

РЕШЕНИЕ

№ 5408

гр. София, 03.08.2015 г.

В ИМЕТО НА НАРОДА

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД - СОФИЯ-ГРАД, Първо отделение 20 състав, в публично заседание на 20.05.2015 г. в следния състав:

СЪДИЯ: Светлана Димитрова

при участието на секретаря Кристина Петрова, като разгледа дело номер **3781** по описа за **2014** година докладвано от съдията, и за да се произнесе взе предвид следното:

Производството е по реда на чл.156 и следващите от Данъчно-осигурителния процесуален кодекс /ДОПК/, във вр. чл.104, ал.1 Закона за акцизите и данъчните складове /ЗАДС/.

Образувано е по жалба на [фирма], ЕИК:[ЕИК], със седалище и адрес на управлението: [населено място], 3. индустриална зона, административна сграда на [фирма], представлявано от С. Т. Г., К. Л. Н. и П. И. П., срещу Ревизионен акт /РА/ № 9/37/1/2012 от 25.07.2013 г., издаден от П. Б. П. – началник отдел „Последващ контрол” към Митница „Столична”.

РА се оспорва в частта, в която с Решение № 70/17.02.2014 г. на директора на Агенция „Митници” е потвърден за установените задължения за акциз, в размер на 973.88лева ,на основание чл.20,ал.1,т.16 от ЗАДС и в размер на 500.09.лева ,на основание чл.20,ал.1,т.18 от ЗАДС, както и в частта в която е изменен, в размер на 1 324 483.36 лева ,ведно със съответните лихви за просрочие, на основание чл.20,ал.1,т.19 от ЗАДС.

В жалбата се твърди, че решението е незаконосъобразно, поради противоречие с материалния закон, допуснати съществени процедурни нарушения и е необосновано. Поддържа се че административният орган неправилно е разграничил количествата енергийни продукти /въглища/, използвани за производство на електроенергия от тези, използвани за производство на топлинна енергия. Твърди се също така, че ревизиращият екип не е вникнал в същността на технологичните процеси в производството на електроенергия и топлоенергия. Жалбоподателят счита, че

енергийните продукти /въглища/ са използвани за комбинирано производство – ел.енергия и топлинна енергия и е невъзможно да бъдат разделени. Релевира се довод за неправилно определен акциз в размер на 937,88 лв. акциз за енергийни продукти, използвани за производството на топлинна енергия за собствени нужди, както и акциз в размер на 510,78 лв. за употребената електроенергия за собствени нужди. Оспорването се поддържа от представител по пълномощие адв. С. П., който представя писмени бележки. Претендира се присъждането на разноски, съгласно представен списък по чл.80 ГПК.

Ответникът – директор на Агенция „Митници” чрез процесуалните си представители юрк. Й. и юрк.Й. оспорва жалбата като неоснователна. Подробни доводи за законосъобразност на РА излага в писмени бележки по делото. Претендира се присъждането на юрисконсултско възнаграждение. Прави се възражение за прекомерност на адвокатското възнаграждение.

Съдът, след като прецени поотделно и в съвкупност събраните по делото доказателства, доводите и становищата на страните, намира за установено от фактическа страна следното:

Със Заповед за възлагане на ревизия № 423/07.12.2012 г., изменена със Заповед за възлагане на ревизия № 100/02.04.2013 г., издадени от началника на Митница Столична, е образувано ревизионно производство на [фирма], за установяване на задължения за акциз за периода от 10.01.2007 г. до 30.11.2012 г. Със заповедта за възлагане на ревизията съобразно изискванията на чл. 113, ал.1 ДОПК са определени данните за ревизираното лице по чл.81, ал.1, т. 2-5 ДОПК, както и срокът за извършване на ревизията. На проверявания данъчен субект в съответствие с изискванията на чл. 113, ал.2 ДОПК на 04.01.2013 г. и на 08.04.2013 г. са връчени заповедите за възлагане на ревизия. Резултатите от ревизията са отразени в Ревизионен доклад № 9/29/1/18.05.2013 г., връчен на ревизираното търговско дружество на 31.05.2013 г. Р. доклад съдържа реквизитите по чл.117, ал.2 ДОПК.

В РД е направено предложение за установяване на задължение на [фирма] в качеството му на данъчнозадължено лице по чл. 3, ал. 1. т. 1 и 4 от ЗАДС, за акциз и лихви за просрочие, в размер на 1 943 536, 24 лева, в т.ч. - акциз в размер на 1 331 989, 23 лева и лихви за просрочие в размер на 611 547, 01 лева.

Ревизираното дружество е подало възражение по чл.117, ал.5 ДОПК, вх. № 4300-0036/11.07.2013 г. Ревизията приключва с РА № 9/37/1/2012/25.07.2013 г., издаден от П. Б. П. – началник отдел „Последващ контрол” към Митница „Столична”, съгласно Заповед за определяне на компетентен орган № 9/35/20.20.05.2013г. на началника на Митница Столична. Р. акт е връчен на представители на търговското дружество на 28.08.2013 г.

Р. акт е обжалван по административен ред пред директора на Агенция „Митници” с жалба, вх.№ 4300-0036/10.09.2013 г. С Решение № 70/17.02.2014 г. на директора на Агенция „Митници” РА в частта, в която е установено, че дружеството в качеството му на данъчнозадължено лице по чл. 3, ал. 1, т. 4 от ЗАДС, има задължение за заплащане на акциз от 1 330 515, 26 лева, дължимата сума е намалена на 1 324 483, 36 лв. със съответната законна лихва за просрочие, до датата на погасяване на задължението, като в останалата част РА е потвърден.

В хода на ревизионното производство е установено, че [фирма] е данъчнозадължено лице по смисъла на чл. 3, ал. 1, т. 1 и 4 от ЗАДС - регистрирано лице по реда на чл. 57а, ал. 1, т. 1 и 2 от ЗАДС и освободен от акциз краен потребител. На основание чл.

