

# РЕШЕНИЕ

№ 1534

гр. София, 02.03.2020 г.

## В ИМЕТО НА НАРОДА

**АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД - СОФИЯ-ГРАД, Трето отделение 63 състав,**  
в публично заседание на 12.02.2020 г. в следния състав:

**СЪДИЯ: Димитрина Петрова**

при участието на секретаря Валентина Христова, като разгледа дело номер **8317** по описа за **2017** година докладвано от съдията, и за да се произнесе взе предвид следното:

Производството е по реда на чл. 156 – чл. 161 от Данъчно-осигурителния процесуален кодекс (ДОПК).

Образувано е по депозирана чрез Агенция Митници, ЦМУ, Жалба Вх. № 21733/24.07.2017 г. по описа на АССГ и Вх. № 32-110988/25.04.2017 г. по описа на Териториално митническо управление (ТМУ) Б., на [фирма], ЕИК:[ЕИК], със седалище и адрес на управление: [населено място], ПК 8875, [община], представлявано заедно от В. К. и С. Й., срещу Ревизионен акт (РА) № BG001000-РК19-РА2/06.04.2017г., издаден от А. Д. И., на длъжност началник на отдел „Последващ контрол“ при Митница Б. и П. А. М., на длъжност старши експерт в Агенция „Митници“, отдел „Последващ контрол“ при Митница Б., потвърден изцяло с Решение № Р-457/32-169051 от 20.06.2017 г. на Директора на Агенция Митници, Централно Митническо Управление С. С РА № BG001000-РК19-РА2/06.04.2017г. на [фирма] са установени задължения за акциз в размер на 5 048,70 лв. (пет хиляди четиридесет и осем лева и седемдесет стотинки), на основание чл. 20, ал.2, т.8, във вр. чл. 20, ал.1 и чл.28, ал.1, т.5 от ЗАДС и лихва за просрочие в размер на 2 818,11 лв. (две хиляди осемстотин и осемнадесет лева и единадесет стотинки), изчислена към 06.04.2017 г., дължима на основание чл. 175, ал. 1 от ДОПК.

Жалбоподателят, оспорва законосъобразността на акта, с който е установен размер на задължения за акциз, като излага съображения за неговата необоснованост и неправилно прилагане на материалния закон. Намира, че в хода на ревизионното и съдебното производство са събрани достатъчно доказателства, които обосновават

извод за правилност при определянето на размера на естествените фири от страна на жалбоподателя. Иска от съда отмяна на оспорения РА изцяло, като незаконосъобразен, поради необоснованост и противоречие с материалния закон. Претендира съдебно-деловодни разноси.

Ответникът - Директор на Агенция „Митници“, редовно призован се представлява от юрисконсулт Е., която в съдебно заседание и подробни писмени бележки излага съображения за неоснователност на жалбата, счита същата за неоснователна и недоказана и моли съда да потвърди оспорения административен акт като правилен и законосъобразен. Претендира юрисконсултско възнаграждение.

Софийска Градска Прокуратура, редовно уведомена, не представя становище.

Съдът, като взе предвид представените и приети по делото доказателства и становищата на страните, приема за установено следното от фактическа и правна страна:

Не е спорно в съдебното производство, че жалбоподателят [фирма] е данъчнозадължено лице по смисъла на чл. 3, ал. 1, предл. първо от ЗАДС. Дружеството притежава Лиценз за управление на данъчен склад № 264/26.09.2006 г. В ДС се извършват следните операции - ферментация, сулфатиране, декантиране, претакане, бистрене и стабилизиране, филтриране, съхранение; бутилиране, етикетирание.

Ревизионното производство е образувано въз основа на Заповед за възлагане на ревизия (ЗВР) № ЗМ-1000-979/18.10.2016 г., издадена от А. Д. И., на длъжност началник отдел „Последващ контрол“ при Митница Б., с която е възложено извършване на ревизия за установяване на задължения за акциз на [фирма], в качеството му на лицензиран складодържател, като обхватът на ревизията включва периода от 01.01.2011 г. до 30.09.2016 г.

За извършената ревизия, в срока по чл. 117 от ДОПК, е съставен Ревизионен доклад (РД) № ВГ001000-РК19-РД1/06.03.2017 г., в който е направено предложение за установяване на задължения за акциз в размер на 7 213,60 лв. (седем хиляди двеста и тринадесет лева и шестдесет стотинки) и лихва за просрочие в размер на 2 643,79 лв. (две хиляди шестстотин четиридесет и три лева и седемдесет и девет стотинки) изчислена към 06.03.2017 г. РД е връчен на 09.03.2017 г. на П. Н. К., в качеството му на упълномощено лице.

В законоустановения по чл. 117, ал. 5 от ДОПК срок, от страна на ревизираното лице не е депозирано писмено възражение по съставения РД, с което да оспори констатациите и правните изводи в същия, касаещи предложението за установяване на задължения за акциз.

Ревизионното производство приключва с издаването на РА № ВГ001000-РК19-РА2/06.04.2017 г., с който на [фирма] са установени задължения за акциз в размер на 5 048,70 лв., на основание чл. 20, ал.2, т.8, във вр. чл. 20, ал.1 и чл.28, ал.1, т.5 от ЗАДС и лихва за просрочие в размер на 2 818,11 лв. изчислена към 06.04.2017 г., дължима на основание чл. 175, ал. 1 от ДОПК.

Въз основа на събраните в хода на ревизионното производство доказателства и техния анализ, решаващият орган е приел, че съгласно разпоредбата на чл. 25, ал. 1, т. 3 от ЗАДС, до освобождаване за потребление на акцизни стоки, лицензираните складодържатели не дължат акциз, при загуби от естествени фири вследствие на промяна на физико-химичните свойства при съхраняването и транспортирането на акцизни стоки, определени в рамките на установените норми за пределните размери

на естествените фири. В чл. 25, ал. 2 от ЗАДС е посочено, че нормите на пределните размери на естествените фири на акцизните стоки се определят с наредба на министъра на финансите. Съгласно чл. 3, ал. 2 от Наредба № 4 от 28.06.2006 г. нормите на пределните размери на естествените фири при съхранение на акцизните стоки се прилагат при установени загуби в резултат на направена проверка (инвентаризация) в данъчен склад за всяка акцизна стока поотделно. В чл. 3, ал. 3 от Наредба № 4 от 28.06.2006 г. е посочено, че за действителните количества на загубите по ал. 1 и 2, които са в рамките на нормите на пределните размери на естествените фири, лицензираният складодържател не дължи акциз. Съгласно чл. 76, ал. 1 от Правилника на прилагане на Закона за акцизите и данъчните складове (ППЗАДС), лицензираните складодържатели задължително водят регистър ДСН, в който съгласно ал. 2, т. 4 на същия член вписват данни за количество на загубите от естествени фири по време на съхранението и при транспортирането на изведените от данъчния склад акцизни стоки. Разпоредбата на чл. 78, ал. 1 от ППЗАДС, задължава складодържателя в края на всеки данъчен период, в края на всяка календарна година, както и на датата на прекратяването на лиценза да прави рекапитулация на регистъра ДСН. От събраните в хода на ревизионното производство доказателства, безспорно е установено, че ревизираното дружество съхранява акцизни стоки, както и че води регистър ДСН, в който вписва данни за количество на загубите на акцизните стоки от естествени фири по време на съхранението на същите.

От събраните доказателства в хода на ревизионното производство, е установено, че ревизираното лице е отразявало фирите на акцизните стоки в актове за производство на наливна продукция, в актове за манипулации на наливна продукция, както и в актове за вложени суровини и материали. Съответните количества са отразени в ДСН - за съответния данъчен период, през който са установени, като фири при съхранение и с тях е намалено наличното количество акцизни стоки.

От ревизиращите органи е прието, като съдът го намира и за безспорно в настоящото производство, че процесните акцизни стоки имат естествени фири, вследствие на промяна на физико-химичните свойства. Съгласно разпоредбите на чл. 25, ал.1, т. 3 от ЗАДС до освобождаване за потребление на акцизните стоки лицензираните складодържател не дължат акциз при загуби от естествени фири вследствие на промяна на физико-химичните свойства, при съхраняването на акцизни стоки, определени в рамките на установените норми за пределните размери на естествените фири. Съгласно чл. 25, ал. 1, т. 4 от ЗАДС до освобождаване за потребление на акцизните стоки лицензираните складодържатели и регистрираните лица не дължат акциз при технологичен брак за акцизните стоки в допустимите норми, определени с технологичната документация за съответното производство или дейност.

След сравняване на данните за количествата акцизни стоки, вписани в ДСН за съответния данъчен период от страна на жалбоподателя, като изведени под формата на загуби при тяхното съхранение, ревизиращите органи са направили извод, че ревизираното лице не е спазвало разпоредбата на чл.7, ал. 2 от Наредба № 4/28.06.2006 г. и в резултат на това неправилно е изчислявало загубите от естествени фири, вследствие на промяна на физико-химичните свойства при съхраняване на акцизни стоки. [фирма] е определяло, че същите са в рамките на нормативно установените пределни норми, като е прилагало годишен процент спрямо цялото количество от акцизната стока към 27.04.2011 г., което е налично по данни от ДСН, а не както е регламентирано в чл. 7, ал. 2 от Наредба № 4 от 28.06.2006 г., а именно

максималния размер на допустимите фири да се изчислява, като среднодневното количество на съхраняваната акцизна стока за определения данъчен период се умножи по една дванадесета от процента. Въз основа на направени от ревизиращите органи изчисления, е прието, че декларираните от ревизираното лице размери на естествените фири при съхранение на алкохол и алкохолни напитки за данъчен период от 01.04.2011 г. до 30.04.2011 г. и данъчен период от 01.04.2012 г. до 30.04.2012 г., надвишават нормативно установените пределни размери на естествени фири при съхранение посочени в Наредба № 4 от 28.06.2006 г.

По отношение на допустимите размери на загуби при манипулации на етилов алкохол от земеделски произход, дестилати и спиртни напитки, е прието, че същите се определят съгласно Приложение № 9 към чл. 153 от Закона за виното и спиртните напитки (ЗВСН), в сила от 06.09.2012 г., а до 06.09.2012 г. в т. III от Таблица № 8 „За пределните размери на естествените фири (загуби) при съхранение, транспорт и манипулация на вина, оцет високоалкохолни напитки и спирт към Наредба № 13а-10403. В разпоредбите на посочените нормативни актове изчерпателно са посочени манипулациите, за които могат да бъдат начислявани фири. По отношение на липсите на акцизни стоки, които се дължат на загуби от естествени фири при извършвани манипулации в данъчния склад, до освобождаването им за потребление лицензираните складодържатели не дължат акциз, когато тези загуби са в рамките на установените норми за пределните размери на фирите.

Ревизиращите органи, при определяне на дължимия акциз, в РА, са приели за приложими, при изчисляване на пределните размери на фирите при манипулации на алкохол и алкохолни напитки, разпоредбите на Наредба № 13а-10403, Таблица № 8 и нормите за пределните размери на естествените фири посочени в Приложение № 9 към чл. 153 от ЗВСН. Установили са пределните допустими размери на загубите, при извършените от дружеството манипулации с алкохолни продукти в данъчния склад, на база данните от Дневник № 3 „За извършени производствени манипулации“ и Дневник № 5 „За завършено бутилирано производство“.

