора на Агенция „Митници”, което е предмет на съдебния контрол. Като е анализирал установените факти решаващият орган е възприел обобщаващия извод от мотивите на решението на началника на Митница С., че не е доказано недължимо плащане на акциза, понеже: „по приложените стандартни оперативни процедури не може да се определи, какво количество етилов алкохол се изразходва (влага) във всяка отделна дейност по дезинфекция на всеки един етап от производството, както и обстоятелството, дали количеството съответства на количествата на получения и използвания (реализирания) етанол 70 %”.

Така формулираният извод определя по същество основния спор по делото, за разрешаването на който, пълномощникът на дружеството – жалбоподател ангажира изготвяне на съдебносчетоводна и на фармацевтична експертиза, чиито заключения са приети без оспорване от страните. Експертните заключения са от съществено значение за преценяване материалноправната законосъобразност на оспорените решения. Съдът възприема тези заключения като обосновани и компетентни, поради което ще се позовава на тях по – долу в решението си.

С доводите, изложени в жалбата и в писмената защита (л. 91 от делото) се обосновава подробно и аргументирано неправилност и незаконосъобразност на оспореното решение, поради противоречието му с материалноправни разпоредби на ЗАДС. Процесуалният представител на жалбоподателя основава защитата си на конкретните факти, на норми от материалния закон и на заключенията на двете експертизи, като цитира съдебни решения от практиката на ВАС. Искането е, да бъде отменено решението на директора на АМ, алтернативно – това на началника на Митница С..

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД С. – ГРАД, осъществявайки дължимата проверка за законосъобразност, въз основа на доказателствата и на доводите на страните, съобразно изискванията на чл. 160, ал. 2 ДОПК, вр. чл. 27, ал. 4 ЗАДС формира следните правни изводи по съществуто на спора.

Жалбата до Съда, като подадена в срок от пряко засегнатото юридическо лице, срещу годен за оспорване акт - Решение № 244/10.05.2012 г. на директора на Агенция „Митници”, с което е потвърдено Решение за отказ за възстановяване на акциз, № АБ47-0012/11/20.02.2012 г., издадено от началника на Митница С. е процесуално допустима.

Обобщените от Съда аргументи на страните оформят на практика основния спор по делото, който може да бъде определен като правен и се свежда до преценяване наличието на материалноправните предпоставки на ЗАДС, да бъде възстановен претендиращият акциз за 25 361, 64 литра етилов алкохол, за който се твърди да е използван през периода от 01.01.2006 г. до 31.12.2006 г. за дезинфекция на машини,

оборудване, помощен и почистващ инвентар, и повърхности в производствени участъци, свързани с производството на несъдържащи алкохол лекарства. Съответно, следва да бъде прието, че страните не спорят относно това, че: претендираната за възстановяване сума за акциза е била платена; по принцип етиловият алкохол, когато е използван в производствен процес, при условие че крайният продукт не съдържа алкохол, по дефиницията на чл. 22, ал. 4, т. 4 ЗАДС е освободен от облагане с акциз; в производствения процес на [фирма] е използван през процесния период етилов алкохол, за дезинфекция на машини, оборудване, помощен и почистващ инвентар, и повърхности в производствени участъци, свързани с производството на несъдържащи алкохол лекарства.

За несъмнено Съдът приема още, че почистването със спирт на машините и оборудването, свързани пряко с производството на лекарства, съставлява част от производствения процес. Според § 1, т. 52 от ДР на Закона за лекарствените продукти в хуманната медицина „производство на лекарствен продукт са всички операции, свързани с набавянето на материалите, тяхното обработване при производствения процес, включително опаковане и етикетирание, качественият контрол, освобождаване на партидата, съхранение, експедиране, и свързаният с тези операции контрол”. В т. 33 от § 1 ДР на Наредба № 12/26.03.01 г. на МЗ за утвърждаване на добрата производствена практика на лекарства (отм., но действала до 26.05.2009 г., вкл. през разглеждания процесен период) е уточнено, че под „производствени операции” следва да се разбира „всички операции, включени в изготвянето на фармацевтичния продукт - от получаване на материалите, през тяхното обработване и опаковане, до получаването на крайния продукт”. В заключението си вещото лице – фармацевт пояснява в тази връзка, че: дезинфекцията, като процес цели намаляване на риска от микробно замърсяване на лекарствените продукти, над допустимите по спецификация граници, регламентирани в производствената спецификации, утвърждавани от Изпълнителната агенция по лекарствата, при регистрирането на конкретния продукт; в спецификацията за всеки продукт са посочени количествените и качествените показатели, на които той трябва да отговоря, като един от задължително изискваните показатели е и микробното съдържание на продукта; съответните норми и граници на течните лекарствени продукти и на унгвентите, произвеждани от дружеството - жалбоподател представляват продукти с голяма потенциална опасност от микробно замърсяване. Видно от същото заключение, съобразно изискванията на добрата производствена практика в „Б. – Т.” са разработени подробни писмени процедури, наречени Стандартни оперативни процедури (СОП), за почистващите и дезинфекционни процеси, прилагани в различните производствени помещения, за оборудването, за помощния инвентар, складовете за изходни суровини, опаковъчни материали и междинни складове, за непроизводствени помещения и сифони. На поставените му конкретни въпроси вещото лице е дало следните отговори: 1. разходът на алкохол, за целите на почистването и дезинфекцията на машините, на оборудването, на помощния и на почистващия инвентар и повърхности в производствените участъци се определя от съответните СОП и свързаните с тях формуляри за изготвяне на дезинфекционни разтвори на етанол 70 %; 2. няма и не може да има регламентирани норми за разход на алкохол за дезинфекция, във всяка отделна дейност и на всеки етап от производството, понеже: всяко производство се различава по съоръженост – площ на помещение, оборудване, използван инвентар; различните по вид лекарства са в различна степен потенциален източник на микробно

замърсяване, съответно - разходите за дезинфекция ще са различни; разходният норматив на дезинфекционният разтвор зависи от програмата за валидиране, което представлява съвкупност от документиранни операции, посредством които се доказва, че дезинфекцията е довела до целения резултат, в съответствие с вече цитираната Наредба № 12/26.03.01 г. (отм.), като за достигане на резултата се налага използване на „достатъчно количество“ дезинфекционен разтвор; в Стандартни оперативни процедури (СОП), изготвени от дружеството – жалбоподател се съдържат и таблици за използване на точни количества етанол 70 %, при вътрешна дезинфекция на някои видове основно оборудване, в съответния работен център, но тези разходни норми също са ориентировъчни и са определени въз основа на натрупан производствен опит.

От своя страна вещото лице, изготвило счетоводната експертиза, след като е проверило и изследвало доказателствата по делото, както и документите, представени на място от ответника и от дружеството – жалбоподател е дало следните заключения:

1. за нуждите на контрола върху производството са утвърдени Стандартни оперативни процедури (СОП), за ежедневно почистване и дезинфекция в различните помещения и дейности, свързани с производството на лекарствени продукти, съдържащи и несъдържащи алкохол; съставени са формуляри за изготвяне на дезинфекционни разтвори на етанол 70%, за периода от 01.01.2006 г. до 31.12.2006 г. (процесния) и количеството етанол е посочено в т. 2 на етап 2 от формуляра - технологични операции; разлика във формулярите има само по отношение на количеството дезинфекционен разтвор, което се приготвя – напр., за изготвянето на 170 л. дезинфекционен разтвор етанол 70% е установено, че са необходими 125.3 л. етанол и 44.7 л. пречистена вода; за изготвянето на 100 л. дезинфекционен разтвор етанол 70% е установено, че са необходими 73.7 л. етанол и 26.3 л. пречистена вода; за изготвянето на 10 л. дезинфекционен разтвор етанол 96% е установено, че са необходими 7.37 л. етанол и 2.63 л. пречистена вода; водят се дневници за дезинфекция на оборудването, под собствени номера, изготвени от отдел „Осигуряване на качеството“. На стр. 2 от Дневника е описано структурното звено (например „С.“); помещението със специфичен собствен номер; дата на която е започнат и дата, на която е завършен дневникът. Страниците от 1 до 50 на дневника съдържат колони, както следва: дата; смяна - в предприятието има непрекъснат производствен процес и се работи на сменен режим; лекарство - вид; партиден номер; вид дезинфектант - етанол; количество в литри; % - ен разтвор - 70%; използван инвентар - чрез измиване, обливане, кърпа, накисване и др.; оборудване, разглобяеми части, материални линии; честота на дезинфекцията; начало на дезинфекцията - час; време на експозиция; извършил - подпис и фамилия; проверил - подпис и фамилия; забележка; чрез всички горепосочени вътрешно - организационни документи се организира, следи и контролира изготвянето и използването на количеството етилов алкохол, за почистване и дезинфекция в производствения процес на лекарствени продукти, съдържащи и несъдържащи алкохол, за периода 2006 г.;

2. след проверка на всички относими и посочени по - горе документи, предвид Приложения №№ 1 и 2 към заключението, поотделно за посочените периоди се установява, че: количеството етилов алкохол, използвано за почистване и дезинфекция в производствения процес на лекарствени продукти, несъдържащи етилов алкохол, за периода от 01.01.2006 г. до 30.06.2006 г. е в размер на 7 123.52 л. (колона 6 от Приложение № 1), а за периода от 01.07.2006 г. до 31.12.2006 г. е в размер на 18 398.70 л. (колона 6 от Приложение № 2);

3. за периода от 01.01.2006 г. до 30.06.2006 г. сумата на акциза за количеството етилов алкохол, получено в изпълнение на задача 2, е в размер на 13 534.75 лв., а за периода от 01.07.2006 г. до 31.12.2006 г. - 128 887.19 лв.

Жалбата е основателна.

В Глава трета на ЗАДС: „Данъчно задължение”, Раздел II, наименован „Освобождаване и възстановяване”, с текстовете на чл.чл. 21-27 са определени стоките, които при определени условия се освобождават от плащане на акциз, както и случаите на възстановяване на акциз, заплатен за тези стоки. Законът е въвел принципи за облагане на определени стоки с акциз, който по своята същност е косвен данък. Предвидени са и изключения от принципа на облагане, както и правила за връщане и/или възстановяване на внесен акциз. Чл. 27 ЗАДС урежда специална процедура за възстановяване на недължимо платен акциз. Разпоредбата на ал. 1 е обща и постановява, че „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”. За недължимо платен следва да се счита акцизът, който е платен, след като е възникнало задължение за това, но специалният закон изрично изключва облагането с акциз на конкретната стока, при изпълнението на определени условия. Разпоредбата на чл. 9, ал. 2 ППЗАДС, която препраща към чл. 22, ал. 4 от Закона изрично предвижда, че субекти на правото да искат възстановяване на недължимо платен акциз са и производителите на лекарства. А., освен че е косвен данък, представлява и данък върху потреблението. Законодателят, транспонирайки Директива 2008/118/ЕО на Съвета, от 16 декември 2008 година, относно общия режим на облагане с акциз е предвидил, че при определени условия определени стоки биват освобождавани от задължението да заплащат акциз, респ. – платеният акциз подлежи на възстановяване, ако бъде доказано изпълнението на специалните условия за това. Целта е да не бъде обременявана с допълнителен данък продукцията, която те произвеждат, и така да бъде завишавана цената на продукта. Както стана ясно от изложеното по – горе, процесният етилов алкохол е използван през периода от 01.01.2006 г. до 31.12.2006 г. за дезинфекция на машини, оборудване, помощен и почистващ инвентар, и повърхности в производствени участъци, свързани с производството на несъдържащи алкохол лекарства. На основание чл. 22, ал. 4, т. 4 ЗАДС платеният акциз за алкохол, който е използван за такива цели, подлежи на възстановяване. Ал. 2 на чл. 9 ППЗАДС уточнява изрично, че възстановяването се прилага и за производители, които използват в производствения процес алкохол и алкохолни напитки с платен акциз, при условие че крайният продукт не съдържа алкохол. В следващите алинеи на чл. 9 са регламентирани: а) допълнително условие за възстановяване (ал. 3) - след използването на алкохола, въз основа на писмено искане; б) ред за подаване на искането; в) формата му; г) съпътстващите го документи – приложения - ал. 4, ал. 5, ал. 6. Един от изискуемите документи по ал. 6, т. 2 е „разходната норма на използвания алкохол за всяка отделна дейност, съгласно технологични инструкции, рецептурници или отраслови нормали”. Като се има предвид обобщеното в началото на съдебното решение становище на административния орган, отказът да бъде възстановен акцизът се основава на практика именно на това, че жалбоподателят не е представил данни за разходната норма на използвания алкохол. Според Съда, ответникът, за да постанови отказа е подходил строго формално, без да се съобрази със специфичния характер на

дейността на дружеството, следователно и без да е изяснил обективно и всестранно относимите за случая обстоятелства. Доколкото административното производство по ЗАДС се провежда по процесуалния ред, установен в ДОПК, в съответствие с принципите на обективност и служебно начало (чл. 3 и чл. 5 ДОПК), след като се касае за специфична дейност е следвало да възложи (чл. 60 и сл. ДОПК) изготвянето на съответната (съответните експертизи), както и да осигури възможност на засегнатата страна да участва ефективно в производството. В разглеждания случай това не е било направено.

Категоричните заключения на съдебните експертизи, които не бяха оспорени от ответника и на които пълномощникът му се позовава избирателно сочат, че няма и не може да има конкретно регламентирани норми за разход на алкохол за дезинфекция, във всяка отделна дейност и на всеки етап от производството на лекарства от [фирма]. Това не означава автоматично, че дружеството не може да се ползва от правото на възстановяване на акциза за закупения етилов алкохол, който е използвало в производствения процес. Обосноваването на отказа да бъде възстановен акцизът, единствено с практическата невъзможност за представяне на доказателство по чл. 9, ал. 6, т. 2 ППЗАДС е недопустимо и в противоречие с принципа за защита на оправданите правни очаквания, обсъден в редица решения на Съда на Европейския съюз. Наличието на добросъвестно обективизирана воля от страна на дружеството, въз основа на обективно документирани факти е способствало за формирането на очакване, че заплатеният акциз ще бъде възстановен, след като от страна на административният орган не е установено и доказано, етиловият алкохол да е използван за други цели, извън декларираните. Отказът за възстановяване на акциза само на изтъкнатото формално основание нарушава и принципа за пропорционалност, имайки предвид характера на акциза, като косвен данък върху потреблението на стоки.

Към процесното искане, № АБ47 - 0012/03.05.2011 г. от страна на дружеството е приложена „Справка за изразходваното количество етанол, използван за дезинфекция при производство на лекарствени продукти, несъдържащи алкохол, за периода 01.01.2006 г. - 31.12.2006 г.". В тази справка е направено разграничаване между отделните лекарствени продукти и съпоставяне между датите и количествата етилов алкохол, използван за дезинфекция при производството на съответната група лекарства, както и размерът на акциза, съответстващ на употребените количества алкохол, чиято обща сума съответства на посочената в искането. В тази връзка, основателен е доводът на пълномощника на оспорващото дружество, че е възможно да бъде направено разграничаване на количествата използван алкохол за дезинфекция при производството на всяка от двете групи лекарствени продукти, само въз основа на внимателен анализ и цялостна преценка на всички документи, и при познаване на специфичните особености на производствения процес. Такъв анализ обаче, компетентният митнически орган, респ. ответникът не са направили.

В заключение Съдът приема, че разгледаните по – горе условия и основания за

възстановяване на акциза са били изпълнени от страна на дружеството „Б. – Т.". Решение № 244/10.05.2012 г. на директора на Агенция „Митници” и потвърденото с него Решение за отказ за възстановяване на акциз, № АБ47-0012/11/20.02.2012 г., издадено от началника на Митница С. са постановени от компетентни органи, които обаче неправилно са приложили и тълкували обсъдените по – горе материалноправни норми на специалния закон, след като не са изяснили, включително с участието на заявителя релевантните обстоятелства. Тези пороци на решението го определят като незаконосъобразно и необосновано, по смисъла на чл. 160, ал. 2 ДОПК, вр. чл. 27, ал. 4 ЗАДС и представляват основания за отмяната му.

Съдът, след като отмени решението на директора на Агенция „Митници” и потвърденото с него решение на регионалния митнически орган, следва да изпрати административната преписка на последния, за издаване на ново решение, във връзка с искането на [фирма], вх. № АБ47 - 0012/03.05.2011 г. При постановяване на новото решение началникът на Митница С. е задължен да се съобрази с дадените от Съда указания, свързани с прилагането и тълкуването на ЗАДС.

Така очертаният изход на съдебния спор определя заявената от процесуалния представител на жалбоподателя претенция за присъждане на разноски, като основателна (списък на разноските – л. 80, фактура на л. 81). Предвид изрично заявеното от пълномощника на ответника възражение Съдът приема, че заплатеното възнаграждение за адвокат – 3 960 лева (с ДДС) не е прекомерно, с оглед чл. 7, ал. 2, т. 4 от Наредба № 1/2004 г. за минималните размери на адвокатските възнаграждения. Ответникът Агенция „Митници” дължи на [фирма] възстановяване на направените разноски за водене на делото и за възнаграждение на един адвокат, в размер на общо 4 610 лева.

Водим от горното и на основание чл. 160, ал. 1, ал. 2, ал. 3, чл. 161, ал. 1 ДОПК, Административен съд София - град, 14^{-ти} състав

Р Е Ш И:

ОТМЕНЯ по жалбата от [фирма] Решение № 244/10.05.2012 г. на директора на Агенция „Митници”, с което е потвърдено Решение за отказ за възстановяване на акциз, № АБ47-0012/11/20.02.2012 г., издадено от началника на Митница С..

ВРЪЩА административната преписка на началника на Митница С., за издаване на ново решение, във връзка с искането на [фирма], вх. № АБ47 - 0012/03.05.2011 г., при което да съобрази дадените от Съда задължителни указания, свързани с прилагането и тълкуването на ЗАДС.

ОСЪЖДА Агенция „Митници” да заплати [фирма] – ЕИК:[ЕИК], с адрес на управление: [населено място], Област Л., [улица] направените разноски за водене на делото и за възнаграждение за един адвокат, в размер на общо 4 610 лв. (четири хиляди, шестстотин и десет лева).

Решението може да бъде обжалвано с касационна жалба пред Върховния административен съд, в 14 - дневен срок от съобщаването на страните.

СЪДИЯ: