

РЕШЕНИЕ

№ 6673

гр. София, 06.11.2023 г.

В ИМЕТО НА НАРОДА

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД - СОФИЯ-ГРАД, Трето отделение 75 състав,
в публично заседание на 16.10.2023 г. в следния състав:

СЪДИЯ: Геновева Йончева

при участието на секретаря Наталия Дринова, като разгледа дело номер **12368** по описа за **2020** година докладвано от съдията, и за да се произнесе взе предвид следното:

Производство по чл. 145 и сл. от Административнопроцесуалния кодекс (АПК), във вр. с чл. 220 от Закона за митниците (ЗМ).
Образувано е по жалба на „МИЛКИ ГРУП БИО“ ЕАД, ЕИК[ЕИК], седалище и адрес на управление: [населено място], [улица], ет. 5, ап. 12, представлявано от изпълнителния директор П. Д. П., срещу Решение рег. № 32-333535/13.11.2020г. на директора на ТД Митница „С. Морска“ (понастоящем ТД Митница В.) в Агенция „Митници“ към митнически декларации (МД) с MRN 18BG002005H0002682/19.02.2018 г., 18BG002005H0002706/19.02.2018 г., 18BG002005H0002790/20.02.2018 г., 18BG002005H0002912/21.02.2018 г., 18BG002005H0003040/23.02.2018 г. и 18BG002005H0003454/07.03.2018 г. С посоченото решение са коригирани посочените митнически декларации и след промяна на тарифния номер, посочен за стоките в тях са установени в тежест на жалбоподателя публични задължения за досъбиране (мито и ДДС), като са начислени и лихви за забава на основание чл. 114 от Регламент (ЕС) № 952/2013 на Европейския парламент и на Съвета от 9 октомври 2013 година за създаване на Митнически кодекс на Съюза (Регламент /ЕС/ № 952/2013), във вр. с чл. 59, ал. 2 от Закона за данък върху добавената стойност (ЗДДС).

Жалбоподателят оспорва извършената промяна в тарифното класиране на стоката, описана като „палмова мазнина IFFCO 36/39“, като вместо код [ЕГН], е определен код [ЕГН]. Твърди се, 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 и в забележките към нея. Изразява несъгласие с констатациите и заключенията в извършената в Централна митническа лаборатория (ЦМЛ) експертиза, касаещи химическите и физическите характеристики на продукт, определени като „палмов шортънинг“. Възражава срещу използвания метод за изследване AOCS Cc 16-60, който не бил приложен и не е утвърден. Допълнителни доводи за незаконосъобразност на акта се излагат в съдебно заседание от адв. Ж., която акцентира на пропуските в митническата експертиза, основани на приложената аналитична процедура Р.-66. Претендира отмяна на обжалваното решение и присъждане на разноски.

Ответникът – директорът на ТД Митница В., чрез процесуалния си представител, оспорва жалбата. В становище от 11.10.2023 излага подробни аргументи за нейната неоснователност. Претендира присъждане на юрисконсултско възнаграждение. Прави възражение за прекомерност на адвокатското възнаграждение.

Административен съд София град, III отделение, 75 състав, като прецени събраните по делото доказателства, доводите и възраженията на страните, намира за установено от фактическа страна следното:

По делото не е спорно, че на 08.02.2018 г. жалбоподателят “Милки Груп Био“ ЕАД е декларирал с МД с MRN 18BG002002J0001550 режим митническо складиране, на стока „палмова мазнина IFFCO HQPO 36/39 - 3399 колета x 20 кг нето тегло, в 3 двадесетфутови контейнера с номера MSKU781169; PONU0175848 и TRLU8930314; нето тегло - 67980 кг., бруто тегло - 70019,40 кг., код по Т. [ЕГН], фактурна стойност 36879,15 U..

На 19.02.2018 г., с МД с MRN 18BG0020J0001806, е деклариран режим митническо складиране, на стока „палмова мазнина IFFCO HQPO 36/39 - 4532 колета x 20 кг нето тегло, в 4 двадесетфутови контейнера с номера MEDU2854779; MEDU3943335; MEDU6027022 и MSCU3852840 нето тегло - 90640 кг., бруто тегло - 93359,20 кг., код по Т. [ЕГН], фактурна стойност 49172,20 U..