При изчисляването на фири при манипулации на алкохол и алкохолни напитки, компетентните органи издали обжалвания РА, са се позовали изцяло на материалноправните разпоредби, определящи реда и начина за изчисляване на фирите, като са определили фирите поотделно за всяка една отделна манипулация – „бутилиране“, „филтруване“ и „купажиране“. Ревизиращият екип е разгледал манипулацията „стабилизиране на студ и филтруване“ като една манипулация „филтруване“, а не като три отделни манипулации – „преливане от малък в малък съд“, „филтруване“ и „преливане от малък в малък съд“. Посочено е от ревизиращите органи, че ревизираното лице [фирма] неправилно е определило, че установена липса на акцизна стока, в резултат на манипулация на дестилат или спиртна напитка е в допустимите норми, като не е взело предвид, че за манипулация „стабилизиране на студ и филтруване“ не е предвидена фира в т. III. от Таблица № 8 към Наредба № 13а-10403 г., както и в Приложение № 9 към чл. 153 от ЗВСН. Процентът на допустимите фири при манипулация „филтруване“ и в двата нормативни акта е 0,40%, а не 0,80%, какъвто процент е приложен от жалбоподателя. За да достигнат до този извод, ревизиращите органи са посочили, че съгласно т. 8.3.2.5. от предоставената, в хода на ревизионното производство, Техническа спецификация № Т-95-00-105/1/14.08.2009 г. на Министерството на икономиката, енергетиката и туризма, манипулациите „стабилизиране на студ“ и „филтриране на охладената

напитка“ са посочени като една технологична операция.

Оспореният РА е обжалван по административен ред, като с Решение № Р-457/32-169051 от 20.06.2017 г. на Директора на Агенция Митници, Централно Митническо Управление С., е изцяло потвърден, като административният орган, е приел за правилен начина, приложен от органите издали РА и отразен в акта, за изчисляване на пределния размер на загубите от фири при манипулации на акцизни стоки. Счита, че правилно в РА са определени задължения за акциз за данъчен период от 01.02.2011 г. до 28.02.2011 г.; данъчен период от 01.03.2011 г. до 31.03.2011 г.; данъчен период от 01.04.2011 г. до 30.04.2011 г.; данъчен период от 01.05.2011 г. до 31.05.2011 г.; данъчен период от 01.07.2011 г. до 31.07.2011 г.; данъчен период от 01.11.2011 г. до 31.11.2011 г.; данъчен период от 01.03.2012 г. до 31.03.2012 г.; данъчен период от 01.07.2012 г. до 31.07.2012 г.; данъчен период от 01.11.2012 г. до 30.11.2012 г. и данъчен период от 01.03.2013 г. до 31.03.2013 г.

В хода на съдебното производство е допуснато изготвянето на СТЕ и ССЧЕ, заключенията по които са приети от съда и неоспорени от страните. Съдът кредитира частично заключението по СТЕ и ССЧЕ, приети по делото, само по отношение на действителните фактически констатации, извършени от страна на вещите лица, но не и по отношение на отговорите, които са дали, касаещи правни оценки на тези факти, които са именно предмет на настоящото производство.

Като съобрази това, съдът приема за установено от Заключението на ВЛ Г. Г. по приетата Съдебно техническа експертиза, че: жалбоподателят [фирма], спазва изискванията за съхранение на винената дестилатна спиртна напитка/винен дестилат, съобразно издадения му лиценз за управление на данъчен склад и складиране на акцизни стоки. Дружеството води дневници, в съответствие с правилата на чл.146 от Закона за виното и спиртните напитки, по образец по Приложение 8, в т.ч. Технологичен дневник № 3 „За извършени производствени манипулации“, при спазване изискванията на чл. 47 и чл.48 и чл. 53 от Закона за виното и спиртните напитки. ВЛ е приело, че при едногодишен срок на съхранение на винения дестилат, в съответствие с година по реколта, се извършва по времето и към момента на инвентаризация и се изчисляват по действителния им размер фири, като е приело, че при този тип инвентаризация по реда на чл.3, ал.2 от Наредба № 4/28.06.2006 и т.3 от Наредба 13а-10403, за което е съставен и съответен акт от страна на жалбоподателя, не се констатират превишения на допустимите норми, за което са представени изчисления, установяващи липсата на превишения в Таблица 1 и 2 към заключението. Тези изчисления, обаче са изчислявани изцяло в съответствие на изискванията на допустимите норми по Приложение 8 от Наредба 13а-10403. Изчисления за определяне на допустимите норми по реда на чл.7, ал.2 от Наредба 4/28.06.2006г., ВЛ не е извършило, като е приело, че в случая, при хипотезата на извършване на изчисления при инвентаризация тези норми и допустими стойности по Приложение 3 от Наредба 4/28.06.2006г., не са приложими. Този извод на вещото лице, съдът не кредитира, доколкото намира, че изводът, който е направен е изцяло правен по отношение на същество на спора, който е в компетентността на съда. Заключението по СТЕ, в действителност, е в пълно съответствие с констатациите на ревизиращите органи, обективирани в РА, а именно, че не е прилаган чл.7, ал.2 от Наредба 4/28.06.2006г., а отчитанията на естествени фири при съхранение и манипулации, са извършвани по реда на Наредба 13а-10403 от страна на жалбоподателя за процесния период.

