

РЕШЕНИЕ

№ 3640

гр. София, 28.05.2013 г.

В ИМЕТО НА НАРОДА

**АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД - СОФИЯ-ГРАД, Първо отделение 15
състав,** в публично заседание на 09.05.2013 г. в следния състав:

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪДИЯ: Полина Якимова

при участието на секретаря Ина Андонова, като разгледа дело номер **5393** по описа за **2012** година докладвано от съдията, и за да се произнесе взе предвид следното:

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

[фирма], ЕИК[ЕИК], представлявано от изпълнителния директор В. Б. оспорва решение № 209/ 12.04.2012 г. на директора на Агенция „Митници”, с което е потвърдено решение № АБ47 0038/11/ 03.02.2012 г. на началника на Митница С., обективиращо отказ за възстановяване на акциз в размер на 84 272,74 лв за 7661,12 л етилов алкохол предвид влезлите в сила решения за възстановяване на акциз, с които на основание чл. 22, ал. 3, т. 2 ЗАДС е възстановен платеният акциз за етиловия алкохол, вложен в производството на посочените в искането за възстановяване на акциз вх. № АБ47 0038/ 23.11.2011 г. лекарствени продукти.

В жалбата са въведени оплаквания за материална незаконосъобразност на акта. Подателят ѝ подчертава, че процесното искане касае възстановяване на акциз за алкохол, вложен в периода 01.01.2009 г. – 31.12.2009 г. в производството на спиртосъдържащи лекарства чрез използването му за дезинфекция на машини, оборудване, помощен и почистващ инвентар и повърхности в производствени участъци. Правото на възстановяване на акциза за алкохол, използван за дезинфекция в рамките на производствения процес на лекарствени продукти е възприето в съдебна практика и признато с обжалваните решения. Спорът е по въпроса дали искането касае етилов алкохол и съответно платен за него акциз, който вече е бил възстановен на дружеството по предходни искания. В законодателството и в съдебната практика са разграничени двете основания за възстановяване на платен акциз за алкохол по чл. 22,

ал. 3 т. 2 ЗАДС – относно алкохола, вложен в производството на лекарства, когато той влиза в състава на лекарствените продукти и чл. 22, ал. 4, т. 4 относно алкохола, използван в производствения процес /в т.ч. на лекарствени продукти/ когато крайният продукт не съдържа алкохол.

На практика в хипотезата по чл. 22, ал. 3, т. 2 ЗАДС съществуват две разновидности на влягане на алкохола в производството – при т. нар. спиртосъдържащи лекарства част от алкохола се влага в състава на лекарството по рецептура, но друга част от алкохола се използва за дезинфекция на производствените мощности при производство на такива лекарства. Поради това митническият орган е сезиран със 17 искания за възстановяване на акциз за етиловия алкохол, вложен в състава на лекарствените продукти по рецептура – и тези искания са уважени, а процесното искане касае възстановяване на акциза за алкохол, използван за дезинфекция при производство на съдържащи спирт лекарства. Така към 17-те искания са приложени разходни норми за вложен спирт за единица изделие съгласно материално разходен норматив за съответния месец, които обаче не включват алкохола, използван за дезинфекция. За разлика от тях в искането от 23.11.2011г. са приложени документи, удостоверяващи количеството алкохол, използвано за дезинфекция общо 1124 протокола, озаглавени Протокол за изразходено количество етанол за дезинфекция. Изготвяни в съответствие със стандартните оперативни процедури, установени от дружеството, протоколите удостоверяват реалните количества алкохол, използвани за дезинфекция. В тази връзка се подчертава, че от наименованията на приложените към конкретните искания документи се вижда, че те касаят различни начини на влягане на алкохола в производството на лекарства. Приложени са копия на фактурите за закупуване на спирт, по които е платен изцяло дължимият акциз – въз основа на фактурите и справките относно изразходването на закупения спирт по различните предназначения митническите органи са могли да установят, че общото количество алкохол по подадените искания не надхвърля общото количество закупен алкохол, или общият размер на акциз, чието възстановяване се иска /платен по посочените фактури за закупуване на алкохол/, не надхвърля размера на акциза, платен по тези фактури.

Жалбоподателят е на становище, че при издаване на решението са нарушени съществени процесуални правила – на [фирма] не е осигурена възможност да ангажира становище по събраните доказателства или да депозира обяснения, поради което фактите от значение за случая не са изяснени в достатъчна степен; представените документи са интерпретирани едностранчиво.

Искането до съда, аргументирано подробно и в становище по чл. 149, ал. 3 ГПК, е за отмяна на акта. Претендират се и разноски.

Ответникът, директорът на Агенция Митници, чрез представител по пълномощие, отрича основателността на жалбата. Настоява, че не следва да се ценят констатациите на ССЕ, тъй като заключението не съдържа данни за документация, касаеща движението на материалния запас етилов алкохол. Фактурата документира вписаната в нея стопанска операция, но липсата на първични документи за материални операции, конкретно на отразяващи основание, вид, количество и стойност на отпуснати суровини или материали за производството книжа препятства безспорното установяване какви количества са изписани от закупените материали /закупен етилов алкохол/, къде са вложени или са още налични. Налице е документална необезпеченост с доказателства, позволяващи детайлно проследяване дали

количеството закупен етилов алкохол по фактурите, посочени в заключението на ССЕ, е вложено в производството на лекарствени продукти или използвано за почистване на производствено оборудване, машини и съоръжения. Такива данни не съдържа и заключението на СТЕ.

Решение № 209/ 12.04.2012 г. на ответника е постъпило в [фирма] на 18.04.2012 г. и е оспорено пред АССГ на 02.05.2012 г., което означава, че жалбата е допустима.

От фактическа страна се установява:

Началото на разглежданото производство е поставено на 23.11.2011 г., кагото от дружеството до началника на Митница С. е депозирано искане за възстановяване на акциз за периода 01.01.2009 г. – 31.12.2009 г. На заявителя е указано да състави подробна справка за количествата използван етилов алкохол по подадените искания за периода 01.10.2008 г. – 01.12.2011 г. въз основа на констатация за несъответствия за 7 бр фактури за закупуване на спирт от [фирма]. Не била предоставена и информация по кл. 19 от заявлението.

С писмо от 03.01.2012 г. изпълнителният директор на [фирма] пояснява на митническите органи, че попълване на въпросната клетка е неприложимо, тъй като използваният при почистване и дезинфекция спирт не влияе върху съдържанието на спирт в крайния продукт. Приложени са справки, според които несъответствия няма, но е конкретизирано, че закупуваните количества спирт по фактура са 100 %-ен спирт, а в исканията за възстановяване на акциз за периода до м. февруари включително се касае за 96 %-ен спирт.

От Комисия по възстановяване на акциз, определена със заповед № ОЗАП/0032/ 23.03.2011 г. на началника на митница С. е прието становище, че за периода 01.01.2009 г. – 31.12.2009 г. за производството на посочените в искането лекарствени продукти на основание чл. 22, ал. 3, т. 2 ЗАДС при изпълнение от молителя на изискванията по чл. 7 и 8 ППЗАДС са подавани искания за възстановяване на акциз по чл. 22, ал. 3 ЗАДС и за същите са налице произнасяния с влезли в сила актове. Принципните изисквания за производство на лекарства се осигуряват чрез добрата производствена практика – Наредба № 15/ 17.04.2009 г. за условията за издаване на разрешение за производство /внос и принципните изисквания за добра производствена практика на всички видове лекарствени продукти, на лекарствени продукти за клинично изпитване и на активни вещества. Тълкувайки чл. 12 от наредбата и т. 25.72 от ДПП, комисията е на позиция, че процесът на почистване и дезинфекция на производственото оборудване е част от производствения процес на лекарства, а към всяко от исканията дружеството е посочило разходна норма. На молителя вече е възстановен акциз за цялото количество етилов алкохол, вложен в лекарствените продукти, произведени в периода 01.01.2009 г. – 31.12.2009 г. Становището е възприето изцяло от началника на Митница С. с решение № АБ 47 0038/11 от 03.02.2012 г., оспорено пред ответника на 21.02.2012 г. и потвърдено с решение № 209/ 12.04.2012 г. на органа по чл. 27, ал. 4 ЗАДС.

По делото е прието заключение на СФЕ, основано на анализ на справка за изразходваното количество етанол, използван за дезинфекция при производството на лекарствени продукти, съдържащи етанол за периода 01.01.2009 г. – 31.12.2009 г.; стандартни оперативни процедури за изготвяне на дезинфекционни разтвори в работни центрове Суспензии и У.; протоколи за изразходвано количество етанол за дезинфекция в работен център С. за периода и съответно в работен център У. за периода; Наредба 12 за утвърждаване на Добрата производствена практика при

производството на лекарствени продукти /ДВ бр. 47, 2001 г./, Наредба № 15 от 17.04.2009 г. за условията за издаване на разрешение за производство/ внос и принципите и изискванията за добра производствена практика на всички видове лекарствени продукти, на лекарствени продукти за клинично изпитване и на активни вещества.

Според заключението разходните норми, свързани с производството на лекарствени продукти, съдържащи етилов алкохол, трябва да включват и количествата алкохол за дезинфекция на оборудване, инвентар и помещения. Регламентирани норми за разход на алкохол за дезинфекция на оборудване няма и не може да има първо, защото всяко производство се различава по своята съоръженост с различни по площ и функции помещения, специфично оборудване и използван инвентар. За извършването на всяка отделна производствена операция е необходима определена производствена площ и се използва различна по вид апаратура или система от апарати, свързани помежду си с материални линии, както и необходимост от използване на допълнителен инвентар. Второ – различните видове лекарствени продукти са в различна степен потенциален източник на микробно замърсяване. Течните лекарствени продукти и унгвентите са едни от най-потенциално възможните продукти за микробно замърсяване. Следователно и разходите за дезинфекция при производството ще са различни от тези при твърди дозирани форми като например таблетки.

Разходът на дезинфекционен разтвор зависи от програмата за валидиране.

Валидиране е доказване, че в съответствие с принципите на ДПП даден процес, оборудване, дейност или система водят до очакван резултат /§ 1, т. 3 ДР Наредба № 15/. При валидирането на процес за дезинфекция на отделни по вид оборудване, повърхностни площи в помещения и инвентар, предприятието е заложило критерии /граници, които да доказват надеждността на процедурата по дезинфекция. Тези граници при валидирането се достигат при използване на достатъчно количество дезинфекционен разтвор. Периодичните микробиологични изследвания от отдел Качествен контрол при предприятието трябва да потвърждават постигнатото ниво на дезинфекция. Тези програми за валидиране, използваните методи и резултати са обект на контрол от инспекторите на ИАЛ. На тази база и разходите на 70 % етанол /респ. разход на 96 % етанол/ съгласно приложените по преписката таблици за изразходван етанол за дезинфекция при производство на алкохолсъдържащи продукти е различен при различните производствени дати. За разходни норми могат да служат представените протоколи за изразходвани количества етанол за дезинфекция в двата работни центъра – Суспензии и У..

При тези констатации и съображения е формиран извод, че разходните норми, свързани с производството на лекарствени продукти, съдържащи етилов алкохол, трябва да включват и количествата алкохол за дезинфекция на оборудване, инвентар и помещения. Не могат да се определят точно регламентирани норми за разход на етанол при извършване на дезинфекция при производство на лекарствени продукти, съдържащи или несъдържащи етанол в състава си. За разходни норми могат да служат представените протоколи за изразходвани количества етанол за дезинфекция в двата работни центъра – Суспензии и У..

Според заключението на ССЕ, основаващо се на данните по делото, но и на проверени при ответника /в Ц./ и в предприятието на жалбоподателя документи, общото количество етилов алкохол /изчислено при крепкост 100% в литри/, закупено от жалбоподателя по 17 фактури, издадени от 09.10.2008 г. до 07.12.2009 г., е 118080 л,

общата сума на акциза, платен по тези фактури, е 1 298 880 лв.

С решение № АБ 47 0037/ 03.02.2012 г. на началника на Митница С. на жалбоподателя е възстановен акциз в размер на 99 851,50 лв за 9077,40 л 100% етилов алкохол.

Общото количество алкохол, изчислено при крепкост 100 % в литри, за което на дружеството е възстановен акциз при реализацията на продукцията, произведена през 2009 г. на основание чл. 22, ал. 3, т. 2 ЗАДС за етилов алкохол, вложен в производството на лекарствени продукти, съдържащи етилов алкохол, с 17 решения на началника на Митница С. /стр. 7 от заключението/, е 81 740,36 л. Общата сума за възстановяване на акциз по въпросните решения е 967 384,56 лв.

Общото количество етилов алкохол /изчислено при крепкост 100 % в литри/ закупено от дружеството с фактурите /17 на брой/ е 118 080 л, а общото количество етилов алкохол по същите фактури, за което на жалбоподателя е възстановен акциз по решение № АБ 47 0037/ 03.02.2012 г. е 9077,40 л 100 % етилов алкохол. Общото количество алкохол 100 % по фактурите, за които е възстановен акциз с решенията по т. 4 /стр. 7 от заключението/ е 87 635,83 л. Общото количество етилов алкохол 100 % по фактурите, посочени в пункт 1 за които е възстановен акциз с 17-те решения на митническия орган, е 81 740,36 л. Разликата между общото количество закупен етилов алкохол от дружеството по фактурите и общото количество етилов алкохол по тях, за което е възстановен акциз, е 21 364,77 л. Разликата между общата сума платен акциз по фактурите и общата сума на акциза по същите фактури, възстановен с актове на началника на Митница С. е 231 643,94 лв.

Количеството етилов алкохол, използвано за влагане в производството на лекарствени продукти, съдържащи етилов алкохол, за което на дружеството е възстановен акциз, е отразено в производствената документация на жалбоподателя, като разходната норма на вложения етилов алкохол за единица изделие е съгласно материалонразходен норматив, съставен в предприятието.

За нуждите и контрола върху производството са утвърдени стандартни оперативни процедури за ежедневно почистване и дезинфекция в различните помещения и дейности, свързани с пероизводството на лекарствени продукти, съдържащи алкохол. Съставени са протоколи за изразходвано количество етанол за дезинфекция в различните работни центрове на дружеството за периода 01.01.2009 г. – 31.12.2009 г. Количеството етилов алкохол, изчислено при крепкост 100 % в литри, за което е подадено искане № АБ47 0037/23.11.2011 г. по което е възстановен акцизът и № АБ47 0038/ 23.11.2011 г. за възстановяване на акциз на основание чл. 22, ал. 3, т. 2 ЗАДС за изразходван етилов алкохол за дезинфекция в производствения процес на лекарствени продукти, съдържащи етилов алкохол /процесното/, съвпада с общото количество етилов алкохол, изчислено въз основа на приложените към тези искания 1124 бр протоколи за изразходвано количество етанол за дезинфекция. Количествата етилов алкохол по цитираните две искания не съвпада с общото количество етилов алкохол, за което на жалбоподателя е възстановен акциз с решенията по т. 4 от заключението. То попада в рамките на разликата от 21 364,77 л между общото количество закупен етилов алкохол от дружеството по фактурите и общото количество етилов алкохол по тях за което е възстановен акциз Това е видно от справката за изразходваното количество етанол, използван за дезинфекция при производството на лекарствени продукти, съдържащи алкохол за периода 01.01.-31.12.2009 г., изготвена от жалбоподателя и приложена към исканията пред Митница С. за възстановяване на

акциз. Общото количество етилов алкохол, отразено в протоколите за изразходено количество етанол за дезинфекция в производствения процес на лекарствени продукти, съдържащи етилов алкохол съвпада с количеството етилов алкохол, за което дружеството е поискало възстановяване с процесното искане. Размерът на акциза по същото попада в рамките на разликата от 231 643,94 лв.

При установената фактическа обстановка съдът намира от правна страна следното:

Оспореният акт е издаден от компетентен орган – чл. 27, ал. 4 ЗАДС. Спазени са изискванията за форма и мотивиране от фактическа и правна страна. Не се констатира и нарушения на процесуални изисквания, засягащи правото на защита на жалбоподателя. Спорът по делото касае материалната законосъобразност на отказа да бъде възстановен акциз за алкохол, вложен в периода 01.01.2009 г. – 31.12.2009 г. в производството на спирто-съдържащи лекарства чрез използването му за дезинфекция на машини, оборудване, помощен и почистващ инвентар и повърхности в производствени участъци в [фирма], респ. касае ли искане № АБ47 0038/ 23.11.2011 г. етилов алкохол и съответно платен за него акциз, който вече е бил възстановен на дружеството по предходни искания.

В разпоредбите на чл. 22, ал. 3, т. 2 ЗАДС и чл. 22, ал. 4, т. 4 ЗАДС са регламентирани две материалноправни основания за възстановяване на платен акциз за алкохол – първата хипотеза касае алкохола, вложен в производството на лекарства – когато алкохолът е в състава на лекарствените продукти, а втората се отнася до алкохола, използван в производствения процес /включително на лекарствени продукти/, когато крайният продукт не съдържа алкохол. Въз основа на искане по чл. 22, ал. 4, т. 4 ЗАДС е произнесено благоприятното за жалбоподателя решение № АБ47 0037/ 03.02.2012 г. на началника на Митница С..

В рамките на първата хипотеза - чл. 22, ал. 3, т. 2 ЗАДС съществуват два начина на влягане на алкохола в производството на лекарства – при т.нар. спирто-съдържащи такива част от алкохола се съдържа в състава на лекарството съгласно рецептурата му, а друга част /от алкохола/ се употребява за дезинфекция на производствените мощности в производствения процес на такива лекарства. За периода от януари до декември 2009 г. от [фирма] са подадени 17 искания за възстановяване на акциз в хипотезата на чл. 22, ал. 3, т. 2 ЗАДС за алкохол, вложен в производството на лекарствените продукти по рецептура, които са уважени от митническия орган – техните номера и дати на издаване са отразени в контролния акт на ответника.

С разглежданото искане - № АБ47 0038/ 23.11.2011 г. жалбоподателят претендира възстановяване на акциз за количеството алкохол, използвано за дезинфекция при производство на спирто-съдържащи лекарства през същия период.

Към исканията за възстановяване на акциз за етилов алкохол по чл. 22, ал. 3, т. 2 ЗАДС са приложени справки за количествата са приложени документи, озаглавени „Разходна норма на вложения спирт в единица изделия съгласно Материално разходен норматив” за съответния месец. Такива норми са одобрени само по отношение на количеството алкохол, подлежащо на влягане в произвежданите продукти, ни не включват ползвания за дезинфекция алкохол. Реалните количества ползван за дезинфекция алкохол са отразени в

протоколи, съставяни съобразно Стандартните оперативни процедури, установени в [фирма] и озаглавени „Протокол за изразходено количество етанол за дезинфекция“, съставяни за отделните производствени участъци – 1124 на брой. Видът и наименованията на приложените към всяко от исканията за възстановяване на акциз документи показват, че те касаят различни начини на влагане на алкохола в производството на лекарства. Към исканията са приложени и копия на фактурите за покупка на спирт, по които е платен изцяло дължимият акциз. Съпоставката между фактурите за придобиване на спирт и справките на жалбоподателя за изразходването му показва, че общото количество алкохол по подадените от дружеството искания за периода 01.01.2009 г. – 31.12.2009 г. не надхвърля общото количество закупен алкохол, което означава, че общият размер на акциза, чието възстановяване се претендира /платен по фактурите за покупка на алкохол/не надхвърля размера на акциза, платен по тях.

Не се спори, че в предприятието на жалбоподателя съществуват два производствени участъка – „Суспензии“ и „У.“, като във всеки от тях се поризвеждат както спирто-съдържащи, така и несъдържащи спирт лекарства. По тази причина протоколите за изразходено количество етанол за дезинфекция /1124 бр/ са приложени както към процесното искане /по чл. 22, ал. 3, т. 2 ЗАДС за дезинфекция при производство на спиртосъдържащи лекарства/, така и към уваженото искане по чл. 22, ал. 4, т. 4 ЗАДС за дезинфекция при производство на несъдържащи спирт лекарства.

Липсата на регламентация за разход на алкохол за дезинфекция и на изискване да се установят такива разходи се потвърждават от заключението на СФЕ. Разходът на алкохол за влагане в състава на лекарствени продукти се определя от производствена рецепта с посочени в нея разходни норми; разходът на алкохол за целите на дезинфекцията са отразени в протоколите за изразходено количество етанол за дезинфекция, които отразяват конкретното изразходвано количество, т.е. действителният разход на алкохол по това предназначение. Въз основа на съставяните от жалбоподателя документи може да се направи ясно разграничение между количеството алкохол, вложено в състава на лекарствата и количеството алкохол, употребено за дезинфекция.

Заключението на ССЕ е категорично, че използваното количество алкохол в производството на лекарства от [фирма] се документира по два начина в зависимост от предназначението – чрез рецептурите и заложените в тях разходни норми – за вложеното в състава на лекарствата и чрез протоколите за изразходено количество етанол за дезинфекция. В рамките на закупеното по едни и същи фактури количество алкохол от дружеството е използвано както в дейността влагане в производството на спирто-съдържащи лекарства, така и за дезинфекция на съдържащи и несъдържащи спирт продукти/ по-голямо количество алкохол от това, за което е възстановен акциз и съответно за същия период на дружеството е възстановен акциз в по-малък размер от акциза, платен за това количество алкохол. Цитираните фактически изводи дискредитират констатациите в решението на органа по чл. 152, ал. 2 ДОПК, че за периода 01.01.-31.12.2009 г. от жалбоподателя повторно е подадено искане за възстановяване на акциз по чл. 22, ал. 3, т. 2 ЗАДС, както

и че към датата на произнасяне на митническия орган вече е възстановен акцизът за цялото количество алкохол, вложено в производството на лекарствата за същия период.

Правото на възстановяване на платен акциз за етилов алкохол, когато той е използван в производствения процес на лекарства, е субективно публично право на производителя /арг. чл. 9, ал 2 ППЗАДС/ с насрещен субект митническата администрация. По общото правило на чл. 154, ал. 1 от ГПК във вр. с § 2 от ПЗР на ДОПК в тежест на носителя на правото е да докаже осъществяването на предпоставките за възникването му. Фактическият състав на спорното право е даден в чл. 22, ал. 3 ,т. 2 ЗАДС/. Необходимо е да се установи първо, че е закупен етилов алкохол, второ, че закупеното количество етилов алкохол е използвано в производствен процес на лекарства. При изложения анализ на установените в производството факти, съдът приема, че жалбоподателят изпълни доказателствената си задача да установи фактически състав по цитираната разпоредба. Оспореното решение, макар издадено от компетентен орган, при спазване на изискванията за форма, съдържание и процесуалните правила противоречи на закона и на неговата цел и подлежи на отмяна.

При този изход на спора и при заявеното искане за това на жалбоподателя се следват разноските, направени в производството - заплатената държавна такса /50 лв/, 700 лв заплатени депозити за СФЕ и ССЕ, както и 3600 по договор за адвокатски услуги от 27.04.2012 г., сключен между [фирма] и Адвокатско дружество „С. и съдружници“. Общият размер на присъжданите разноски се определя от съда на 4350 лв.

Ръководен от гореизложеното, съдат

РЕШИ:

ОТМЕНЯ, по жалбата на [фирма], ЕИК[ЕИК], представлявано от изпълнителния директор В. Б. решение № 209/ 12.04.2012 г. на директора на Агенция „Митници“, с което е потвърдено решение АБ47 0038/11/ 03.02.2012 г. на началника на Митница С., обективиращо отказ за възстановяване на акциз в размер на 84 272,74 лв за 7661,12 л етилов алкохол предвид влезлите в сила решения за възстановяване на акциз, с които на основание чл. 22, ал. 3, т. 2 ЗАДС е възстановен платеният акциз за етиловия алкохол, вложен в производството на посочените в искането за възстановяване на акциз вх. № АБ47 0038/ 23.11.2011 г. лекарствени продукти.

ВРЪЩА преписката на началника на Митница С. за издаване на нов акт при съобразяване с указанията по приложението на материалния закон.

ОСЪЖДА Агенция Митници да заплати на [фирма], ЕИК[ЕИК] сумата 4350 /четири хиляди триста и петдесет/ лева разноски по делото.

Решението подлежи на касационно обжалване пред Върховния административен съд в 14-дневен срок от съобщението на страните.

СЪДИЯ:

