

РЕШЕНИЕ

№ 41595

гр. София, 12.12.2025 г.

В ИМЕТО НА НАРОДА

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД - СОФИЯ-ГРАД, Първо отделение 54 състав, в публично заседание на 30.09.2025 г. в следния състав:

СЪДИЯ: Атанас Николов

при участието на секретаря Ирена Йорданова, като разгледа дело номер **1312** по описа за **2024** 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 рег. № 32-694342/11.01.2024 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 23BG002002097683R9/29.06.2023 г., и са установени публични задължения за досъбиране, както следва: за мито – 7094,36 лв., и за ДДС – 1418,87 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. Твърди се, че неправилно е променен заявения тарифен код 1511, посочен в митническата декларация на нов код 1517 /1517 9099 90/ за стоката, посочена като „палмово масло“. Визира се, че за да се промени кода на внесената стока –ответникът се е позовал на изготвената експертиза от Централната митническа лаборатория /ЦМЛ/ № 07_14.07.2023/15,11.2023 г. по отношение на която се оспорват констатациите като формални, по метод, който не е валидиран /с пенетрометър/ и съответно лаборатория, което не е акредитирана за това изследване. Счита, че разработената

Работна аналитична процедура /РАП/ 66 от ЦМЛ, може да установи само твърдостта на изследваната мазнина, но и че процесната стока е шортънинг. Сочи, че с оглед решение на СЕС по дело № С – 292/2022 г., митническата лаборатория може да разработва своя процедура за изследване, но в случай на оспорване, националната юрисдикция трябва да провери дали разработената методология за изследване е годна да докаже резултат, който съответства на посочения от митницата тарифен номер от КН, т. е дали разработената методология може да докаже твърдението, че процесната стока е шортънинг. Позовава се на анализен сертификат и здравен сертификат, от който ставало ясно, че стоката е рафинирано, избелено и дезодорирано палмово масло и няма данни, стоката да е претърпяла „текстуриране“. С оглед всичко изложено – се моли да се уважи жалбата. Претендира присъждане на разноските по делото.

В открити съдебни заседания по делото жалбоподателят се представлява от адв. Ж., която поддържа жалбата и искането за отмяна на решението. Претендират присъждане на разноски по делото, съобразно представен списък, договор за правна помощ и фактура.

Ответникът – директор на ТД Митница В. на Агенция „Митници“, чрез процесуален представител – юрисконсулт Д., оспорва жалбата и счита същата за неоснователна. Претендира присъждане на юрисконсултско възнаграждение. Прави възражение за прекомерност на адвокатското възнаграждение, претендирано от жалбоподателя. Представя писмени бележки, в които излага подробни аргументи за отхвърляне на жалбата, съответно за законосъобразност на акта.

По фактите:

Между страните не се спори, че на 29.06.2023 г. за част от стоката по митническо складиране с MRN 23BG002002095732R7/30.05.2023 г. е подадена митническа декларация MRN 23BG002002097683R9/29.06.2023 г. жабоподателя е декларирал внос за поставяне под режим “допускане за свободно обращение” стока, описана като: „палмова мазнина RBD IFFCO HQPO 3639, 2240 КАШОНА X 20 КГ = 44800 кг нето тегло“, с деклариран код по ТАРИК [ЕГН] със ставка на митото по отношение на трети страни - 9.00%, държава на износ М., деклариран произход М., условие на доставка FOB PORT KLANG.

Митническата декларация е придружена със съответните документи, вписани в същата: търговска фактура, опаковъчен лист, коносамент, товарителница, анализен сертификат, здравен сертификат и др.