57б, ал. 6 от ЗАДС /в редакцията към 16.07.2012 г./, Митница „Аерогара С.“ е издала на дружеството Удостоверение под номер В./29.01.2007 г. за регистрация на търговец по чл. 57а, ал. 1, т.1, като лице, което внася или въвежда на територията на страната въглища. Удостоверение № В./29.01.2007 г., което е актуализирано с Удостоверение № В./16.12.2009 г., издадено от Митница Столична. На основание чл. 57б, ал. 6 от ЗАДС /в редакцията към 16.07.2012 г./ Митница „Аерогара С.“ е издала на дружеството Удостоверение за регистрация на търговец по чл. 57а, ал. 1, т. 2 № В./05.02.2007 г. като лице, което продава на територията на страната електрическа енергия с код по КН 27160000. Удостоверение № В./05.02.2007 г. е актуализирано с Удостоверение № В./16.12.2009 г., издадено от Митница „Столична“. На основание чл. 24, ал. 4 от ЗАДС /отм., бр. 54/2012 г., в сила от 17.07.2012 г./, във връзка с чл. 13, ал. 1 и чл. 15, ал. 4 от Правилника за прилагане на Закона за акцизите и данъчните складове /ППЗАДС - в редакцията през 2007 г./, е издадено от Митница „С.“ на [фирма] Удостоверение за освободен от акциз краен потребител /УОАКП/ № В./10.01.2007 г. Въз основа на полученото от [фирма] удостоверение за освобождаване от акциз, дружеството има право да получава енергийни продукти — въглища с код по КН 2701 19 00, които да бъдат използвани за освободени от акциз цели - при производството на електрическа енергия. Във връзка с настъпили промени в обстоятелствата, при които е издадено УОАКП № В./10.01.2007 г., свързани с частта „Представители“, е подадено от дружеството искане за издаване на ново удостоверение, вх. № А./0008/22.03.2012 г. на Т. С., в резултат на което е издадено ново УОАКП № В./29.03.2012 г. Ревизираното лице не е подавало искане за издаване на Удостоверение за регистрация по чл. 57а, ал. 1, т. 3 от ЗАДС /изм. - ДВ, бр. 54/2012 г., в сила от 17.07.2012 г./, като лице, което потребява собствена електрическа енергия за собствени нужди, получило лиценз по Закона за енергетиката /ЗЕ/ за производство на електрическа енергия /Лицензия за производството на електрическа и топлинна енергия № Л-122-03/23.04.2003 г./ Ревизията е установила също така, че ревизираното лице експлоатира топлоелектрическа централа за комбинирано производство на електрическа и топлинна енергия, което комбинирано производство представлява едновременно процес на получаване на два или повече вида енергия от един източник на първична енергия. Основното гориво, използвано в производствения процес са висококалорични въглища. Последните са енергийни продукти и на основание чл. 2, т. 3 от ЗАДС се облагат с акциз, като на основание чл.24, ал.2, т.3 ЗАДС енергийните продукти, използвани при производство на електрическа енергия, от лица, получили лиценз за производство на електрическа енергия, издаден по реда на Закона за енергетиката се освобождават от облагане с акциз. Р. орган приема, че [фирма]” в качеството си на освободен от акциз краен потребител, е длъжно да води материална отчетност, която да позволява проследяването на получаваните, съхраняваните и използваните енергийни продукти, като ги разграничава по цели за използване и по видове получени и използвани енергийни продукти. Ревизията е установила, че жалбоподателят не е спазил изискванията на чл. 87 от ППЗАДС и не е водил отчетност, която да разграничава използваните енергийни продукти по цели на използване. Въз основа на извършен анализ на данните от тримесечни рекапитулативни декларации, подавани през ревизирания период, информация от материалната и счетоводна отчетност на дружеството, е констатирано, че получаваните през периода енергийни продукти са използвани за производството на електрическа и топлинна енергия. В подаваните от ревизираното лице

рекапитулативни декларации са декларираните използваните през съответния отчетен период количества енергийни продукти, без да са посочвани използваните количества по цели на използване. Представената по време на ревизията материална отчетност /дневник за материалната отчетност/ не съдържа в съвкупност информацията, регламентирана в чл. 88 от ППЗАДС. Ревизираното лице не е спазило изискванията на чл. 87 от ППЗАДС и не е водило отчетност, която да разграничава използваните енергийни продукти по цели на използване. Употребените от „Т. С.“ АД въглища за производство на топлинна енергия, реализирана в последствие чрез продажба, както и използвана топлинна енергия за собствени нужди, попадат в обхвата на легалната дефиниция за „енергиен продукт за отопление“ по смисъла на ЗАДС. Ревизираното дружество в качеството си на освободен от акциз краен потребител е следвало да разграничава в материалната си отчетност количествата енергийните продукти, използвани за производството на електрическа от тези използвани за цели различни от указаните в удостоверенията, а именно производството на топлинна енергия. С оглед разпоредбата на чл. 4, т. 37 от ЗАДС, във връзка с чл. 13. ал. 5 от ППЗАДС, ревизиращият орган е приел, че за използваните количества енергийни продукти за производство на топлинна енергия възниква задължение за заплащане на акциз на основание чл. 20, ал. 2, т. 19 от ЗАДС. Количествата въглища в тонове, стойностите на горната топлина на изгаряне, изразена в килокалории и преобразувана в гигаджаули, са установени със заключението на назначената експертиза. Размерът на акцизното задължение е изчислен по действащата към момента на освобождаване за потребление акцизна ставка, определена в чл. 33, ал. 1, т. 7 от ЗАДС. Данъчната основа на количеството въглища, използвани за производството на топлинна енергия, е определена съгласно чл. 28, т. 12 от ЗАДС /в сила от 01.01.2008 г./: за въглищата - горна топлотворна способност, измерена в гигаджаули. [фирма] в качеството си на ОАКП с следвало да начисли размера на акциза, издавайки А., на дата на потреблението на енергийните продукти за цели, различни от посочените в удостоверението и в 14 дневен срок да декларира и внесе възникналото задължение съгласно чл. 87. ал. 6, във вр. с чл. 44, ал.1, т. 4 от ЗАДС. Установено е също, че ревизираното лице е използвало малка част от произведената топлинна енергия за отопление на административната сграда на предприятието. Предвид изложеното и на основание чл. 20, ал. 2. т. 16 от ЗАДС, органът издал ревизионния акт е приел, че за използваните въглища за производство на тази топлинна енергия възниква задължение за заплащане на акциз.

С определение от 11.06.2014 г. съдът е допуснал изслушването на съдебно-счетоводна експертиза, в чието заключение е отразено следното: [фирма] прилага М. 2 за отчитане на материални-те запаси. Според счетоводните данни, в разходните сметки не са посочени като разходи или провизии задължения за акциз върху потребени твърди горива /въглища/. Не се установява отразяване на разходи от такова естество в ГФО /ОПР/ на [фирма] за периода 2007-2012 г.; В счетоводството на [фирма], разходите за производство на електрическа енергия и топлинна енергия, които не са само разходи за гориво /въглища/, не се осчетоводяват по отделно, като разходи за производство на електрическа енергия и разходи за производство на топлинна енергия, защото се считат за практически неделими, касаещи единен производствен /технологичен/ процес – основна дейност; В Главна книга, сметки 608 „Разходи за данъци и такси“ и 609 „Други разходи“, които кореспондират със сметки 459/4 „Други разчети с бюджети и ведомства“ и 499 „Други кредитори“ не се

установява осчетоводяване на провизии във връзка с акциз върху потребени твърди горива; По отношение на електрическата енергия и топлинната енергия, във връзка с извънсчетоводното /условно/ разпределение на разходите при приключване на с/ка 611 „Разходи за основна дейност” със с/ка 701 Приходи от продажба на продукция” се ползват коефициенти за разпределение, определени от П. по методика на ДКЕВР за определяне на цените на енергията, а именно: Коефициент за разпределение на променливи разходи и Коефициент за условно – постоянни разходи; Според данните от годишните доклади за дейността на [фирма] и годишните финансови отчети /ГФО/ на дружеството за периода 2007г. - 2012г., производството на електрическа енергия за реализация е структуроопределяща дейност, която заема най – голям дял от общия обем Динамика на планираните и отчетени дейности, т.е. както по отношение на обемите на извършваната работа, така и по отношение на приходите от дейността, основно и водещо е производството на електрическа енергия; Приходите от топлоенергия спрямо общия размер на приходите са както следва: 0,22440 за 2007 г., 0,20246 за 2008 г., 0,0910 за 2009 г., 0,1295 за 2010 г., 0,1231 за 2011 г. и 0,0809 за 2012 г.; Що се касае до разграничаването на разходите, по - специално на горивото /въглища/ за производство на електрическа енергия и на топлинна енергия /топлоенергия за пара/ още от самото начало на процеса със съответна материална /счетоводна/ отчетност, се счита, че не е възможно, предвид спецификата на производствения /технологичен/ процес, при който се произвежда електрическа енергия и топлинна енергия при използването на едно и също количество енергийни продукти /въглища/ и предвид експлоатационната характеристика на турбоагрегата, според която само част от отработената пара, едва след като е произвела електроенергия се подава на различни консуматори с оглед нуждите им, които не могат да се предвидят предварително. Разграничаването на разходите става възможно последващо, след като приключи изгарянето на горивата /въглищата/, още повече, като се вземе предвид, че на изхода на производствения процес стават ясни количествата произведена /реализирана/ топлинна и електрическа енергия и се прилага извънсчетоводно разпределение на разходите с коефициенти; От гледна точка на счетоводството, не би следвало да се яви задължително такова разпределение на разходите за гориво /въглища/ при комбинирано производство на електрическа и топлинна енергия по методика на ДКЕВР или друга, при наличието на регламент в М. 2 „Материални запаси” /чл. 14/, според който при производствен процес, който може да даде като резултат едновременното производство на повече от един продукт и когато разходите за преработката на всеки продукт не са ясно разграничими, те се разпределят между продуктите на рационална и последователна основа, като разпределението може да се базира на относителната стойност на продажбите на всеки продукт или на всеки етап от производствения процес, на който продуктите могат да бъдат разграничавани помежду им, или при завършване на производството; Не се установява аналитично счетоводно разделение /движение/ на въглищата по прихода и разхода в зависимост от това, дали са предназначени за производство на електрическа енергия, или за топлинна енергия защото такова разделение няма в склада и предвид влягането на суровината в единен производствен процес за комбинирано производство на електрическа енергия и топлинна енергия, при който се счита технически невъзможно такова разделение; По счетоводните регистри /разходни сметки/ не се установява осчетоводяване на разходи за собствени /„битови”/ нужди на ел. енергия; Моментът на възникване на задължението за акциз, според

констатация в РА /ЗАДС/ е моментът на освобождаване на акцизната стока – въглища за потребление, а данъчната основа за определяне на акциз, според РА и РД е енергийният продукт /въглища/ за производство на топлинна енергия, получен след разпределението на месечния разход на гориво /въглища/ в тона с месечен коефициент за разпределение на разходите на гориво /въглища/ за производство на електрическа енергия и гориво /въглища/ за производство на топлинна енергия - в частта въглища за производство на топлинна енергия за реализация в тона, взети с техния енергиен еквивалент при Г. в гигаджаули GJ.

С определение от 11.06.2014 г., съдът е допуснал изслушването на съдебно техническа експертиза. В заключението си вещото лице е описало подробно технологичния процес и технологичната схема на производство в Т. С. АД, [населено място] и различните технико-икономически методи за условно разделяне на горивата при комбинирано производство на електрическа и топлинна енергия. В заключението се заявява още следното: Категорично продукта за производство - произвеждането на ел. енергия е прегрята пара към турбината с параметри температура $T = 530^{\circ} \text{C} \pm 50$ и налягане $P = 90 \text{ ата} \pm 2$; В момента на изгаряне на горивата не може да се направи разграничение колко гориво ще бъде изразходено за производство на ел. енергия и колко за производство на топлинна енергия. Това може да стане - условно разграничаване само когато се вземат предвид работата на енергийните съоръжения след парогенератора и реализираната енергия за определен период т.е за един месец, каква е реализираната енергия към потребителите и какво количество горива е вложено за производството на прегрята пара; Производството на електрическа енергия става след преобразуването, посредством процес на горене, на химическата енергия на въглищата в топлинна, която се използва за загряване на пара. Същата при достигане на определени физически параметри постъпва в общ парен колектор, от където захранва, в зависимост от избрания режим на работа определен брой парни турбини, където преминавайки през отделните стъпала на ротора на турбината, го задвижва, а той от своя страна задвижва електрогенератор, произвеждащ електрическа енергия. Парата постъпила в турбината се използва за производство на електрическа енергия. Няма техническа възможност тя да бъде отделена, преди постъпването ѝ в турбините, защото върви по общ паропровод с високи температури и налягане $T = 530^{\circ} \text{C} \pm 50$ и налягане $P = 90 \text{ ата} \pm 2$. В зависимост от необходимостта за производство на пара, тъй като има комбинирано производство на топлинна и електрическа енергия, част от парата се отнема от междинните стъпала и се отвежда към съответния топлинен консуматор и част от пара се използва за производство на ел. енергия. Т. С. няма технологична възможност да произвежда само пара

с параметри необходими на крайните потребители, без да произвежда електроенергия и в централата няма инсталирани съоръжения за разделно производство само на топлинна енергия или само на електрическа енергия. По проект Т. С. е изградена за комбинирано производство на ел. и топло енергия, а не за разделно производство на ел. и топлоенергия. Т. С. може да произвежда само ел. енергия без производство на топлоенергия, ако няма потребител за топлинна енергия и не се използва прегрята пара от междинните стъпала на турбината, т.е. турбината ще работи в кондензационен режим и ще произвежда само електрическа енергия и частично от парата ще бъде отведена в кондензатора. В Т. С. не може да се произвежда само топлинна енергия подадена в турбината; От горивата приети в ревизионния акт и изчислени в СТЕ изготвени от инж. Ц. на основание Наредба № РД 16-267/2008 г. и Наредба РД 16-996/2007 г. за определяне на количеството електрическа енергия, произведена от комбинирано производство на топлинна и електрическа енергия, в Т. С. е технологично невъзможно да бъде произведено количеството електрическа енергия, реално произведено и отчетено в периода 01.01.2007 - 10.12.2012г. Производствения процес, при който се получават два различни продукта електроенергия и топлоенергия, не дава възможност да се измерят и остойностят по отделно и точно разходите за производство на всеки от тях по отделно; Методът за разделяне на разходите, регламентиран в Наредба 16-267 от 19.03.2008 г. за определяне на количеството електрическа енергия, произведена от комбинирано производство на топлинна и електрическа енергия, издадена от Министерството 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; На основание подадената информация за процесния период няма количество прегрята пара преминало през Р., т.е. цялото количество пара произведено от парогенераторите е преминало през турбините. Не цялото количество енергия на пара постъпило в турбините се използва за електрическа енергия, т.е. при постъпване на парата в турбините с определена енергия при разширение се преобразува в механична енергия на вала и след това в електрическа в генератора. При преминаване в проточната част на турбината парата се разделя на няколко потока, част от нея се използва за регенеративната система на централата за подгриване на вода, постъпваща в парогенератора, малка част в лабиринтните уплътнения на турбината и част от пропуски. Парата постъпила в турбината се използва за производство на електрическа и топлинна енергия. Няма техническа възможност тя да бъде отделена, преди постъпването и в турбините; Не е възможно в складовете за съхранение

на въглища въглищата да бъдат разделени предварително на такива за производство на ел. енергия и топлоенергия; В Закона за акцизите и данъчните складове и в Правилника за прилагане на Закона за акцизите и данъчните складове не е определен начин за условно разделяне на горивата при комбинирано производство и не е описана методология, по която да се прави разделянето на ел. и топлоенергия; Топлинните пресмятания се извършват с долна стойност на топлината на изгарянето - долната топлотворност измерена в GJ. / Наредба № 16-267 от 19.03.2008 г. за определяне на количеството електрическа енергия, произведена от комбинирано производство на топлинна и електрическа енергия, издадена от Министерство на икономиката и енергетиката/; Технологично не е възможно в котлите на дружеството за изгаряне на въглища да се оползотворява цялата топлотворност на използваните въглища; Възможно е произведената паралелно с електро производство топлинна енергия с топлоносител водна пара да бъде освободена в околната среда, без да се ползва като полезна топлоенергия, но това е нецелесъобразно; [фирма] ползва ел. енергия за осветление и поддържане на офис техника, като за процесния период тази ел. енергия не е отделена, т.е не са монтирани електромери за нейното отчитане, но тази ел. енергия е минимална и няма да доведе до съществени разлики.

След като ответната страна оспори единичната експертиза съдът допусна изслушването и на тройна съдебно-техническа експертиза, която също е описала различните технико-икономически методи за условно разделяне на горивата при комбинирано производство на електрическа и топлинна енергия, като в заключението се заявява и следното: Парата постъпила в турбината се използва за производство на електрическа енергия. Няма техническа възможност тя да бъде отделена, преди постъпването и в турбините. Т. С. няма технологична възможност да произвежда само пара с параметри необходими на крайните потребители, без да произвежда електроенергия и в централата няма инсталирани съоръжения за разделно производство само на топлинна енергия или само на електрическа енергия. В Т. С. не може да се произвежда само топлинна енергия подадена в турбината; От горивата приети в ревизионния акт и изчислени в СТЕ изготвени от инж. Ц. на основание Наредба № 16-267/2008г. и Наредба № 16-996/2007г. за определяне на количеството електрическа енергия, произведена от комбинирано производство на топлинна и електрическа енергия , в Т. С. е технологично невъзможно да бъде произведено количеството електрическа енергия, реално произведено и отчетено в периода 01.01.2007 - 10.12.2012г. Ако в Т. С. биха вложени само признатите в хода на ревизията количества твърди горива, т.е максимума които може да бъде произведен приблизително $p=1/3$ от

реалното произведена през периода електрическа енергия. Производственият процес, при който се получават два различни продукта електро енергия и топлоенергия, не дава възможност да се измерят и остойността по отделно и точно разходите за производство на всеки от тях по отделно; Метода за разделяне на разходите, регламентиран в Наредба 16-267 от 19.03.2008 г. 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; На основание подадената информация за процесния период няма количество прегрята пара преминало през Р., т.е цялото количество пара произведено от парогенераторите е преминало през турбините. Не цялото количество енергия на пара постъпило в турбините се използва за електрическа енергия, т.е при постъпване на парата в турбините с определена енергия при разширение се преобразува в механична енергия на вала и след това в електрическа в генератора. При преминаване в проточната част на турбината парата се разделя на няколко потока, част от нея се използва за регенеративната система на централата подгряване на вода, постъпваща в парогенератора, малка част в лабиринтните уплътнения на турбината и част от пропуски. Количеството пара, което се отвежда от регулируемите пароотбори при определени параметри /температура и налягане/, не се използва за производство на електрическа енергия. Парата постъпила в турбината се използва за производство на електрическа и топлинна енергия и няма техническа възможност тя да бъде отделена, преди постъпването и в турбините; „Т. С.” може да произвежда само ел. енергия без производство на топлоенергия, ако няма потребител за топлинна енергия и не се използва прегрята пара от междинните стъпала на турбината, т.е. турбината ще работи в кондензационен режим и ще произвежда само електрическа енергия и частично от парата ще бъде отведена в кондензатора; Не е възможно в складовете за съхранение на въглища въглищата да бъдат разделени предварително; В момента на изгаряне на горивата не може да се направи разграничение колко гориво ще бъде изразходено за производство на ел. енергия и колко за производство на топлинна енергия; Редукционно - охладителните уредби /Р./ имат за предназначение намаляване на налягане и температура на парата след пароотборите. Парните охладители са предназначени за охлаждане на парата. В потока от пара в охладителя, предварително дроселира клапан пара за намаляване на налягането, се инжектира охлаждаща вода, която се изпарява от топлината взета от парата се охлажда до

определена температура. Охлаждащата вода се инжектира с дюза, която се регулира с помощта на потока през вентила. Парните охладители са оборудвани с един или повече дросели ангажирани в крайното намаляване на пара след налягането редуцир вентил. В същото време тази решетка служи и за шумозаглушител за намаляване на шума при разширяване на пара в охладителя. В [фирма] има монтирани 4 броя Р. / Р. 100 /13, Р. 100/10 - 2 броя и Р. 100 / 1,2 /, които през процесния период не са работили; От системна гледна точка обезпечаването на управляемостта и надеждността на работата на централата изисква наличието в технологичната схема на Р. /Б./, които само при необходимост да се включват, но същевременно да се поддържат в готовност за работа; На основание подадената информация за процесния период в [фирма] няма количество прегрята пара преминало през Р., т.е цялото количество пара произведено от парогенераторите е преминало през турбините; В зависимост от нуждите, за които се прави условното разделяне, може да се прилага някои от изброените по горе методи или комбинация от тях. Резултатите, получени при използването на различните методи естествено се отличават, тъй като се отличават и допусканията, на които е изграден всеки един от тях; В Закона за акцизите и данъчните складове и в Правилника за прилагане на Закона за акцизите и данъчните складове не е определен начин за условно разделяне на горивата при комбинирано производство и не е описана методология, по която да се прави разделянето на ел. и топлоенергия. При направения анализ се установи, че за периода 01.01.2012г.-01.12.2012г. има разлика в подаваната информация в условното разпределение на количествата горива; Топлинните пресмятания се извършват с долна стойност на топлината на изгарянето -- долната топлотворност измерена в GJ; Технологично не е възможно в котлите на дружеството за изгаряне на въглища да се оползотворява цялата топлотворност на използваните въглища; Възможно е произведената паралелно с електропроизводството топлинна енергия с топлоносител водна пара да бъде освободена в околната среда, без да се ползва като полезна топлоенергия; При направената проверка на място в централата се установи, че има няколко помещения в главния корпус на централата, които се ползват за офиси на администрацията /Изп. Директор, финансово счетоводен отдел и технически сътрудник/. Ползва се електроенергия за осветление и подържане на офис техника. За процесния период тази електроенергия не е отделена, т.е не са монтирани електромери за нейното отчитане, но тази ел. енергия е минимална и няма да доведе до съществени разлики; За периода 01.01.2007 до 31.03.2011 г. в приложение 17 към чл.82,ал.1,т.3 акцизна декларация на енергийните продукти и електрическа енергия са

подавани от [фирма] данни за общото количество изгорени вложени въглища в тонове за производство на ел. и топлоенергия, не са подавани отделно разходни норми за ел. и топло енергия; За периода 01.05.2012 до 31.12.2012 г. в приложение 17 към чл.82, ал.1, т.3 акцизна декларация на енергийните продукти и електрическа енергия са подавани от [фирма] данни за общото количество произведена топлинна енергия за ел. и топло енергия пресмятано с горна топлина на изгаряне по видове горива в GJ не са подавани отделно разходни норми за ел. и топло енергия.

В с. з. на 20.05.2015 г. от името на тройната експертиза бе заявено, че: В енергетиката се използва долната топлина на горене, докато Агенция „Митници“ използва горната топлина на горене. Разликата е, че в горната се включва и енергията, която би се отделила при изпарението, а тя е винаги с по-висока стойност. В самите изчисления и пресмятания в топлотехниката се използва долната топлотворност. Има разминаване в приетите базови стойности. Има две методики – към министерството и за референтни стойности. През 2012 г. ДКЕВР налага друга методика, когато вече се получават различията. Едно и също количество въглища са постъпили за един и същ период, но има различен начин на разпределение. Никъде няма нормативен документ за фиксирани разходни норми. Разходната норма е условно понятие, тя зависи от вида на технологията и от К.-то на тази технология. Невъзможно е да се разделят количествата въглища, които се използват за електрическа и топлинна енергия при комбинирано производство.

При така установените факти съдът достигна до следните правни изводи:

Жалбата е процесуално допустима като подадена в срока по чл.156, ал.1 ДОПК от лице, имащо правен интерес от оспорването, срещу подлежащ на обжалване административен акт и след като е осъществено обжалването по административен ред съобразно изискванията на чл.156, ал.2 ДОПК.

Разгледана по същество жалбата е основателна.

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

Настоящият съдебен състав намира, че с оглед разпоредбите на чл.104, ал.1-4 ЗАДС, във вр. чл.112, ал.2, чл.118, ал.2, чл.119, ал. 2 и чл.120 ДОПК оспореният РА № 9/37/1/2012 от 25.07.2013 г., е издаден от компетентен орган, в кръга на определените му правомощия и в предвидената форма и съдържание. Предвид разпоредбата на чл. 120, ал. 2 ДОПК, РД е неразделна част от РА и в този смисъл може да се приеме, че мотивите на РД са и мотиви на РА.

Въз основа на събраните доказателства се установява по безспорен начин, че жалбоподателят е освободен от акциз краен потребител и регистрирано лице по реда на чл.57а, ал.1, т.1 и 2 ЗАДС, на когото са издадени у-ние № В./29.01.2007 г. като лице, което внася или въвежда на територията на страната въглища и удостоверение за регистрация на търговец по чл. 57а, ал. 1, т. 2 № В./05.02.2007 г. като лице, което продава на територията на страната електрическа енергия. От заключенията на основната и тройна съдебно-технически експертизи, които съдът кредитира изцяло като дадени безпристрастно, компетентно, мотивирано и логично, се установява че в [фирма] се осъществява следният технологичен процес: Централата е оборудвана с енергийни парогенератори за производство на прегрята пара, топлофикационни турбини с регулируемо пароотнемане и спомагателни топлоенергийни съоръжения тръбопроводи, помпи, подгреватели, бойлери, деаратори, редукионни охладителни съоръжения / Р. /, регулираща и спирателна арматура. Има общ парен колектор по отношение на производство на прегрята пара, които са присъединени всички парни турбини и редукионно охладителни уредби. Основното гориво в Т. С. АД са вносни висококалорични въглища от Русия и У.. Посредством процеса на горене химическата енергия на въглищата се преобразува в топлинна, която се използва за загряване на пара. Произведената прегрята пара от парогенераторите постъпва в общ парен котел, от където постъпва в турбинен цех, в който са монтирани два броя парни турбини. Превръщането на механичната енергия в електрическа се извършва в генератор тип Т.-60-2, който е свързан директно с турбината. Отработената в турбината пара с изключение на малко количество от нея, което се използва за подгриване на подхранващата вода, постъпва в кондензатора, където топлината се отдава на охлаждащата вода, циркулираща непрекъснато през кондензатора. Част от отработената пара, след като е преминала през турбината и е произвела електроенергия, може да се подава на различни консуматори. В зависимост от нуждите на консуматорите, отработената след турбините пара постъпва в парни колектори с две нива на налягане 8-13 ата и 1,2-2,5 ата. Идентично е описанието на технологичния процес и в заключението на техническата експертиза, възложена в хода на ревизионното производство и по този въпрос няма спор между страните.

Спорът е по приложението на материалния закон.

Ревизиращият орган е приел, че [фирма] е освободено от облагане с акциз на основание чл. 24, ал. 2, т. 3 ЗАДС за енергийните продукти /въглища/, използвани за производството на електроенергия, но тъй като централата е с комбинирано производство, част от тези въглища са използвани за производството и на топлинна енергия, която именно част

от енергийния продукт на основание чл. 20, ал. 2, т. 19 ЗАДС следва да бъде обложена с акциз. За определяне на данъчната основа за облагане с акциз от решаващо значение е разделянето на енергийния продукт /въглища/, използван за производство на електроенергия от количеството въглища, използвани за производството на топлоенергия. За да определи тази данъчна основа и размера на акцизните задължения ревизиращият орган се е позовал изключително на заключението на възложената в хода на ревизията техническа експертиза. При определяне коефициента на разпределение на разходите на гориво тази експертиза се позовава на Указания на ДКЕВР за образуване на цените на топлинната енергия и на електрическата енергия от комбинирано производство при регулиране чрез метода 'Г. граница на цени', като е използван метода за разпределение на разходите, който се определя като отношение на топлинната енергия за производство на електроенергия в турбините към брутно произведената енергия от парогенераторите. Експертизата е ползвала данните за количествата енергийни продукти в подадените от дружеството месечни и годишни информации за производството на електроенергия и топлоенергия по приложение 14 от Наредба РД-16-996/31.10.2007 г. и по приложение 30 от същата Наредба, както и месечната и годишна информация съгласно таблица 1 и 2 към Приложение 1 по горната Наредба. При определяне количествата произведена електрическа и топлинна енергия за разпределение експертът е съпоставил данните за ревизирания период от Приложенията към Наредба РД-16-996/31.10.2007 г. с отчетите по Наредба РД-16-267/19.03.2008 г. В таблица 1 експертизата, назначена в хода на ревизионното производство, е установила количествата въглища по години за производството на електроенергия и топлинна енергия, а в таблици 5 са дадени количествата въглища, използвани за производството на електроенергия и в таблица 3 – тези за топлинна енергия. В таблица 4 е посочен по години и месеци енергийният еквивалент на въглищата при горната топлина на изгаряне на горивото за производство на топлинна енергия – в GJ, а в таблица 6 – произведеното количество електроенергия в М.. Въз основа на тези данни е определена и данъчната основа, върху която е определено облагането с акциз.

I.1. На първо място изготвената в хода на ревизията експертиза, РД, РА и Решението на директора на Агенция „Митници“ се позовават на различни поднормативни актове и указания, нямащи нищо общо с данъчното облагане. Така напр. за определяне данъчната основа и размера на акциза са цитирани:

- месечни и годишни справки по Приложения № 14 и № 30 от Наредба № РД-16-996/31.10.2007 г. за съдържанието, структурата, условията и реда за представяне на информация за целите на

енергийното прогнозиране и планиране, издадена от Министерството на икономиката и енергетиката. Тази Наредба обаче урежда предоставянето на информация от търговските дружества с оглед енергийното прогнозиране и планиране, а не данъчни задължения.

- месечните справки по чл.8, ал.3 от издадената от МИЕ Наредба за сертификати за произход на електрическата енергия, произведена по комбиниран начин, която обаче урежда условията е редът за издаване на сертификати за произход на ел. енергия, произведена по комбиниран начин и формата и съдържанието на сертификатите.

- месечни справки по Наредба № РД-267/19.03.2008 г. за определяне на количеството електрическа енергия, произведена от комбинирано производство на топлинна и електрическа енергия, издадена от МИЕ, където изрично е посочено, че разпределяне на горивото е условно.