От заключението на ВЛ Г. А., по приетата Съдебно счетоводна експертиза, се установява, че: 1/. В документоборота по осъществяването на дейността са включени Актове за манипулации на наливна продукция (фирите при съхранение в резервоари и стареене в бъчви), Актове за купаж (доливане на бъчви и производство на нов купаж, фири при прехвърляне), Актове за производство на наливна продукция (производство на съответен асортимент ракия, фири при купажиране, бистрене, обработка на студ, откаляване, филтроване) и Актове за производство на бутилирана продукция (фири при бутилиране). Тези документи се и се подписват от технолог, др. отговорни длъжностни лица и се утвърждават от управител, след което се предават в счетоводството за осчетоводяване. От извлечения от счетоводни регистри (с/ки) по делото е видно, че по отношение на начислени фири/ загуби, са взимани счетоводни записвания по дебита на с/ка 609 „Други разходи“ срещу кредитиране на с/ка 303 „Продукция“. С/ка 609 „Други разходи“ е в състава на с/ките от гр. 60 „Разходи по икономически елементи“ на индивидуалния (вътрешен) сметкоплан. Тези разходни с/ки, с или без преминаване през с/ките от гр. 61 „Разходи за дейността“, се приключват със с/ките от гр. 70 „Приходи от продажби“ (приходи от дейността), които са резултативни, не остават със салдо в баланса и в края на отчетния период се приключват със с/ка 123 „Печалби или загуби за текущата годи-на“. Ф./загубите, които намират счетоводен израз като текущ разход, се отразяват в намаление на финансовия резултат от дейността по производството и реализацията на алкохолни напитки, за даден отчетен период; 2/. [фирма] води Дневник № 1 за отразяване на постъпилите грозде, плодове и други суровини за ферментация и за получените след ферментация продукти. Дневник № 2 за постъпилите суровини и материали за технологични цели. Дневник № 3 за извършените производствени манипулации. Дневник № 4 за вторични продукти предназначени за дестилация. Дневник № 5 за завършеното бутилирано производство. Дневник № 6 за заприходената и реализираната продукция. В Дневник № 1 се заприхождат материали, от които се произвежда дестилат (в случая грозде, което се преработва на вино). В Дневник № 2 се записват закупените допълнителни материали за производството на дестилат, ако се прецени, че трябва да се добавят такива. Полученото вино се подлага на дестилация и готовия дестилат получен от съответното вино се заприходява в Дневник № 3. В този дневник се отразяват всички производствени манипулации които се осъществяват и съпроводените с тях съответни фири (прехвърляне от голям в малък съд -съответно от металните резервоари в бъчви, прехвърляне от малък в малък съд - това е прехвърлянето от бъчва в бъчва, при купажиране, бистрене, обработка на студ, откаляване, филтроване, фири при съхранение в метал-ни резервоари и фири при съхранение в бъчви, както и фири при бутилира-не на готовата ракия). Тези манипулации и съпроводените с тях фири се записват в съответни Актове за манипулации на наливна продукция (тук се отразяват фирите при съхранение в резервоари и стареене в бъчви), Актове за купаж (доливането на бъчви и производството на нов купаж, както и съответните фири при прехвърляне), Актове за производство на наливна продукция (производството на съответния асортимент ракия и фирите при купажиране,

бистрене, обработка на студ, откаляване, филтроване) и Актове за производство на бутилирана продукция (тук се отразяват фирите при бутилиране). Актовете с подписи на отговорни длъжностни лица, се предават на счетоводството където се осчетоводяват със счетоводни записвания. В Дневник № 4 се записват вторични продукти предназначени за дестилация (в случая патоки, които могат отново да се дестилат). В Дневник № 5 се записва бутилираната продукция – съответните асортименти, датата на тяхното производство и количествата им (това е от-разено в Акт за бутилиране). От този дневник готовата продукция се прехвърля в Дневник № 6 и от него се изписват продадените бройки готов продукт от съответния асортимент съобразно конкретна фактура за продажба. 3/ При определянето на допустимите размери на загубите при съхранение и манипулации на етилов алкохол от земеделски произход, дестилати и спиртни напитки, при приложение на Наредба № 13а – 10403 за пределните размери на естествените фири, брака и липсите на стоково – материалните ценности при съхраняването и транспортирането им, не са отчетени наднормативно определени фири/загуби, за които да се начисли задължение за акциз. 4/ При определянето на допустимите размери на загубите при съхранение на етилов алкохол от земеделски произход, дестилати и спиртни напитки, контролните органи на АМ (ТМУ) са приложили Наредба № 4 от 28.06.2006г. за нормите на пределните размери на естествените фири на ак-цизните стоки (Приложение № 3 към чл. 7), при съобразяване с чл. 7, ал. 2. При определянето на допустимите размери на загубите при манипулации на етилов алкохол от земеделски произход, дестилати и спиртни напитки, контролните органи на АМ (ТМУ) са приложили Наредба № 13а – 10403 за пределните размери на естествените фири, брака и липсите на стоково – материалните ценности при съхраняването и транспортирането им (Таблица № 8). Относимо към фирите е и Приложение № 9 към член 153 от Закона за виното и спиртните напитки (ЗВЧН) в сила от 16.09.2012г. 5/ В Таблица № 2 към заключението са извлечени данни и са съпоставени начислени фири /загуби от [фирма] и от контролните органи на АМ (ТМУ) при прилагане на относимата нормативна уредба, както и установените фири над норматива и задълженията за акциз, според РА, в част „съхранение“. В частта „Съхранение“, [фирма] е начислило пределни размери на естествените фири (загуби) при съхранение на алкохолни напитки (винени и плодови дестилати) по Наредба № 13а – 10403 за пределните размери на естествените фири, брака и липсите на стоково – материални ценности при съхраняването и транспортирането им (Таблица № 8, I, т. 3), които са в същите размери и в Наредба № 4 от 28.06.2006г. за нормите на пределните размери на естествените фири на акцизните стоки (Приложение № 3 към чл. 7, т. 3), относно съхранение на етилов алкохол – винени, плодови и зърнени дестилати, а именно: съдове за съхранение (бъчви до 700 л) в типови подземни складови помещения 3,80 и съдове за съхранение (циментови и метални резервоари) в типови подземни складови помещения 1,20, в годишен аспект (1 година). Контролните органи от АМ (ТМУ) са приложили Наредба № 4 от 28.06.2006г. за нормите на пределните размери на естествените фири на акцизните стоки (Приложение № 3 към чл. 7, т. 3), при съобразяване с чл. 7, ал. 2, според който „загубите от