На основание чл. 188, буква „а“ от Регламент (ЕС) № 952/2013 е извършена документална проверка на стоката по представените към МД документи и данните от МД и не са установени несъответствия. За целите на проверката и точността на данните относно тарифното класиране на стоката на основание чл. 188, буква „г“ от Регламент (ЕС) № 952/2013 са взети проби от същата за анализ с акт № 2353 от 04.07.2023 г. (л. 36) за вземане и разработване на средна проба. Съставен е протокол за вземане на проба № 98/05.07.2023 г. (л.35). Пробата е взета в склад на „МИЛКИ ГРУП БИО“ ЕАД - [населено място] от представител на „Вилмар Контрол“ ООД. Пробите са взети от служител на „Вилмар Контрол“ ООД – дружеството, извършващо качествен и количествен контрол на стоки, в присъствие на митнически служител и на прекия представител

на декларатора, който се е подписал, че е присъствал при вземане на пробите и не възразява срещу начина на вземане, количеството, маркировката и осигуровката на пробата. Няма данни по делото, че жалбоподателят оспорва извършените от представляващия го действия.

Пробата от процесната стока е изпратена в Централната митническа лаборатория (ЦМЛ) на Агенция „Митници“ за анализ с писмо с рег. №32 - 465361/06.07.23 г. За резултатите от изследването е изготвена Митническа лабораторна експертиза (МЛЕ) № 07_14.07.2023/15,11.2023 г. (л. 42). Получено е също становище от директора на дирекция „Митническа дейност и методология“ рег. №32-638475/20.11.2023 г. относно коректното тарифно класиране на стоката.

Съгласно експертизата анализираната проба с № 98/05.07.2023 г., представлява палмов шортънинг-препарат, съставен пластична до твърда маслена маса, при стайна температура 25 С, с хомогенна структура и гладка кремообразна текстура, термично стабилна, без разслояване.

Посочено е, че „на база проведените изследвания и цялостната експертна оценка, изпитаните проби от стока „IFFCO HQPO 36/39“ представляват продукт – палмов шортънинг, съставен изцяло от рафинирано палмово масло, химически непроменено, но получени чрез допълнителна крайна обработка за модифициране на кристалната структура, т.нар текстуриране. Съгласно експертизата при анализа на пробата е използван метод РАП_66, базиран на стандартен метод АОС Сс16-60 (American Oil Chemists Society) чрез пенетрометър за определяне на консистенцията на продукта. Посочено е, че след разрушаване на структурата на пробата чрез стопяване и постепенно охлаждане при статични условия на стайна температура от 25° С консистенцията се променя и не се възстановява в първоначалната си форма, която промяна на консистенцията доказва, че продуктът е претърпял крайна обработка за модификация на кристалната структура или т.нар. текстуриране.

В МЛЕ е направен извод, че декларираният от вносителя в МД тарифен код от позиция 1511 на КН не е коректен, тъй като процесните стоки попадат в позиция 1517 предвид модификацията на кристалната структура на маслото, а именно текстуриране, упоменато в ОБХС за позиция 1517 на КН.

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 текстурирано растително масло, след запознаване със заключението ѝ и получаване на становище за тарифно класиране от директора на 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 1511, тъй като е претърпяла модификация на кристалната структура - текстуриране. 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 директорът на ТД Митница В. със съобщение рег. №32-643079/23.11.2023 г. е уведолил М. 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 27.11.2023 г. Не са депозирани възражения от дружеството.

С оспореното решение рег. № 32-694342/11.01.2024 г. на директора на ТД Митница В. в Агенция „Митници“ за декларираната стока, описана като: „палмова мазнина RBD IFFCO HQPO 3639, 2240 КАШОНА Х 20 КГ = 44800 кг него тегло“, декларирана с МД MRN 23BG002002097683R9/29.06.2023 г. от М. ГРУП БИО ЕАД, с деклариран код по ТАРИК [ЕГН] и митническа стойност в размер на 9 121.31 лева, като същата е изчислена на база декларираните за нея елементи в митническата декларация, и ставка на митото по отношение на трети страни – 9%, директорът на ТД Митница В. е приел, че се класира в код 1517 90 99 90 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 9 % съгласно декларирания от дружеството код. Предвид това и на основание чл. 105, пар. 4, вр. с чл. 85, пар. 1 от Регламент (ЕС) № 952/2013 и чл. 56, вр. с чл. 54, ал. 1 от Закона за ДДС е определено задължение за допълнително заплащане на държавни вземания за вносно мито в размер на 7094,36 лв. лв., и за ДДС – 1418,87 лв. или общо 8513,23 лв., ведно със съответните лихви, на основание чл. 114, пар. 1 от Регламент (ЕС) № 952/2013, във вр. с чл. 9, ал. 2 от ЗДДС.