На 19.02.2018 г., с МД с MRN 18BG002005H0002682, е деклариран режим “допускане за свободно обращение на стоки, които са предмет на освободена от ДДС доставка до друга държава членка” на стока „палмова мазнина IFFCO HQPO 36/39, 1120 колета x 20кг. нето тегло - 22400 кг. бруто тегло - 23072 кг., код по Т. [ЕГН], фактурна стойност 12152 U., при курс за митнически цели - 1.58341 лв. за 1 U., държава на износ М., деклариран произход М., условие на доставка FOB P. K.. В кл. 40. Митнически манифест/Предшествващ документ е вписана МД с MRN 18BG002002J0001550 от 08.02.2018г. за режим митническо складиране.

На 19.02.2018 г., с МД с MRN 18BG002005H0002706, е деклариран режим “допускане за свободно обращение на стоки, които са предмет на освободена от ДДС доставка до друга държава членка” на стока „палмова мазнина IFFCO HQPO 36/39, 1120 колета x 20кг. нето тегло - 22400 кг. бруто тегло- 23072 кг., код по Т. [ЕГН], фактурна стойност 12152 U., при курс за митнически цели - 1.58341 лв. за 1 U., държава на износ М., деклариран произход М., условие на доставка FOB P. K.. В кл. 40. Митнически манифест/Предшествващ документ е вписана МД с MRN 18BG002002J0001550 от 08.02.2018г. за режим митническо складиране.

На 20.02.2018 г. с МД с MRN 18BG002005H0002790 е деклариран режим “допускане за свободно обращение на стоки, които са предмет на освободена от ДДС доставка до друга държава членка” на стока „палмова мазнина IFFCO HQPO 36/39, 1120 колета x 20кг. нето тегло - 22400 кг. бруто тегло - 23072 кг., код по Т. [ЕГН], фактурна

стойност 12152 U., при курс за митнически цели - 1.58341 лв. за 1 U., държава на износ М., деклариран произход М., условие на доставка FOB P. K.. В кл. 40. Митнически манифест/Предшестващ документ е вписана МД с MRN 18BG002002J0001550 от 08.02.2018г., за режим митническо складиране.

На 21.02.2018г., с МД с MRN 18BG002005H0002912 е деклариран режим “допускане за свободно обращение на стоки, които са предмет на освободена от ДДС доставка до друга държава членка” на стока „палмова мазнина IFFCO HQPO 36/39, 1120 колета x 20кг. нето тегло - 22400 кг. бруто тегло - 23072 кг., код по Т. [ЕГН], фактурна стойност 12152 U., при курс за митнически цели - 1.58341 лв. за 1 U., държава на износ М., деклариран произход М., условие на доставка FOB P. K.. В кл. 40. Митнически манифест /Предшестващ документ е вписана МД с MRN 18BG0020J0001806 от 19.02.2018 г. за режим митническо складиране.

На 21.02.2018 г., с МД с MRN 18BG002005H0003040 е деклариран режим “допускане за свободно обращение на стоки, които са предмет на освободена от ДДС доставка до друга държава членка” на стока „палмова мазнина IFFCO HQPO 36/39, 1120 колета x 20кг. нето тегло - 22400 кг. бруто тегло - 23072 кг., код по Т. [ЕГН], фактурна стойност 12152 1180, при курс за митнически цели - 1.58341 лв. за 1 P180, държава на износ М., деклариран произход М., условие на доставка FOB P. K.. В кл. 40. Митнически манифест/Предшестващ документ е вписана МД с MRN 18BG0020J0001806 от 19.02.2018 г. за режим митническо складиране/.

На 21.02.2018 г., с МД с MRN 18BG002005H0003454 е деклариран режим “допускане за свободно обращение на стоки, които са предмет на освободена от ДДС доставка до друга държава членка” на стока „палмова мазнина IFFCO HQPO 36/39, 7403 колета x 20кг. нето тегло - 148060 кг., бруто тегло - 152501,80 кг., код по Т. [ЕГН], фактурна стойност 80484,67 U., при курс за митнически цели - 1.58856 лв. за 1 U., държава на износ М., деклариран произход М., условие на доставка FOB P. K.. От тях в кл.40 на митническата декларация - по предшестващ документ с MRN 18BG002002J000887 - 579 колета x 20кг. нето тегло - 11580 кг., за което количество е изготвено Решение №32-256639/02.09.2020г.; по предшестващ документ с MRN 18BG002002J0001806 - 2292 колета x 20кг. нето тегло - 45840 кг. бруто тегло - 47215,20 кг., код по Т. [ЕГН], фактурна стойност 24868,20 U. и по предшестващ документ с MRN 18BG002002J002024 - 4532 колета x 20кг. нето тегло - 90640 кг. бруто тегло - 93359,20 кг.

Всяка от описаните митнически декларации е придружена със съответните документи: фактури, опаковъчни листи, анализни сертификати, здравни сертификати, транспортни документи и фактури към тях, платежни нареждания.

От стоката, декларирана първоначално за режим „митническо складиране“ с митническа декларация MRN 18BG002002J0001550 от 08.02.2018 г., е взета проба за проверка на тарифно класиране, за което е съставен Протокол № 21/19.02.2018г. Пробата е изпратена до ЦМЛ на Агенция „Митници“ за анализ. За резултатите от изследването е издадена Митническа лабораторна експертиза № _09_21.02.2018/05.08.2020г. Складираната стока е била декларирана за режим “допускане за свободно обращение на стоки, които са предмет на освободена от ДДС доставка до друга държава членка” с МД с MRN 18BG002005H0002682, 18B0002005H0002706 и 18BG002005H0002790, които се явяват документи за приключване на режим митническо складиране с MRN 18BG002002J0001550 от 08.02.2018г.

От стоката, декларирана първоначално за режим „митническо складиране“ с митническа декларация MRN 18BG002002J0001806 от 19.02.2018г., е взета проба за проверка на тарифно класиране, за което е съставен Протокол №22/21.02.2018г. Пробата е изпратена за анализ до ЦМЛ на Агенция „Митници“. За резултатите от изследването е издадена Митническа лабораторна експертиза № 06_06.03.2018/05.08.2020г. Част от складираната стока е била декларирана за режим “допускане за свободно обращение на стоки, които са предмет на освободена от ДДС доставка до друга държава членка” с МД с MRN 18BG002005H0002912 и 18BG002005H0003040, които се явяват документи за приключване на режим митническо складиране с MRN 18BG002002J0001806 от 19.02.2018г. Останалата част от складираната стока е била декларирана за режим “допускане за свободно обращение” с МД с MRN 18BG002005H0003454, която се явява документ за приключване на режим митническо складиране с MRN 18BG002002J0001806 от 19.02.2018г.

Съгласно посочените лабораторни експертизи анализиранияте проби представляват пластична до твърда маслена маса, при стайна температура 25°C, с хомогенна структура и гладка кремообразна текстура, термично стабилна, без разслояване. Пояснено е, че суровото палмово масло се получава от месестата част (мезокарп) на плодовете на маслена палма (*Elaeis guineensis*), има червено – кафяв цвят и полутвърда консистенция при стайна температура, представляваща смес от течност и твърди кристали в приблизително еднакво съотношение. Суровото палмово масло се рафинира, чрез прилагане на процеси като: „неутрализация“; „избелване“; „дезодориране“. 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. Палмовото масло, когато е приготвено под формата на твърда пластична текстурирана мазнина с фина, гладка пастообразна и стабилна консистенция при стайна температура се нарича „шортънинг“ и намира широко приложение в производството на кулинарни изделия. За тази цел рафинираното, избелено и дезодорирано палмово масло се подлага на допълнителни технологични обработки, като фракциониране - разделяне на твърдата („стеарин“) и течната фракция („олеин“) на палмовото масло, последващото им смесване в различно съотношение и финална обработка за пластифициране (текстуриране) чрез кристализация за модифициране на кристалната структура. При интерпретация на резултатите е описано проведено изпитване за определяне на консистенцията на продукта, чрез измерване с пенетрометър, съгласно стандартен метод AOCS Cc 16-60 (A. O. Chemists S.). От него е констатирано, че консистенцията (текстурата) 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 до температура 25⁰ C, консистенцията се променя в полутвърда структура, съдържаща течна фаза и забележими кристали с много ниско сцепление между тях. Във връзка с констатираната съществена промяна на консистенцията на пробата при подробно описаните условия е дадено заключение, че продуктът „IFFCO HQPO 36/39“ – палмова мазнина е претърпял крайна обработка за модификация на кристалната структура или т. нар. текстуриране. Установената видима разлика на текстура на представената проба - гладка кремообразна, без видими с просто око кристали и на физичната структура след стопяване и охлаждане при постоянни условия, съдържаща течност и ясно видими с просто око кристали, доказва, че изследваната проба от

продукт с търговско наименование „IFFCO HQPO 36/39“ представлява палмово масло, приготвено, чрез обработка на текстуриране - палмов шортънинг, от видовете предназначени за приготвяне на различни видове теста.

Въз основа на резултатите от възложените митнически лабораторни експертизи за стоката „палмова мазнина IFFCO HQPO 36/39“, е издадено становище за тарифно класиране рег. номер №32-229013/06.08.2020. /л.152/ относимо към първоначалния режим „митническо складиране“, деклариран съответно с две митнически декларации с MRN 18BG002002J0001550 от 08.02.2018г. и 18BG002002J0001806 от 19.02.2018г. Заключениеята в него са приложени и по отношение на следващия режим, деклариран с митнически декларации с MRN 18BG002005H0002682 от 19.02.2018 г., 18BG002005H0002706 от 19.02.2018 г., 18BG002005H0002790 от 20.02.2018 г., 18BG002005H0002912 от 21.02.2018 г., 18BG002005H0003040 от 23.02.2018 г. и 18BG002005H0003454 от 07.03.2018 г.

Съгласно посоченото становище тарифното класиране се извършва предвид обективните им характеристики, въз основа на Общите правила за тълкуване на КН и съобразно термините на позициите и подпозициите на КН, както и забележките към разделите и главите на същата. При извършване на тарифно класиране се вземат предвид и Обяснителните бележки към Хармонизираната система за описание и кодиране на стоките (ОБХС) и Обяснителните бележки към КН, които са признати от Съда на Европейския съюз средство за тълкуване на обхвата на позициите и подпозициите на номенклатурата. На база на проведените лабораторни изследвания е прието, че изпитаните проби от стока с търговско наименование „IFFCO HQPO 36/39“ представляват палмово масло, рафинирано, химически немодифицирано, но преминало през допълнителна крайна обработка за модифициране на кристалната структура, т.нар. текстуриране - палмов шортънинг, за влагане в хранителни продукти, например теста. Въз основа на правила 1 и 6 от Общите правила за тълкуване на КН на ЕС и предвид ОБХС за позиция 1517, стоката е класирана в код 1517 90 99 на КН, различен от декларирания. Определен е приложимият Т. код 1517 90 99 90. Посочено е, че декларираният в МД код от позиция 1511 на КН не е коректен, тъй като тази позиция обхваща единствено палмовото масло и неговите фракции, сурови, дори рафинирани и химически непроменени. Прието е, че анализираната стока представлява палмово масло, което освен рафиниране е претърпяло допълнителна необратима обработка за модификация на кристалната структура, а именно текстуриране, който процес 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 С. морска е счел, че декларираният в процесните шест МД код от позиция 1511 на КН не е коректен, тъй като тази позиция обхваща единствено палмовото масло и неговите фракции, сурови, дори рафинирани и химически непроменени. Анализираната стока представлява палмово масло, което освен рафиниране е претърпяло допълнителна необратима обработка за модификация на кристалната структура, а именно текстуриране, който процес е специфично и единствено упоменат в ОБХС за позиция 1517, като допустим именно за стоките от позиция 1517 на КН. Обобщено е, 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 рег. № 32-333535/13.11.2020 г. за декларираните с посочените шест броя МД стоки с търговско наименование „IFFCO HQPO 36/39“, описана като „палмова мазнина“, са определени публични задължения за мито и ДДС, ведно с лихвите върху тях

Горните факти и обстоятелства не са спорни и се подкрепят от документите, приобщени с административната преписка и приети в съдебното производство като доказателства по делото (л. 14 – л. 153).

Във връзка с възраженията в жалбата, от ответника са изискани и представени с писмо рег. № 32-39606 от 04.02.2021 г. (л. 164 – л. 193) заверени копия на методиките на използваните от ЦМЛ методи за анализ и работни аналитични процедури - РАП_66/версия: 01/13.03.2020 г., Официален метод АОС Сс 16-60 “Консистенция, Метод с Пенетрометър, „Лабораторна безопасност“, презентация „Опростени методи за тестване на твърдостта на текстурата на растителни мазнини“ на проф. Б. Рабренович и проф. Е. Д..

От жалбоподателя, с молба от 28.01.2021 г., са представени три броя декларации от производителя на стоките относно техния вид и обработка (л. 197 – л. 203).

В отговор на възражението за липса на акредитация от ответника са представени сертификат за акредитация рег. № 276/ЛИ, Заповед № А 534/11.09.2020 г. и Заповед № А 535/11.09.2020 г. на Изпълнителна агенция „Българска служба за акредитация“, Свидетелство за калибриране № 124-ИД/13.11.2020 г. (л. 207 – л. 213).

По делото е допусната съдебно-химическа експертиза (С.), изпълнена от вещото лице проф. д-р М. З.. Експертът е дал своите отговори, основани на проверката и анализа на събраните доказателства. Предоставената проба е изследвана в Лаборатория по химия, кат. Химична технология към Химически факултет на П. университет „П. Х.“. Вещото лице констатира, че получените резултати са сходни с тези от сертификационния лист от производителя, от експертизата на ЦМЛ и наличните литературни данни за палмовото масло. Посочва, че по тези данни не може да се установи дали палмовото масло е подложено на допълнителна модификация или не, а само че съответства на литературни за данни за състав и физикохимични показатели на палмово масло. Вещото дава посочва, че липсват стандартизирани методики за определяне типа на мазнината, както и конкретни показатели, които да определят вида ѝ. Посочва, че приложените методики от ЦМЛ (АОС Сс 16-60, доклади и вътрешна методика на ЦМЛ) на практика са невалидни, тъй като не са калибрирани и валидирани по БДС. Обобщава, че липсват основания и доказателства, въз основа на които продуктът да се квалифицира като допълнително модифицирано палмово масло, обозначено в случая като шортънинг. В съдебно заседание, вещото лице пояснява, че разработеният в ЦМЛ вътрешно лабораторен метод не е стандартизиран и поради това лабораторията не е акредитирана да извършва такъв анализ. Приложеният метод се основава на американския метод АОС Сс 16-60, който няма референтни стойности и единствено служи за определяне на показателя твърдост. Този метод не можел да се използва за определяне на пенетрация за доказване на текстуриране. На въпрос на процесуалния представител на ответника експертът заявява, че не е утвърден и липсва сертифициран метод на изследване и установяване на палмовото масло, дали същото е обикновено, изстискано от палмовата маса или е шортънинг и е претърпяло физическа преработка.

След оспорване от ответника, по делото е назначена тройна съдебно-химична експертиза, изпълнена от вещите лица инж. Д. Г., инж. А. Д. и доц. д-р С. М..

В депозираното от инж. Д. Г. и инж. А. Д. заключение експертите потвърждават констатацията на единичната експертиза, че използваните от ЦМЛ методи за определяне показателите на йодно число и мастно киселинен състав са по стандартни методи по БДС. Тези методи не могат да дадат категоричен отговор какъв вид е мазнината (обработена допълнително или не). AOSC Cc 16-60 не може да се установи промени/модификации в кристалната структура на продукта палмова мазнинза, а само нейната твърдост, каквото е и становището на вещото лице Слатанов. Според мнозинството на експертите от тройната експертиза на базата на мастно киселинния състав методите могат да дадат информация само, че продуктът е палмово или друг вид масло. Посочено е, че методът пенетрация за доказване на текстурирани мазнини, описан в разработения от ЦМЛ вътрешен лабораторен анализ Р.-66 визира „всички видове мазнини и емулсии /маргарини/, шортънинги и хидрогенирани масла, чиято кристална структура се получава в резултат на физическа обработка – текстуриране. Т.е. текстурирането е физическа обработка, а не преработка на продукта. След съпоставяне на разработения от ЦМЛ Р.-66 с метода AOSC Cc 16-60 вещите лица са констатирани съществени различия, описани на стр. 6 от заключението. Тези експерти са на мнение, че ЦМЛ не са спазили времето за охлаждане на пробата, което е довело до различие в пластичността на процесния продукт при 25⁰С и след неговото разтопяване до пълно разрушаване на кристализационната памет (20 градуса над температурата на топене) и свободно охлаждане до 25⁰С. На база приложените към делото документи, анализи и резултати вещите лица дават заключение, че стоката „палмова мазнина IFFCO HQPO 36/39” представлява палмово масло, рафинирано, но непроменено химически. Продукта не е претърпял преестерифициране, хидрогениране и фракциониране – процесите, които могат да променят консистенцията на шортънинговите компоненти. Посочено е, че няма доказателства от които да се направи заключение, че продукта е шортънинг. В отговора на втори въпрос съобразно измерените показатели е посочено, че процесният продукт е чисто палмово масло, без примеси на други масла и компоненти – избелено, дезодорирано и химически непроменено.

Несъгласна с мнението на мнозинството от тройната експертиза, доц. д-р С. М. е депозирала отделно заключение, в което след анализ на характеристиките на маслата и мазнините с термина „шортънинг“ е посочила, че палмовият шортънинг, получен само чрез текстуриране, и обикновеното (нетекстурирано) палмово масло се различават единствено по своята кристална структура, а на практика това се проявява като разлика в тяхната твърдост (консистенция). На база резултатите от анализа, отразени в експертизата на ЦМЛ, вещото лице обобщава, че процесната стока IFFCO HQPO 36/39 е по-твърда от обикновено рафинирано, избелено и дезодорирано палмово масло, продуктът е претърпял физическа модификация и/или преработка - текстуриране и представлява „палмов шортънинг“. Аргумент в подкрепа на този извод е изведен от данните в продуктовата декларация на производителя. Допълнено е, че в приложените по делото извадки от официалния сайт на производителя продуктът е обявен и се продава като шортънинг (shortening). Вещото лице е потвърдило установената от ЦМЛ разлика в пластичността на процесния продукт при 25⁰С и след неговото разтопяване до пълно разрушаване на кристализационната памет. Посочено е, че след свободно охлаждане до 25⁰С продуктът не възвръща първоначалната си структура и това може да се обясни с факта, че след стопяване за изтриване на кристализационната памет и свободно охлаждане до 25⁰С се получава

обичайното нетекстурирано рафинирано, избелено и дезодорирано палмово масло, което е полу-твърдо при стайна температура, тъй като триглицеридите от твърдата му фаза изкрystalлизират в по-големи кристали от тези при бързо охлаждане, и затова не могат да задържат в такава степен триглицеридите от течната фаза, както в текстурирания шортънинг. В резултат, бавно охладеното палмово масло е със значително по-ниска твърдост от шортънинга.

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 активно легитимирано лице срещу подлежащ на съдебно оспорване индивидуален административен акт съгласно чл. 220, ал. 2 ЗМ. Същата и следва да бъде разгледана по същество.

Разгледана по същество, жалбата е неоснователна.

Съгласно разпоредбата на чл. 168 АПК, извършвайки контрол за законосъобразност на обжалвания акт, съдът не се ограничава с основанията, посочени от оспорващия, а 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 С. Морска (сега ТД Митница В.). Решението е издадено от директора на ТД Митница С. Морска, който има качеството на митнически орган и разполага с изискващата се за валидността на акта материалната и териториална компетентност.

Обжалваното Решение рег. № 32-333535/13.11.2020г. е издадено в предвидената в чл. 59, ал. 2 АПК писмена форма, като съдържа всички изискуеми реквизити, включително подробно изложени фактическите и правни основания за доначисляване на публични задължения.

Не се констатира нарушение на процесуалните правила, които да са от такова естество и интензитет, че да рефлектират върху законосъобразността 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 Т. 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 митническият орган, в това число, че следва установяване на публични задължения за вносни мита по подадените четири МД. В изпратеното до вносителя писмо рег. № 32-246382/24.08.2020 г. (л. 20) подробно са обсъдени установените по случая факти и обстоятелства. Същите впоследствие са възпроизведени в мотивите на оспорвания административен акт.

По материалната законосъобразност на акта, обусловена от преценката дали внесената от „Милки Груп Био“ ЕАД стока IFFCO HQPO 36/39 представлява палмово масло, каквато теза поддържа жалбоподател, при което следва да бъде класирана в позиция 1511, или същата представлява “палмов шортънинг”, т.е. палмова мазнина, претърпяла физическа обработка, без да се променя химическият състав, поради което следва да бъде отнесена в позиция 1517 на КН, каквато теза поддържа митническият орган.

На първо място следва да се посочи, че административното производство пред ответника е започнало след 01.05.2016 г., поради което и изцяло приложими са процесуалните норми, съдържащи се в Регламент № 952/2013, в 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). В тази връзка, съдът, съобрази, че 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. Следователно те трябва да се считат за допълващи описанието на стоките и бележките към разделите в КН и да се разглеждат заедно с тях.

Несъответно с горната регламентация и поради това неоснователно е възражението на жалбоподателя за извършено от митническия орган неправомерно разширяване обхвата на тарифната позиция 1517 от КН, основано на прилагането на Обяснителните бележки към КН и Обяснителните бележки към Хармонизираната система за описание и кодиране на стоките. В случая същите са приложени само за правилното определяне на тарифното число, в което попада стоката, предмет на осъществения внос, като по този въпрос СЕС се е произнесъл с Решение от 19 октомври 2017 година по дело Lutz, C-556/16, точка 40 и Решение от 17 март 2016 г., Sonos E., C-84/15. В точка 33 от решението е прието, че макар да нямат задължителна сила, обяснителните бележки към ХС представляват важни способности 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 D., 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 P., съединени дела C-532/14 и C-533/14, точки 34 и 36). С Решение от 28 юли 2011 г. по дело P. W. L., 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 способности за нейното тълкуване – в същия смисъл и Решение от 19 май 1994 г. по дело S. 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 M. E., 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 ValevBio, 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.

Следователно 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. СЕС остава последователен в позицията си и в Решение от 15 юни 2023 г. по дело С-292/22, в т. 38 и т. 39 от което е посочено, че макар Обяснителните бележки към ХС и към КН 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.

С направените уточнения спорният по делото въпрос се концентрира до това дали декларираните от вносителя с МД стоки IFFCO HQPO 36/39 следва да се тарифират 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 „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. Не е спорно, че конкретно декларираният от жалбоподателя код по Т. е [ЕГН], към която подпозиция принадлежат: рафинираното палмово масло и течната фракция на палмовото масло, получена чрез отделяне на твърдите съставки или чрез охлаждане, или чрез органични разтворители или повърхностно активни вещества. Промененият с обжалваното решение на митническите органи код по Т. е [ЕГН] - по подпозиция, в която попадат нелетливите растителни масла, течни, смесени, различни от хранителните мазнини или масла и техните фракции от № 1516.

Съгласно 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).

С решение от 15.06.2023 г. по дело С-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.

В светлината на даденото от СЕС тълкуване релевантните по спора 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.

Съгласно митническата лабораторна експертиза процесният продукт представлява палмов шортънинг, съставен само от палмово масло или неговите фракции, химически непроменен и получен чрез текстуриране. Защитната теза на жалбоподателя се основава на възраженията във връзка с използвания при митническата експертиза метод. Но 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. Затова и прилагането от ЦМЛ на вътрешно

лабораторен метод не е основание за изключване на митническата лабораторна експертиза като доказателствено средство. В конкретния случай резултатите, получени от митническата лабораторна експертиза се потвърждават и от приетите по делото експертизи, според които измерените показатели съответстват на референтните стойности, характерни за чисто палмово масло, без примеси на други масла или компоненти. Двете вещи лица от назначената тройна съдебно – химическа експертиза инж. Д. Г. и инж. А. Д. установяват единствено, че внесеният продукт е претърпял процеси на рафиниране, избелване и дезодориране – обстоятелство, което не е спорно по делото и е неотнормено за тарифното класиране на продукт. И по двете приети експертизи (единична и тройна) вещите лица са единодушни, че с американския стандарт AOCS Cc16-60, на който се основава разработената от ЦМЛ вътрешна аналитична процедура Р.-66, не може да определи вида на мазнината, а само нейната твърдост. Вещите лица не са разединени и в позицията, че „шортънинг“ е всяка твърда при стайна температура мазнина. Разликата между експертизите е в различното им тълкуване с оглед използвания от ЦМЛ метод на изследване, който в настоящото производство не се доказва, че е неподходящ. В заключението на вещото лице доц. д-р С. М., което съдът кредитира като компетентно и обективно изготвено на основание чл. 202 ГПК, е посочено, че втвърдяването на мазнината, т.е. получаване на шортънинг от течно или полу-твърдо масло, се постига по различни начини – чрез химични (напр. хидрогениране или преестерифициране) или физични методи (напр. фракциониране или текстуриране). П. шортънинг, получен само чрез текстуриране, и обикновеното (нетекстурирано) малмово масло се различават единствено по своята кристална структура, а на практика това се проявява като разлика в тяхната твърдост (консистенция). Вещото лице е категорично, че продуктът „палмова мазнина IFFCO HQPO 36/39“ е претърпял физическа модификация и/или преработка – текстуриране, тъй като е с по-твърда консистенция от обикновено рафинирано, избелено и дезодорирано палмово масло. Тук следва да се припомни, че приложената от ЦМЛ вътрешна аналитична процедура се основава на метода AOCS Cc 16-60, който всички експерти потвърждават, че служи за определяне на показателя твърдост. Друг извод не следва от отговорите на останалите експерти, че продукта не е претърпял преестерифициране, хидрогениране и фракциониране, т.е. втвърдяването е получено без промяна в химическия състав, което според доц. д-р С. М. е постижимо чрез физическа модификация – текстуриране. Експертът пояснява, че при текстурирането става промяна в кристалната структура или мазнина, в резултат на което се променя твърдостта (консистенцията) ѝ. От проведеното изпитване с пенетрометър по стандартизиран метод AOCS Cc16-60 се установява, че консистенцията на изследваната проба има стойност, характерна за пластични мазнини, шортънинги и маргарини, която при стопяване и постепенно охлаждане до 25⁰С не се възстановява, а се променя в полутечна, съдържаща течна фаза и забележими кристали, което доказва, че стоката „палмова мазнина IFFCO HQPO 36/39“ е претърпяла обработка за модификация на кристалната структура. Данните за преработка на продукта се съдържат и в продуктовата декларация на производителя (л. 198-201), в която е посочено, че продуктът IFFCO HQPO 36/39 „е направен от“ (а не че представлява) „напълно 100 % рафинирано, избелено и дезодорирано палмово масло“. В официалния уебсайт на компанията-производител същият продукт е представен като шортънинг – висококачествена нехидрогенирана растителна мазнина на палмова основа, идеална за пече, пържене, твърд бульон за маргарини, гхи и шортънинг. (л.

308, 310, 323, 335, 337 от делото).

От съвкупната преценка на събраните по делото доказателства следва извод, че вносеният от „Милки Груп Био“ ЕАД продукт „палмова мазнина IFFCO HQPO 36/39“ представлява палмов шортънинг, поради което с оспореното решение митническият орган правилно е определил класиране на стоката по шестте митнически декларации с MRN 18BG002005H0002682/19.02.2018 г., 18BG002005H0002706/19.02.2018 г., 18BG002005H0002790/20.02.2018 г., 18BG002005H0002912/21.02.2018 г., 18BG002005H0003040/23.02.2018 г. и 18BG002005H0003454/07.03.2018 г., в позиция 1517 вместо декларирания от вносителя код по КН/код по Т. – [ЕГН], с произтичащите от това последици за определяне на допълнителни задължения за мито и ДДС. В този смисъл е и практиката на ВАС (решение № 10121 от 25.20.2023г. по адм.д. № 7030/2022г. на I о. на ВАС и решение № 9768 от 17.10.2023г. по адм.д. № 2293/2022г., VIII о. на ВАС). Цитираната от жалбоподателя практика на ВАС не е актуална, тъй като е формирана преди решението на СЕС от 15 юни 2023 г. по дело С-292/22 и не е съобразена с даденото с него тълкуване на правото на ЕС.

Неоснователни са доводите, свързани с липса на акредитация на ЦМЛ. От разпоредбата на чл. 49 АПК не следва изискване за акредитиране на лабораторията, на която се възлага експертизата, а при действието на чл. 202 ГПК това не е и условие за допускане на резултата от това изследване като доказателствено средство. В този смисъл е съдебната практика на Върховния административен съд.

Представеното в с.з. решение относно обвързваща тарифна информация /ОТИ/ / № RO BTI 2023 /004119 на Национален митнически орган на Румъния, според което внасяната стока IFFCO HQPO 36/39 следва да бъде отнесена към тарифна позиция 1511 90, е неотнормирано, т.е. решението е със срок на действие 15.02.2023г. до 14.02.2026г., а процесният внос е извършен преди тази дата.

По изложените съображения обжалваното Решение рег. № 32-333535/13.11.2020г. се явява законосъобразно и не са налице основания за неговата отмяна, поради което обжалването следва да бъде отхвърлено.

Предвид изхода на спора и на основание чл. 143, ал. 3 АПК ответникът има право на поисканите от процесуалния му представител разноски във вид на юрисконсултско възнаграждение, което съдът определя съгласно чл. 37 от Закона за правната помощ и чл. 24 от Наредбата за заплащане на правната помощ в размер на 100,00 лв. Ответникът е осъществил и разходи в размер на определеното окончателно възнаграждение по приетата по делото тройната експертиза. Тези разходи за заплатен депозит обаче не са претендирани. В писменото становище по същество от 11.10.2023 г. е поискано единствено юрисконсултско възнаграждение. Не е представен списък по чл. 80 ГПК, поради което разходи от този характер не следва да се присъждат.

Водим от горното и на основание чл. 220, ал. 2 ЗМ, вр. чл. 172, ал. 2, предл. последно АПК Административен съд -София - град, III отделение, 75 състав,

РЕШИ:

ОТХВЪРЛЯ жалбата на „МИЛКИ ГРУП БИО“ ЕАД срещу Решение рег. № 32-333535/13.11.2020г. на директора на ТД Митница „С. Морска“ (понастоящем ТД В.) в Агенция „Митници“ към митнически декларации (МД) с MRN 18BG002005H0002682/19.02.2018 г., 18BG002005H0002706/19.02.2018 г., 18BG002005H0002790/20.02.2018 г., 18BG002005H0002912/21.02.2018 г.,

18BG002005H0003040/23.02.2018 г. и 18BG002005H0003454/07.03.2018 г.

ОСЪЖДА „Милки Груп Био” ЕАД, ЕИК[ЕИК], седалище и адрес на управление: [населено място], [улица], ет. 5, ап. 12, да заплати на Агенция „Митници“ юрисконсултско възнаграждение за настоящата инстанция в размер на 100 (сто) лева. Решението може да бъде обжалвано с касационна жалба чрез Административен съд - София-град пред Върховния административен съд на Република България, в 14-дневен срок от съобщаването му на страните. Препис от решението да се изпрати на страните по реда на чл. 137 АПК, вр. чл. 220, ал. 2 ЗМ.

СЪДИЯ: