

РЕШЕНИЕ

№ 987

гр. София, 20.02.2017 г.

В ИМЕТО НА НАРОДА

**АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД - СОФИЯ-ГРАД, Първо отделение 15
състав,** в публично заседание на 31.01.2017 г. в следния състав:

СЪДИЯ: Полина Якимова

при участието на секретаря Розалия Радева, като разгледа дело номер **9001** по описа за **2015** година докладвано от съдията, и за да се произнесе взе предвид следното:

Производството е по чл.27, ал.4 от Закона за акцизите и данъчните складове
вр. чл.156–161 ДОПК.

[фирма], ЕИК[ЕИК], представлявано от изпълнителния директор С. К., оспорва Решение № Р 385/ 32-164579/ 19.08.2015г. на директора на Агенция „Митници”, с което е потвърдено Решение № 32-100885/ 02.06.2015г. на началника на Митница Б., обективизиращо отказ за възстановяване на акциз в размер на 1 269 364,71 лв по искане за възстановяване на акциз на основание чл.27, ал.1 ЗАДС вх.№ 32-78385/ 04.05.2015г., подадено от дружеството.

В жалбата са въведени оплаквания за материална незаконосъобразност на акта, аргументирани обстойно. Подателят ѝ подчертава, че занятието на [фирма] е производство на електрическа и топлинна енергия по комбиниран начин. Основната суровина, от която се произвежда енергията, са въглищата – те са вложени изцяло в производството на пара, от която първо е произведена електрическа енергия и впоследствие част от парата е използвана като топлоенергия. От съществено значение е обстоятелството, че за да бъде произведена електрическа енергия, първо се произвежда пара с параметри 530 градуса и 96 атмосфери налягане, в което си състояние тя е негодна да използване от консуматори на топлинна енергия. Делението на използваните в производството на пара въглища е определено чрез утвърдени от ДКЕВР, сега КЕВР, коефициенти, които са меродавни единствено за определяне на цените на електрическата и топлинната енергия. Разделянето на използваните въглища за производство на електрическа и топлинна енергия може да бъде само

условно, а публичните задължения се определят въз основа на ясни и точни законови критерии. Без да оспорва, че спрямо дружеството е издаден РА № РА-1/ 30.01.2014г., подателят на жалбата подчертава, че с него е определен за довносяне акциз на основание чл.20, ал.2, т.19 ЗАДС за периода 01.01.2009г. – 30.04.2013г. върху използвани въглища за производство на топлинна енергия, но предназначена за битови абонати.

Поддържа се, че от дружеството са изготвяни „справки за разхода на гориво по видове и по вид производство и разпределение на СН /собствени нужди/ за електро и топлопроизводство /справка/ и Отчети за реализация на електрическа и топлоенергия /Отчет/, без данъчното законодателство да изисква съставянето им, но именно те са използвани за начисляването и заплащането на акциз от жалбоподателя. Касае се за изплатен акциз върху въглища, които въз основа на изготвените от търговеца справки и отчети са възприети като използвани за производство на топлоенергия. Акцизният закон обаче не изисква провеждане на такова разграничение, което от друга страна е условно, поради което внесенят акциз е недължимо платен, доколкото цялото количество използвани в производствения процес въглища са предназначени за производство на електроенергия.

От [фирма] е внасян акциз за произведена електрическа енергия, потребена от дружеството за производство на топлоенергия – той също е недължимо платен, тъй като използваните съоръжения в комбинирания производствен процес не могат да се разграничат като такива за производство на електроенергия и такива, използвани за производство на топлоенергия. Налице е изключение от разпоредбата на чл.20, ал.2, т.18 ЗАДС, доколкото потребената електрическа енергия е предназначена за производство или поддържане на производството на електрическа енергия, което означава, че е доказана хипотезата по чл.24, ал.2, т.3 ЗАДС. Обстоятелството, че от дружеството не е подадена декларация за промени в декларираните данни по чл.104, ал.1 ЗАДС и не са издавани регистрирани електронни дебитни и кредитни известия по чл.84, ал.1, т.2 ЗАДС не лишава търговеца от правото да поиска възстановяване на недължимо платен акциз.

Оспорва се констатацията, свързана с дейността на жалбоподателя като освободен от акциз краен потребител с твърдение, че не се използват въглища за директно производство на топлинна енергия; направените в обжалвания акт разделения на горивата на такива за производство на електрическа енергия /освободени/ и на такива за производство на топлинна енергия /облагаеми/ са условни, не почиват на правна норма. Съществуват няколко метода за условно разделение на горивата при комбинирано производство, но се касае за виртуално, математически моделирано разделяне на горивата, а не за реално проследимо и измеримо използване за получаване на двата вида изходен продукт – електрическа енергия и топлинна енергия, които се произвеждат едновременно и в един неделим технологичен процес – когато такова разделение се извършва от администрацията, неговото надлежно осъществяване подлежи на установяване с експертиза, каквато митническите органи са пропуснали да назначат.

Съгласно чл.24, ал.2, т.3 ЗАДС от облагане с акциз се освобождават продуктите, „използвани при производство на електрическа енергия“. ЗАДС не прави разлика между различните способи за производство на електрическа енергия, класифицирайки някои от тях като подходящи за освобождаване, а други като неподходящи. Връзката между използването на горивата и освобождаването им от облагане е намерила езиков

израз в предлога „при“, въвеждащ изискването за наличието на допълнителни обстоятелства, които да обосновават освобождаването. При тази ясна цел на използване на горивата – при производство на електрическа енергия, по отношение на тях не може да се приложи данъчна ставка по ЗАДС, съответстваща на горива, използвани за отопление. Логика, подобна на тази в оспорения акт – облагане на горивата на вход, ако не подлежат на облагане на изход, ЗАДС не съдържа. В закона няма правило за пропорционално разделяне на горивата, установяващи критериите, при които да бъдат изчислявани и определяни количествата горива, използвани за производство на електрическа енергия и на топлинна енергия. Използваният за целта модел – математически от практиката на топлоенергетиката, не е установен с данъчния закон. Чрез използване на статистически, сравнителни и научни данни за обосноваване на данъчната основа митническите органи нарушават принципа на законоустановеност на данъка, а оттук – и този на правната сигурност. Работният документ, на който се позовава ответникът в своя акт, не е сред източниците на правото на ЕС. Функциите на Комитета по акцизите, създаден съгласно чл.24 от Директива 92/12/Е., са оказване на съдействие на Комисията. На основание чл.43 и 44 от Директива 2008/118/ЕО относно общия режим на облагане с акциз К., освен че подпомага Комисията, разглежда въпроси, поставени от неговия председател и свързани с прилагането на разпоредби на Общността в областта на акцизите – но отговорите на поставени въпроси не обвързват българските съдилища, доколкото са от значение за митническата администрация на държавата членка или самата държава-членка във връзка с планираната данъчна политика. Най-сетне, изложеното в отговора не е свързано с настоящия казус, а по пункт 2 досежно приложението на чл.15, ал.1 буква „г“ от Директива 2003/96/ЕО е посочено „в този случай делът на енергийните продукти, използвани за производство на топлинна енергия, трябва да продължава да се облага с данък като гориво за отопление, или отново водещ е моментът на нормативно определения дял на енергийни продукти, използвани за производство на топлинна енергия“. Безспорно такъв дял трябва да бъде определен при комбинирано производство, но това следва да става въз основа на законоустановени критерии и при наличие на технологична възможност за тяхното разграничаване.

Искането до съда, аргументирано подробно и в становище по чл.149, ал.3 ГПК вр. § 2 ДР на ДОПК, е за отмяна на акта. Претендират се направените от дружеството разноси за държавна такса и депозити за ССЕ и СТЕ.

Ответникът, директорът на Агенция „Митници“, чрез представители по пълномощие, отрича основателността на жалбата. Настоява, че от дружеството е начислено и декларирано установеното от него задължение за плащане на акциз, няма корекции при подаване на декларации. Претенцията за възстановяване на акциз е недоказана по размер. Практиката на ВАС при оспорване на ревизионни актове е безспорна, но разглежданият случай не попада в нейния обхват. Позовава се на Решение С. по дело № 505/ 2010. Претендира юрисконсултско възнаграждение, разноси за вещи лица по списък. Обстойна аргументация за правилност на оспорения административен акт е наведена и по реда на чл.149, ал.3 ГПК вр. § 2 ДР на ДОПК.

Решение № Р 385/32-164579/ 19.08.2015г. на ответника е постъпило в [фирма] на 21.08.2015г. и е оспорено пред АССГ на 03.09.2015г., което означава, че жалбата е допустима.

От фактическа страна се установява:

Началото на разглежданото производство е поставено на 04.05.2015г., когато от дружеството до началника на Митница Б. е депозирано искане за възстановяване на акциз за периода 01.01.2009г. – 30.04.2013г. в размер на 1 269 364,71 лв. Към него са приложени копия от протоколи за движение на горивата, отчети, складови разписки, фактури, платежни нареждания, акцизни декларации, лицензии за производство на електрическа и топлинна енергия № Л 084 03/ 21.02.2001г. и за пренос на топлинна енергия № Л 085 05/ 21.02.2001г., издадени от ДКЕВР, справки за вложените количества въглища и начислен и внесен акциз за въглища за производство на топлоенергия за стопански нужди за периода 01.01.2009г. – 30.04.2013г.

За резултатите от проверка на приложените към искането книжа е съставен Протокол № В. ИВ 27 1 ПП21/ 01.06.2015г., сред констатациите по който са и следните:

[фирма] е освободен от акциз краен потребител съгласно описани по номера и дата на издаване и срок на действие удостоверения, въз основа на които е прилаган чл.24, ал.2, т.3 ЗАДС за енергийни продукти въглища, използвани при производството на електрическа енергия от жалбоподателя. На основание чл.57а, ал.1, т.3 ЗАДС дружеството е регистрирано като лице, което потребява собствена електрическа енергия за собствени нужди, титуляр е на лиценз за производство на електрическа енергия за пренос или разпределение на електрическа енергия или природен газ, за търговия с електрическа енергия, за обществена доставка на електрическа енергия или за снабдяване от крайни снабдители на електрическа енергия.

Към искането са приложени фактури с издател [фирма], [фирма], [фирма], [фирма], [фирма], с предмет въглища, преводни нареждания за заплащане на акциз, акцизни декларации по чл.57а, ал.1, т.1 и т.3 подадени от [фирма], справка за вложените количества въглища и начислен и внесен акциз за въглища за производство на топлоенергия за отоплителни нужди; справки за разхода на горива по видове и по вид производство и разпределение за собствени нужди за електроенергия и топлопроизводство за спорните периоди.

Не се спори, че в качеството на регистрирано по чл.57, ал.1, т.1 ЗАДС лице за 52 данъчни периода от [фирма] са подавани акцизни декларации, с които е деклариран начислен акциз за въглища, използвани за производство на топлоенергия, предназначена за стопански абонати с изключение на периода м. април 2013г., при който с Акцизна декларация от 14.05.2013г. е декларирано цялото количество въглища, използвано за цели, различни от тези, посочени в удостоверението за освободен от акциз краен потребител – производство на електрическа енергия. Начисленият, деклариран и платен от дружеството акциз възлиза на 1 159 631,11 лв.

В качеството на лице, регистрирано по чл.57, ал.1, т.3 ЗАДС за 52 данъчни периода от дружеството са подавани акцизни декларации, с които е деклариран начислен акциз за електроенергия за собствени нужди с цел поддържане на производството на топлоенергия. Начисленият, деклариран и платен акциз е 109733,60 лв.

Декларираният размер на акциза за периода 01.01.2009г.- 30.04.2013г. от дружеството е дължим при следните посочени в декларациите основания за възникването му:

2009г.:

чл.20, ал.2, т.16 ЗАДС за декларираните въглища с код на предназначение 20 „за енергийни продукти, предназначени за цели, различни от използването им като гориво за отопление или моторно гориво“ с горна топлотворна способност 302060 GJO при данъчна ставка 0,60 лв GJO акциз в размер на 181236 лв

Чл.20, ал.2, т.18 ЗАДС за декларираните 9594 MWH електрическа енергия с код на

предназначение 48 „за стоки освободени за потребление съгласно чл.20, ал.2, т.18 при данъчна ставка 1,40 лв /MWH акциз в размер на 13431,60 лв.

2010г.:

чл.20, ал.2, т.16 ЗАДС за декларирани въглища с код на предназначение 20 „за енергийни продукти, предназначени за цели, различни от използването им като гориво за отопление или моторно гориво“ с горна топлотворна способност 347130 GJO при данъчна ставка 0,60 лв GJO акциз в размер на 208278 лв

чл.20, ал.2, т.18 ЗАДС за декларирани 11944 MWH електрическа енергия с код на предназначение 48 „за стоки освободени за потребление съгласно чл.20, ал.2, т.18 при данъчна ставка 2 лв /MWH акциз в размер на 23 888 лв.