естествените фири за акцизните стоки се изчисляват, като среднодневното количество на съхраняваната акцизна стока за определения данъчен период се умножи по една дванадесета от процента, определен в приложение № 3” и фирите са начислени за първите четири месеца на 2011г., четири месеца на 2012г. В Таблица № 3 са извлечени данни за допустими и начислени фири от таблиците с изчисленията на СТЕ, за сравнение с тези в Таблица № 2. В Таблица № 4 са извлечени данни и са съпоставени начислени фири /загуби от [фирма] и от контролните органи на АМ (ТМУ) при прилагане на относимата нормативна уредба, както и установените фири над норматива и задълженията за акциз, според РА, в част „манипулации”. В частта „Манипулации”, [фирма] е приложило пределни размери на естествените фири (загуби) при манипулации с алкохолни на-питки (винени и плодови дестилати) по Наредба № 13а–10403 за пределните размери на естествените фири, брака и липсите на стоково – материалните ценности при съхраняването и транспортирането им (Таблица № 8, I, т. 3), които са в сходни размери и в Приложение № 9 към чл. 153 от Закона за виното и спиртните напитки (ЗВСН), в сила от 16.09.2012г., а именно: Според Наредба № 13а – 10403 (Таблица № 8, I, т. 3) – филтруване 0,40, претакане 0,25, купажиране 0,37, бутилиране 0,50, преливане от малък в малък съд 0,20. Според Приложение № 9 към чл. 153 от Закона за виното и спиртните напитки (ЗВСН) – филтруване 0,40, прехвърляне от един съд в друг 0,25, купажиране 0,37, бутилиране 0,50,. Контролните органи от АМ (ТМУ) са приложили нормите по Наредба № 13а – 10403 за пределните размери на естествените фири, брака и липсите на стоково – материалните ценности при съхраняването и транспортирането им (Таблица № 8, I, т. 3). 5/. ВЛ е установило, че жалбоподателят [фирма] разглежда „стабилизиране на студ” като три отделни манипулации „преливане от малък в малък съд”, „филтруване” и „преливане от малък в малък съд”, като е приложило различни ставки, докато з контролните органи на АМ (ТМУ) то е „филтруване“. 6/. [фирма] е приложило Наредба № 13а – 10403 (Таблица № 8, I, т. 3) с начисляване на пределни размери на естествените фири (загуби) относно манипулацията „стабилизиране на студ”, която разглежда като три отделни манипулации, при следните норми: „преливане от малък в малък съд” 0,2, „филтруване” 0,4, „преливане от малък в малък съд” 0,2, всичко 0,8. Според контролните органи на АМ (ТМУ), в Наредба № 13 а – 10403 (Таблица № 8, I, т. 3) не е предвидена фира за „стабилизиране на студ” а за „филтруване” 0,4, колкото е допустимата норма и в Приложение № 9 към чл. 153 от Закона за виното и спиртните напитки (ЗВСН) в сила от 16. 09.2012г. Констатацията в РА (Решение на АМ) се позовава и на т. 8.3.2.5. от Техническа спецификация № Т-95-00-105/1/14.08.2009г. на Министерство на икономиката, енергетиката и туризма, според която манипулациите „стабилизиране на студ” и „филтриране на охладена напитка” са посочени като една технологична операция. 7/. Според РА, данни за движението на стоки, в т.ч. начално количество литри, фири съхранение литри, постъпило количество с начин на постъпване 02 л, количество на изведена стока с код на предназначение 90 л, крайно количество л, са извлечени от подадени от [фирма] дневници за складова наличност (ДСН) с Акцизни декларации. В таблиците в РА, в които са



преизчислени фирите/загубите при „съхранение“ на винен дестилат, въз основа на Наредба № 4 от 28.06.2006г. за нормите на пределните размери на естествените фири на акцизни стоки (Приложение № 3 към чл. 7), при съобразяване с чл. 7, ал. 2 от наредбата, крайните количества за м.01, м.02, м.03 и към 30.04.2011г. и за м.01, м.02, м.03 и към 30.04.2012г. са определени след прибавяне на количества с начин на постъпване код 02, изваждане на всички количества с код на предназначение 90 и на нормите на пределните размери на естествени фири при съхранение л. 8/.

В крайните количества за м.01, м.02, м.03 и към 30.04.2011г. и за м. 01, м.02, м.03 и към 30.04.2012г. в таблиците за съхранение на винен (стар винен) дестилат в РА, определени след прибавяне на количества с начин на постъпване код 02, изваждане на всички количества с код на предназначение 90 и на норми на пределните размери на естествени фири при съхранение л., са съобразени не декларираните, а начислените (за период от четири месеца) норми на пределните размери на естествените фири при съхранение л., така, че няма как да има съответствие в количествата на стоките. 9/. В заключение, въз основа на направените изчисления и анализ, ВЛ прави извод, че: Определените с РА пределни размери на естествените фири (загуби) при съхранение на алкохолни напитки (винени и плодови дестилати), са по – малки от тези, които [фирма] е начислило, поради разлика в подхода на контролните органи на АМ (ТМУ) спрямо този на дружеството а именно, начисляването на фири в годишен размер (%) по Наредба № 13а – 10403 за пределните размери на естествените фири, брака и липсите на стоково – материални ценности при съхраняването и транспортирането им (Таблица № 8, I, т. 3), или начисляване на пределни размери на естествени фири (загуби) за по-малък период по Наредба № 4 от 28.06.2006г. за нормите на пределните размери на естествените фири на акцизни стоки (Приложение № 3 към чл. 7), при съобразяване с чл. 7, ал. 2 от наредбата. Отговори на въпросите, които ВЛ, е счело, че са извън неговата компетентност или касаят правни въпроси, не е дало, поради което и не са отразени, във фактичката част на настоящото решение.

*Въз основа на констатираните факти, намира следното от правна страна:*

Жалбата до съда изхожда от надлежна страна – адресат на обжалвания РА, имаща право и интерес от оспорването и като подадена в срока по чл. 156, ал. 1 ДОПК срещу РА, който е обжалван по административен ред, се явява процесуално допустима. Разгледана по същество, жалбата е **неоснователна**.

Съгласно чл. 160, ал. 2 ДОПК, съдебният контрол за законосъобразност и обосновааност на РА включва преценка дали той е издаден от компетентен орган и в съответната форма, спазени ли са процесуалните и материалноправните разпоредби при издаването му.

Ревизионното производство е проведено в предвидените от закона срокове. Спазени са и сроковете за издаване на РД и РА, съответно по чл. 117, ал. 1 и чл. 119, ал. 3 от ДОПК. Оспореният РА е издаден от компетентен орган в рамките на предоставените му от закона правомощия по чл. 119 и чл. 120 от ДОПК. Спазена е предвидената в закона форма и са изложени правни и

фактически съображения за установените задължения на дружеството, съдържанието му е съобразено с изискването на чл. 120 от ДОПК. Настоящият съдебен състав намира, че не са допуснати нарушения на административно– производствените правила в развитото се по административен ред ревизионно производство, поради което и не са налице пороци, водещи до отмяна на оспорения акт на тези правни основания.

Спорът по делото се свежда по същество до материалната законосъобразност на акта, по отношение на определения акциз на ревизираното дружество и следващите му се акцесорни вземания за лихви, определени с РА, установени по реда на чл. 20, ал. 2, т. 8 от ЗАДС, както и правилното приложение в случая на относимите норми на: Наредба № 4 от 28.06.2006 г. за нормите на пределните размери на естествените фири на акцизните стоки - за определяне на нормите на пределните фири при съхранение и транспортиране на акцизните стоки и Наредба № 13а-10403 за пределните размери на естествените фири, брака и липсите на стоково-материални ценности при съхраняването и транспортирането им - за пределните размери на естествените фири при производствени манипулации. Съгласно нормата на чл. 20, ал. 1 и ал. 2, т. 8 от ЗАДС задължението за заплащане на акциз възниква от датата на освобождаване на акцизните стоки за потребление, като установяването на липси на стоки, за които се дължи акциз се счита за освобождаване на акцизни стоки. Разпоредбата на чл. 25, ал. 1, т. 3 от ЗАДС предвижда, че до освобождаване за потребление на акцизни стоки, лицензираните складодържатели и регистрираните лица не дължат акциз при загуби от естествени фири при съхраняването на акцизните стоки, определени в рамките на установените норми за пределните размери на естествените фири с наредбата по ал. 2. Последната се създава законова делегация на Министъра на финансите с наредба да определи нормите на пределните размери на естествените фири на акцизните стоки. Това е Наредба № 4/28.06.2006 г. за нормите на пределните размери на естествените фири на акцизните стоки в сила от 01.07.2006 г., която определя нормите на пределните размери на естествените фири на акцизните стоки под режим отложено плащане на акциз, както и условията и редът за прилагането им. В разпоредбата на чл. 3, ал. 2 от същата е предвидено, че нормите на пределните размери на естествените фири при съхранение на акцизните стоки като алкохол и алкохолни продукти се прилагат при установени загуби в резултат на направена проверка /инвентаризация/ в данъчен склад за всяка акцизна стока поотделно. За действителните количества на загубите по ал. 1 и ал. 2, които са в рамките на нормите на пределните размери на естествените фири, лицензираният складодържател не дължи акциз. Нормата на чл. 76, ал. 2 от Правилника за прилагане на ЗАДС предвижда, че лицензирани складодържатели задължително водят Регистър „Дневник на складова наличност“, в който съгласно т. 4 вписват данни за количество на загубите от естествени фири по време на съхранението и при транспортирането на изведените от данъчния склад акцизни стоки. А чл. 78, ал. 1 ППЗАДС задължава складодържателят в края на всеки *данъчен период*, в края на всяка *календарна година*, както и на датата на прекратяването на лиценза да се прави рекапитулация на регистъра „Дневник на складовата наличност“.

Съгласно дефиницията в т. 10 на ДР на ЗСч „Инвентаризация“ е процесът на подготовка и фактическа проверка чрез различни способности на натуралните и стойностните параметри на активите и пасивите на предприятието към точно определена дата, съпоставяне на получените резултати със счетоводните данни и установяване на евентуални разлики. В този смисъл, нормативната база касаеща определянето на допустимите размери на загубите при съхранение и манипулации на етилов алкохол от земеделски произход, дестилати и спиртни напитки, следва да се прилага, в края на всеки *данъчен период, в края на всяка календарна година*, както следва:

- Наредба № 4 от 28.06.2006 г. за нормите на пределните размери на естествените фири на акцизните стоки - за определяне на нормите на пределните фири при съхранение и транспортиране на акцизните стоки;
- Наредба № 13а-10403 за пределните размери на естествените фири, брака и липсите на стоково-материални ценности при съхраняването и транспортирането им - за пределните размери на естествените фири при производствени манипулации.

В чл. 7, от Наредба № 4/28.06.2006 г. е определено, че нормите на пределните размери на естествените фири при съхранение на алкохол и алкохолни напитки под режим отложено плащане на акциз се определят съгласно Приложение № 3 от наредбата. В разпоредбата на същия член е посочен начинът за изчисляване на пределните размери на естествените фири при съхранение на алкохол и алкохолни напитки, а именно: за определен данъчен период среднодневното количество на съхраняваната акцизна стока се умножава с една дванадесета от съответния процент по Приложение № 3 от наредбата.

Въз основа на приложимия закон, съдът намира, че при изчисляването на фири при *съхранение* на алкохол и алкохолни напитки, компетентните органи издали обжалвания РА, правилно и законосъобразно са се позовали изцяло на материалноправните разпоредби, определящи начина за изчисляване на фирите, като са приложили нормата на чл. 7, ал. 2 от Наредба № 4/28.06.2006 г., като за определен данъчен период, среднодневното количество на съхраняваната акцизна стока е умножена с една дванадесета от съответния процент, определен в Приложение № 3 от наредбата. Среднодневните количества акцизна стока са количествата, които се съхраняват на ден в рамките на конкретния период на съхранение. Правилно среднодневното съхранявано количество е определено, като сумата от общо съхраняваните количества акцизна стока, през всеки период на съхранение в обхвата на съответния месец, е разделена на броя на дните в него. В изложеното в РА е видно, че органите, издали РА са приели, че към първо число на данъчен период, месец януари за съответната година, количеството акцизна стока, съответства на това, отразено като начално в ДСН и като фактически налично към 31 декември на предходната година, установено при инвентаризация осъществена от ревизираното лице. Към 1-во число на всеки данъчен период, различен от месец януари 2011 г., от началното количество акцизна стока за предходния данъчен период правилно, органите издали РА са приспаднати количествата, изведени с код на предназначение 90 - „за стоки, вложени в производство в склада“ и определения размер на допустимите фири. Към

началната дата на всеки период на съхранение, която е идентична с датата, на която в ДСН е отразено извеждане на акцизна стока с код на предназначение 90 - „за стоки, вложени в производство в склада“ от количеството, съхранявано на ден през предходния период на съхранение също е приспаданото количество акцизна стока с код на предназначение 90 - „за стоки, вложени в производство в склада“. След сравняване на данните за количествата акцизни стоки, вписани в ДСН за съответния данъчен период, като изведени под формата на загуби при тяхното съхранение, правилно е установено, че ревизираното лице не е спазвало разпоредбата на чл.7, ал. 2 от Наредба № 4/28.06.2006 г. и в резултат на това неправилно е изчислявало загубите от естествени фири, вследствие на промяна на физико-химичните свойства при съхраняване на акцизни стоки. [фирма] неправилно е определяло, че същите са в рамките на нормативно установените пределни норми като е прилагало годишен процент спрямо цялото количество от акцизната стока към 27.04.2011 г., което е налично по данни от ДСН, а не както е регламентирано в чл. 7, ал. 2 от Наредба № 4 от 28.06.2006 г., а именно максималния размер на допустимите фири да се изчислява, като среднодневното количество на съхраняваната акцизна стока за определения данъчен период се умножи по една дванадесета от процента. Следва да се отбележи, че в конкретния случай, изцяло се прилагат нормите на Наредба № 4 от 28.06.2006 г. за нормите на пределните размери на естествените фири на акцизните стоки - за определяне на нормите на пределните фири при съхранение и транспортиране на акцизните стоки, която е относимия нормативен акт, във връзка с приложението на чл. 20, ал. 1 и ал. 2, т. 8 от ЗАДС. Същата се явява специална норма по отношение на общите норми на Наредба № 13а-10403 за пределните размери на естествените фири, брака и липсите на стоково-материални ценности при съхраняването и транспортирането им - за пределните размери на естествените фири при производствени манипулации, като изрично в чл. 4. Наредба № 13а-10403 е предвидено, че тя е приложима, по отношение на естествените фири на стоково-материалните ценности при съхраняване в складове и магазини и при лагериране, само в случаите, когато след проверка се окаже недостиг (липса) в счетоводните остатъци, както са нанесени в книгите и посочени в акта за проверката. Т.е. отчитането на естествените фири, в тази хипотеза, при извършването на инвентаризация и констатиране на липси, е различно от нормативно установените естествени фири, по отношение на законовия режим, регламентиращ освобождаването от заплащане на акциз по отношение на задължените лица, складодържатели, при специалната уредба по чл. 25 от ЗАДС, която предвижда специален режим за извършване на инвентаризация и определяне на допустимите норми на естествени фири по реда на чл.7, ал.1 и ал.2 от Наредба № 4 от 28.06.2006 г.

По отношение на допустимите размери на загуби при манипулации на етилов алкохол от земеделски произход, дестилати и спиртни напитки, същите се определят съгласно Приложение № 9 към чл. 153 от Закона за виното и спиртните напитки (ЗВСН), в сила от 06.09.2012 г., а до 06.09.2012 г. в т. III от Таблица № 8 „За пределните размери на естествените фири (загуби) при съхранение, транспорт и манипулация на вина, оцет високоалкохолни напитки

и спирт към Наредба № 13а-10403. В разпоредбите на посочените нормативни актове изчерпателно са посочени манипулациите, за които могат да бъдат начислявани фири. По отношение на липсите на акцизни стоки, които се дължат на загуби от естествени фири при извършвани манипулации в данъчния склад, до освобождаването им за потребление лицензираните складодържатели не дължат акциз, когато тези загуби са в рамките на установените норми за пределните размери на фирите.

При определянето на загубите при манипулации в процесния случай е приложима Наредба № 13а-10403 и Таблица № 8 и нормите за пределните размери на естествените фири посочени в Приложение № 9 към чл. 153 от ЗВСН. Ревизиращите органи, прилагайки относимата нормативна уредба, правилно са установили пределите размери на загубите, при извършените от дружеството манипулации с алкохолни продукти в данъчния склад, на база данните от Дневник № 3 „За извършени производствени манипулации“ и Дневник № 5 „За завършено бутилирано производство“. При изчисляването на фири при манипулации на алкохол и алкохолни напитки, компетентните органи издали обжалвания РА, правилно са се позовали изцяло на материалноправните разпоредби, определящи реда и начина за изчисляване на фирите. Ревизиращите органи правилно са определили и изчислили размера на фирите за всяка отделна манипулация – „бутилиране“, „филтруване“ и „купажиране“. Неоснователни са доводите на жалбоподателя, че неправилно ревизиращият екип е разгледал манипулацията „стабилизиране на студ и филтруване“ като една манипулация „филтруване“, а не като три отделни манипулации – „преливане от малък в малък съд“, „филтруване“ и „преливане от малък в малък съд“. [фирма] е определило, че установена липса на акцизна стока, в резултат на манипулация на дестилат или спиртна напитка е в допустимите норми, като не е взело предвид, че за манипулация „стабилизиране на студ и филтруване“ не е предвидена фира в т. III. от Таблица № 8 към Наредба № 13а-10403 г., както и в Приложение № 9 към чл. 153 от ЗВСН. Процентът на допустимите фири при манипулация „филтруване“ и в двата нормативни акта е 0,40%, а не 0,80%, какъвто процент е приложен от жалбоподателя. Съгласно т. 8.3.2.5. от предоставената, в хода на ревизионното производство, Техническа спецификация № Т-95-00-105/1/14.08.2009 г. на Министерството на икономиката, енергетиката и туризма, манипулациите „стабилизиране на студ“ и „филтриране на охладената напитка“ са посочени като една технологична операция, поради което и съдът прави извод, че ревизиращите органи правилно и законосъобразно са приложили относимите правни норми.

Настоящият съдебен състав намира, въз основа на събраните доказателства и приложимия закон, че ревизиращите органи са достигнали до правилни и обосновани изводи, като са приели, че установените размери над нормативно установените норми на естествени фири, представлява липси по смисъла на чл. 20, ал. 2, т. 8 от ЗАДС и е налице основание за прилагане на същата, респ. за определя на задължения за акциз. Съгласно разпоредбата на чл. 20, ал. 2, т. 8 от ЗАДС, установяването на липси на стоки, за които се дължи акциз, представлява освобождаване за потребление и на основание чл. 20, ал. 1 от ЗАДС възниква задължение за заплащане на акциз. Задължението за

заплащане на акциз възниква от датата на освобождаване на акцизните стоки за потребление, като установяването на липси на стоки, за които се дължи акциз се счита за освобождаване за потребление на акцизни стоки.

Съгласно чл. 41 от ЗАДС размерът на дължимия акциз се изчислява, като данъчната основа се умножи по акцизната ставка. Данъчната основа е правилно определена, съгласно чл. 28, ал. 1, т. 5 от ЗАДС, като установеното като липса количество акцизна стока е умножено по действителното алкохолно съдържание при температура 20°C на съответната акцизна стока, съгласно данните от Дневник № 3 „За извършени производствени манипулации“ и получената стойност е разделена на 100 (за да се получи количество хектолитра чист алкохол). Правилно е приложена и акцизната ставка посочена в чл. 31, ал. 1, т. 5 от ЗАДС - 1100 лв. за 1 хектолитър чист алкохол.

В обобщение съдът намира, въз основа на фактическите констатации и приложимия закон, по мотивите, изложени по-горе, че РА№ **BG001000-РК19-РА2/06.04.2017г.**, издаден от А. Д. И., на длъжност началник на отдел „Последващ контрол“ при Митница Б. и П. А. М., на длъжност старши експерт в Агенция „Митници“, отдел „Последващ контрол“ при Митница Б., потвърден изцяло с Решение № Р-457/32-169051 от 20.06.2017 г. на Директора на Агенция Митници, Централно Митническо Управление С., е законосъобразен и обоснован, по изложените по-горе съображения, поради което жалбата е неоснователна и следва да бъде оставена без уважение, а оспореният РА потвърден.

С оглед изхода от правния спор, ответната страна има право на сторените в производството съдебно-деловодни разноски, като е претендирала такива в размер на юрисконсултско възнаграждение, което съдът присъжда в размер от 300 лв.

**Мотивиран от изложеното и на основание чл. 160, ал. 1 ДОПК, Административен съд София – град, Трето отделение, 63-ти състав**

#### **РЕШИ:**

**ОТХВЪРЛЯ** Жалбата на [фирма], ЕИК:[ЕИК], със седалище и адрес на управление: [населено място], ПК 8875, [община], представлявано заедно от В. К. и С. Й., **срещу Ревизионен акт (РА) № BG001000-РК19-РА2/06.04.2017г.**, издаден от А. Д. И., на длъжност началник на отдел „Последващ контрол“ при Митница Б. и П. А. М., на длъжност старши експерт в Агенция „Митници“, отдел „Последващ контрол“ при Митница Б., потвърден изцяло с Решение № Р-457/32-169051 от 20.06.2017 г. на Директора на Агенция Митници, Централно Митническо Управление С., с който на [фирма] са установени задължения за акциз в размер на **5 048,70 лв. (пет хиляди четиридесет и осем лева и седемдесет стотинки)**, на основание чл. 20, ал.2, т.8, във вр. чл. 20, ал.1 и чл.28, ал.1, т.5 от ЗАДС и лихва за просрочие в размер на **2 818,11 лв. (две хиляди осемстотин и осемнадесет лева и единадесет стотинки)**, изчислена към 06.04.2017 г., дължима на основание чл. 175, ал. 1 от ДОПК, **като неоснователна.**

**ОСЪЖДА** [фирма], ЕИК:[ЕИК], със седалище и адрес на управление: [населено място], ПК 8875, [община], представлявано заедно от В. К. и С. Й., **да заплати** на Агенция „Митници“, сумата от **300.00лв.** /триста лева/

*представляваща юрисконсултско възнаграждение.*

*Решението подлежи на обжалване пред Върховния административен съд с касационна жалба в 14-дневен срок от получаване на съобщенията до страните.*

**СЪДИЯ:**