Решението е връчено, на представител на дружеството на 16.01.2024г., видно от представено по делото копие на известие за доставяне на л. 14.

С жалба от 31.01.2024 г., подадена чрез административния орган, М. ГРУП БИО ЕАД е оспорило административния акт по съдебен ред, във връзка с което е образувано настоящото съдебно производство.

По делото е приобщена административната преписка, представени са писмени доказателства, като тези на чужд на език са придружени с превод на български език, назначена е СХЕ по доказателствени искания на жалбоподателя.

Допусната е съдебно-химическа експертиза с назначено вещо лице проф. Д-р инж. П. М., като заключението му се базира на научни литературни данни и не касае „контролна проба“, каквато не му е била предоставена за изследване. Експертизата е оспорена от ответника. В нея е посочено, че съхранението в продължение на три и повече години от датата на производство е оказало значително негативно влияние върху характеристиката на пробата, превръщайки я в различен продукт от технологична гледна точка. Неправилно е да се изследва такава стока. Посочва, че понятието „текстуриране“, описва процес, при който се модифицира физичната структура на

мазнината, както и нейните специфични свойства, при което тя обикновено се втвърдява и придобива пластичност. Понятието „текстура“ е видимата външна проява на физичната структура на мазнината, която може да е гладка, грапава, гранулирана, кремообразна и др. Понятието „твърдост“ на мазнината описва деформационната ѝ устойчивост под влияние на приложена външна сила. Консистенцията на дадена мазнина е структурно качество описвано с нейната твърдост или мекота и способността ѝ за намазване. По отношение на методиката РАП 66, разработена от ЦМЛ за установяване на допълнителна обработка на процесната стока – палмова мазнина, която го идентифицира като палмов шортънинг препарат, се базира на стандарта АОС Сс 16-60, който е за определяне на твърдостта респ. на консистенцията на мазнините, чрез пенетрация. Обяснява, че методиката РАП 66, в този си вид може да покаже каква е твърдостта на дадена твърда мазнина преди и след разтопяване и охлаждане, но не е възможно, чрез пенетрометрично измерване да се определи вида на кристалите. Заклучава, че чрез показателя твърдост не е възможно да се определи дали една мазнина е текстурирана, поради което счита, че не може да бъде използвана като референтна за доказване на текстуриране на мазнините. Понататък в експертизата е посочено, че пресмятането на стойност за консистенцията ($C, g/sm$) на изследваната мазнина, както е разписана в РАП 66, но не и в АОС Сс 16-60, няма съществено значение за интерпретацията на резултатите от прилагането на методиката РАП 66. Експертът твърди, че няма утвърдени референтни стойности за показателя „твърдост“ на мазнините, респ. тяхната класификация на базата на твърдостта им. Вещото лице счита, че понятието „палмов шортънинг“ означава палмова мазнина или палмово масло, която проявява шортънинг свойства. За да придобие подобна способност, палмовата мазнина се подлага на модифициране. Не съществува единна, утвърдена методология за изследване на палмов шортънинг. Сочи, че утвърдените методи за анализ на мазнините, които са обозначени като шортънинг. Рафинираната палмова мазнина в нормалното си състояние представлява хомогенна, мека и полутвърда маса. Рафинирането на мазнините представлява технологична обработка, която не предвижда и не причинява фракциониране до твърда и течна фаза. Според вещото лице „шортънинг“ се получава от рафинирани мазнини. Процесът на рафиниране е предназначен да отстрани всички нежелани вещества, които се съдържат в суровите масла, но в този процес не настъпват промени в структурата на липидите, не се засяга глицеридната структура на съответната мазнина и затова няма как да се получат две фракции, а и продуктът не би имал търговски вид. Тъй като „шортънинг“ представлява свойство на мазнината, а не вид мазнина, то той може да е бленд от различни по вид и свойства мазнини. Само по агрегатното ѝ състояние не може да се определи една мазнина дали притежава свойствата на шортънинг. Като критерий за разграничаване се използва технологично то предназначение: за пържене, за хлебни или сладкарски изделия и др. В своето заключение вещото лице сочи, че оценката на методиката на ЦМЛ може да е справедлива единствено въз основа на комплексно изследване в неутрална среда, каквато предлагат университетските лаборатории. РАП 66 не е акредитирана и не се прилага в друга страна в Европейския съюз.