2011г.:

чл.20, ал.2, т.16 ЗАДС за декларирани въглища с код на предназначение 20 „за енергийни продукти, предназначени за цели, различни от използването им като гориво за отопление или моторно гориво“ с горна топлотворна способност 86860 GJO; с код на предназначение 40 „за стоки, освободени за потребление“ с горна топлотворна способност 58690 GJO; с код на предназначение 46 „за стоки, освободени за потребление съгласно чл.20, ал.2, т.16 ЗАДС“ с горна топлотворна способност 341 370 GJO или общо 486920 GJO при данъчна ставка 0,60 лв GJO акциз в размер на 292152 лв

чл.20, ал.2, т.18 ЗАДС за декларирани 14237 MWH електрическа енергия с код на предназначение 48 „за стоки освободени за потребление съгласно чл.20, ал.2, т.18 при данъчна ставка 2 лв /MWH акциз в размер на 28474 лв.

2012г.:

чл.20, ал.2, т.16 ЗАДС за декларирани въглища с код на предназначение 46 „за стоки, освободени за потребление съгласно чл.20, ал.2, т.16“ с горна топлотворна способност 416 790 GJO при данъчна ставка 0,60 лв GJO акциз в размер на 250074 лв

чл.20, ал.2, т.15 ЗАДС за декларирани въглища с код на предназначение 45 „за стоки, освободени за потребление съгласно чл.20, ал.2, т.15“ с горна топлотворна способност 116324,51 GJO при данъчна ставка 0,60 лв/ GJO акциз в размер на 69794,71 лв

Чл.20, ал.2, т.18 ЗАДС за декларирани 15590 MWH електрическа енергия с код на предназначение 48 „за стоки освободени за потребление съгласно чл.20, ал.2, т.18 при данъчна ставка 2 лв /MWH акциз в размер на 31180 лв.

01.01.-30.04.2013г.:

чл.20, ал.2, т.15 ЗАДС за декларирани въглища с код на предназначение 45 „за стоки, освободени за потребление съгласно чл.20, ал.2, т.15“ с горна топлотворна способност 263494 GJO при данъчна ставка 0,60 лв/ GJO акциз в размер на 158096,40 лв

чл.20, ал.2, т.18 ЗАДС за декларирани 6380 MWH електрическа енергия с код на предназначение 48 „за стоки освободени за потребление съгласно чл.20, ал.2, т.18 при данъчна ставка 2 лв /MWH акциз в размер на 12760 лв.

Разгледани са твърденията на дружеството в искането за възстановяване – посоченото основание за недължимо платен акциз е изготвянето на справки и отчети, от които са видни количествата въглища, използвани за производство на топлоенергия и количествата произведена електроенергия за собствени нужди, използвани за поддържане на производството на топлоенергия. Данните от въпросните справки и отчети са отразени в подаваните от жалбоподателя акцизни декларации – последните съгласно чл.87, ал.1 ЗАДС представляват документ, в който лицензиарият складодържател или регистрираното лице декларира за всеки данъчен период

определена информация, свързана с неговата дейност, която е основание за възникване на права и задължения. Според чл.98 ДОПК при подаване на декларации, документи или данни пред органи по приходите се прилагат разпоредбите на Глава тринайсета ДОПК, освен ако в закон е предвидено друго. Според чл.104, ал.1 ДОПК след подаването на декларацията, но преди изтичането на срока за подаването ѝ, подателят има право да извършва промени, свързани с декларираните данни и обстоятелства, основата и определените задължения – това не е сторено.

И. проверката митнически орган е посочил още, че ЗАДС и ППЗАДС не съдържат норми, регламентиращи освобождаване от облагане с акциз или начисляване на такъв с нулева ставка при използване на въглища за производство на топлоенергия или електроенергия, използвана за поддържане на производството на топлоенергия. Спрямо дружеството е издаден РА, който не съдържа констатации за недължимо платен акциз. С тази аргументация е формиран извод, че платеният акциз за периодите в размер на 1 269364,71 лв е дължим и е предложено издаване на решение за отказ същият да бъде възстановен.

Констатациите и изводите в протокола са възприети от началника на Митница Б. в тяхната пълнота. Неблагоприятният акт е произнесен на 02.06.2015г., съобщен е на адресата си на 05.06.2015г. и е своевременно, на 19.06.2015г. оспорен пред ответника, който го потвърдил с решение 0 Р 385/32-164579/ 19.08.2015г.

Според заключението на СТЕ, което се цени от съда като компетентно изготвено и обосновано, методът на работа на топлоелектрическите централи се основава на задвижването на електрически генератор с помощта на парна турбина. Енергията, необходима за производството на парата, която задвижва турбината, основно се получава от изгаряне на изкопаеми горива: въглища, природен газ или друго минерално гориво. Т. произвеждат едновременно електрическа и топлинна енергия. При метода на едновременно производство на два или повече вида енергия видът на централата е от комбиниран тип. [фирма] има една производствена площадка, която е комбинирано предприятие за производство на топлинна и електроенергия, основно на гориво въглища. Разтоварването на пристигащото твърдо гориво се осъществява на открито разтоварище до клетките на приемните бункери (минусова кота). Посредством питатели (пропелери) и ГТЛ /гумено транспортна лента/, въглищата се подават към парогенераторите или с естакада се изкарват на повърхността, където чрез булдозери се оформя открития склад.

Главното гориво са въглища, използвани за котлите за основен товар. Средните параметри на въглищата, използвани в централата, са: калоричност - 3500 ккал/кг, пепел - 30%, сяра - 3,6%.

Централата ползва основно кафяви въглища и брикети. Въглищата и брикетите се доставят от 4 места с ж.п. вагони и автомобили. Автомобилите преминават през електронна везна, отпечатва се кантарна бележка с фиксирано тегло, номер на автомобила, час вход, изход. Количествата въглища, пристигнали с железопътни вагони, се отчитат по придружаващите ги ведомости ДП-14, издадени от Б.. Информацията за прихода на въглища за денонощие се подава на инженер производство, въглищна лаборатория, П. и счетоводство. Доставените въглища се разтоварват, смесват и складираат, като се оформя откритият склад. На 1-во число на месеца се прави

маркшайдерско замерване на въглищния куп и се съставя протокол за наличност в склада. Разликата между наличното количество в началото и в края на месеца е фактическия разход на гориво за изтеклия месец.

Въглищата от купа се пробутват с булдозер към приемните бункери, от там падат върху гумени транспортни ленти, които ги отвеждат до въглищни бункери за смилане и складиране. Смилането става в барабанни, топкови мелници, а складирането в прахови бункери. Посредством прахопитатели се дозират и подават до горелките на енергийните котли, където става самото изгаряне.

За осъществяване на дейността по комбинираното производство на електро и топлоенергия в топлоизточника са монтирани два въглищни парни котли тип 1B 160/100 (енергийни котли), които осигуряват основния паров товар, като доставят пара за турбогенератор, за промишлени консуматори и чрез топлообменници осигурява 40-50% от топлинната енергия. Котлите са оборудвани с електростатични филтри на всеки по един. Проектната ефективност е 99,9%. Получената прегрята пара от енергийния котел се подава към пароотборна турбина за производство на електро и топлоенергия. Турбината е с два регулируеми пароотбора: единия за промишлена пара и втория за подгрев на водата в бойлерната уредба за БГВ и отопление. При тези комбинирани системи произведената от парни котли пара се разширява при преминаване през лопатките на турбина. По този начин топлинната енергия се превръща в механична и се използва от генератора за производство на електроенергия. Електрическата мощност на системата зависи от разликата между наляганията и температурите на парата на входа и изхода на турбината, както и от нейното количество. Тъй като при използването на парна турбина мощността на системата зависи от налягането на парата на входа и на изхода на турбината, за постигането на висока ефективност на системата е необходимо парата да се подава в турбината под високо налягане и с висока температура, напр. 4,2 МПа при 400 °С; или 6,3 МПа при 480 °С; или 9,6 МПа при 540 °С;

При парните турбини с пароотнемане, каквато е монтираната и в [фирма], част от парата след тракта за високо налягане се отклонява към топлообменника за загряване на топлоносител. Останалата част от парата постъпва в частта на турбината за ниско налягане, а след това в кондензатора. Основно, добивът на електрическа и топлинна енергия зависи от температурите на входа и на изхода на топлоносителя в мрежата.

Парните турбини имат следните предимства - висока производителност, възможност за използване на широк спектър от горива и продължителен срок на експлоатация.

Основната дейност на жалбоподателя е производство на електрическа и топлинна енергия по комбиниран метод, а базова суровина, от която се произвежда енергията, са въглищата. Те са вложени цялостно в производството на пара, от която първо е произведена електрическа енергия и впоследствие част от тази пара е използвана като топлоенергия. За да се произведе електрическа енергия, първоначално се произвежда пара с високи параметри температура 530 °С; и налягане 96 атм. Тази т. нар. „остра“ пара е неприложима за консуматорите на топлинна енергия в този си вид.

Следователно използваните горива участват едновременно в процеса на комбинирано производство на електрическа и топлинна енергия, т. е. водната пара, която задвижва турбината, за да се получи електро и топлоенергия, се получава от изгарянето на горивото в парогенератора. Цялото количество гориво /въглища/ е употребено за производство на пара, чрез която е генерирана електрическа енергия, а впоследствие част от нея вместо да се изпусне в атмосферата или да се върне обратно за ново загряване и включване в работния цикъл, се използва като топлинна енергия.

На площадката на [фирма] са инсталирани съоръжения за разделно производство само на топлинна енергия и само на електрическа енергия.

За осъществяване на дейността за производство само на пара с параметри, необходими на крайните потребители като топлоенергия, без да се произвежда електрическа енергия, в Т.-а са монтирани следните мощности: 4 броя парни котли КМ-12, на гориво природен газ. Осигуряват резервна мощност, като доставят пара за промишлеността. Съществува възможност за работа с топлообменници. -2 бр. водогрейни котли - ВК100 и КВГМ 100, на гориво природен газ и мазут. Осигуряват 50-60% от топлината в топлофикационната система. При огледа на място вещото лице е констатирало, че тези съоръжения не функционират, запечатани са.

Няма техническа възможност да се отдели парата за производство на топлоенергия преди постъпването ѝ в турбините, защото върви по общ паропровод от двата котела и е високоенергийна (температура 540 °C; и налягане 96 атм.). Има технологична възможност да се отдели пара за топлоенергия след постъпване на парата в турбината /тип ВПТ-30-90-12/1,2/, която е с два пароотбора: промишлен пароотбор 0,8 - 1,3 МПа с $T = 300^{\circ}\text{C}$ с топлинна мощност - 61 М\У ; топлофикационен пароотбор 0,12 - 0,25 МПа с $T = 125^{\circ}\text{C}$ с топлинна мощност – 40 и максимален товар - 53 т/час.

На въпрос първоначално произведената пара с конкретните параметри на нагнетяване (градуси и налягане), годна ли е да се използва в такъв вид от потребителите на топлинна енергия, отговорът е, че тя не е годна да се използва в това си състояние от потребителите на топлинна енергия поради високите температура и налягане, ненужни в промишлеността и в бита - това е икономически необосновано и неизгодно и би довело до икономически загуби на централата.

Електрическата мощност на системата зависи от разликата между наляганията и температурите на парата на входа и изхода на турбината, както и от нейното количество /на парата/ т.е. не би могло да се произведе същото количество електроенергия ако се подаде по малко количество пара или с по-ниско налягане и температура към турбините.

Ако в [фирма] биха били вложени само горивата, приети от митническия орган като условно относими към производството на електрическа енергия, то максимумът електрическа енергия, който може да бъде произведен по бегла преценка на вещото лице, би бил 20-30% от реално произведената през периода електрическа енергия.

Не 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.

Спецификите на разглеждания 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 от тях поотделно. Методът за разделяне и остойността на разходите, регламентиран в Наредба № Р Д-16-267 от 19 март 2008 г. за определяне на количеството електрическа енергия, произведена от комбинирано производство на топлинна и електрическа енергия, издадена от Министерството на икономиката и енергетиката, е условен, защото не съществува точен и прецизен технически метод за разделяне и измерване на разходите, необходими за производство на електрическа и топлинна енергия при такова комбинирано производство.

Не съществува точен и безусловен технически метод за измерване на използваните количества горива, необходими за производство на електрическа и топлинна енергия при комбинирано производство.

Разходът на гориво за комбинираното производство на електроенергия и топлинна енергия зависи от натоварването на инсталациите и необходимото количество произведена енергия. Единствената безусловна норма е тази за трансформиране на първичния енергиен източник, въглищата, в полезна енергия от котлите /парогенераторите/, като за получаване на 1 МВтч високоенергийна пара е необходимо влагането на горива с енергиен еквивалент до 1,15 МВтч.

Разделяне на горивата - на такива за производство на електрическа енергия (освободени) и на такива за производство на топлинна енергия (облагаеми) е изцяло условно и неточно, защото не се основава на конкретна законова норма. То се базира на математически модел, ползващ постановки от теорията на топлинна енергетиката и от административната практика на ДКЕВР за определяне на цени на енергиите, която е неприложима в случая. Изходните данни, използвани в математическия модел, са взимани освен от административната практика за ценово регулиране на ДКЕВР - заявления за утвърждаване на цени на Дружеството от 2009г., 2010г., 2011г., 2012г. и 2013г. и от статистическа информация, предоставяна от Т.-а в качеството му на енергийно предприятие. Изразходваните горива се привеждат към тон условно гориво на база на натурални тонове и калоричност на горивото. След това на база на нормативни актове, издадени от ДКЕВР и указания за образуване на цените на топлинна енергия и електроенергия, се определят специфични разходи на условно гориво: за електрическа енергия и за топлинна енергия.

Освен използвания от предприятието метод има и други такива за условно разделяне на горивата:

- Метод за фиксиране на коефициент за разделение на разходите в централата, който се определя като отношение на топлинна енергия за производство на електрическа енергия в турбините към брутното произведена топлинна енергия от енергийните парогенератори. Коефициентът на разпределение на разход на гориво е регламентиран в чл.162, ал.3 от Закона за енергетиката, респ. Наредба № 16-267 за определяне на количествата електрическа енергия, произведена от комбинирано производство на топлинна и електрическа енергия, издадена от Министерството на икономиката и енергетиката Обн. ДВ. бр.37 от 8 Април 2008г.

- Метод за разделяне на ползите. По него се изчислява реализираната икономия на гориво при КПЕТ по Наредба РД 16-267/19.03.2008г. - подзаконов акт на МИЕ. Касае се за сравнително нов метод, развит в началото на 90-те години на 20-и век, при който горивата, използвани за комбинирано производство, се разделят условно към електрическата енергия и към топлинната енергия в съотношението на консумация на гориво за алтернативно енергийно снабдяване.

- Енергиен (физически) метод, където променливите разходи (основно за горива) се разпределят към електрическата (ЕЕ) и към топлинната енергия в отношение към произведените енергийни продукти (отношение ЕЕ/ ТЕ).

- Е. метод - условното разделяне се базира на ексергийни потоци на енергийните продукти (ЕЕ и ТЕ). Е. е термин от термодинамиката, който определя качеството на енергията.

- Пропорционален метод. При него разпределението на променливите разходи се базира на дадени коефициенти за консумация на гориво за различните енергийни продукти.

- Метод на алтернативен начин на топлинно снабдяване

- Метод на алтернативен начин за електрическо снабдяване

- Метод "Горна граница на цени" - Тези указания са разработени на основание чл. 36, ал.1 от Закона за енергетиката (ЗЕ) и чл.5, ал.8 във връзка с чл. 4, ал. 1 т. 2, б."а" от Наредбата за регулиране на цените на топлинната енергия (Наредбата) и чл. 196 от Наредбата за регулиране на цените на електрическата енергия.

- Метод по Протоколно решение №28/21.02.2012г. и Протоколно решение №40 и др.,

При всички тези правила, наредби и нормативи, не се дава определение кой продукт е основен и кой съпътстващ и не могат да бъдат определени точно и чрез един единствен метод, посочен в закон, горивата, отнесени към съответния вид произведена по комбиниран метод енергия.

В зависимост от нуждите, за които се прави условното разделяне, може да се прилага някой от изброените методи или комбинация от тях. Резултатите, получени при използването на различните методи, се отличават, тъй като се отличават и допусканията, на които е изграден всеки един от тях.

В заключението изрично е подчертано, че независимо от избрания метод във всички случаи се касае за условно (виртуално, математически моделирано) разделение на горивата, използвани за получаването на двата вида енергия - електрическа енергия и топлоенергия, които се произвеждат едновременно, в един общ и неделим технологичен процес от процесните въглища.

Методът на работа на електрическите централи се основава на задвижването на електрически генератор с помощта на парна турбина. Енергията, необходима за производството на парата, която задвижва турбината, основно се получава от изгаряне на изкопаеми горива.

При метода на едновременно производство на два или повече вида енергия видът на централата е от комбиниран тип.

Топлоелектрическа централа или топлоелектроцентрала (съкратено Т.) е електрическа централа, при която чрез водна пара под налягане се задвижват турбини и се произвежда електричество. Понякога също се произвежда и

гореща вода или пара за домашна или индустриална употреба. Водната пара в Т. се произвежда чрез изгаряне на въглища, природен газ или друго изкопаемо минерално гориво. Топлоелектрическите централи произвеждат едновременно електрическа и топлинна енергия. „Т. С.“ ЕАД е топлоелектрическа централа за производство на електрическа и топлинна енергия при комбиниран цикъл /комбинирано производство/. Принципно, технологията на комбинирано производство на топло- и електроенергия, позната още като когенерация, се приема като една от най-ефективните технологии и поради това е водеща технология за енергопроизводство в световен мащаб. Най-важното предимство на технологията на комбинираното производство несъмнено е свързано с рационалното оползотворяване на паралелно генерираните електрическа и топлинна енергия. Практиката показва, че при преминаването към комбинирано производство на електрическа и топлинна енергия, коефициентът на полезно действие на топлоелектрическите централи би могъл да се увеличи до 75-80%. Освен значително повишаване на ефективността на производството и намаляване на разходите за първични енергийни ресурси, се постигат и по-ниски нива на вредни емисии, изхвърляни в атмосферата.

В дружеството е създадена методика за разпределение на количествата горива за производство на електроенергия с определяне на енергийните потоци на входа и изхода на инсталациите. Изразходваните горива се привеждат към тон условно гориво на база на натурални тонове и калоричност на горивото. След това на база на нормативни документи, издадени от ДКЕВР и указания за образуване на цените на топлинна енергия и електроенергия се определят специфични разходи на условно гориво: а) за електрическа енергия, б) за топлинна енергия

- в инсталациите за комбинирано производство - разделено чрез коефициента на разпределение изразходвано условно гориво през разглеждания период за производство на топлинна енергия, разделено на произведената топлинна енергия от съоръженията.

