

РЕШЕНИЕ

№ 20678

гр. София, 16.06.2025 г.

В ИМЕТО НА НАРОДА

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД - СОФИЯ-ГРАД, Първо отделение 35 състав, в
публично заседание на 28.05.2025 г. в следния състав:

СЪДИЯ: Петър Савчев

при участието на секретаря Богданка Гешева, като разгледа дело номер **3554**
по описа за **2025** година докладвано от съдията, и за да се произнесе взе
предвид следното:

Производството е по реда на чл. 220 и следващите от Закона за митниците /ЗМ/, във връзка с чл. 145 и следващите от АПК.

Производството е образувано след отмяна на Решение № 16088/04.09.2024 г. по адм.д. № 5127/2021 г. на АССГ, III-то отд. , 49-ти с-в с Решение № 3337/31.03.2025 г. по адм.д. № 3/2025 г. на ВАС, като делото е върнато за разглеждане от друг съдебен състав на АССГ, и на основание чл. 222, ал. 2, т. 1 от АПК са дадени указания по разглеждане на новото дело.

ВАС указва, че предмет на съдебен контрол пред АССГ е жалба на „Милки Груп Био“ ЕАД, ЕИК[ЕИК], със съдебен адрес: [населено място], [улица], ет.4, офис 10 срещу Решение № 32-133127 от 26.04.2021 г., издадено от директора на ТД „Митница Б.“ /преди ТД“ Ю. морска“/, с което е определен нов размер на митническо задължение и дължимите държавни вземания за стоката декларирана с ЕАД № 20BG001007022803R0 /01.09.2020г.- палмова мазнина RBD IFFCO HQPO 40/42, като в клетка 33 "тарифен код" вместо [ЕГН], да се чете [ЕГН]. С оспореното решение са установени публични задължения за досъбиране – мито в размер на 4196.21 лв. и ДДС в размер на 839.25 лв. Вносител на посочената стока е жалбоподателят „МИЛКИ ГРУП БИО“ ЕАД, който с митническа декларация MRN 20BG001007022803R0 декларира стоката за режим свободно обръщение, като ел.д. № 6/14 „Код на стоката – код по Комбинираната номенклатура“/ № 6/15 „Код на стоката – код по Т.“ на МД е посочено 1511 90 99 00. За да издаде обжалваното решение, на основание чл. 188, б. „г“ от Регламент /ЕС/ № 952/2013 г. , за целите на проверка на точността на данните по МД MRN 20BG001007022803R0 за тарифното класиране на стоката, от нея е взета проба за анализ от Централна митническа лаборатория /ЦМЛ/ - С..

Изготвена е експертиза, като е изразено становище, че въз основа на резултатите, отнесени към термините и разпоредбите на глава 15 от КН, може да се направи заключение, че стоката стока RBD IFFCO HQPO 40/42 П. МАЗНИНА в разфасовки от в разфасовки от по 20 кг. - 45 320 кг.“ представлява палмов шортънинг – препарат съставен само от палмово масло или негови фракции, химически непроменени и получени чрез текстуриране. Във връзка с това, на основание чл. 57, § 1 регламент /ЕС/ № 952/2013 г. и правила 1 и 6 от Общите правила за тълкуване на КН, е установено, че правилното тарифното класиране на стоката по МД MRN 20BG001007022803R0 е в код по КН/код по Т. 1517 90 99 00 , което не съответства на декларирания код по КН/код по Т. 1511 90 99 00. ВАС указва, че спорът по делото се свежда дали процесната стока е шортънинг или не и дали правилно е претарифирана с обжалваното решение на административния орган. Това е експертен въпрос, който следва да се изясни с експертиза. Такава единична експертиза, изготвена от в.л. д-р Т. И. е приета при първото разглеждане на делото от АССГ /л.л. №№ 204-212/, която е допълнена от същото вещо лице с допълнителна експертиза /л.л. №№ 214-227/. Тази експертиза е оспорена от жалбоподателя, който е поискал повторна тройно експертиза, която е допусната и приета от АССГ при първото разглеждане на делото /л.л. №№ 253-257/. Тройната експертиза е подписана от инж. А. К. и инж. С. М., като не е подписана от третото в.л. М. К., което изготвя особено мнение /л.л. №№ 280.292/. Най-общо, единичната и допълнителна експертиза на д-р Т. И., както и особеното мнение на М. К. застъпват мнение, че процесната стока е шортънинг и правилно е претарифирана от митническата администрация въз основа на надлежен метод на изследва не на проба от стоката от Централната митническа лаборатория. Докато мнозинството на тройната химическа експертиза, изготвено от инж. А. К. и инж. С. М., застъпва мнение, че процесната стока не е шортънинг и неправилно е претарифирана от митническата администрация въз основа на ненадлежен метод на изследва не на проба от стоката от Централната митническа лаборатория. ВАС приема, че първото решение на АССГ не е постановено при излагане на ясни мотиви, защо е прието първото становище, а не това на мнозинството от тройната експертиза. ВАС приема, че това е съществено нарушение на съдопроизводствените правила, като указва, че при новото разглеждане на делото съдът следва да отговори на формулирания по-горе основен спорен въпрос по делото, след като изложи конкретни съображения в посока кредитиране на едно от двете всъщност диаметрално противоположни становища на вещите лица по допуснатите единична и тройна С.. Следва в тази връзка да бъдат обсъдени всички повдигнати от оспорващия възражения – принципно възможно ли е процесният продукт да представлява пластична маслена маса при стайна температура 25 градуса с хомогенна структура и гладка кремообразна текстура, термично стабилна, без разслояване, ако суровото палмово масло, от което е получен, е само рафинирано, но не и текстурирано/обработено по друг начин; относно принципната годност на използвания от митническия орган лабораторен метод да доведе до съответстващи на КН резултати, а именно да установи претърпяло ли е рафинирано палмово масло, някаква по-напреднала обработка, различна от рафинирането, като например текстуриране, което се състои във видоизменение на текстурата или на кристалната структура на продукта; при положителен отговор – дали в конкретния случай е установената такава последваща обработка, при съобразяване на всички повдигнати от жалбоподателя възражения – вкл., но не само, за начина на вземане на изследваната проба; годността/представителността и проследимостта на същата; спазване на самия алгоритъм, дефиниран в метода на изследване и прочие, вкл. и предоставяне възможност на ответната страна да изрази становище по тях, респ. на всяка една от страните в процеса – при необходимост да ангажира съответни доказателства.

Като съобрази гореизложеното настоящият състав приема следното:

Делото е образувано по жалба на „Милки Груп Био“ ЕАД, ЕИК[ЕИК], със съдебен адрес:

[населено място], [улица],ет.4, офис 10 срещу Решение № 32-133127 от 26.04.2021 г., издадено от директора на ТД „Митница Б.“ /преди ТД“ Ю. морска“/, с което е определен нов размер на митническо задължение и дължимите държавни вземания за стоката декларирана с ЕАД № 20BG001007022803R0 /01.09.2020г.- палмова мазнина RBD IFFCO HQPO 40/42, като в клетка 33 "тарифен код" вместо [ЕГН], да се чете [ЕГН]. С оспореното решение са установени публични задължения за досъбиране – мито в размер на 4196.21 лв. и ДДС в размер на 839.25 лв. При второто разглеждане на делото от АССГ жалбата се поддържа. Претендират се разноси.

Ответникът директорът на териториална дирекция „Митница Б.“ при АМ при второто разглеждане на делото от АССГ моли жалбата да бъде отхвърлена като неоснователна. Претендира юрисконсултско възнаграждение.

Контролиращата страна СГП не взема становище.

Съдът, след като се запозна с представените по делото доказателства и взе предвид становищата на страните, приема за установено от фактическа страна следното:

Страните не спорят, че на 01.09.2020г., с митническа декларация с MRN 20BG001007022803R0, „МИЛКИ ГРУП БИО“ ЕАД е декларирано в режим „допускане за свободно обращение“ стока „палмова мазнина RBD IFFCO HQPO 40/42, в разфасовки от по 20 кг. - 45 320 кг., код по Т. [ЕГН], със ставка на митото по отношение на трети страни - 9,00% фактурна стойност 59 945.80 лв., държава на износ М., деклариран произход М..

Към митническата декларация за допускане за свободно обращение с MRN 20BG001007022803R0 /01.09.2020г., били приложени: фактура № 37653381/25.07.2020г., опаковъчен лист от 25.07.2020г., коносамент MEDUPM468310, анализен сертификат от 25.07.2020 г., здравен сертификат 0679328/27.07.2020 г., фактури за извършени плащания за транспортни и други разходи, преводни нареждания към бюджета. Като изпращач/износител в митническата декларация и в здравния сертификат придружаващ пратката, е посочено дружеството FGV IFFCO SDN BHD.

При осъществен последващ контрол от митническите органи в ТД „Митница В.“ са взети проби за проверка на тарифно класиране на декларираната стока, за което е съставен Протокол за вземане на проба № 183/03.09.2020г. Пробите са изпратени до централна митническа лаборатория /ЦМЛ/ с придружително писмо № 32-261294/08.09.2020г. и заявка за анализ или контрол № 183/03.09.2020г.

За резултатите от изследването е изготвена Митническа лабораторна експертиза /МЛЕ/ № 28-11.09.2020/05.02.2021г. за анализ на стока с описание „П. мазнина RBD IFFCO HQPO 40/42, “. Според експертизата на ЦМЛ, анализираната проба с лаб. код № 6056-1007-20, представлява пластична до твърда маслена маса, при стайна температура 25°C, с хомогенна структура и гладка кремообразна текстура, термично стабилна, без разслояване.

Според МЛЕ, суровото палмово масло се получава от месестата част (мезокарп) на плодовете на маслената палма (*Elaeis guineensis*). То е с червено-кафяв цвят и има „полутвърда“ консистенция при стайна температура, представляващо смес от течност и твърди кристали в приблизително еднакво съотношение. То се рафинира чрез прилагане на процеси на неутрализация - за отстраняване на свободните мастни киселини, избелване - за отстраняване на каротеноидите и дезодориране - за премахване на неприятния мирис. В резултат на тези процеси обаче, не се променя физичната форма, която остава идентична на суровото масло, а именно полутвърда мазнина, в която се наблюдават течна и твърда кристална фаза. В този вид употребата на палмовото масло се ограничава до готвене (пържене).

Проведено е изпитване за определяне на консистенцията на продукта чрез измерване с пенетрометър, съгласно стандартен метод AOCS Cc16-60 (American Oil Chemist Society), като

консистенцията на изследваната проба има стойност характерна за пластични мазнини, шортънинги и маргарини. След разрушаване на структурата на пробата чрез стопяване (изтриване на кристализационната памет) и постепенно охлаждане при статични условия на стайна температура 25°C, консистенцията (текстурата) се променя и не се възстановява в първоначалната си форма. Тази съществена промяна на консистенцията на пробата доказва, че продуктът „RBD IFFCO HQPO 40/42“, е претърпял крайна обработка за модификация на кристалната структура или т.нар. текстуриране.

На база проведените изследвания и цялостната експертна оценка, изпитаната проба от стока с търговско наименование „RBD IFFCO HQPO 40/42“, представлява продукт - палмов шортънинг, съставен изцяло от палмово масло и негови фракции, химически непроменени, но получен чрез допълнителна крайна обработка за модифициране на кристалната структура, т.нар. текстуриране, за влагане в различни хранителни продукти, например теста.

Изготвено е Становище №32-45595/09.02.2021г. на дирекция „Митническа дейност и методология“ в Ц. на Агенция „Митници“.