За определяне на данъчната основа ревизиращият орган се позовава и на прогнозните средни разходни норми, посочени в исканията на жалбоподателя за издаване на удостоверения за освободен от акциз краен потребител, както и на Указания на ДКЕВР за образуване и прилагане на цените на топлинната енергия и на електрическата енергия от комбинирано производство. Следва да се има предвид, че през ревизирания период са издадени не едно, а две указания на ДКЕВР /2004 г. и 2010 г./ като не е ясно кое е използвано. Също така използваният от експертизата, назначена в хода на ревизията, метод "Г. граница на цени" е въведен с Указанието на ДКЕВР от 25.02.2010 г., т.е. не е действал през целия ревизионен период. В исканията за издаване на УОАКП се посочват само прогнозни, а не окончателни данни и поради това не могат по никакъв начин да послужат за изходни данни при определяне на данъчната основа, а указанията на ДКЕВР не представляват задължителен нормативен акт и никъде в ЗАДС няма препращане към такива указания.

Чл.60 от Конституцията на РБ изисква от гражданите да плащат данъци и такси, установени със закон, като съгласно чл. 84, т. 3 от Конституцията единствено Народното събрание установява данъците и определя размера на държавните данъци, какъвто се явява акцизът. Принципът на законоустановеност на данъчните задължения във всичките им елементи не може да бъде нарушаван. Цитираните в РА справки по различните Наредби на МИЕ са предназначени и могат да послужат единствено за нормативно определената им цел – енергийно прогнозиране и планиране, методи за условно разпределяне на горивата и ред за издаване на сертификати. Те обаче не могат да послужат за определяне на публични задължения, както е сторено в оспорения ревизионен акт. Правните норми, определящи елементите на данъчните задължения, не могат да бъдат тълкувани разширително и

след като в данъчното законодателство никъде няма позоваване на цитираните наредби и указания, то недопустимо е те да бъдат използвани за данъчни цели.

1. 2. На второ място съдът намира, че няма нормативно приет метод за разделяне на горивата, употребени за производство на ел.енергия и за топлинна енергия, както това е сторено в оспорения РА. Още в техническата експертиза, назначена в хода на ревизията, на стр.17-19 са посочени още пет различни метода за условно разделяне на горивата при комбинирано производство на електрическа и топлинна енергия. Това се потвърждава и от заключенията на единичната съдебно-техническа експертиза /стр.12-14/, тройната СТЕ /стр.11-14/ и съдебно-счетоводната експертиза /стр.19/. В заключенията си вещите лица са категорични – „Резултатите, получени при използването на различните методи естествено се отличават, тъй като се отличават и допусканията, на които е изграден всеки един от тях. В Закона за акцизите и данъчните складове и в Правилника за прилагане на Закона за акцизите и данъчните складове не е определен начин за условно разделяне на горивата при комбинирано производство и не е описана методология, по която да се прави разделянето на ел. и топлоенергия”/стр.19 от тройната СТЕ/. Следователно избраният от ревизиращия орган метод за условно разделяне на горивата е произволен и не почива върху данъчна нормативна основа.

3. От заключенията на приетите от съда експертизи се установява по категоричен начин, че „производственият процес, при който се получават два различни продукта – електроенергия и топлоенергия, не дава възможност да се измерят и остойността поотделно и точно разходите за производството на всеки от тях” /стр. 8 от единичната СТЕ, стр.6 от тройната СТЕ и стр.16 от ССЕ/. Друг извод в заключенията на експертизите е, че „не е възможно в складовете за съхранение на въглища въглищата да бъдат разделени предварително” /стр.12 от единичната СТЕ и стр.7 от тройната СТЕ/. В ССЕ на стр. 22 е отразено същото от счетоводна гледна точка – „Не се установява аналитично счетоводно разделение /движение/ на въглищата по прихода и разхода в зависимост от това, дали са предназначени за производство на електрическа енергия, или за топлинна енергия защото такова разделение няма в склада и предвид /влагането/ на суровината в единен производствен /технологичен/ процес за комбинирано производство на електрическа енергия и топлинна енергия, при който се счита технически невъзможно такова разделение”. Следователно технологичният процес на производство в [фирма] не позволява точно измерване и остойността на разходите за производство на електроенергия и топлоенергия, като всяко такова разделяне ще бъде условно и стойностите различни в зависимост от избрания метод. В този

смисъл съдът намира, че РА почива не на точни данни, а на условни и произволно определени такива, поради което се явява необоснован.

4. Още в заключението на експертизата, назначена в хода на ревизията /стр.15/, се установява, че част от произведената пара „напуска системата в резултат на пропуски”. Същото се потвърждава и от заключението на тройната СТЕ /стр.27/ - „технологично не е възможно в котлите на дружеството за изгаряне на въглища да се оползотворява цялата тоplotворност на използваните въглища, тъй като има загуби на топлина - с изходящи газове, с химическо недоизгаряне на горивото, от механично недоизгаряне на горивото, от топлина от външно охлаждане на парогенератора и с физическа топлина на шлаката”. Тези технологични загуби обаче изобщо не са намерили отражение в оспорения РА при определяне на данъчната основа и начисления акциз.

5. Неточните данни, с които борави ревизиращия екип, се установяват и по отношение на количествата въглища, приети като разход в хода на ревизията. Тройната СТЕ /стр.3/ и единичната СТЕ /стр.8/ са категорични – „От горивата приети в ревизионния акт и изчислени в СТЕ изготвени от инж. Ц. на основание Наредба № 16-267 и Наредба № 16-996 за определяне на количеството електрическа енергия, произведена от комбинирано производство на топлинна и електрическа енергия, в Т. С. е технологично невъзможно да бъде произведено количеството електрическа енергия, реално произведено и отчетено в периода 01.01.2007 10.12.2012г. Ако в Т. С. биха вложени само признатите в хода на ревизията количества твърди горива, т.е. максимума които може да бъде произведен приблизително $p=1/3$ от реалното произведена през периода електрическа енергия. Видно от посочените данни в таблицата, когато няма подаване на производство на топлинна енергия за консумация, цялото количество вложено за производство на прегрята пара в ПГ е за производство на ел. Енергия / $p=1$ /.” Очевидно определената в РА данъчна основа и въз основа на нея дължим акциз почиват на неверни данни, което обуславя незаконосъобразността на оспорения акт.

В заключение съдът намира, че разделянето на горивата, направено в РА, е изцяло условно, основаващо се на подзаконови нормативни актове, указания на ДКЕВР, заявени от жалбоподателя прогнозни данни, които са неприложими при определянето на публични задължения. Приетите в РА данъчна основа и начислен акциз са изведени по тълкувателен път, което е недопустимо. Използван е произволно избран метод, без да са взети предвид същността на технологичния процес, при който е невъзможно измерването и остойностяването поотделно и точно на разходите за производството на електроенергия и топлинна енергия, без да са отчетени технологичните загуби, основавайки се на неточни изходни данни, поради което оспореният РА е

необоснован и следва да бъде отменен на това основание.

II. Ревизиращият орган е приел, че задължението за заплащане на акциз се основава на чл.20, ал.2, т.19 ЗАДС, според който задължението за акциз възниква при потреблението на енергийни продукти от освободени от акциз крайни потребители за цели, различни от посочените в удостоверение. Прието е, че съгласно издаденото УОАКП дружеството е освободено на основание чл.24, ал.2, т.3 ЗАДС от заплащането на акциз върху енергийния продукт /въглища/, използван за производството на електроенергия, но тъй като в резултат на технологичния процес е произведена и топлинна енергия, енергийният продукт за производството на която не е освободен от акциз, дружеството е задължено за заплащане на съответния акциз.

1. От заключенията на единичната и тройната СТЕ се установява по категоричен начин следното: „Производството на електрическа енергия става след преобразуването, посредством процес на горене, на химическата енергия на въглищата в топлинна, която се използва за загряване на пара. Същата при достигане на определени физически параметри постъпва в общ парен колектор, откъдето захранва, в зависимост от избрания режим на работа определен брой парни турбини, където преминавайки през отделните стъпала на ротора на турбината, го задвижва, а той от своя страна задвижва електрогенератор, произвеждащ електрическа енергия. Парата постъпила в турбината се използва за производство на електрическа енергия.” /стр.6 от единичната и стр.3 от тройната СТЕ/. Също така вещите лица заявяват, че „В момента на изгаряне на горивата не може да се направи разграничение колко гориво ще бъде изразходено за производство на ел. енергия и колко за производство на топлинна енергия. За да се получи реално генерираната електрическа енергия то трябва да се вложат количествата горива, реално изгорени през периода – т.е. цялото вложено количество”. От горното следва, че цялото количество използван от жалбоподателя енергиен продукт /въглища/ се използва за производството на електроенергия, като на основание чл. 24, ал.2, т.3 ЗАДС всичките употребени въглища са освободени от заплащане на акциз.

От друга страна се установява също така, че произведената топлинна енергия е вторичен, остатъчен продукт, получен след като цялото количество вложени въглища е използвано преди това за производството на електроенергия. Този вторичен /остатъчен/ продукт може да бъде освободен в атмосферата /което е изключително нецелесъобразно и икономически неизгодно/ или да се достави на краен потребител. След като обаче всичкият употребен енергиен продукт /въглища/ е използван за производството на ел.енергия и не е налице енергиен продукт /въглища/ използван от дружеството за директно и

единствено производство на топлоенергия, няма правно основание за облагане с акциз, тъй като са изпълнени изискванията на закона – чл. 24, ал.2, т.3 ЗАДС за освобождаване от такъв.

2. По отношение на начисления акциз върху ел.енергията и топлинната енергия, употребени за нуждите на дружеството, съдът намира следното:

От заключенията на СТЕ се установява, че „има няколко помещения в главния корпус на централата, които се използват за офиси на администрацията /Изп. Директор, финансово счетоводен отдел и технически сътрудник/. Ползва се електроенергия за осветление и подържане на офис техника. За процесния период тази електроенергия не е отделена, т.е не са монтирани електромери за нейното отчитане, но тази ел. енергия е минимална и няма да доведе до съществени разлики”. Тази електроенергия, използвана в няколкото офиси на дружеството, следва да се приеме като неделима част от общия производствено-технологичен процес, осъществяван от „Т. С.”, тъй като без ръководен и управляващ екип този процес е невъзможен. С оглед на горното тази електроенергия, като част от единното производство на жалбоподателя, следва също да бъде освободена от акциз.

Същото важи и по отношение на топлоенергията, използвана за нуждите на офисите на жалбоподателя. Следва да се има предвид също така, че няма монтирани топломери и електромери, поради което не може да се определи точно количеството използвана електро и топлинна енергия.

С оглед на гореизложеното жалбата се явява основателна и оспореният РА следва да бъде отменен.

При този изход на спора, направеното искане и на основание чл.161,ал.1 ДОПК на жалбоподателя следва да се присъдят разноските по делото в размер на 60 537 лв. /50 лв. – д.т., 1425 лв. депозити за експертизи и 59 062 лв адвокатско възнаграждение/. По направеното възражение за прекомерност на адвокатския хонорар съдът намира, че същото е неоснователно. Делото разкрива голяма фактическа и правна сложност, с огромен фактически материал, три обемни експертизи и четири съдебни заседания. Заплатеният хонорар е малко по-висок от минимално предвидения размер в Наредба № 1 на Висшия адвокатски съвет /40 264,50 лв./, поради което съдът намира, че адвокатското възнаграждение не е прекомерно и следва да се присъди в целия му размер.

Така мотивиран и на основание чл.160, ал.1 ДОПК Административен съд София-град, 20 състав

Р Е Ш И:

ОТМЕНЯ Ревизионен акт № 9/37/1/2012 от 25.07.2013 г., издаден от П. Б. П. – началник отдел „Последващ контрол“ към Митница „Столична“, в частта в която е потвърден и изменен с Решение № 70/17.02.2014 г. на директора на Агенция „Митници“, по жалба на [фирма], ЕИК:[ЕИК].

ОСЪЖДА Агенция Митници да заплати на [фирма], ЕИК:[ЕИК], сума в размер на 60 537 (шестдесет хиляди петстотин тридесет и седем) лева, разноси по делото.

Решението подлежи на обжалване с касационна жалба пред Върховния административен съд в 14-дневен срок от съобщението до страните за постановяването му .

Препис да се изпрати на страните.

СЪДИЯ