

# РЕШЕНИЕ

№ 16049

гр. София, 03.09.2024 г.

## В ИМЕТО НА НАРОДА

**АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД - СОФИЯ-ГРАД, Трето отделение 16 състав,**  
в публично заседание на 27.03.2024 г. в следния състав:

**СЪДИЯ: Ралица Романова**

при участието на секретаря Елица Делчева, като разгледа дело номер **12637** по описа за **2021** година докладвано от съдията, и за да се произнесе взе предвид следното:

Производството е по реда на чл. 145 - 178 от Административнопроцесуалния кодекс (АПК), вр. с чл. 220, ал. 1 от Закона за митниците (ЗМ).

Образувано е по жалба на МИЛКИ ГРУП БИО ЕАД, ЕИК[ЕИК], със седалище и адрес на управление: [населено място], [улица], ет. 5, ап. 12, подадена чрез адв. Ж., срещу Решение № 32-363905/15.11.2021 г. на директора на Териториална дирекция (ТД) Митница В. в Агенция „Митници“ при Министерство на финансите, с което се коригира тарифният код на стоките, посочен в митническа декларация (МД) MRN 21BG002002045090R2/18.02.2021 г., и са установени публични задължения за досъбиране, както следва: за мито – 490,46 лв., и за ДДС – 98,10 лв., като са начислени и лихви за забава на основание чл. 114 от Регламент (ЕС) № 952/2013, във вр. с чл. 59, ал. 2 от Закона за данък върху добавената стойност (ЗДДС).

Жалбоподателят оспорва административния акт като незаконосъобразен и моли за отмяната му в цялост. Възразява срещу мотивите за промяна от митническите органи на тарифния код на внесената с посочената митническа декларация стока, като счита, че същата не представлява палмов шортънинг. Оспорва метода, по който е извършена експертиза на същата в Централната митническа лаборатория (ЦМЛ). Твърди, че утвърдена методология за изследване на шортънинг не съществува, поради което ЦМЛ е разработила своя такава, което не почива нито на нормативно, нито на научно утвърдени методи. На следващо място, излага доводи, че в Комбинираната номенклатура (КН) липсва категоризиране на стоките въз основа на белег

„текстуриране“, поради което счита, че с обжалваното решение незаконосъобразно е разширен обхватът на позиция 1517 от КН. Жалбоподателят оспорва наличието на сорбитанов естер в палмовата мазнина, както и твърдението, че емулгаторите променят (модифицират) кристалната структура.

В открити съдебни заседания по делото жалбоподателят се представлява от адв. Ж., която поддържа жалбата и моли да бъде уважена. Представя писмени бележки, с които доразвива изложените в жалбата доводи и допълва, че липсата на индивидуализиращи белези на взетите проби от стоката в протокола и акта за вземане на проби води до невъзможност да се свържат с изследваните в ЦМЛ проби. Сочи решение на АССГ по дело № 6168/2021 г. в този смисъл, което е оставено в сила с решение от 10.01.2024 г. на ВАС по дело № 5755/2023 г. Претендира разности.

Ответникът – директор на ТД Митница В. на Агенция „Митници“, чрез процесуален представител - юрисконсулт, оспорва жалбата и моли за нейното отхвърляне. Претендира присъждане на юрисконсултско възнаграждение. Прави възражение за прекомерност на адвокатското възнаграждение, претендирано от жалбоподателя.

Софийска градска прокуратура не участва при разглеждане на делото.

Административен съд София град, III отделение, 16 състав, като прецени събраните по делото доказателства, доводите и възраженията на страните, намира за установено от фактическа страна следното:

Между страните не се спори, че на 18.02.2021 г. с митническа декларация (МД) MRN 21BG002002045090R2/18.02.2021 г. МИЛКИ ГРУП БИО ЕАД е декларирано внос за поставяне под режим “допускане за свободно обращение” на стока, описана като: „хидрогенирана палмоядкова мазнина SCO 35“, с деклариран код по ТАРИК [ЕГН] и ставка на митото по отношение на трети страни – 10.90 %, държава на износ М., деклариран произход М., условие за доставка FOB Port Klang.

Митническата декларация е придружена със съответните документи, вписани в същата: търговска фактура, опаковъчен лист, генерален коносамент, сертификат за анализ и здравен сертификат и други.

В хода на извършен последващ контрол от митническите органи в ТД Митница В. с Протокол за вземане на проба № 24/18.02.2021 г. е обективизирано вземане на проба от стоката, декларирана от МИЛКИ ГРУП БИО ЕАД с горепосочената митническа декларация, с цел проверка на тарифното класиране, която е изпратена в Централната митническа лаборатория (ЦМЛ) на Агенция „Митници“ за анализ. В протокола за вземане на пробата и акт № 2156 за вземане и разработване на средна проба е посочено, че пробата е разпределена в 5 броя кутии (контейнери), поставени в полиетиленови торби, пломбирани с оловна пломба с номер „191“, като на етикета на пробата е отбелязано „стока: RBD Hydrogenated palm kernel oil; акт № 2156; количество: 1133 кашона по 20 кг; [населено място]; дата: 18.02.2021 г.; получател: МИЛКИ ГРУП БИО ЕАД, [населено място]“. Петте проби са разпределени, както следва: 3 бр. за Митница В., 1 бр. за МИЛКИ ГРУП БИО ЕАД, 1 бр. за В. ООД – В. (контролна). Присъствието на представител на декларатора и съгласието му с начина на вземане, количеството, маркировката и осигуровката на пробата, както и с приемане на част от нея, е удостоверено с подпис на лицето Ж. В.. Няма данни по делото, че жалбоподателят оспорва извършените от същата действия в качеството ѝ на негов представител.

За резултатите от изследването е изготвена Митническа лабораторна експертиза (МЛЕ) № 10\_26.02.2021/27.08.2021 г., която е получена от ТД Митница В., ведно със

становище от дирекция „Митническа дейност и методология“ относно тарифното класиране на стоката в Комбинираната номенклатура на ЕС.

Съгласно експертната анализирания проба с лаб. код № 1661\_2002\_21 представлява твърда, бяла, гладка, без видими кристали, маслена маса, която при стайна температура (25°C) не преминава в пластично състояние, с хомогенна структура и неутрален мирис. В случая експертната е установила мастно-киселинния състав на изследваната проба чрез използване на инфрачервена спектрометрия и метода ВЛМ БДС EN ISO12966-4/2015 (GC-FID), с което е обоснован извод, че маслото е подлагано на химическа преработка - хидрогениране. Чрез използване на качествен хроматографски анализ по метода ВЛМ РАП 51 (HPLC-ELSD) е установено наличие (ниско съдържание) на сорбитол, установен след хидролиза на пробата. В коментара на експертната е посочено, че сорбитановите естери се използват като емулгатор, чиято функция съгласно технологиите е да модифицира кристалната структура на маслото, като контролират кристализацията на твърдите мазнини като алтернатива на прилаганите физико-химични процеси за модификация на кристалната структура. С оглед на това е направен извод, че изпитаната проба от стока „Хидрогенирана палмоядкова мазнина SCO 35“ се характеризира като хидрогенирано и текстурирано чрез добавка на емулгатор от вида на сорбитановите естери палмистово (палмоядрено) масло.

Пояснено е в експертната на ЦМЛ, че палмовото масло може да се използва като заместител на какаово масло в производството на шоколадови изделия или пълнежи за тях, за което преминава през различни преработки, за да се осигури гладка текстура за фино усещане при консумация, както и да се елиминира евентуална рекристализация на мазнината в готовото изделие, а именно химически преработки като хидрогениране и физически - текстуриране за постигане на финокристална гладка текстура и едновременно стопяване. При мазнините с по-висока твърдост, получени в резултат на химически процеси като напр. хидрогениране, за подпомагане на текстурирането и постигане на финокристална гладка текстура се използва добавянето на малки количества емулгиращи вещества. Един от най-често използваните видове емулгатори за лауринови мазнини е сорбитановият тристеарат (STS). Той е липофилен емулгатор и основната му функция като добавка в мазнините е на модификатор на кристалната структура. Действието му се изразява в това да стабилизира в-кристалната структура (фини незабележими с просто око кристали, придаващи гладка консистенция) на мазнините и да предпазва от последваща трансформация в в-кристална структура, характеризираща се с по-едри кристали и зърнеста структура. В тези случаи, сорбитанов тристеарат се влага в количество до 5%.

С оглед на горното и на основание чл. 84, ал. 1, т. 1 от Закона за митниците, във вр. с чл. 48 от Регламент (ЕС) № 952/2013 относно създаване на Митнически кодекс на Съюза, митническите органи пристъпват към извършване на последваща проверка на декларирането с цел установяване истинността на данните от декларациите и установяване на законосъобразността на действията на вносителя при поставянето на стоките под режим „допускане за свободно обращение“, както и изпълнението на задълженията му за заплащане и обезпечаване на публичните вземания.

Предвид извършените изследвания на стоката и определянето ѝ с лабораторната експертиза от ЦМЛ в Агенция „Митници“ като хидрогенирано и текстурирано растително масло, след запознаване със заключението ѝ и получаване на становище за

тарифно класиране от дирекция „Митническа дейност и методология“ в Агенция „Митници“ ответният административен орган е приел, че същата не се класира в декларирания в митническата декларация код от позиция 1516 „Животински и растителни мазнини и масла и техните фракции, частично или напълно хидрогенирани, интерестерифицирани, преестерифицирани или елайдинирани, дори рафинирани, но необработени по друг начин“, тъй като е претъпяла по-напреднала от допустимите за тази позиция обработка - смесване с емулгатор, имащ функцията да модифицира кристалната структура на палмистовото масло, т.е. да го текстурира. Въз основа 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) от позиция 1517 е прието, че стоката се класира в позиция 1517 90 99 на КН, а приложимият ТАРИК код е 1517 90 99 90, със ставка на митото по отношение на трети страни в размер на 16,00%.

При тези изводи и с оглед резултата от проведената експертиза, директорът на ТД Митница В. с писмо рег. № 32-291804 от 14.09.2021 г. е уведомил МИЛКИ ГРУП БИО ЕАД, че е образувано административно производство по издаване на административен акт, с който да бъде коригиран декларираният от същото ТАРИК код на стоката, което води до възникване на допълнителни публични задължения за мито и ДДС, с посочен в писмото размер, ведно с мотиви относно основанията за това. Предоставен е 30-дневен срок за изразяване на становище. Писмото е връчено на 16.09.2021 г.

С оспореното решение Решение рег. № 32-363905/15.11.2021 г. за декларираната стока № 1, описана като: „Хидрогенирана палмояджова мазнина SCO 35“, по МД 21BG002002045090R2/18.02.2021 г., директорът на ТД Митница В. е приел, че се класира в код 1517 90 99 на КН, тоест различен от декларирания. Направен е извод, че корекцията на декларирания от МИЛКИ ГРУП БИО ЕАД код води до промяна и в дължимото за вноса мито, тъй като приложимият ТАРИК код 1517 90 99 90 е със ставка на митото по отношение на трети страни в размер на 16,00 %, а не 10,90 % съгласно декларирания от дружеството код. Предвид това и на основание чл. 101 от Регламент (ЕС) № 952/2013 и чл. 54, ал.1 от Закона за ДДС е определено задължение за допълнително заплащане на държавни вземания за вносно мито в размерна 490,46 лв. и ДДС в размер на 98,10 лв., или общо 588,56 лв., ведно със съответните лихви, на основание чл. 114 от Регламент (ЕС) № 952/2013, във вр. с чл. 9, ал. 2 от ЗДДС.

Решението е връчено, ведно с писмо рег. № 32-364347 от 16.11.2021 г. от директор на ТД Митница В. /на л. 15/, на представител на дружеството на 26.11.2021 г., видно от представено по делото копие на обратна разписка за доставяне на л. 14.

С жалба, подадена чрез административния орган, МИЛКИ ГРУП БИО ЕАД е оспорило административния акт по съдебен ред, във връзка с което е образувано настоящото съдебно производство.

По делото са приобщени писмените доказателства – част от административната преписка, които включват подадената от МИЛКИ ГРУП БИО ЕАД митническа декларация, ЕАД за внос, протокол и акт за вземане на проба от процесната стока, извършената от ЦМЛ, МЛЕ и други. Представено е писмо изх. № 21022-1/Е от 14.04.2022 г. от изп. директор на Изпълнителна агенция „Българска служба за акредитация“, съгласно което Изпълнителна агенция „Българска служба за акредитация“ не е предоставяла акредитация съгласно изискванията на БДС EN ISO 17025:2018 на лаборатория за извършване на изпитвания за наличие в количествен

състав на сорбитанови естери. Представена е още декларация в писмен вид от производителя на процесната стока (с превод от английски език), съгласно която „IFFCO SCO35, произвеждан от FGV IFFCO Sdn Bhd, няма добавени съставки или емулгатор. Съответно сорбитан тристеарат, E492 – емулгатор също не се добавя в продукта“.

По делото е допусната съдебно-химическа експертиза (СХЕ) по искане на жалбоподателя с поставени от него въпроси, изложени в жалбата срещу административния акт. Изготвено е заключение от назначеното вещо лице Д. С. Г.. Съгласно същото поради невъзможност да се изследва проба от процесната стока, която не е налична, при изследване на поставените въпроси експертизата се позовава на лабораторните анализи, извършени в Централна митническа лаборатория и приложената между кориците на делото Митническа лабораторна експертиза.

Установено е, че пробата отговаря напълно на хидрогенирано палмоядково /палмистово/ масло без примеси на други масла. С оглед на спорния по делото въпрос относно наличието на сорбитол в маслото, вещото лице сочи, че не може да даде отговор, тъй като нито една лаборатория не е акредитирана да изследва наличието на сорбитанов естер в растителни мазнини, поради което пробата не може да бъде анализирана по този показател. Относно приложението на сорбитановите естери експертът обяснява, че те имат качеството на емулгатор, когато са добавени в емулсии от типа „вода в масло“ и „масло във вода“ – при добавяне на малки количества служат за свързване на водните и мастните молекули. „При по-големи количества сорбитановият естер променя кристалната структура на мазнината, т. е. служи като текстуратор“. Експертизата констатира, че към настоящия момент няма нормативно утвърдена и стандартизирана методология за изследване на „палмов шортънинг“, поради което няма международни и български стандарти, не съществуват също така нормативно определени стойности за палмов шортънинг, които да го определят по показателите мастно-киселинен състав, йодно число и температура на топене.

Заключението на експертизата по спорния по делото въпрос е, че палмоядковото масло не е претърпяло допълнителна обработка чрез текстуриране, а е налице процес на емулгиране, т.е. обработка на продукта със стабилизиращ агент емулгатор, като целта е да се запази съществуващата структура непроменена. Изразено е становище, че сорбитановият естер действа като текстуратор, когато е добавен в голямо количество.

На въпрос, поставен в съдебно заседание от процесуалния представител на ответника, дали сорбитановите естери променят кристалната структура на маслата, експертът отговаря, че при влагането им в малки количества /под 1,0%/ те имат свойствата на емулгатор, без да променят кристалната структура. При влагане на сорбитановите естери в по-големи количества те действат като текстуратор /модификатор/, т.е. променят кристалната структура на продукта. Уточнява, че количеството на вложения сорбитанов естер е определящо за това дали ще има свойство на емулгатор или на модификатор, като в по-големи количества се получава промяна на химическата структура, докато при малки количества – „само текстуриране, за да се получи хомогенна емулсия“. Въз основа на Регламент (ЕС) № 1129/2011 на Комисията от 11 ноември 2011 година за изменение на приложение 11 към Регламент (ЕО) № 1333/2008 на Европейския парламент и на Съвета посредством създаване на списък на Съюза на добавките в храните, съгласно който сорбитановите естери се добавят в маслата и мазнините в минимални количества - максимум до 10 000 мг/кг, т.е. до

1,0%, вещото лице прави извод, че влагане в по-големи количества на такива естери в храни би довело до тяхната негодност за консумация от човек. Вещото лице се позовава на декларация от производителя и на липсата на акредитирана лаборатория за изследване на наличие на сорбитол, за да приеме, че такъв липсва в процесната стока. Следователно, направен е извод, че продуктът - „Хидрогенирана палмояджкова мазнина SCO 35“, по МД 21BG002002045090R2/18.02.2021 г., не е претърпял допълнителна обработка чрез текстуриране, а е налице процес на емулгиране, т.е. обработка на продукта със стабилизиращ агент емулгатор, като целта е да се запази съществуващата структура непроменена.

По делото е назначена допълнителна съдебно-химическа експертиза, със задачи, формулирани от ответника в молба от 29.06.2022 г. на л. 106, допълнени с въпрос от МИЛКИ ГРУП БИО ЕАД, а именно дали в изследваната проба има наличие на лимонена киселина. Като взема предвид допустимите норми за наличие на сорбитанови естери в мазнините под 1 % и констатираното ниско съдържание на сорбитол в изследваната проба, експертизата счита, че дори и да има минимално количество сорбитол, то той играе ролята на емулгатор, а не на модификатор. Може да се говори за следи от него, тъй като не е установено неговото количество. Експертизата не е установила лаборатория в Република България, която да извършва изследване на сорбитол в проби, включително и извън акредитация. Относно наличието на лимонена киселина е изследвана проба от лаборатория „Феба Лаб“, която е установила минимално количество лимонена киселина – под 0,10 %, което е под границата на количествено определяне (не се установява наличие), и поради тази причина изпитването няма посочени стойности, поради което е направен извод за липса на лимонена киселина в пробата.

Вещото лице е изслушано в открито съдебно заседание с участие на страните, като на уточняващи въпроси е отговорило, че не е изследвало пробата по някой от посочените методи за установяване на модификации в текстурата на стоката, а заключението се основава на резултатите от извършената МЛЕ и теоретични положения в научната литература.

Заключението на СХЕ – основно и допълнително, е прието от страните, изготвено е от експерт в съответната научна специалност и без данни за заинтересованост от изхода на делото, поради което се приобщава към доказателствения материал и ще бъде обсъдено по-долу в настоящите мотиви.

***При така установената фактическа обстановка съдът направи следните правни изводи:***

Жалбата е процесуално допустима, като подадена в срока по чл. 149, ал. 1 АПК, от легитимирано лице като адресат на ИАА, което има правен интерес от оспорване като неблагоприятно засегнато от акта, който подлежи на съдебно оспорване съгласно чл. 220, ал. 1 от ЗМ.

Разгледана по същество, жалбата е неоснователна.

Контролът за законосъобразност по чл. 168 АПК не се ограничава с основанията, посочени от оспорващия, а съдът е длъжен въз основа на представените доказателства да провери законосъобразността на оспорения акт на всички основания по чл. 146 АПК.

Съгласно чл. 84, ал. 1 от Закона за митниците (ЗМ) за целите на прилагане на

чл. 48 от Регламент (ЕС) № 952/2013 след вдигане на стоките митническите органи имат право да извършат последващ контрол чрез проверка на точността и пълнотата на информацията в декларациите и на придружаващите документи. Редът за последващия контрол е регламентиран в чл. 84а и сл. ЗМ. Съгласно чл. 84а, ал. 2 ЗМ при последващия контрол се извършва проверка за законосъобразността на действията на проверяваното лице при прилагането на съответните режими, процедури и мерки на търговската политика, както и за изпълнение на задълженията му за заплащане на публичните държавни вземания, събирани от митническите органи. Проверката обхваща стоките, складовите наличности, счетоводните записи, търговската, счетоводната и друга документация на проверяваното лице, която е от значение за конкретния случай (чл. 84а, ал. 4 ЗМ).

На основание чл. 101, § 1, вр. чл. 87 и чл. 29 от Регламент (ЕС) № 952/2013, вр. чл. 19, ал. 7, вр. чл. 15, ал. 2, т. 8 ЗМ, компетентен да се произнесе при извършен последващ контрол е митнически орган в териториалната структура на Агенция „Митници“, където са възникнали фактите и обстоятелствата, изискващи вземането на решение, освен ако не е предвидено друго. В случая това е ТД Митница В., предвид това че стоката е приета в ТД Митница В.. Решението е издадено от директора на ТД Митница В., който има качеството на митнически орган и разполага с изискващата се за валидността на акта материална и териториална компетентност.

Обжалваното решение е издадено в предвидената в чл. 59, ал. 1 от АПК писмена форма и съдържа всички изискуеми реквизити съгласно чл. 59, ал. 2 АПК, включително подробно изложени фактически и правни основания за доначисляване на публични задължения.

Не се констатира нарушение на процесуалните правила от категорията на съществени, които да доведат до материалната незаконосъобразност на акта. При извършената проверка по последващ контрол е изследвана проба от декларираната стока чрез извършване на експертиза в ЦМЛ с цел установяване на коректния ТАРИК код, към който спада същата. На основание чл. 22, § 6 от Регламент (ЕС) № 952/2013, вр. чл. 8 от Делегиран регламент на Комисията (ЕС) 2015/2446 за изпълнение на Регламент (ЕС) 952/2013, дружеството-вносител е уведомено в хода на административното производство за мотивите, на които ще се основава решението на митническия орган, в това число че следва установяване на публични задължения за вносни мита по подадената МД, като му е дадена възможност да представи писмено становище.

Що се отнася до възражението на жалбоподателя, че не е доказано, че анализираниите проби са тези по процесната декларация, следва да се има предвид, че в решението е уточнено, че пробите са взети от стоки, деклариран с декларация първоначално за режим „митническо складиране“, като процесната митническа декларация се явява документ за приключване на режим митническо складиране по посочената декларация. Освен това пробите са индивидуализирани в протокола и акта за вземане и разработване на средна проба от стоката е „Хидрогенирана палмоядкова мазнина SCO 35“, по МД 21BG002002045090R2/18.02.2021 г., чрез посочване на нейния вид, количество, декларатор и ЕАД, както и опаковане. При вземане на пробите е

присъствал представител на дружеството жалбоподател, който се е подписал саморъчно на протокола, без възражения. В случай че жалбоподателят счита, че стоките, предмет на процесния внос, са различни от декларираните, в негова тежест е да докаже това свое твърдение.

Спорът се свежда до приложението на материалния закон и по конкретно дали внесената от МИЛКИ ГРУП БИО ЕАД стока „Хидрогенирана палмоядкова мазнина SCO 35“, по МД 21BG002002045090R2/18.02.2021 г., следва да се тарифира по позиция 1516 от Обяснителни бележки към комбинираната номенклатура на Европейския съюз, която включва: „Животински, растителни или микробни мазнини и масла и техните фракции, частично или напълно хидрогенирани, интерестерифицирани, преестерифицирани или елайдинирани, дори рафинирани, но необработени по друг начин“, или по позиция 1517: „Маргарин; хранителни 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 или масла и техните фракции от № 1516“.

Декларираният от дружеството код по ТАРИК [ЕГН] спада към позиция 1516 – животински и растителни мазнини и техните фракции, частично или напълно хидрогенирани, интерестерифицирани, преестерифицирани или елайдинирани, дори рафинирани, но необработени по друг начин“, каквато теза поддържа жалбоподателят. От друга страна, се сочи, че стоката е хидрогенирано и текстурирано чрез модификатор на кристалната структура – сорботанов естер, палмоядрено масло, поради което следва да бъде отнесена в позиция 1517 на КН, каквато теза поддържа митническият орган.

При действието на чл. 170, ал. 1 от АПК в тежест на митническият орган е да установи характеристиките и качествата на внесената от МИЛКИ ГРУП БИО ЕАД стока, които ги дисквалифицират от позиция 1516 и са основание за класирането ѝ в позицията от разпоредителната част на решението му - 1517, както и за възникване на допълнителните публични задължения за мито и ДДС.

В случая са приложими Регламент № 952/2013 г., Делегиран Регламент на Комисията (ЕС) 2015/2446 от 28 юли 2015 година за допълнение на Регламент (ЕС) № 952/2013 на Европейския парламент и на Съвета за определяне на подробни правила за някои от разпоредбите на Митническият кодекс на Съюза (наричан по-долу само Делегираният Регламент или Делегиран Регламент № 2015/2446) и Регламент за изпълнение (ЕС) 2015/2447 на Комисията от 24 ноември 2015 година за определяне на подробни правила за прилагането на някои разпоредби на Регламент (ЕС) № 952/2013 на Европейския парламент и на Съвета за създаване на Митнически кодекс на Съюза (наричан по-дуло само Регламентът за изпълнение или Регламент за изпълнение № 2015/2447). 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. 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, които съгласно константната практика на СЕС, макар да нямат задължителна правна сила, представляват важни способности за гарантиране на еднаквото прилагане на Общата митническа тарифа и в това си качество предоставят полезни насоки за нейното тълкуване – т. 39 от решение на СЕС по дело C-292/22.

Според Общите правила за тълкуване на КН - § 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 § 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. Според правило 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.

Практиката на СЕС сочи критериите за класиране на стоките по позициите от комбинираната номенклатура. Така според т. 27, 28 и 29 от Решение на Съда (пети състав) от 11 януари 2007 година по дело C-400/05 (B. A. S. Trucks BV срещу Staatssecretaris van Financien), както и т. 38 от решение по дело C-292/22, решаващият критерий за тарифното класиране на стоките трябва по правило да се търси в техните обективни характеристики и качества, определени в текста на позицията по КН, както и в забележките към разделите или главите. Предназначението на продукта може да бъде обективен критерий за класиране, доколкото то е вътрешно присъщо за този продукт, като последното трябва да се прецени в зависимост от обективните характеристики и качества на продукта.

Съгласно текста на позиция 1516 от КН тя обхваща животински, растителни или микробни мазнини и масла и техните фракции, частично или напълно хидрогенирани, интерестерифицирани, преестерифицирани или елайдинирани, дори рафинирани, но необработени по друг начин. В Обяснителните бележки към ХС за 1516, в последния параграф, е посочено, че позиция 1516 не включва мазнините, маслата и техните хидрогенирани фракции, които са претърпели по-напреднала обработка, като например текстуриране (видоизменение на текстурата или на кристалната структура).

В обхвата на позиция 1517 от КН са маргарин; хранителни 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 № 1516, а именно –

различни от животински и растителни мазнини и масла и техните фракции, частично или напълно хидрогенирани, интересерифицирани, преестерифицирани или елайдирани, дори рафинирани, но необработени по друг начин. Според обяснителната бележка към ХС 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. Относно понятието "текстуриране" то е дефинирано в посочената обяснителна бележка към ХС като "видоизменение на текстурата или на кристалната структура". Във въпросната 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 текстурирането. Сред основните продукти, класирани в тази позиция 1517, са посочени изрично продуктите наречени "shortenings", които съгласно същата обяснителна бележка са получени от масла или мазнини чрез текстуриране". При проверка приложението на материалния закон следва да се съобрази и тълкуването на критериите за тарифно класиране на стоки в позиция 1517 от КН, дадено в решение от 15 юни 2023 г. по дело С-292/22 г., т. 44, прието от Съда на ЕС в хода на настоящото дело.

Съгласно т. 43 от решение на СЕС по дело С-292/22, „според обяснителната бележка към ХС 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 разглежданата 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 текстурирането. Във въпросната обяснителна бележка сред „основните продукти“, класирани в тази позиция 1517, са посочени изрично продуктите, наречени „shortenings“, които съгласно същата бележка са „получени от масла или мазнини чрез текстуриране“. Накрая, в нея се уточнява, 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“.

По разясненията от т. 44 от решението на Съда на ЕС по дело С-292/22 е видно, 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 от едно масло, претърпели обработка чрез способите, които са примерно изброени в съответните обяснителни бележки към ХС.

Между страните по делото няма спор, че внесената стока представлява продукт, който се състои само от едно масло – палмово масло, както и че същото е рафинирано.

Спорни въпроси са 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 посредством тях могат да се установят обективните характеристики на стоката за целите на правилното ѝ тарифно класиране.

Според МЛЕ, предвид получените резултати, а именно наличие на сорбитол, което е установено чрез качествен хроматографски анализ, е прието, че продуктът представлява палмово масло, което е текстурирано чрез добавяне на модификатор на кристалната структура. Изведено е заключение, че е налице съществена промяна на консистенцията на пробите и че продуктът е претърпял крайна обработка за модификация на кристалната структура или т.нар. текстуриране. Този извод не е оборен от изготвената по делото експертиза, дори напротив – от заключението на същата се потвърждава, както наличието на сорбитол, така и на лимонена киселина, макар и в минимални количества. Това доказва, че маслото е претърпяло изменение по химичен път – чрез добавяне на вещества, които не са част естествения му състав, и това е достатъчно, за да се приеме, че стоката не може да бъде класирана в позиция 1516, която изисква продуктът да не е претърпял обработка, различна от рафинирането.

В настоящия случай горното обстоятелство, определящо класиране на процесната стока в посочения от митническите органи ТАРИК код 1517 90 99 90, е доказано въз основа на изготвената в ЦМЛ експертиза. Същата е акредитирана да изследва растителни мазнини, каквато е палмовата мазнина в процесния казус, което е служебно известно на съда. От друга страна, жалбоподателят не е оборил констатациите на експертизата на ЦМЛ, включително в настоящото съдебно производство. Приетото заключение на СХЕ няма информативна стойност относно предмета на спор по делото, доколкото, на първо място, се основава на теоретични аргументи, пробата не е изследвана в хода на съдебната експертиза. На следващо място, в случая ЦМЛ, въз основа на чието заключение е издаден оспорваният административен акт, е акредитирана да извършва анализ на растителни масла.

Отделно от гореизложеното, с т. 50 – 54 от решението по дело С-292/22 Съдът се произнася относно методите, чрез които следва да се проведе изследване на консистенцията на продукт като процесния с цел доказване на обработката му чрез текстуриране. Застъпена е позицията, че нито КН, нито обяснителните бележки към нея посочват специфичен метод, по който при необходимост би трябвало да се изследва консистенцията на продукта. Съответно в т. 54 се дава тълкуване, че КН следва да се тълкува в смисъл, че при липса на дефинирани в тази номенклатура методи и критерии за преценката дали хранителен препарат от палмово масло, който не спада към позиция 1516 от

тази номенклатура, 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.

И в съдебната практика се приема, че прилагането от ЦМЛ на вътрешно лабораторен метод не е основание за дисквалифициране на МЛЕ като информационен и доказателствен източник. В този смисъл са Решение № 647/19.01.2024 г., постановено по адм. дело № 6388/2022 г., Решение № 8538 от 12108/06.12.2023 г., постановено по адм. дело № 10552/2022 г. и др. на ВАС.

За пълнота следва да се отбележи, че декларацията от производителя не обвързва съда, тъй като представлява частен документ без материална доказателствена сила, поради което следва да се цени съвкупно с останалите доказателства по делото. В случая единственото експертно заключение, което се основава на действително изследване на проба от стоката, потвърждава, че има наличие на сорбитол в продукта, поради което се оборва твърдението в декларацията.

Следва да се посочи, че настоящият съдебен състав не възприема становището на вещото лице, че количеството на посочения сорбитол, ограничено до 1 %, съгласно Регламент (ЕС) № 1129/2011 г. е разграничител относно това като емулгатор ли е ползван или като модификатор. В този нормативен акт са изброени разрешените добавки в храните и количеството, в което могат да бъдат вложени. Самият експерт пояснява в съдебно заседание от 22.06.2022 г., че влагането на количество над 1 % от това вещество (сорбитанов естер Е 492) прави продуктът негоден за човешка консумация, поради което това са пределни граници в готовия продукт и нямат отношение към възникналия по делото спор относно това довел ли е до изменение на кристалната структура на маслото. В допълнение самото вещо лице (пак в о.с.з. от 22.06.2022 г.) е посочило, че „при влагане на по-големи количества се получава вече промяна на химическата структура, докато при малки количества само текстуриране, за да се получи хомогенна емулсия“. Терминът, който е използвал експертът, е именно „текстуриране“. Също така, както е описано в заключението на експертизата, емулгаторите се използват за събиране на водната и маслената маса в емулсиите от типа „вода в масло“ и „масло във вода“, които пак съгласно заключението съдържат поне 20 % вода, какъвто не е настоящият случай, тъй като мастното съдържание на маслото съгласно МЛЕ (т. 3 от таблицата) е над 99 %. Следователно, в случая сорбитолът не е използван като емулгатор. Отделно от това, съгласно Част Д „Разрешени добавки в храните и условията за тяхната употреба в категориите храни“ от Регламент (ЕС) № 1129/2011 сорбитановите естери са допустими в количество до 1 % в емулсии, но не и в чисти масла без съдържание на вода. Безспорно е установено, че процесната стока е хидрогенирана палмоядкова мазнина, но не е емулсия от типа „вода в масло“ или „масло във вода“. Както бе посочено, тя представлява твърда, непластична при 25 градуса бяла, гладка, без видими кристали маслена маса, с хомогенна структура и неутрален мирис. Доколкото процесната стока е чиста мазнина /а не емулсия/, добавянето на сорбитол е не с оглед емулгиране, а с текстуриране.

В случая следва да се цитира и РЕГЛАМЕНТ ЗА ИЗПЪЛНЕНИЕ (ЕС) 2021/1816 НА КОМИСИЯТА от 12 октомври 2021 година относно класирането на някои стоки в Комбинираната номенклатура. Съгласно Приложение към този регламент /макар че приложението е с оглед частично хидрогенирано палмово, а не палмоядково масло, каквото е процесното/, в колона 3 е посочено: „Изключва се класирането в позиция 1516 , защото палмовото масло се обработва допълнително чрез добавянето на емулгатори и лимонена киселина и следователно е загубило основната си характеристика на частично хидрогенирано палмово масло от позиция 1516 (вж. също Обяснителните бележки към Хармонизираната система в частта им за позиция 1516, последния параграф, второто изречение).“.

Въз основа на цитираното следва да се приеме, че при частично хидрогенирано масло /каквото е и процесното/, добавянето на емулгатори, в малки количества като сорбитанов тристеарат (Е 492) съгласно колона 1 /каквото добавяне се установява и в процесния случай/ и лимонена киселина /каквато безспорно също се установява/, води до това, че това масло загубва основната си характеристика на частично хидрогенирано. Следва да се посочи, че този регламент не поставя изискване за установяване на определено количество емулгатори и лимонена киселина, а достатъчно установяване тяхната наличност, което е и сторено в административното производство.

Предвид всичко гореизложено настоящият състав приема, че административния орган е доказал допълнителна обработка на процесната стока чрез влагане на сорбитанови естери, 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. По делото не е оборен от жалбоподателя изводът на митническите органи, че внесената от МИЛКИ ГРУП БИО ЕАД стока представлява палмоядкова мазнина, която е претърпяла текстуриране чрез влагане на сорбитанов естер. Следователно, правилно е класирана с код по ТАРИК 1517 90 99, а не с посочения от жалбоподателя код 1516 20 98, което обосновава допълнително установените задължения с оспорваното решение на директора на ТД Митница В.. Ставката на митото за трети страни за стоките с код 1517 е в размер на 16%, а не приложения от дружеството – 10,9%. Прилагането му води до начисляване на допълнителни задължения за мито и ДДС.

По изложените съображения обжалваното Решение № 32-363905/15.11.2021 г. на директора на ТД Митница В. се явява законосъобразно и не са налице основания за неговата отмяна, поради което жалбата следва да бъде отхвърлена.

Предвид изхода на спора и на основание чл. 143, ал. 3 АПК, на ответника се следват разноски по делото. Същият е заплатил 400 лв. за извършване на допълнителна СХЕ и е представяван от юрисконсулт, който претендира присъждане на юрисконсултско възнаграждение, поради което следва да се присъди такова съгласно чл. 37 от Закона за правната помощ и чл. 24 от Наредбата за заплащане на правната помощ в размер на 100 лв.

С оглед на гореизложеното и на основание чл. 172, ал. 2 от АПК, във вр. с чл.

143, ал. 3 от АПК, Административен съд София-град, 16-ти състав

## **РЕШИ:**

**ОТХВЪРЛЯ** жалбата на МИЛКИ ГРУП БИО ЕАД, ЕИК[ЕИК], със седалище и адрес на управление: [населено място], [улица], ет. 5, ап. 12, срещу Решение № 32-363905/15.11.2021 г. на директора на Териториална дирекция Митница В. в Агенция „Митници“ при Министерство на финансите, с което се коригира тарифният код на стоките, посочен в митническа декларация MRN 21BG002002045090R2/18.02.2021 г., и са установени публични задължения за досъбиране, както следва: за мито – 490,46 лв., и за ДДС – 98,10 лв., или общо 588, 56 лв., като са начислени и лихви за забава.

**ОСЪЖДА** МИЛКИ ГРУП БИО ЕАД, ЕИК[ЕИК], със седалище и адрес на управление: [населено място], [улица], ет. 5, ап. 12, да заплати на Агенция „Митници“ разноски по делото в размер на 500,00 (петстотин) лева.

Решението може да се обжалва с касационна жалба пред Върховния административен съд на Република България в 14-дневен срок от съобщаването.

**СЪДИЯ:**