С оспореното решение е прието, че съгласно правила 1 и 6 от Общите правила за тълкуване на Комбинираната номенклатура (КН) на ЕС и предвид Обяснителните бележки към Хармонизираната система за описание и кодиране на стоките (ОБХС) за позиция 1517, стоката с гореописаните обективни характеристики се класира в код 1517 90 99 на КН, различен от декларирания. Направен е извод, че декларирания в подадената от дружеството митническа декларация код от позиция 1511 на КН не е правилно определен, тъй като тази позиция включва палмовото масло и неговите фракции, сурови, рафинирани и химически непроменени. Посочено е, че декларираната стока представлява палмов шортънинг, препарат, съставен само от палмово масло или негови фракции, което освен рафиниране е претърпяло допълнителна необратима обработка за модификация на кристалната структура, а именно текстуриране. Съгласно Обяснителните бележки към Хармонизираната система за описание и кодиране на стоките /ОБХС/ за позиция 1517, в нея се включват и продуктите, наречени “shortenings” /получени от масла и мазнини чрез текстуриране/, т.е. процесът текстуриране е специфично и единствено упоменат в ОБХС за позиция 1517, като допустим именно за стоките от позиция 1517 на КН.

Въз основа на горното и позовавайки се на относимите разпоредби от Регламент (ЕС) № 952/2013, директорът на ТД „Митница Ю. морска“ е счел, че корекцията на декларирания от „Милки Груп Био“ ЕАД код води до промяна и в дължимото за вноса мито, тъй като приложимият Т. код 1517 90 99 90 е със ставка на митото по отношение на трети страни в размер на 16,00 %, а не 9.00 %, съгласно декларирания от дружеството код. Предвид това и на основание чл. 101 от Регламент (ЕС) № 952/2013 и чл. 54, ал. 1 ЗДДС с оспореното Решение № 32 – 133174/26.04.2021г. за декларираната с посочената митническа декларация стока са определени публични задължения да досъбиране – мито в размер на 4196.21 лв. и ДДС – 839.25 лв.

При първото разглеждане на делото от АССГ е прието изготвена от в.л. д-р Т. И. единична С. /л.л. №№ 204-212/, която е допълнена от същото вещо лице с допълнителна експертиза /л.л. №№ 214-227/. Тази експертиза е оспорена от жалбоподателя, който е поискал повторна тройно експертиза, която е допусната и приета от АССГ при първото разглеждане на делото /л.л. №№ 253-257/. Тройната експертиза е подписана от инж. А. К. и инж. С. М., като не е подписана от третото в.л. М. К., което изготвя особено мнение /л.л. №№ 280.292/. Единичната и допълнителна експертиза, както и особеното мнение от тройната С. дават заключение, че изследваният продукт, съгласно направените анализи представлява палмов „шортънинг“ – палмово масло –рафинирано, избелено, обезмирисено и химически непроменено, но претърпяло допълнителна обработка, чрез контролиран режим на охлаждане и разбъркване при което се получава еднородна, гладка и

стабилна при нормална температура смес, чиито кристали са основно от бе – полиморфен тип. Посочено е още ,че използваната методика от ЦМЛ за определяне на консистенцията на изследваната палмова мазнина съответства на тази посочена в AOCS Сс 16-60. Мнозинството от тройната С. е на диаметрално противоположното мнение, като посочва, че по делото няма данни процесната стока да е шортънинг, тъй като използваният метод от ЦМЛ е ненадежден, като несертифициран. Самата ЦМЛ била не акредитирана от ИА БСА за такъв вид изследвания и не можела да дава заключения за наличие на шортънинг. Използваният метод с пенетрометър е ненадежден, доколкото отразява само плътност на видимо вещество без да се изследва химическият му състав. Така, при липсата на акредитирана лаборатория за изследване за наличие на шортънинг, при липсата на надежден метод за това изследване и съответно при липсата на доказателства за наличие на такъв шортънинг, то следвало да се вземе предвид сертификата на производителя, според който стоката било палмово масло, а не шортънинг.

От страните в производството са представени допълнителни доказателства, както следва: от ответника /л. 106 -114, л. 129-133 от делото/; от жалбоподателя /л.136-148 и л.169-175 от делото/.

Административен съд София-град, I-во отделение, 35-ти състав при така установената фактическа обстановка прави следните правни изводи:

Жалбата е подадена в срока по чл. 149, ал. 1 от АПК, от лице, имащо правен интерес, и срещу подлежащ на съдебен контрол акт, поради което е допустима за разглеждане.

Разгледана по същество, жалбата е неоснователна.

По валидността на акта:

Оспореният акт е издаден от компетентен орган – Директора на ТД „Митница Б.“ /преди ТД „Ю. морска“/, който притежава качеството "митнически орган" по смисъла на член 5, т. 1 от Регламент (ЕС) № 952/2013 на Европейския парламент и на Съвета от 9 октомври 2013 година за създаване на Митнически кодекс на Съюза /по-нататък Регламент (ЕС) №952/2013/. В чл. 19, ал. 1 от ЗМ изрично е предвидено, че решенията по прилагане на митническото законодателство се издават от директора на Агенция "Митници" или от директорите на териториални дирекции, а според ал. 7 на същия член, решения, взети без предварително заявление, се издават от директора на териториалната дирекция, където са възникнали фактите и обстоятелствата, изискващи вземането на решение, освен ако не е предвидено друго. Предвид изложеното, съдът приема, че административният акт е издаден от компетентен орган.

Оспореното решение отговаря на изискванията на чл. 59 от АПК. Същото е издадено в законоустановената писмена форма и съдържа всички задължителни реквизити, включително фактическите и правните основания, послужили за издаването му. В административното производство не са допуснати съществени процесуални нарушения, поради което съдът приема, че не са налице пороци водещи до нищожност на процесното решение.

По материалната и процесуалната законосъобразност на акта:

Тарифното класиране (определяне на тарифния код) на стоките се извършва въз основа на Общите правила за тълкуване на Комбинираната номенклатура (КН) на ЕС, която представлява приложение I към Регламент (ЕИО) № 2658/87 на Съвета относно тарифната и статистическа номенклатура и Общата митническа тарифа (включени в Част първа, Уводни разпоредби, Раздел I на КН) и съобразно термините на позициите и подпозициите, както и забележките към разделите и главите на същата. Според Общите правила за тълкуване на КН т.1 текстът на заглавията на разделите, на главите или на подглавите има само индикативна стойност, като класирането се определя законно съгласно термините на позициите и

на забележките към разделите или към главите и съгласно следващите правила, когато те не противоречат на посочените по-горе термини на позициите и на забележките към разделите или към главите. Според т. 6 класирането на стоките в подпозициите на една и съща позиция е нормативно определено съгласно термините на тези подпозиции и забележките към подпозициите, както и, *mutatis mutandis*, съгласно горните правила при условие че могат да се сравняват само подпозиции на еднакво ниво. Освен при разпоредби, предвиждащи обратното, за прилагането на това правило, се вземат предвид и забележките към разделите и главите. Според т.3 от Общите правила за тълкуване на КН, когато стоките биха могли да се класират в две или повече позиции чрез прилагане на правило 2 б) или поради други причини, класирането се извършва по следния начин: а) Позицията, която най-специфично описва стоката, трябва да има предимство пред позициите с по-общо значение. Въпреки това, когато всяка от две или повече позиции се отнася само до една част от материалите, съставлящи смесен продукт или сложен артикул или само до една част от артикулите, в случаите на стоки, представени като комплект за продажба на дребно, тези позиции следва да се считат, по отношение на този продукт или този артикул, като еднакво специфични, дори ако една от тях дава по-точно или по-пълно описание; б) Смесените продукти, изделията, съставени от различни материали или съставени от различни компоненти и стоките, представени в комплекти, пригодени за продажба на дребно, чието класиране не може да бъде осъществено чрез прилагането на правило 3 а), се класират съгласно материала или компонента, който им придава основния характер, когато е възможно да се установи това. При интерпретирането на обхвата на позициите и подпозициите се вземат предвид също така и Обяснителните бележки към КН и Обяснителните бележки към Хармонизираната система за описание и кодиране на стоките.

Неоснователно е направеното в жалбата възражение, че митническият орган е извършил неправомерно разширяване на обхвата на тарифна позиция 1517 от КН, като е приложил Обяснителните бележки към КН и Обяснителните бележки към Хармонизираната система за описание и кодиране на стоките. Същите са използвани единствено за правилното определяне на тарифното число, съобразно вида на внесената от дружеството-жалбоподател стока. В този смисъл е и практиката на СЕС - Решение от 19 октомври 2017 година по дело Lutz, C-556/16, точка 40 и Решение от 17 март 2016 г., Sonos Europe, C-84/15. В точка 33 от решението е прието, че макар да нямат задължителна сила, обяснителните бележки към ХС представляват важни способи за гарантиране на еднаквото прилагане на общата митническа тарифа, и като такива могат съществено да допринесат за нейното тълкуване. С Решение на СЕС от 18 май 2011 година по дело Delphi, C-423/10, точка 23 е прието, че в интерес на правната сигурност и улесняването на проверките, решаващият критерий за тарифното класиране на стоките по правило трябва да се търси в техните обективни характеристики и свойства, определени в

текста на позицията от КН и на бележките към разделите или главите. Според точка 24 от същото решение, Обяснителните бележки към КН, изготвени от Европейската комисия, и тези към Хармонизираната система за определяне и кодифициране на стоките, изготвени от Световната митническа организация, имат съществен принос за тълкуването на обхвата на различните тарифни позиции, без обаче да имат задължителна правна сила (в този смисъл Решение от 12 май 2016 година по дело Toorank Productions, съединени дела C-532/14 и C-533/14, точки 34 и 36). С Решение от 28 юли 2011 г. по дело Pacific World Limited, C-559/18, точка 29 е прието, че обяснителните бележки към ХС представляват важни средства за гарантиране на еднаквото прилагане на Общата митническа тарифа и в това си качество предоставят годни способи за нейното тълкуване – в същия смисъл и Решение от 19 май 1994 г. по дело Siemens Nixdorf, C-11/93, точка 12, Решение от 18 декември 1997 г. по дело Techex, C-382/95, точка 12, Решение от 27 април 2006 г. по дело Kawasaki Motors Europe, C-15/05, точка 36, Решение от 29 април 2010 г. по дело C-123/09, точка 29, Решение от 3 юни 2021 г. по дело BalevBio, C-76/20, т. 57. Нещо повече, изрично в чл. 1, пар. 2, буква а) от Регламент (ЕИО) № 2658/87 на Съвета от 23 юли 1987 година относно тарифната и статистическа номенклатура и Общата митническа тарифа, е посочено, че Комбинираната номенклатура включва номенклатурата на Хармонизираната система, което обосновава и относимост на Обяснителните бележки към ХС към КН, независимо че същите нямат задължителна сила.

Обстоятелството, че Обяснителните бележки към ХС, както и тези към КН, нямат задължителна правна сила не е основание същите да не бъдат съобразявани. От практиката на СЕС недвусмислено следва, че ОБКН и ОБХС са признато, годно средство за тълкуване на обхвата на позициите и подпозициите на КН, без да променят нейния обхват, като във всички случаи класирането на стоките следва да се извършва според техните обективни характеристики и при съобразяване на Общите правила за тълкуване на КН по част първа, раздел IА от нея.

Спорният въпрос в настоящото производство е дали декларираната с подадената митническа декларация от дружеството-жалбоподател стока „RBD IFFCO HQPO 40/42“, следва да се тарифира по позиция 1511 от обяснителни бележки към КН, която включва палмово масло и неговите фракции, дори рафинирани, но не химически променени, или по позиция 1517, включваща маргарин, хранителни смеси или препарати от животински или растителни мазнини или масла или от фракции от различни мазнини или масла, различни от хранителните мазнини или масла и техните фракции от № 1516.

Видно от приложената по делото митническа декларация /лист 77-79 от делото/, от жалбоподателя е посочен тарифен код [ЕГН]. Стоката е описана като палмова мазнина „RBD IFFCO HQPO 40/42“ – рафинирана, избелена и дезодорирана. С оспореното решение тарифният код е променен на [ЕГН], като е прието, че

декларираната от жалбоподателя стока представлява палмов шортънинг, поради което същата попада именно в тази подпозиция, съгласно Обяснителните бележки към Хармонизираната система за описание и кодиране на стоки.

Според Обяснителни бележки към Хармонизираната система за описание и кодиране на стоки, в позиция 1517 се класират стоки, включително маргаринът и другите хранителни смеси и препарати от животински или растителни мазнини или масла или от фракции от различни мазнини или масла от настоящата глава, различни от тези от № 15.16. Става въпрос обикновено за течни или твърди смеси или препарати: 1) от различни животински мазнини или масла или от техните фракции; 2) от различни растителни мазнини или масла или от техните фракции; 3) едновременно от животински и растителни мазнини или масла или от техните фракции. Продуктите от настоящата позиция, чиито масла или мазнини могат да бъдат предварително хидрогенирани, могат да са емулгирани (например с обезмаслено мляко), разбити или предварително обработени чрез текстуриране (видоизменение на текстурата или на кристалната структура) или по друг начин, или към тях да са добавени малки количества лецитин, нишесте, органични оцветители, ароматични субстанции, витамини, масло или други млечни мазнини (като се имат предвид ограниченията, предвидени в Забележка 1 в) към настоящата глава). Настоящата позиция включва и хранителните препарати, получени от една единствена мазнина (или от нейните фракции) или от едно масло (или от неговите фракции), дори хидрогенирани, които са били обработени чрез емулгиране, разбиване, текстуриране и др. Основните продукти, класирани в тази позиция са: А) Маргаринът (различен от течния маргарин), който представлява пластична маса, обикновено жълтеникава, получена от мазнина или масло от растителен или животински произход или от смес от тези мазнини. Това е емулсия от типа вода в масло, която е претърпяла такава подготовка, че по вид, консистенция, цвят и други качества да прилича на масло. Б) Хранителните смеси или препарати от животински или растителни мазнини или масла или от фракции от различни мазнини или масла от настоящата глава, различни от хранителните мазнини и масла и техните фракции от № 15.16, като имитацията на свинска мас (наречена също в някои страни заместител на свинската мас), течния маргарин, както и продуктите, наречени "shortenings" (получени от масла или мазнини чрез текстуриране).

Съдът приема, че следва да съобрази и отправеното преюдициално запитване от Административен съд -Варна, по което е било образувано дело С-292/22 на СЕС. Поставените въпроси касаят критериите, по които следва да се класират стоките в позиции 1511 и 1517 от КН и конкретно в коя от тях се класира стока, която освен през рафиниране е преминала и през процес на текстуриране, както и при липсата на регламентирани в КН, ОБКН и ОБХС, стандарти, методи, критерии и показатели за изследване консистенцията на палмовото масло, и за доказване преработката му чрез „текстуриране“, допустимо ли е за целите на тарифното класиране на стоките,

съответно в позиция 1511 или позиция 1517, компетентните митнически органи сами да разработват и прилагат работни процедури по определени методи.

С решението си от 15.06.2023 г. по дело C-292/2022 г. СЕС е дал следните отговори на поставените въпроси:

1) Комбинираната номенклатура, съдържаща се в приложение I към Регламент (ЕИО) № 2658/87 на Съвета от 23 юли 1987 година относно тарифната и статистическа номенклатура и Общата митническа тарифа в редакциите му съгласно Регламент за изпълнение (ЕС) 2018/1602 на Комисията от 11 октомври 2018 г. и Регламент за изпълнение (ЕС) 2019/1776 на Комисията от 9 октомври 2019 г., трябва да се тълкува в смисъл, че: хранителен препарат от палмово масло, който не спада към позиция 1516 от тази номенклатура и е претърпял обработка, различна от рафинирането, спада към позиция 1517, като в това отношение е ирелевантен въпросът дали препаратът е бил химически променен в резултат от тази обработка.

2) Комбинираната номенклатура, съдържаща се в приложение I към Регламент № 2658/87 в редакциите му съгласно Регламент за изпълнение 2018/1602 и Регламент за изпълнение 2019/1776, трябва да се тълкува в смисъл, че: при липсата на дефинирани в тази номенклатура методи и критерии за преценката дали такъв препарат е претърпял обработка, различна от рафинирането, митническите органи могат да избират подходящия за тази цел метод, при условие че той може да доведе до съответстващи на посочената номенклатура резултати, което националният съд следва да провери.

Съобразявайки даденото от СЕС тълкуване, съдът приема, че в настоящия спор следва да бъде преценено дали процесната стока е претърпяла допълнителна обработка, различна от рафинирането, в който случай съгласно т. 48 от решението същата следва да бъде отнесена /класирана/ в позиция 1517 от КН и дали приложените в случая от митническите органи процедури и методи на изследване са подходящи да доведат до съответстващи на комбинираната номенклатура резултати – т.е. дали чрез тях могат да се установят обективните характеристики на стоката за целите на правилното ѝ тарифно класиране.

По делото е приложена Митническа лабораторна експертиза /лист 75-76 от делото/, според която процесният продукт представлява палмов шортънинг, съставен само от палмово масло или неговите фракции, химически непроменен и получен чрез текстуриране.

Необосновано е твърдението в жалбата, че методът пенетрация, използван от Централна митническа лаборатория за изследване на палмовата мазнина с цел доказване нейното текстуриране, не е приложим, тъй като не е сертифициран, отличава се от американския метод AOCS Сс 16-60 „Консистенция, Метод с Пенетрометър” и с него се определя единствено твърдостта на веществото. В обяснителните бележки към КН за позиция 1517 няма изискване за прилагане на определен метод за изследване на съществени характеристики на продуктите.

Съгласно тълкуването, дадено в т. 52 от решение на СЕС по дело C-292/22, дори и да има предвиден такъв, той не следва да се счита за единствено приложим. Прилагането от Централната митническа лаборатория на вътрешно лабораторен метод не е основание за изключване на митническата лабораторна експертиза като доказателствено средство.

Както се посочи по-горе, при първото разглеждане на делото от АССГ е прието изготвена от в.л. д-р Т. И. единична С. /л.л. №№ 204-212/, която е допълнена от същото вещо лице с допълнителна експертиза /л.л. №№ 214-227/. Тази експертиза е оспорена от жалбоподателя, който е поискал повторна тройно експертиза, която е допусната и приета от АССГ при първото разглеждане на делото /л.л. №№ 253-257/. Тройната експертиза е подписана от инж. А. К. и инж. С. М., като не е подписана от третото в.л. М. К., което изготвя особено мнение /л.л. №№ 280.292/. Единичната и допълнителна експертиза, както и особеното мнение от тройната С. дават заключение, че изследвания продукт, съгласно направените анализи представлява палмов „шортъринг“ – палмово масло –рафинирано, избелено, обезмирисено и химически непроменено, но претърпяло допълнителна обработка, чрез контролиран режим на охлаждане и разбъркване при което се получава еднородна, гладка и стабилна при нормална температура смес, чиито кристали са основно от бе – полиморфен тип. Посочено е още ,че използваната методика от ЦМЛ за определяне на консистенцията на изследваната палмова мазнина съответства на тази посочена в АОС Сс 16-60. Мнозинството от тройната С. е на диаметрално противоположното мнение, като посочва, че по делото няма данни процесната стока да е шортъринг, тъй като използваният метод от ЦМЛ е ненадежден, като несертифициран. Самата ЦМЛ била не акредитирана от ИА БСА за такъв вид изследвания и не можела да дава заключения за наличие на шортъринг. Използваният метод с пенетрометър е ненадежден, доколкото отразява само плътност на видимо вещество без да се изследва химическият му състав. Така, при липсата на акредитирана лаборатория за изследване за наличие на шортъринг, при липсата на надежден метод за това изследване и съответно при липсата на доказателства за наличие на такъв шортъринг, то следвало да се вземе предвид сертификата на производителя, според който стоката било палмово масло, а не шортъринг. Насотиящият състав кредитира първото становище – това на вещите лица д-р Т. И. и М. К., като детайлно и научно обосновано и отговарящо точно на правно-релевантните въпроси – за надеждността на използвания от митническата администрация метод за определяне наличието на шортъринг и съответно – за наличието натакъв в случая. Другото становище е изградено на базата на правен довод – че ЦМЛ няма акредитация от ИА БСА за такъв вид изследвания и не можела да дава заключения за наличие на шортъринг. Използваният метод с пенетрометър бил ненадежден, доколкото отразява само плътност на видимо вещество без да се изследва химическият му състав. Така, при липсата на

акредитирана лаборатория за изследване за наличие на шортънинг, при липсата на надежден метод за това изследване и съответно при липсата на доказателства за наличие на такъв шортънинг, то следвало да се вземе предвид сертификата на производителя, според който стоката било палмово масло, а не шортънинг. Настоящият състав приема, че първото мнение е основано на научни положения за определяне вида на стоката, а не на абстрактни доводи, че стоката не е шортънинг, защото ЦМЛ не била акредитирана за такива изследвания, а методът на изследване не е валидиран и стандартизиран. Настоящият състав споделя становището на състава на АССГ при първото разглеждане на делото, че съгласно първото мнение на експертите, изследваният продукт, съгласно направените анализи представлява палмов „шортъринг“ – палмово масло –рафинирано, избелено, обезмирисено и химически непроменено, но претърпяло допълнителна обработка, чрез контролиран режим на охлаждане и разбъркване при което се получава еднородна, гладка и стабилна при нормална температура смес, чиито кристали са основно от бе – полиморфен тип. Посочено е още, че използваната методика от ЦМЛ за определяне на консистенцията на изследваната палмова мазнина съответства на тази посочена в AOCS Cc 16-60. Както се посочи, второто мнение не оборва по категоричен начин доказателствената стойност на митническата лабораторна експертиза, а по същество казва, че тя няма правни основания да прави такива изследвания. Това противоречи на цитираното по-горе решение на СЕС, което не изключва конкретни методи на изследване на стоките, а допуска разработването им от националните органи /решение от 15.06.2023 г. по дело C-292/2022 г. СЕС: 2) Комбинираната номенклатура, съдържаща се в приложение I към Регламент № 2658/87 в редакциите му съгласно Регламент за изпълнение 2018/1602 и Регламент за изпълнение 2019/1776, трябва да се тълкува в смисъл, че: при липсата на дефинирани в тази номенклатура методи и критерии за преценката дали такъв препарат е претърпял обработка, различна от рафинирането, митническите органи могат да избират подходящия за тази цел метод, при условие че той може да доведе до съответстващи на посочената номенклатура резултати, което националният съд следва да провери./. Мнението на експертите, което не се приема от настоящия състав посочва, че в стандарт AOCS Cc16-60, по който е изготвена експертизата на ЦМЛ, е описано, че методът е приложим за пластични и твърди мазнини като: шортънинг, маргарин, краве масло и др., но не се споменава конкретно за изследване на палмово масло. Няма референтни стойности, при които даден продукт да се счита за модифициран или не. Стандартът не е приложим за определяне има ли допълнителна обработка на продукта. Методиката за определяне на вида на маслото по стойността на пенетрацията (по стандарт AOCS Cc16-60) не може да се възприеме като доказателство, тъй като не е част от официален стандарт по БДС или EN ISO. Използваните от митническата лаборатория методи за определяне на показателите на твърдост, йодно число, температура на топене и

мастнокиселинен състав не могат да дадат категоричен отговор дали мазнината е обработена допълнително. Те могат да докажат само на базата на масто-киселинния състав, че продуктът е палмово или друго масло. В изготвената в ЦМЛ експертиза е прието, че изследваният продукт е шортънинг, но не е представен сертификат от производителя, който да потвърди възприетите данни за изготвяне на експертизата. Според вещите лица, процесната стока е палмово масло без допълнителна физическа или химическа обработка. За изследване на палмов шортънинг няма утвърдена методология. Няма нормативно определени референтни стойности за палмов шортънинг. Методът на пенетрометъра, използван за изготвянето на експертизата в ЦМЛ, осигурява произволно измерване на твърдостта на пластифицираните мазнини чрез измерване на разстоянието, през което дадено тегло с определена форма ще проникне в мазнината за определен период от време. Твърдостта на мазнината е свързана със състава и характера на мазнината, с температурата на тестовата проба в момента на измерване и с предишната история на тестовата проба. Този метод е приложим за пластични мазнини и твърди мастни емулсии като шортенинги, масло и подобни продукти, но не може категорично да докаже кое от изброените към коя група принадлежи. От друга страна, мнението на вещите лице, което се приема от насотиящия съдебен състав, е категорично, че методът AOCS Cc16-60, по който Централна митническа лаборатория /ЦМЛ/ е изследвала стоката и е установила, че е шортънинг, е релевантен и допустим метод. Вещите лица безпротиворечиво поддържат, че стоката е шортънинг. Той се получава при текстуриране – по-напреднала химическа обработка, допълнителна такава, за промяна на кристалната структура на стоката, без химическа модификация, за да може да се използва при влагането ѝ в различни храни.

Ответникът е приложил копие от вътрешно-лабораторната аналитична процедура на Централна митническа лаборатория. Работна аналитична процедура - РАП_66/версия: 01 „Изследване за доказване на текстурирани мазнини чрез пенетрация“. Приложено е и копие на официалния метод за измерването на консистенцията на мазнини по метод AOCS (American oil chemists society) Cc 16-60. От доказателствата по делото е видно, че измерването се провежда с пенетрометър и условия на измерване, специфицирани в метод AOCS Cc 16-60. Според митническата лабораторна експертиза, консистенцията на изследваната проба има стойност характерна за пластични мазнини шортънинги и маргарини. Изведени са заключения, че е налице съществена промяна на консистенцията на пробите и че продуктът е претърпял крайна обработка за модификация на кристалната структура.

Така нареченото „текстуриране“ е упоменато само и единствено в Обяснителните бележки на Хармонизираната система, които не са нормативен акт според трайната национална и европейска съдебна практика. По-горе се цитира, че Съдът на ЕС по

дело C-198/15 в параграф 19 е постановил, че „обяснителните бележки към КН, изработени от Комисията, съществено допринасят за тълкуването на обхвата на различните тарифни позиции, без обаче да имат задължителна правна сила (решения от 26 октомври 2006 г., Т. I., C-250/05, EU:C:2006:681, т. 16 и от 20 май 2010 г., Data I/O, C-370/08, EU:C:2010:284, т. 30). Видно от цитираната съдебна практика на съда на ЕС, до този извод, че Обяснителните бележки към КН нямат задължителна правна сила, не се стига за първи път. Съдът е доразвил тълкуването като е постановил, че „обяснителните бележки към същата комбинирана номенклатура не могат да променят обхвата на тарифните позиции от същата комбинирана номенклатура”. Вследствие на това, съдържанието на обяснителните бележки трябва да отговаря на разпоредбите на КН и не би могло да променя нейния обхват (решение от 27 ноември 2008 г., М., C-403/07, EU:C:2008:657, т. 48). Следователно, не може да се приеме, че митническите органи са разширили обхвата на тарифната позиция 1517 от КН като са добавили допълнителен критерий - т. нар. „текстуриране“, което не е упоменато в КН, нито има упоменат метод на изследване. Решение от Съда на ЕС /СЕС/ по дело C-292/22 г. , постановено по преюдициалното запитване, се отнасят до изясняването на понятието „текстуриране“, чрез което е обяснено получаването на продуктите „шортънинг“, както и ако продуктът е минал през процес „текстуриране“, дали това е достатъчно основание да се изключи класирането в позиция 1511. Решенията на СЕС са задължителни за всички национални съдилища, отговорите на поставените в преюдициалното запитване въпроси са от съществено значение за решаване на настоящия спор и следва да бъдат съобразени при постановяване на решението. Така с т. 38 и т. 39 от решението на СЕС от 15.06.2023 г. по дело C-292/22 г. , където е изложено, че съгласно общо правило 1 за тълкуване на КН, тарифното класиране на стоките се определя съгласно термините на позициите и на забележките към разделите или към главите на тази номенклатура. В интерес на правната сигурност и улесняването на проверките, решаващият критерий за тарифното класиране на стоките трябва като цяло да се търси в техните обективни характеристики и свойства, както са определени в текста на позицията от посочената номенклатура и на забележките към съответните раздели или глави /решение от 09.03.2023 г. , SOMEО, C-725/21, EU:C:2023:194, т. 28 и цитираната съдебна практика/. Обяснителните бележки към ХС и към КН, СЕС многократно е постановявал, че дори да нямат задължителна правна сила, те представляват важни способности за гарантиране на еднаквото прилагане на Общата митническа тарифа и в това си качество предоставят полезни насоки за нейното тълкуване /решение от 09.03.2023 г. , SOMEО, C-725/21, EU:C:2023:194, т. 29 и цитираната съдебна практика/. След като е изяснил какво обхващат позициите 1511 и 1517 от КН, в т. 43 от решението си СЕС е уточнил, че от една страна според обяснителната бележка за позиция 1517 от ХС, чийто текст съвпада с този на позиция 1517 от КН, тази позиция обхваща по-

специално продукти, „чиито масла или мазнини могат да бъдат предварително хидрогенирани, могат да са емулгирани ... , разбити или предварително обработени чрез текстуриране ... или по друг начин“. Що се отнася по-специално до понятието „текстуриране“, то е дефинирано в посочената обяснителна бележка към ХС като „видоизменение на текстурата или на кристалната структура“. Освен това, в разгледаната бележка се уточнява, че тази позиция включва и препаратите, получени от една-единствена мазнина или от едно масло, дори хидрогенирани, които са били обработени чрез някой от неизчерпателно изброените в тази обяснителна бележка способности, сред които фигурира и „текстуриране“. Във въпросната обяснителна бележка, сред „основните продукти“, класирани в тази позиция 1517, са посочени изрично продуктите „шортънинг“, които съгласно същата бележка, са „получени от масла или мазнини чрез текстуриране“. Накрая, в нея се установява, че се изключват „несмесените мазнини и масла, които са били само рафинирани, без по-нататъшна обработка, които остават класирани в съответните си позиции, дори ако са приготвени за продажба на дребно“. СЕС е заключил, че основната характеристика на стоките, които могат да попаднат в позиция 1517, е, че представляват смеси, а именно продукти, получени от смеси на мазнини и/или масла, или пък „препарати“, а именно продукти, получени от една единствена мазнина или едно масло, претърпели обработка чрез способите, които са примерно изброени в съответните обяснителни бележки към ХС. Налага се извод, че нито в КН, нито в обяснителните бележки към КН или към ХС, има индикации, че за да попадне в позиция 1517, сместта или препаратът трябва да е претърпял/а обработка, която води до химическа промяна на продуктите, от които е съставен/а.

От друга страна, позиция 1511 обхваща както суровото палмово масло и неговите фракции, така и рафинираното палмово масло и неговите фракции, които са рафинирани, но не химически променени. Следователно, към тази позиция не спадат палмовите масла, претърпели обработка, различна от рафинирането. В тази връзка, ирелевантен е въпросът дали съответните продукти са били химически променени в резултат от тази обработка. Следователно, за да се изключи класирането на процесните продукти от позиция 1511, е достатъчно да се определи дали те са претърпяли някаква обработка, различна от рафинирането, като например текстуриране, което съгласно съответната обяснителна бележка към ХС се състои във видоизменение на текстурата или кристалната структура на продукта /т.т. 44-46 от цитираното решение/. СЕС приема, че за да определи дали посоченият продукт попада в позиция 1511 или в позиция 1517, решаващата юрисдикция ще трябва да установи въз основа на данните, с които разполага, и на резултатите от извършените от митническите органи изследвания, дали този продукт е претърпял обработка, различна от рафинирането /изречение последно от т. 48 от цитираното решение/. Настоящият състав приема горецитираните становищата на вещите лица д-р Т. И. и М. К., че с тези изследвания и приложения

метод, административният орган е доказал допълнителна обработка на процесната стока чрез текстуриране, като приложената от митническите органи лабораторна процедура се явява подходяща за определяне на обективните характеристики на стоките за целите на класирането им в позиция 1517. Ирелевантно е направеното в жалбата възражение за липса на акредитация на Централна митническа лаборатория по изложенит по-горе съображения на СЕС а допустимостта на всякакви методи за изследване състава на стоките.

С оглед изложеното, съдът приема, че декларираната от дружеството-жалбоподател стока „RBD IFFCO HQPO 40/42“, представлява палмов шортънинг, поради което правилно с оспореното решение митническият орган е променил декларирания от вносителя код по КН – [ЕГН]. Правилно са установени и допълнителните публични задължения за мито и ДДС, които следва да бъдат довнесени от дружеството.

Предвид изложеното, жалбата следва да се отхвърли на основание чл. 172, ал. 2, предл. последно от АПК.

На основание чл. 143, ал. 3 от АПК и чл. 226, ал. 3 от АПК във вр. чл. 37 от ЗПП въввр. чл. 25 от Наредбата за заплащането на правната помощ, на ответната администрация следва да се присъди възнаграждение за юрисконсулт за три инстанции, в размер на по 100 лв. – общо 300 лв. , както и 300 лв. за експертиза – общо 600 лв.

Въз основа на гореизложеното, съдът

Р Е Ш И :

ОТХЪВРЛЯ жалбата на „Милки Груп Био“ ЕАД, ЕИК[ЕИК], със съдебен адрес: [населено място], [улица],ет.4, офис 10 срещу Решение № 32-133127 от 26.04.2021 г., издадено от директора на ТД “Митница Б.” /преди ТД“ Ю. морска“/, с което е определен нов размер на митническо задължение и дължимите държавни вземания за стоката декларирана с ЕАД № 20BG001007022803R0 /01.09.2020г.- палмова мазнина RBD IFFCO HQPO 40/42, като в клетка 33 "тарифен код" вместо [ЕГН], да се чете [ЕГН]. С оспореното решение са установени публични задължения за досъбиране – мито в размер на 4196.21 лв. и ДДС в размер на 839.25 лв.

ОСЪЖДА жалбоподателя „Милки Груп Био“ ЕАД, ЕИК[ЕИК], със съдебен адрес: [населено място], [улица],ет.4, офис 10 да заплати на АГЕНЦИЯ МИТНИЦИ, на осн. чл. 143, ал. 3 от АПК и чл. 226, ал. 3 от АПК във вр. чл. 37 от ЗПП въввр. чл. 25 от Наредбата за заплащането на правната помощ, сумата от 600 лв. деловодни разноси.

Решението подлежи на обжалване от страните, пред Върховен административен съд, в четиринадесетдневен срок от съобщението, че е изготвено.