В проведено по делото съдебно заседание на 30.09.2025г. вещото лице отговори на поставени въпроси на адвокат Ж., че с писмо от Митница В. е получил отговор, че пробата, с която разполагат е с изтекъл срок на годност на 01.03.2025 г. Обяснява, че всички хранителни продукти са живи системи и се променят, като при мазнините протичали окислителни процеси и промените настъпвали още след първата година. Допълва, че след втората година при мазнините се променя физичния и химичния състав, поради протичащия окислителен процес. С Определение на съда от 26.03.2025 г. на вещото лице е поставена допълнителна задача по съдебна експертиза - вещото

лице, след получаване на проба от митница В., да извърши изследване на процесната проба от стоката във връзка с изясняване на химичните анализи. “В експертизата е посочено, че вещото лице е получило отговор от Агенция „Митници“ (Централна митническа лаборатория), че в ДЦМЛ е налична проба по МД N: 23BG002002097683R9/29.06.2023 г., взета с ПВП N: 98/05.07.2023г., която е регистрирана с лаб. код N: 5341_2002_23J)2, обект на МЛЕ N: 07_14.07.2023/15.11.2023 г. Съгласно придружаващия сертификат годността на стоката е до 01.03.2025 г., т.е. към момента на назначаване на допълнителна СХЕ, същата е била с изтекъл срок на годност. В своето заключение вещото лице е посочило, че съхраняваната в ЦМЛ палмова мазнина от процесната партида е с изтекъл преди повече от 6 месеца срок на годност, т.е. тя е напълно негодна, включително и за извършването на експеримент. Експертът е развил доводи за това, че от технологична гледна точка, при съхранение над 2 години от датата на производство или значително по-рано при нарушена херметичност на опаковката се приемало, че в мазнините е започнало натрупването на вторични продукти на окислението (алдехиди, кетони), което променяло не само физико-химичните показатели на маслото, но също и неговата органо-лептика, структура, консистенция и в крайна сметка стойността му като хранителен продукт. Извън срока на годност маслото (мазнината) подлежи на бракуване и унищожаване.

В СХЕ, допълнителното заключение на СХЕ, както и при изслушването на вещото лице в съдебно заседание се развиват общи теоретични постановки относно това понятието „шортънинг“ продукт ли е или качество на продукта, но отново не се изяснява спорният по делото въпрос, който е: променена ли е структурата на процесната стока, различава ли се тя от немодифицираното от структурна гледна точка палмово масло, което няма промяна в кристалната си структура. На този въпрос не се дава отговор. Отделно от това вещото лице не е извършило лабораторен анализ на структурата на стоката.

Заключението не се кредитира от съда с гореизложените мотиви.

От правна страна.

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 придружаващите документи. Редът за извършване на 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 ежими, 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 Б., предвид това че стоката е приета в ТД Митница Б.. Решението е издадено от директора на ТД Митница Б., 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, както и коментар на направените от адресата възражения.

Не се констатира нарушение на процесуалните правила от категорията на съществените, 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.

Не се споделя възражението на жалбоподателя, че не е доказано, че анализираниите проби са тези по процесната декларация. Следва да се има предвид, че пробите са индивидуализирани в протокола и акта за вземане и разработване на избрани на случаен принцип места за проба от стоката чрез посочване на нейния вид, количество, декларатор и ЕАД, както и полиетиленови опаковки. Поставени са пломби за осигуряване на пробите, върху които са поставени инициали на „Вилмар контрол“ ООД. Посочените белези са достатъчни за индивидуализация на пробите. Освен това при вземане на пробите е присъствал представител на дружеството жалбоподател, който се е подписал саморъчно на протокола, без възражения относно начина на вземане и осигуряване на пробите от стоката. В случай че жалбоподателят счита, че стоките, предмет на процесния внос, са различни от съхранените проби, 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 следва да се тарифира по позиция 1511 от Обяснителни бележки към комбинираната номенклатура на Европейския съюз, която включва: „Палмово масло и неговите фракции, дори рафинирани, но не химически променени“, 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“.

При действието на чл. 170, ал. 1 от АПК в тежест на митническия орган е да установи характеристиките и качествата на внесената от „МИЛКИ ГРУП БИО“ ЕАД стока, които ги дисквалифицират от позиция 1511 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-долу 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 способи 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.

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 № 1511, дори рафинирани, но не химически променени. 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.

В § 7 и 8 от решението СЕС сочи и следното: „позиция 1511 от ХС, озаглавена „Палмово масло и неговите фракции, дори рафинирани, но не химически променени“ включва следните подпозиции: „1511.10 - Сурово масло; 1511.90 - Други“; съгласно обяснителната бележка за тази позиция „палмовото масло е растителна мазнина, получена от месестата част на плодовете на маслените палми, получава се чрез екстракция или пресоване, а цветът му се различава, в зависимост от тяхното състояние и от това дали са били рафинирани или не; то се различава от палмистовото масло (№ 15.13), което се получава от същите маслени палми, по завишеното процентно съдържание на палмитинова и олеинова киселини; палмовото масло се използва за производство на сапун, свещи, козметични и тоалетни препарати, като смазочен материал, за баните за горещо калайдисване, за производството на палмитинова киселина и други; рафинираното палмово масло се използва в хранителната промишленост, в частност - като мазнина за готвене и за производството на маргарин“.

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 една мазнина – „палмова мазнина IFFCO HQPO 36/39“.

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.

В Обяснителните бележки за позиции 1511 и 1517 няма изискване, за прилагане на определен метод за изследване на съществените характеристики на продуктите. Според § 53, изр. второ от решението, „на още по-голямо основание следва да се приеме, че когато приложимата правна уредба не предвижда никакъв метод, митническите органи са свободни да прилагат избория от тях метод, при условие че той може да доведе до съответстващи на КН резултати, което националният съд ще следва да провери в случай на оспорване“. Следователно проведеното от Централната митническа лаборатория изпитване на процесната проба не може да бъде дискредитирано единствено поради факта, че няма утвърден метод за изследване на консистенцията на продукта, квалифицираща го като „шортънинг“, както счита адвокатът на оспорващото дружество.

Съдът намира, че с оглед събраните доказателства по делото се доказва, че внесенят продукт съставлява "палмов шортънинг", за какъвто го приемат митническите органи – артикул, получен чрез процес на текстуриране. Констатациите в решението на митническия орган, подкрепени от експертизата в административното производство, не се опровергаха от жалбоподателя.

В настоящия случай горното обстоятелство, определящо класиране на процесната стока в определения 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, по посочения в експертизата метод, а именно БДС EN ISO/IEC 17025:2018. Представени са доказателства за техническата изправност и годност на използвания уред (пенетрометър). От друга страна, жалбоподателят не е оборил констатациите на експертизата на ЦМЛ, включително в настоящото съдебно производство. Приетото заключение и допълнително такова няма информативна стойност относно предмета на спор по делото, доколкото, на първо място, се основава на теоретични аргументи. На следващо място, в случая ЦМЛ, въз основа на чието заключение е издаден оспорваният административен акт, е акредитирана да извършва такъв анализ на растителни масла, за разлика от назначеното по делото вещо лице, поради което не е оборена тази експертиза.

Съдът не възприема заключението на вещото лице М., че методът AOCS Cc 16-60, използван от административният орган, е неприложим. Изследването е извършено в акредитирана лаборатория, със съответните предназначени за това уреди (калибриран пенетрометър) и чрез научно обоснован и обяснен метод. В случая е налице вътрешно-лабораторната аналитична процедура на ЦМЛ и приложен метод за измерването на консистенцията на мазнини по метод AOCS (American oil chemists society) Cc 16-60.

Становището на инж. М., че изработената от митническата лаборатория методология за изследване не е стандартизирана, също не дава основание да се отрече достоверността на резултата, предвид тълкуванията в решението на СЕС по дело № С-292/22 и доколкото, както и самият експерт сочи, че няма утвърден стандарт или методика за доказване дали палмовото масло е претърпяло допълнителна обработка или текстуриране.

ЦМЛ е специализирана да извършва изследвания, които да осигурят обективни данни от измервания, за да се определят обективните характеристики на стоките, във връзка с изискванията и критериите за класиране в Комбинираната номенклатура на ЕС. От сертификати за акредитация действащ към момента на изготвяне на МЛЕ № 276 ЛИ/28.11.2022г. на БСА (действащ и към настоящия момент), ЦМЛ притежава акредитация по БДС EN ISO/IEC 17025:2018, което означава, че е задължена да гарантира безпристрастност при извършването на анализите и докладване на резултатите. ЦМЛ изследва всички проби от пластични мазнини, чрез прилагане на този метод, за да установи преработката текстуриране,

заявени от страна на митницата при проверки на всички вносители на палмови мазнини. ЦМЛ изпълнява нормативно определените си от държавата задължения и функции, съобразно принципите на безпристрастност.

Според МЛЕ, предвид получените резултати, процесният продукт представлява палмов шортънинг, съставен само от палмово масло или неговите фракции, химически непроменен и получен чрез текстуриране. Както се посочи, в обяснителните бележки към КН за позиции 1516 и 1517 няма изискване за прилагане на определен метод за изследване на съществените характеристики на продуктите. Съгласно тълкуването, дадено в т. 52 от решение на СЕС по дело С-292/22, дори и да има предвиден такъв, той не следва да се счита за единствено приложим. За това и прилагането от ЦМЛ на вътрешно лабораторен метод не е основание за изключване на митническата лабораторна експертиза като доказателствено средство. След като ЦМЛ е извършила изпитването в рамките на правомощията си и за целите на нормативно възложените ѝ функции, съобразно одобрен вътрешно лабораторен метод, и не се установява причина, която да постави под съмнение обективността и надеждността на изследването, съдът приема и цени резултатите от него като доказателство за определяне вида на стоката за целите на тарифното класиране. Още повече че използваният метод РАП_66 се базира на признат в литературата метод (Сс16-60). От друга страна – след като връзката между променената кристална структура и твърдостта е пряко пропорционална – т.е. при наличието на първото е безспорно и наличието на второто, то тогава методът чрез пенетрометър съгласно стандартен метод АОС – е единствения, който може да установи текстуриране. Последното е свързано с консистенцията характерна за шортънинги и маргарини. Допълнителен аргумент за това, че се касае за шортънинг – е факта, че след изпитването пробата си остава полутечна т.е. същата не възвръща структурата си, което не би било така, ако се касаеше за палмово масло. След като е безспорна обвързаността между твърдостта и претърпяната преработка с промяна на структурата, а не химическия състав, то може да се изгради извода, че именно изследваният продукт е шортънингът.

В ОБХС за позиция 1517, пар. 2 е посочено, че продуктите от тази 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 сустанции, витамини, масло или други млечни мазнини (като се имат предвид ограниченията, предвидени в Забележка 1, б. „в“ от Глава 15.

В ОБХС за позиция 1517, буква Б) се изброяват някои примери за препарати: „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 свинката мас), течния маргарин, както и продуктите, наречени „shortenings“ (получени от масла или мазнини чрез текстуриране).

Съгласно пар. 3 от ОБХС за позиция 1517, достатъчно е продуктът да бъде текстуриран, за да бъде препарат от позиция 1517, независимо дали е шортънинг, маргарин или друг специфичен препарат от мазнина или масла. А съгласно дело С-292/22, т.48 достатъчно е продуктът да е претърпял всяка, различна от рафинирането обработка, за да попадне в позиция 1517.

С оглед изложеното съдът приема за доказано, че стоката, описана като „палмова мазнина RBD IFFCO HQPO 3639, 2240 КАШОНА X 20 КГ = 44800 кг него тегло“, декларирана с МД с 23BG002002097683R9/29.06.2023 г., е претърпяла допълнителна обработка по отношение на текстурата /текстуриране/, което определя класирането ѝ в 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 и масла и техните фракции от № 1516", подпозиция

151790 "Други", код 15179099 "Други". Поради това и съобразно извършеното с решението ново тарифно класиране за стоката по МД законосъобразно е определен и размера на възникналото митническо задължение въз основа на декларираната митническа стойност, както и дължимите суми за досъбиране за мито и ДДС, ведно със законна лихва. В допълнение към посоченото, видно и от публично достъпната информация при справка в продуктивния каталог на производителя IFFCO на адрес: <https://iffcoindustrialsolutions.com/frying/> - „IFFCO HQPO 3639“ е шортънинг – висококачествен нехидрогениран растителен шортънинг (non hydrogenated vegetable shortening) с широко приложение в готварската индустрия при печене, пържене, приготвяне на твърд бульон, маргарини и др. (в този смисъл е и актуалната практика на ВАС на РБ- Решение № 2188/04.03.2025г. по адм. Дело №567/2025 г. на ВАС I отделение, Решение № 2062/04.03.2025г. по адм. Дело № 11766/2024 г. на ВАС Осмо отделение, Решение № 829/04.02.2025г. по адм. дело № 9573/2024 г. на ВАС I отделение, Решение №730/30.01.2025г. по адм. дело № 11026/2024 г. на ВАС I отделение, Решение № 8542/09.07.2024. по адм. дело № 3103/2024 г. на ВАС Осмо отделение, Решение № 8538/09.07.2024. по адм. дело № 3426/2024 г. на ВАС, I отделение.

Във връзка с изложеното съдът намира, че обжалваното административно решене е законосъобразно и не са налице основания за неговата отмяна, поради което оспорването от „МИЛКИ ГРУП БИО“ ЕАД следва да бъде отхвърлено.

По разноските:

Предвид изхода на спора и на основание чл. 143, ал. 3 АПК ответникът има право на разноски, включително за юрисконсултско възнаграждение, определено съгласно чл. 37 от Закона за правната помощ и чл. 24 от Наредбата за заплащане на правната помощ, в размер на 150 лв.

С тези мотиви, съдът

Р Е Ш И:

ОТХВЪРЛЯ жалбата на „МИЛКИ ГРУП БИО“ ЕАД срещу решение рег. № 32-694342/11.01.2024 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 23BG002002097683R9/29.06.2023 г., и са установени публични задължения за досъбиране, както следва: за мито – 7094,36 лв., и за ДДС – 1418,87 лв., ведно с 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 150 лева за юрисконсултско възнаграждение.

**Решението подлежи на обжалване в 14-дневен срок от съобщаването му на страните пред
Върховен административен съд.**