Според констатациите на вещото лице генерираната в Т.-а електрическа енергия се ползва за задоволяване на собствените нужди на централата и за подаване към електропреносната мрежа на страната или към пряко присъединен стопански потребители. Производството ѝ става след преобразуването, посредством процес на горене, на химическата енергия на въглищата в топлинна, която се използва за загряване на пара. Същата при достигането на определени физически параметри постъпва в общ парен колектор, откъдето захранва, в зависимост от избрания режим на работа парната турбина, където, преминавайки през отделните стъпала на ротора на турбината, го задвижва, а той от своя страна задвижва електро генератор, произвеждащ електрическа енергия. Парата се използва първо за производство на електрическа енергия и едва тогава за топлоенергия. Вещото лице е категорично, че няма технологична възможност да произвежда само пара с параметри, необходими на крайни потребители, без да произвежда електроенергия и в централата сега няма съоръжения за разделно производство само на топлинна енергия или само на електрическа енергия. Всички използвани горива участват едновременно в процеса на

комбинираното производство на електрическа и на топлинна енергия.

Производственият процес, при който се получават два различни продукта - електро енергия и топлоенергия, не дава възможност да се измерят и остойността поотделно и точно разходите за производство на всеки на тях поотделно. Методът за разделяне на разходите, регламентиран в Наредба 16-267 от 19.03.2008г. за определяне на количеството електрическа енергия, произведена от комбинирано производство на топлинна и електрическа енергия, издадена от Министерство на икономиката и енергетиката и в указанията на ДКЕВР е условен, защото не съществува технически метод за измерване на разходите, необходими за производство на електрическа и топлинна енергия.

Направено е условно разделяне на необходимите за производство на топлинна и електрическа енергия горива, за периода 01.01.2009г. 01.05.2013г. използвайки метода за фиксиране на коефициент за разделение на разходите в централата.

Коефициентът на разпределение на разход на гориво е определен в чл.162, ал.3 от Закона за енергетиката, респ. Наредба № 16-267 за определяне на количествата електрическа енергия, произведена от комбинирано производство на топлинна и електрическа енергия и на основание чл.13 /Министърът на икономиката и енергетиката утвърждава алгоритмите за пресмятане на режимните фактори и на количеството комбинирана електрическа енергия, произведена от инсталациите на енергийното предприятие, когато информацията е пълна/; от Наредба № 16-267 и указанията на ДКЕВР за образуване на цените на топлинна енергия за производство на електрическа енергия от комбинирано производство при регулиране. Базиран е коефициент на разпределение на разходите, който се определя като отношение на топлинна енергия за производство на електрическа енергия в турбините към брутното произведена топлинна енергия от енергийните парогенератори.

Произведената топлинна енергия на изхода от котела и на двата паропотока се отчита с измерване на необходимите за изчисляването и, величини — разход, температура и налягане. В заключението е дадено примерно изчисление за 1 произволен месец.

Част от топлинната енергия се ползва за собствени нужди в регенерацията което е обосновано от технологията на производство. Количеството електрическа енергия за собствени нужди се изчислява като от брутното произведена електрическа енергия се изважда нетно изнесената към системата енергия.

Вещото лице е на становище, че по преписката са предоставени всички изискани документи за регистрация като освободен от акциз краен потребител. Документацията дава достатъчно информация за технологията на комбинираното производство.

На основание чл.21, ал.1, т.14 от Закона за енергетиката (ЗЕ), Държавната комисия за енергийно и водно регулиране (сега КЕВР) издава сертификати на производителите на електрическа енергия за произхода на стоката електрическа енергия, произведена при комбинирано производство на електрическа и топлинна енергия. Съгласно Наредбата за издаване на сертификати за произход на електрическа енергия, произведена по

комбиниран начин сертификатите за произход се издават като официални непрехвърляеми документи и съдържат следните реквизити: вид на сертификата; уникален номер, съдържащ регистрационния номер на производителя и пореден номер на издадения му сертификат; орган, издал сертификата за произход; дата на издаване и период на производство на електрическата енергия; количество електрическа енергия, произведено по комбиниран начин; количество произведена едновременно с електрическата енергия топлинна енергия за полезно потребление; вида и долната топлотворна способност на използваното гориво и резултатите от оценката на ефективността на инсталациите за комбинирано производство, определени по реда на наредбата по чл. 162, ал. 3 от ЗЕ - Наредба № Р Д-16-267 от 19 март 2008 г. за определяне на количеството електрическа енергия, произведена от комбинирано производство на топлинна и електрическа енергия, в т.ч. спестената първична енергия на използваното гориво за всяка инсталация; производствената централа и общата инсталирана електрическа мощност на централата; инсталираната мощност на съоръженията, произвеждащи електрическа енергия по комбиниран начин, име на производителя и код по БУЛСТАТ/ЕИК. Съгласно чл.8, ал.2 от Наредбата един сертификат се издава за количеството електрическа енергия, произведена по комбиниран начин, в рамките на една календарна година за всяка централа, която производителят експлоатира. В ДКЕВР са подадени писмени заявления от жалбоподателя за издаване на сертификат за произход на електрическа енергия, произведена при комбинирано производство през 2012г., 2013г., 2014г., от което е видно, че [фирма] е топлоелектрическа централа за производство на електрическа и топлинна енергия при комбиниран цикъл. От ДКЕВР е издаден сертификат на дружеството на електрическа енергия за произхода на стоката електрическа енергия, произведена при комбинирано производство на електрическа и топлинна енергия. В т.1 е подробно обяснен видът на централата и дали е от комбиниран тип за производство на електрическа и топлоенергия.

[фирма] произвежда топлинна енергия като съпътстващ продукт на производството на електрическа енергия и е участник в регулирания пазар на електрическа енергия. Произведената от централата еленергия се продава на [фирма]. Дружеството има сключени договори за изкупуване на произведената електрическа енергия. Основната дейност на жалбоподателя е производство на електрическа и топлинна енергия по комбиниран метод, а основната суровина, от която се произвежда енергията, са въглищата. Те са вложени цялостно в производството на пара, произведената от парни котли /високо енергийна пара с температура 540 градуса и налягане 96 атм./. Същата при достигането на определени физически параметри постъпва в общ парен колектор, откъдето захранва, в зависимост от избрания режим на работа парната турбина, където преминавайки през отделните стъпала на ротора на турбината, го задвижва, а той от своя страна задвижва електро генератор, произвеждащ електрическа енергия от която първо е произведена електрическа енергия и в последствие част от тази пара е използвана като топлоенергия.

Топлоелектрическите централи произвеждат едновременно електрическа и топлинна енергия. За получаване на топлинна енергия с параметри на

топлоносителя „остра пара“ в [фирма] се използва единствено енергийният продукт въглища. В предприятието се произвежда само „остра пара“ с необходимите за инсталираната турбина параметри. Не се произвежда пара с параметри на топлоносителя много по ниски от параметрите на „остра пара“. При парните турбини с пароотнемане /каквато е монтираната в [фирма]/ част от парата след тракта за високо налягане се отклонява към топлообменника за загряване на топлоносител. Останалата част от парата постъпва в частта на турбината за ниско налягане, а след това в кондензатора. Когато има малка консумация на топлина, парата се насочва към кондензатора и се поддържа пълна електрическа мощност. Основно, добивът на електрическа и топлинна енергия зависи от температурите на входа и на изхода на топлоносителя в мрежата.

Няма количество, което се използва за различни цели от производство на електрическа енергия. Производството е само високоенергийна пара, от която първо е произведена електрическа енергия и в последствие част тази пара е използвана като топлинна енергия.

Спецификите на разглеждания 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 от тях по отделно. Би могло да се ползва техническата норма за трансформиране на първичния енергиен източник, въглищата, в полезна енергия от котлите/парогенераторите/: за получаване на 1 МВтч високоенергийна пара е необходимо влагането на горива с енергиен еквивалент до 1,15 МВтч.

По обратен път, чрез уравнение за материален баланс теоретически може да се определи количество енергийни продукти необходимо да бъде потребено (вложено) за производството на ТЕ с параметри на топлоносителя „остра пара“, която преминавайки през турбината е произвела количеството ел.енергия, реално отчетено за периода.

Реално отчетеното количество гориво за всеки един от процесиите месеци се дава от изготвените справки и отчети на [фирма] за Агенция „Митници“, приложени към делото.

Необходимото количество горива, потребени /вложени/ в дружеството на жалбоподателя през процесиите месеци е равно на потребеното/вложено количество енергийни продукти в централата за същия период.

Заключението е категорично, че въглищата са вложени изцяло в производството на високоенергийна пара, от която първо е произведена електрическа енергия и впоследствие част тази пара е използвана като топлинна енергия.

Според заключението на ССЕ, което се цени от съда като компетентно изготвено и обосновано, начисленият и внесен акциз от дружеството през периода 01.01.2009г. – 30.04.2013г. е 1 269 364,71 лв, даден по отделни месеци в приложение към заключението – информацията е извлечена от сч см 456 Разчети с акцизи, 503 Разплащателна сметка в лв и платежни нареждания. Начисленият и внесен акциз е изчислен като акцизната ставка е приложена върху количеството произведена електроенергия в МВтч, изразходвана за производство на топлинна енергия; вложени количества въглища с кодове по КН 27011190; 27011900 и 27022000 за производство на

топлоенергия за стопански нужди в ГJ. През спорния период разходите са осчетоводявани според тяхната икономическа същност – по икономически елементи при използване на счетоводни сметки 601 Разходи за материали; 602 Разходи за външни услуги, 603 Разходи за амортизации, 604 Разходи за заплати, 605 Разходи за осигуровки; 606 Разходи за данъци, такси и др; 607 Разходи за поривзии; 608 Разходи за последваща преоценка на активи и 609 Други разходи. Счетоводните сметки са транзитни, т.е. натрупаните разходи се закриват в счетоводните сметки от гр. 61 Разходи за дейността. В сметка 601 Разходи за материали са отчитани разходите за основната суровина – горивата; към края на всеки отчетен месец натрупаните разходи са приключвани със сч см 611 Разходи аз основна дейност, конкретно разходите за горива са отчитани по аналитични сметки 2 Промениливи разходи и 2 1 Общи разходи за електро и топлоенергия. В посочените счетоводни сметки не е създадена аналитична отчетност за отделно отчитане на разходите за производство на електрическа енергия и на топлоенергия. Към края на всеки отчетен месец е извършвано извънсчетоводно разпределение на разходите за производство на електроенергия и на топлоенергия. Не може да се направи точно аналитично счетоводно разпределение на разходите за производство на електрическа и топлинна енергия.

За целите на финансовата отчетност и съгласно М. 2 Материални запаси в [фирма] стойността на произведената електроенергия е оценена по нетна реализуема стойност, която /стойност/ е приспадната от стойността на основния продукт. Счетоводните записвания в дружеството съответстват на МСФО.

Производството на електроенергия и производството на топлоенергия са свързани в единен технологичен процес и разходите, свързани с него, се осчетоводяват съвместно Съгласно М. 2 Материални запаси, когато разходите за преработка на всеки продукт не са ясно разграничими, те се разпределят между продуктите на рационална и последователна основа. Разпределението на разходите между двата произвеждани продукта – електроенергия и топлоенергия, е извършвано извънсчетоводно. МСФН не съдържа изискване за оповестяване на детайлна себестойност, но въпреки това в изготвяните финансови отчети от жалбоподателя е представена информация за себестойността на всеки един от произвежданите продукти – електроенергия и топлоенергия. Изискванията, класификацията и структурата на разходите и тяхното разпределение по регулирани дейности е въведено с Правила към единен сметкоплан за регулаторни цели за топлофикационните дружества и с указания на КЕВР за образуване цените на топлинната енергия и на електрическата енергия. А. е включен в разходите за основната дейност на дружеството.

При горната фактическа обстановка съдът намира от правна страна следното: По силата на чл.27, ал.4 от ЗАДС на съдебен контрол за валидност и законосъобразност подлежи решението на директора на Агенция Митници, с което е потвърдено решение за отказ за възстановяване на акциз № 32-100885/ 02.06.2015г., издадено от началник на Митница Б.. Спрямо дружеството е проведена ревизия, за чиито резултати е издаден РА № РА – 1/ 30.01.2014г., с който са установени задължения за донасяне на акциз на

основание чл.20, ал.2, т.19 ЗАДС за данъчен период 01.01.2009г. – 30.04.2013г. главница в размер на 814651,49 лв и закъснителни лихви, възлизащи на 198524,88 лв. Претендираният в разглежданото производство акциз е заплатен от дружеството върху използвани въглища за производство на топлинна енергия, предназначена за стопански абонати, докато с цитирания ревизионен акт е определен за донасяне допълнителен акциз в размер на 814651,69 лв на основание чл.20, ал.2, т.19 ЗАДС за същите данъчни периоди върху използвани въглища за производство на топлинна енергия, но предназначена за битови абонати. Не се спори, че въпросният ревизионен акт е отменен с влязло в сила решение на АССГ, прието по делото.

Оспореният акт е произнесен от компетентен орган съгласно чл.27, ал.4 от ЗАДС. Решението за отказ за възстановяване на акциз е издадено от началника на Митница Б., който е компетентен орган по смисъла на чл. 27, ал.3 вр. ал.2 от ЗАДС.

Съгласно чл.27, ал.1 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).

Няма спор, 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 - Удостоверение за регистрация на търговец с въглища № В./ 25.10.2007г. по чл.57а, ал.1, т.1 от ЗАДС, като лице, което внася или въвежда на територията на страната въглища с код по КН 2701. С Решение № 2604-99/ 20.12.2012г. на началника на Митница Б. в издаденото Удостоверение за регистрация на търговец с въглища е направена промяна като са добавени лигнитни, агломерирани въглища с код по КН 27022000. На основание чл. 57б, ал.6 от ЗАДС (в редакцията към 16.07.2012г.) началникът на Митница Б. е издал Удостоверение за регистрация на производител на електрическа енергия № В./ 30.01.2007г. по чл.57а, ал.1, т.3 от ЗАДС, като лице, получило лиценз по Закона за енергетиката за производство на електрическа и топлинна енергия.

С подаденото от [фирма] искане за възстановяване на акциз вх. № 32-78385/ 04.05.2015г. в размер на 1 269 364,71 лв за периода от 01.01.2009г. до 30.04.2013г. 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. 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). 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.

Съгласно приложените фактури, справки и платежни нареждания [фирма] е начислявало и внасяло акциз за енергийни продукти за периода от 01.01.2009г. до 30.04.2013г. Митническият орган в решението си е констатирал самоначисляването и внасянето в републиканския бюджет на акциз, считан като дължим от ответника. В решението отказът да бъде възстановен платения акциз за цитирания период е мотивиран с това, че е начислен и внесен в републиканския бюджет – законосъобразно според митническият орган.

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, 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 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.

В заключението на СТЕ е разгледан обстойно производственият процес на електро- и топлоенергия, осъществяван от жалбоподателя. Посочено е, че цялото количество гориво – въглища, е употребено за производство на пара, чрез която е генерирана електрическа енергия, а впоследствие част от нея, вместо да се изпусне в атмосферата или да се върне обратно за ново загряване и включване в работния цикъл, се използва като топлинна енергия; че няма техническа възможност да се отдели парата за производство на топлоенергия преди постъпването ѝ в турбините, защото върви по общ пароотвод от двата котела и е високоенергийна – температура 540 градуса по Ц. и налягане 96 атмосфери. Спецификата на разглеждания производствен процес, при който се получават два различни продукта, не дава възможност да се измерят и остойностят поотделно и точно разходите за производство на всеки от тях. Методът за разделяне и остойностяване на разходите, даден в Наредба № РД 16 267/ 19.03.2008г. за определяне на количеството електрическа енергия, произведена от комбинирано производство на топлинна и електрическа енергия, издадена от Министерството на икономиката и енергетиката и визиран в Указанията на ДКЕВР, е условен защото не съществува точен и прецизен технически метод за разделяне и измерване на разходите, необходими за производство на електрическа и топлинна енергия при такова комбинирано производство.

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 правния, 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 изпълни доказателствената си задача да установи, 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, 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. Разпределението на разходите между двата произвеждани продукта – електроенергия и топлоенергия е извършено извънсчетоводно. В МСФО няма изискване за оповестяване на детайлна себестойност, но въпреки това в изготвяните финансови отчети на [фирма] е представена информация за себестойността на всеки един от произвежданите продукти – електроенергия и топлоенергия. Изискванията, класификацията и структурата на разходите и тяхното разпределение по регулирани дейности е въведено с Правила към единен сметкоплан за регулаторни цели за топлофикационните дружества и с Указания на ДКЕВР за образуване на цените на топлинната енергия и на

електрическата енергия.

Въз основа на констатациите и изводите на приетите по делото СТЕ и ССЕ 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 чл.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. Касае се за материалноправна норма, която действа занапред. В този контекст и по силата на чл.60, ал.1 и ал.2 от Конституцията на Република Б., определящ, че 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 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. Хипотеза, при която данъчен орган може да приложи установения от съответния закон размер на данъка към определена от него основа, е ревизията при особени случаи по реда на чл.122 и сл. от ДОПК, какъвто не е разглежданият случай, още повече, че производството не е ревизионно, а такова по 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 краен потребител, за цели, различни от посочените в удостоверение.

В практиката на ВАС 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 - така реш. по адм. дело № 5346/ 2013г. и по адм. дело № 8948/ 2015г. на ВАС, 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 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.“

Що се отнася до позоваването на Работен документ № CED 816 от проведена среща на 25 и 26.06.2013г. на Комитета по акцизите, съдът възприема изложеното от касационната инстанция по аналогичен случай (реш. по адм.дело № 5346/ 2013г. на ВАС) 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. № 32 78385/ 04.05.2015г. за сумата 1269364,71 лв за периода от 01.01.2009г. до 30.04.2013г. 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 № 32

100885/ 02.06.2015г., издадено от началник на Митница Б..

На основание чл.27, ал.5 вр. ал.3 от ЗАДС делото като преписка следва да се изпрати на началника на Митница Б. за издаване на ново решение по Искане за възстановяване/прихващане на акциз вх. № 32 78385/ 04.05.2015г., подадено от [фирма], за възстановяване на акциз в размер на 1269364,71 лв за периода от 01.01.2009г. до 30.04.2013г. при спазване на указанията по приложението на закона, дадени с настоящето решение.

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 редът 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 – така и реш. по адм. дело № 6240/ 2015г. на ВАС. По силата 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 критерият 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 предп.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 Б. 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. При този изход на спора и заявеното от жалбоподателя искане, на основание чл.161, ал.1 ДОПК ответникът следва да бъде осъден да заплати на дружеството доказаните сторени от него разноски по делото в общ размер на 600 лв, от които 50 лв – платена държавна такса и 550 лв – депозити на СТЕ и ССЕ.

Така мотивиран 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, 15 състав

Р Е Ш И:

ОТМЕНЯ Решение № Р 385/ 32-164579/ 19.08.2015г. на директора на Агенция „Митници” и потвърденото с него Решение № 32-100885/ 02.06.2015г. на началника на Митница Б., с които е отказано възстановяване на акциз в размер на 1 269 364,71 лв по искане за възстановяване на акциз на основание

чл.27, ал.1 ЗАДС вх.№ 32-78385/ 04.05.2015г., подадено от [фирма].

ИЗПРАЩА делото като преписка на началника на Митница Б. за издаване на ново решение по искане вх.№ 32-78385/ 04.05.2015г., подадено от [фирма] за периода от 01.01.2009г. до 30.04.2013г., 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 600 (шестстотин) лв 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 на страните.

СЪДИЯ: