

РЕШЕНИЕ

№ 7399

гр. София, 04.03.2025 г.

В ИМЕТО НА НАРОДА

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД - СОФИЯ-ГРАД, Трето отделение 16 състав,
в публично заседание на 29.01.2025 г. в следния състав:

СЪДИЯ: Ралица Романова

при участието на секретаря Елица Делчева, като разгледа дело номер **3104** по описа за **2022** 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 М. Г. БИО ЕАД, ЕИК[ЕИК], със седалище и адрес на управление: [населено място], [улица], ет. 5, ап. 12, подадена чрез адв. Ж., срещу Решение № 32-76390/08.03.2022 г. на директора на Териториална дирекция (ТД) Митница Б. в Агенция „Митници“ при Министерство на финансите, с което се коригира тарифният код на стоките, посочен в митническа декларация (МД) MRN 21BG001007035446R0/23.09.2021 г., и са установени публични задължения за досъбиране, както следва: за мито – 3 464,18 лв., и за ДДС – 692,84 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 естерифицирана смес от мазнини, заместител на какаовото масло, преминало през крайна обработка за модифициране на кристалната структура. Застъпва становище, че процесната стока, предмет на внос, не е претърпяла т.нар. текстуриране - промяна на кристалната структура. Твърди, че понятието текстуриране е упоменато само и единствено в Обяснителните бележки към Хармонизираната система /ОБХС/, които не са нормативен акт според трайната национална и

европейска съдебна практика. В тази връзка се позовава на Решение от 18 май 2011 г. по дело D., C-423/10 на Съда на ЕС, EU:C:2011:315, точка 23, на Решение на СЕС от 27 ноември 2008 г. по дело C-403/07. EU:C:2008:657, т. 48 и др. Поддържа, че на практика митническите органи са разширили обхвата на тарифната позиция 1517 от КН, като са добавили допълнителен критерий - т. нар. „текстуриране“, чрез добавяне на сорбитанов естер, което не е упоменато в КН и в забележките към нея.

Оспорва метода, по който е извършена експертиза на същата стока в Централната митническа лаборатория (ЦМЛ), тъй като митническата лаборатория няма акредитация за извършените изследвания на емулгатори в това число на сорбитанов естер и е създадена за целите на изследването своя работна процедура, която не може да се каже дали отговаря на утвърдените методологии за извършването на такива изследвания.

Жалбоподателят оспорва наличието на сорбитанов естер в палмовата мазнина, както и твърдението, че емулгаторите променят (модифицират) кристалната структура, като се позовава на придружаващите стоката документи - анализен сертификат и здравен сертификат, където не е упоменато наличието на сорбитанов естер.

В открити съдебни заседания по делото жалбоподателят се представлява от адв. Ж., която поддържа жалбата и моли да бъде уважена. Позовава се на решение на ВАС, постановено по дело № 4319/2024 г., в което е разгледан идентичен казус. Претендира разноски.

Ответникът – директор на ТД Митница Б. на Агенция „Митници“, чрез процесуален представител - юрисконсулт И., 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 23.09.2021 г. с митническа декларация (МД) MRN 21BG001007035446R0/23.09.2021 г. М. Г. БИО ЕАД е декларирало внос за поставяне под режим “допускане за свободно обращение” на стока, описана като: „палмова мазнина А. NH M01 заместител на какаово масло в разфасовки x 20 кг. - 22 640 кг“, с деклариран код по Т. 15162098 80, ставка на митото по отношение на трети страни – 10.90 %, митническа стойност - 67 925,28 лв., като същата е изчислена на база декларираните за нея елементи в митническата декларация. Деклариран е изпращач - ПТ А. А., Д., И., държава на износ - И., деклариран произход - И..

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

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. Пробите са взети с акт № 2-486 А от 24.09.2021 г. за вземане и разработване на средна проба. Съставен е протокол за вземане на проба № 131/24.09.2021 г. Пробите са взети от служител на Е. ЕООД - дружеството, извършващо качествен и количествен контрол на стоки, в

присъствие на митнически служител и на прекия представител на декларатора – К. К. (М. ООД), 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 със заявка за анализ или контрол № 131/24.09.2021 г. За резултатите от изследването е изготвена Митническа лабораторна експертиза (М.) № 16_22.10.2021/13.12.2021 г., която е получена от ТД Митница Б. с писмо рег. № 32-405361/13.12.2021 г. Получено е също становище от директора на дирекция "Митническа дейност и методология" рег. № 32-409532/16.12.2021 г. относно тарифното класиране на стоката.

Съгласно експертизата анализираната проба с лаб. код № 5266_1007_21 от стока, декларирана като "А. НН М01", представлява при температура на пробата 25°C "твърда, непластична, бяла, маслена маса, с хомогенна гладка структура гладка без видими кристали" и неутрален мирис. При проведените изпитвания на стоката след хидролиза чрез качествен хроматографски анализ в нея се доказва съдържание на сорбитанови естери - емулгатор (в качеството на модификатор на кристалната структура, съгласно технологиите). Последното било потвърдено от информационна справка на страницата на производителя. Посочено е, че съгласно твърдата консистенция и сравнително ниското йодно число, предполагат, че продуктът или някой от компонентите му са претърпели химическа модификация. Съгласно т. 8 от експертизата, "въз основа на получените резултати и експертна оценка, както и в съответствие с термините и разпоредбите на глава 15 на КН може да се направи заключението, че изпитаната проба от стока с описание "А. НН М01" представлява препарат, съставен от смес от растителни мазнини или техни фракции, дори и химически модифицирани, с добавен сорбитанов емулгатор".

Въз основа на гореизложеното заключение е прието, че декларираният от М. Г. БИО ЕАД код по Т. 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“, е некоректен, тъй като стоката представлява смес от растителни мазнини или техни фракции с добавен емулгатор, обработка недопустима за стоките от позиция 1516 на КН, предвид текстовете на позиция 1516 и на ОБХС за позиция 1516. Също така е посочено, че съгласно ОБХС за позиция 1516, последен параграф, позиция 1516 не включва мазнините и маслата и техните хидрогенирани фракции и т.н., които са претърпели по-напреднала обработка, като например текстуриране (видоизменение на текстурата или на кристалната структура) с цел да служат за хранителни цели.

Предвид извършените изследвания на стоката и определянето ѝ с лабораторната експертиза от ЦМЛ в Агенция „Митници“ като смес от растителни мазнини или техни, с добавен сорбитанов емулгатор, 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 декларираната 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

представлява смес от растителни мазнини или техни фракции, с добавен емулгатор, което е обработка, недопустима за стоките от позиция 1516. Пояснено е, че съгласно ОБХС за позиция 1516, последен параграф, от позиция 1516 се изключват мазнините, маслата или техните фракции, хидрогенирани, интерестерифицирани, преестерифицирани или елайдинирани, ако в процеса на модификацията участват повече от една мазнина или масло. В допълнение съгласно същия текст позиция 1516 не включва мазнините и маслата и техните хидрогенирани фракции и т.н., които са претърпели по-напреднала обработка, като например текстуриране (видоизменение на текстурата или на кристалната структура) с цел да служат за хранителни цели. В случая е установено смесване с емулгатор, имащ функцията да модифицира кристалната структура на маслата, т.е. да ги текстурира. Въз основа на 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 Т. код е 1517 90 99 90, със ставка на митото по отношение на трети страни в размер на 16,00%, а не както е декларирано от дружеството жалбоподател с код 15162098 80, със ставка от 10,90 %.

При тези изводи и с оглед резултата от проведената експертиза, директорът на ТД Митница Б. с писмо рег. № 32-23806 от 24.01.2022 г. е уведомил М. Г. БИО ЕАД, че е образувано административно производство по издаване на административен акт, с който да бъде коригиран декларираният от същото Т. 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 25.01.2022 г. Не е изразено становище от дружеството.

С оспореното Решение рег. № 32-76390/08.03.2022 г. на директора на ТД Митница Б. за декларираната стока, описана като: "А. НН М01", по МД 21BG001007035446R0/23.09.2021 г., директорът на ТД Митница Б. е приел, че се класира в код 1517 90 99 на КН, тоест различен от декларирания. Вследствие на последното на основание чл. 57, пар. 1 от Регламент (ЕС) № 952/2013 г. и във връзка с правила 1 и 6 от Общите правила за тълкуване на КН на ЕС е определен код по Т. - 1517 90 99 90. Направен е извод, че корекцията на декларирания от М. Г. БИО ЕАД код води до промяна и в дължимото за вноса мито на основание чл. 85, пар. 1 от Регламент (ЕС) № 952/2013, 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 10.90 % съгласно декларирания от дружеството код. Предвид това и на основание чл. 105, пар. 4 от Регламент (ЕС) № 952/2013 и чл. 56 от Закона за ДДС е определено задължение за допълнително заплащане на държавни вземания за вносно мито в размер на 3 464,18 лв. и ДДС в размер на 692,84 лв., ведно със съответните лихви, на основание чл. 114, пар. 1 от Регламент (ЕС) № 952/2013.

Изложени са мотиви, че 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“, съгласно ОБХС за позиция 1516, последен параграф, се изключват мазнините, маслата или техните фракции, хидрогенирани, интерестерифицирани, преестерифицирани или елайдинирани, ако в процеса на модификацията участват повече от една мазнина или масло. В допълнение съгласно същия текст позиция 1516

не включва мазнините и маслата и техните хидрогенирани фракции и т.н., които са претърпели по-напреднала обработка, като например текстуриране (видоизменение на текстурата или на кристалната структура) с цел да служат за хранителни цели. В случая е установено, че процесната стока представлява смес от растителни мазнини или техни фракции, с добавен емулгатор, имащ функцията да модифицира кристалната структура на маслата, т.е. да ги текстурира, което е обработка, недопустима за стоките от позиция 1516.

Решението е връчено на дружеството адресат на 11.03.2022 г., видно от представено по делото копие на обратна разписка за доставяне на л. 20.

С жалба от 25.03.2022 г., подадена чрез административния орган, М. Г. 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 М. Г. БИО ЕАД митническа декларация, ведно с придружаващите я документи, протокол и акт за вземане на проба от процесната стока, извършената от ЦМЛ М. и други.

По делото е допусната по доказателствено искане на жалбоподателя съдебно-техническа експертиза (СТЕ), във връзка с която е постъпило становище от назначеното вещо лице доц. д-р Д. Ц., със специалност органична химия, съгласно което в писмо от 02.12.2022 г. ректорът на ХТМУ, проф. д-р инж. С. Т.-Ж., е отбелязала, че централната научно-изследователска лаборатория на ХТМУ не притежава лиценз за извършване на експертиза, съобразно поставените задачи в жалбата на М. Г. БИО ЕАД и в молбата на юрк. И.. В тази връзка насочва страните и съда, че, доколкото има съмнение в резултатите от анализа, заинтересованата страна може да се обърне за нов анализ в акредитирана лаборатория в страната или в Европейския съюз. Уточнява, че анализът е научен коментар на представените документи от производителя и от проведения вече анализ в ЦМЛ.

Съгласно становището, относно вида на стоката е посочено, че производителят А. Г. (228/2 стр.) е дал следното описание: „А. NH M01 е заместител на какавото масло без транс мазнини, направен от висококачествени растителни масла. Той е устойчив на топлина, втвърдява се бързо и е специално формулиран за покритие на шоколадова смес“. Направен е извод, че изследваната проба не е естерифицирана, не е хидрогенирана, но съставът, определен от дадения анализ, не съответства на палмова мазнина. Това не противоречи на даденото от производителя като информация - „висококачествени растителни масла“.

Относно въпроса "има ли наличие на сорбитанов естер в изследваната проба", вещото лице отново се позовава на декларираното от производителя (228/2 стр.), а именно: „Емулсификатор: Добавен“. Вещото лице обяснява, че след хидролиза на естери, се открива сорбитол, което доказва съдържание на сорбитанови естери в пробата“. Направен е извод, че производителят не отрича добавяне на емулсификатор. В заключение сочи, че има добавка на сорбитанови естери в стоката.

На последния поставен въпрос - какво количество сорбитанов естер трябва да се съдържа в стоката, за да се твърди, че мазнината е емулгирана, е отговорено, че анализът показва, че „изследваната проба не представлява емулсия на вода в масло. Сместа от мазнини без вода не може да образува емулсия. Мазнината не е емулгирана дори при наличие на емулсификатор“. Препраща към отговора на ю.к. М. Т.-К. (стр. 72), че количеството емулгатор е индивидуално за всяка система. Още повече, че в

случая не е ясно кой точно емулгатор е използван, т.к. не е определено дали е имало стеарат, палмитат и т.н., дали е моно-, ди- или три-сорбитат. Дадено е пояснение, че наличието на сорбитанов естер не цели емулсия, а промяна на текстура (което е различно от емулсия). Това не води до химични модификации, а до някои физични процеси, например различен вид на кристалната решетка и съответно различна температура на топене.

Експертът реферира към стр. 184, 2 колона, последен абзац от "Преглед на модификатори на кристализацията в липидни системи", като цитира следното: „СЕ са ценени поради тяхната способност да модифицират кристалната морфология и консистенция на мазнините, с ефективност, като средства против цъфтеж (anti-bloom agents бел. в.л.) в сладкарски продукти, които съдържат какаово масло и заместители на какаово масло, с акцент върху сорбитановия моностеарат и сорбитановия тристеарат като потенциални контролери на кристализацията.“

В допълнение е посочено, че интерпретацията на резултатите от анализа (стр. 32) допуска химическа модификация, но това не е доказано. Ниското йодно число, както и твърдата консистенция, съответства на факта, че анализът на пробата показва наличие предимно на наситени висши мастни киселини и не е еднозначно доказателство за проведена химична модификация.

На допълнително поставен от ответника въпрос с молба на л. 245, вещото лице отговаря, че наличният анализ показва съотношение на компоненти (висши мастни киселини), нетипично за изброените в С. А. CXS 210-1999 растителни източници. На базата на тази информация и използвайки като референт данните в С. А. CXS 210-1999, може да се предположи, че пробата може да е фракция от дадена мазнина или че представлява смес от мазнини (фракции на мазнини), или че източникът на дадената мазнина не е включен изброените в С. А. CXS 210-1999 растителни източници.

Предвид обстоятелството, че при експертизата на в.л. Ц. не е извършван анализ на процесната проба, а същата е базирана единствено на документален анализ на представените по делото материали и на научни данни, то съдът я взема предвид относно изложените в нея принципни положения. От друга страна, обаче намира, че тя не е относима към характеристиките на конкретната стока, предмет на процесната митническа декларация, поради което въз основа на нея не могат да бъдат направени обосновани изводи относно предмета на делото.

С оглед на гореизложеното е допусната повторна съдебно-химическа експертиза с назначено вещо лице доц. д-р С. М.. Представено е заключение, което се кредитира от съда като компетентно и безпристрастно изготвено с оглед на професионалната квалификация на експерта и липсата на данни за заинтересованост от изхода на делото. Същото се приема от страните без оспорване.

Съгласно заключението на експертизата, в независима акредитирана лаборатория е определен мастно-киселинният състав на контролната проба от процесната стока V. O. COCOA BUTTER R. A. NH M01 по метода, посочен в БДС EN ISO 12966-4:2015 (Протокол от анализа като ПРИЛОЖЕНИЕ 2). Получените от анализа резултати са представени в Таблица 1 и са сравнени с тези на различни видове растителни мазнини с подобен състав (данни от С. А. CXS 210-1999 и от T. Lipid H., F.D.G., J.L. H., F.B.P. (Eds.), C. and H. за какаово

масло). Въз основа на това е направен извод, че процесната стока не е самостоятелно представена мазнина, а представлява смес от мазнини и/или техни фракции. Мазно-киселинният състав на изследваната проба от процесната стока V. O. COCOA BUTTER R. A. NH M01 показва, че тя НЕ представлява хидрогенирано палмово масло, а е смес от мазнини и/или техни фракции (Таблица 1). Изследваната проба категорично и недвусмислено се различава от палмовото масло, било то и хидрогенирано.

Относно наличието в пробата на сорбитанови естери е посочено, че, когато сорбитановите естери се подложат на химическата реакция хидролиза, се получават сорбитол и свободни мастни киселини или техните соли (в зависимост от реакционните условия). Този подход - хидролиза на пробата и анализ дали сред продуктите на реакцията присъства сорбитол, е използван от Централната митническа лаборатория (ЦМЛ) за проверка дали пробата съдържа сорбитанови естери. При положителен резултат (наличие на сорбитол като продукт от хидролизата на пробата) се приема, че мазнината е съдържала сорбитанови естери, тъй като сорбитолът не е природна съставка на маслата и мазнините и наличието му в пробата може да се обясни с наличие на сорбитанови естери в нея.

В случая е установено, че анализът в ЦМЛ, дали в пробата има сорбитанови естери, е осъществен чрез прилагането на Работна аналитична процедура РАП_51/версия 03/02.2021 (л. 76-79), включваща хидролиза на пробата в алкална среда, изолиране на фракцията, съдържаща полиалкохолите (глицерол, евентуално сорбитол и др.) и анализът ѝ с високо-ефективна течна хроматография (HPLC-ELSD). За референти са използвани глицерол и сорбитол. Съвпадението по време на задържане на пик от пробата с този на референта сорбитол е указание за наличие на сорбитанов(и) естер(и) в изходната проба. В митническата лабораторна експертиза № 16_22.10.2021/13.12.2021 г. (л. 31-32), в частта Резултати т.4, е посочено, че „след хидролиза на пробата чрез качествен хроматографски анализ се открива сорбитол, което доказва съдържание на сорбитанови естери в пробата“.

Направено е заключение, че митническата лаборатория е провела качествен (а не количествен) анализ за установяване на наличие на сорбитанови естери в изходната проба чрез установяване на наличие на веществото сорбитол като продукт от хидролизата на сорбитанови естери в изходната проба (л. 76-79). Наличието на сорбитол след хидролиза е установено чрез анализ с високо-ефективна течна хроматография (HPLC-ELSD).

По смисъла на определенията в Регламент (ЕО) № 1333/2008 на Европейския парламент и на Съвета от 16.12.2008 г. относно добавките в храните сорбитановите естери представляват добавка към храни, а не са спомагателно вещество. В С. А. (ПРИЛОЖЕНИЕ 3) сорбитановите естери на мастни киселини са дефинирани като хранителна добавка (англ. F. A.) от функционалните класове: емулгатори и стабилизатори. Съгласно заключението, процесната стока представлява чиста мазнина - заместител на какаовото масло (без наличие на вода като несмесима фаза), и в такива случаи сорбитановите естери се влагат в мазнината за забавяне на процесите на „цъфтеж“ в нея (промени в кристалната ѝ структура с образуване на групи

от по-големи кристали), които влошават физико-химичното състояние на продукта. Следователно, направен е извод, че добавеният емулгатор под формата на сорбитанов естер има за цел да модифицира кристалната структура на стоката и да оказва влияние на текстурата ѝ, като предотвратява образуването на по-големи кристали, съответно способства за запазване на гладката ѝ текстура.

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 пряк и личен 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 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 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 donachislyavane на публични задължения.

Не се констатира нарушение на процесуалните правила от категорията на съществениите, 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 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 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 пробите са индивидуализирани в протокола и акта за вземане и разработване на средна проба от стоката чрез посочване на нейния вид, количество, декларатор и ЕАД, контейнер, от който е взета, както и опаковка. Вярно е, че в акта за вземане на проба са посочени два различни контейнера, но единият от тях фигурира и в протокола за вземане на проба, и върху опаковката, чието съдържание съвпада с отразеното в акта относно описанието на поставените върху опаковката данни. Поставени са оловни пломби за осигуряване на пробите, върху които са поставени инициали на Е. И. ЕООД. Посочените белези са достатъчни за индивидуализация на пробите. При приемане на същите в ЦМЛ и от назначеното по делото вещо лице пломбите са с ненарушена цялост и индивидуализиращите им белези съвпадат с посоченото в акта за вземане на средна проба. Последното е отразено от вещото лице М., включително чрез позовава не представен по делото снимков материал, от който е видна опаковката на пробите и отбелязванията върху нея. Освен това при вземане на пробите е присъствал представител на дружеството жалбоподател (К. – М. ООД), 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, каквото доказване не е извършено по делото.

Спорът се свежда до приложението на материалния закон и по-конкретно дали внесената от М. Г. БИО ЕАД стока следва да се тарифира по позиция 1516 от Обяснителни бележки към комбинираната номенклатура на Европейския съюз, която включва: „Животински и растителни 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“.

При действието на чл. 170, ал. 1 от АПК в тежест на митническия орган е да установи характеристиките и качествата на внесената от М. Г. БИО ЕАД стока, които я 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 Митническия 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 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 (В. А. S. Т. BV срещу S. van F.), 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.

Позиция 1516 от КН обхваща мазнините и маслата от растителен вид, които са били хидрогенирани, интересерифицирани, преестерифицирани или елайдинирани, но не са били обработени по друг начин. Съгласно обяснителните бележки към позиция 1516 от КН, тук не се включват мазнините и маслата и техните хидрогенирани фракции и т.н., които са претърпели по-напреднала обработка, като например текстуриране (видоизменение на текстурата или на кристалната структура) с цел да служат за хранителни цели (№ 1517). От тази позиция са изключени и мазнините, маслата и техните фракции, хидрогенирани, интересерифицирани, преестерифицирани или елайдинирани, ако в процеса на модификация участват повече от една мазнина или масло (№ 1517).

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. Следователно, към позиция 1517 се включват и мазнините, маслата и техните фракции, хидрогенирани, интересерифицирани, преестерифицирани или елайдинирани, ако в процеса на модификация участват повече от една мазнина или масло. Според обяснителната бележка към ХС за позиция 1517, 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".

От изложеното следва, че позиция 1516 обхваща мазнините, маслата и техните фракции, хидрогенирани, интересерифицирани, преестерифицирани или елайдинирани, ако в процеса на модификация участва само една мазнина или масло. В т. 44 от решението по дело С-292/22, Съдът на ЕС посочва, 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.

С оглед гореизложеното основание да се изключи класирането на продукта в позиция 1516 е обоснован извод, че същият представлява смес от две различни масла, съответно че е претърпял обработка, различна от рафинирането, като например текстуриране /така т. 46 от решението на Съда по дело С-292/22/.

Следователно, в настоящия случай в предмета на делото е установяване, на първо място, дали стоката е представена от едно масло или мазнина, или е смес от масла и мазнини или техни фракции, на следващо място (при положителен отговор на предходния въпрос) – дали представлява продукт, получен от една-единствена мазнина или от едно масло, претърпели обработка чрез способите, които са примерно изброени в съответните обяснителни бележки към ХС

В конкретния случай не е спорно, че внесената стока представлява твърда, гладка бяла маса, която е смес от мазнини и/или техни фракции, което се доказва чрез мастно-киселинния състав на продукта, който се различава от този на чистото палмово масло, като вещото лице М. предполага, с оглед наличието на конкретни, посочени от нея в заключението на експертизата, мастни киселини, нетипични за чистото палмово масло, че това са например кокосово масло или палмоядково масло. Конкретно се сочи, че стоката се характеризира с високото си съдържание на лауринова киселина (12:0, в количество 27.2% спрямо под 0.5% в палмовото масло) и миристинова киселина (14:0, в количество 10.2% спрямо под 2.0% в палмовото масло) и ниското си съдържание на палмитинова киселина (16:0, 22.9% спрямо над 39%), сравнени с количествата им в чисто палмово масло, било то и хидрогенирано. Също така по делото е безспорно доказано въз основа на експертните заключения, че стоката не представлява масло от типа "вода в масло или маргарин", а чиста мазнина - заместител на какаовото масло (без наличие на вода като несмесима фаза), което е отбелязано в последния абзац на заключението.

Горните изводи, изложени в заключението на СХЕ, че процесната стока представлява смес от растителни масла, е въз основа на извършен анализ в независима акредитирана лаборатория по метод, посочен в БДС EN ISO 12966-4:2015. Резултатите съвпадат с установеното в резултат на извършената ЦМЛ М..

Въз основа на гореизложеното настоящият състав намира за доказано, че процесната стока, декларирана с МД MRN 21BG001007035446R0/23.09.2021 г., представлява смес от мазнини и/или техни фракции, което съгласно направения по-горе анализ на приложимата нормативна уредба, по-конкретно на Обяснителните бележки за позиции 1516 и 1517 от КН, я дисквалифицира от позиция 1516, която изисква стоката да е представена от едно масло или мазнина. Предвид това е безпредметно изследването на наличие на по-нататъшна обработка на маслото, доколкото това е необходимо в случай че стоката е съставена само от един вид масло, какъвто не е настоящия случай.

За пълнота и с оглед възникналия между страните спор относно наличието на сорбитанов естер в стоката, следва да се посочи, че в изготвената М. е дадено заключение единствено за наличие на сорбитанови естери: „чрез качествен хроматографски анализ се детектира ниско съдържание на сорбитол, установен след хидролиза на пробата“. Наличието на сорбитол е определено в ЦМЛ, използвайки Работна Аналитична Процедура /Р. 51/. Анализът е качествен, а не количествен, тоест не е установено количеството вложени сорбитанови естери.

По делото е представено описание (методика за работа) на посочения метод за анализ, ведно с доказателства за техническа годност и съответствие с одобрен тип средство на използваните апарати.

С оглед възраженията за липса на акредитация на ЦМЛ да провежда такива изследвания и относно използвания метод Р. 51, следва да се отбележи, че на съда е служебно известно, че ЦМЛ има акредитация да провежда изследвания относно мастно-киселинен състав и йодно число на растителни и животински мазнини. На следващо място, според § 51 и 52 от решение на СЕС по дело С-292/2022, „налага се изводът, че нито КН, нито обяснителните бележки към нея посочват специфичен метод, по който при необходимост би трябвало да се изследва консистенцията на продукт. Въпреки това, дори когато обяснителните бележки към КН изрично предвиждат даден метод, той не трябва да се счита за единствения приложим метод за целите на изследването на съществените характеристики на съответните продукти, като консистенцията им (вж. в този смисъл решение от 12 юни 2014 г., Л. Н. Б., С-330/13, EU:C:2014:1757, т. 51 и цитираната съдебна практика). Съгласно § 53, ако считат, че предвиденият в обяснителните бележки към КН метод не води до резултат, който съответства на КН, митническите органи на държавата членка или икономическият субект могат да упражнят правото си да сезират компетентния орган. В такъв случай запитващата юрисдикция е тази, която следва да реши кой е най-подходящият метод за определяне на съществените за класирането на съответните продукти техни характеристики (вж. в този смисъл решение от 12 юни 2014 г., Л. Н. Б., С-330/13, EU:C:2014:1757, т. 54 и 55). На още по-голямо основание следва да се приеме, че когато приложимата правна уредба не предвижда никакъв метод, митническите органи са свободни да прилагат избрания 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 е използван разработен от нея метод за установяване на сорбитол в пробата, който освен това е в състояние да даде коректен резултат съгласно становището на вещото лице М..

Съгласно заключението на назначената по делото СХЕ, в случая добавеният към продукта - смес от масла, сорбитанов естер е добавка към храните от вида на емулгаторите и в случаи като настоящия сорбитановите естери се влагат в мазнината за забавяне на процесите на „цъфтеж“ в нея (промени в кристалната ѝ структура с образуване на групи от по-големи кристали), които влошават физико-химичното състояние на продукта.

Според ОБХС от позиция 1517 са изключени „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“.

В случая стоката представлява смес от повече от две масла, което обективно изисква класирането ѝ в позиция 1517. Класирането ѝ в позиция 1517 е с оглед общото правило 1 за тълкуване на КН - съгласно термините на позициите и на забележките към разделите или към главите от

номенклатурата, като решаващ критерий е обективната характеристиката на стоката, което е в съответствие с т. 38 от решението на СЕС по дело C-292/22 и цитираната там съдебна практика.

Според ОБХС за позиция 1517, същата включва продукти, 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 [...]. Тази 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. Изключват се 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.

Гореизложеното потвърждава включването на смесите от мазнини или масла в позиция 1517 и пояснява, че по отношение на тях е достатъчно техните мазнини и/или масла да са предварително хидрогенирани, емулгирани, разбити или предварително обработени чрез текстуриране, а несмесени продукти се изключват от нея, когато са били само рафинирани, без по-нататъшна обработка. Съгласно описанието на стоките от позиция 1517, емулгирането е достатъчно за класирането на стоката в позиция 1517 от КН, без да е необходимо текстуриране. Всъщност обективната характеристика на стоката като смес от масла, които са били емулгирани, е достатъчна за класирането ѝ в позиция 1517 и този извод не е обоснован с ОБХС, а със заглавието на позицията и обективните характеристики на стоката при съобразяване с общото правило 1 за тълкуване на КН. В този смисъл е Решение № 1720 от 14.02.2024 г. по адм. дело № 7034 от 2023 г. на ВАС, I отд. Добавянето на емулгатор е безспорно доказано по делото и не се оспорва от жалбоподателя. В допълнение към това е установено, че производителят е декларирал, че в продукта, представляващ предмет на процесния внос, е добавен емулгатор - сорбитанов естер. Неотнoсим към спора е поставеният въпрос за точното количество вложени сорбитанови естери, тъй като за класирането на продукта в позиция 1517 е достатъчно той да представлява смес от растителни масла и да е емулгиран, без да е необходимо да е текстуриран. Текстът на тази позиция сочи, че основната характеристика на стоките, попадащи в нея, е че представляват смеси, а именно продукти, получени чрез смесването на мазнини и/или масла или препарати (решение на СЕС по дело C-292/22).

Следователно, декларираният код от позиция 1516 на КН е некоректен, предвид че стоката представлява смес от растителни масла или техни фракции с добавен емулгатор, обработка, недопустима за стоките от позиция 1516. Правилно е класирана от ответния административен орган в позиция 1517, код по Т. 1517 90 99 90, което е довело до допълнително начисляване на публични задължения с оглед по-високата ставка на новия Т. код.

В резултат от гореизложеното съдът намира оспорваното в настоящото

съдебно производство Решение № 32-76390/08.03.2022 г. на директора на Териториална дирекция Митница Б. в Агенция „Митници“ при Министерство на финансите, с което се коригира тарифният код на стоките, посочен в подадена от М. Г. БИО ЕАД митническа декларация (МД) MRN 21BG001007035446R0/23.09.2021 г., и са установени публични задължения за досъбиране, както следва: за мито – 3 464,18 лв., и за ДДС – 692,84 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, за законосъобразно като издадено от компетентен орган в предвидената от закона форма, при спазване на административнопроизводствените правила, материалноправните разпоредби и целта на закона. Не са налице основания за неговата отмяна, поради което оспорването от М. Г. БИО ЕАД следва да бъде отхвърлено.

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 заплащането на правната помощ, в размер на 100 лв. Следва да бъде осъден жалбоподателят да плати на ответника също 400 лв. за съдебни разноски за изготвяне на експертизи.

Водим от горното и на основание чл. 220, ал. 2 ЗМ, вр. чл. 172, ал. 2, предл. посл. АПК, Административен съд София - град, III отделение, 16-ти състав,

РЕШИ:

ОТХВЪРЛЯ жалбата на М. Г. БИО ЕАД, ЕИК[ЕИК], срещу Решение № 32-76390/08.03.2022 г. на директора на Териториална дирекция Митница Б. в Агенция „Митници“ при Министерство на финансите.

ОСЪЖДА М. Г. 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, в т.ч. за юрисконсултско възнаграждение и за изготвяне на експертизи.

Решението може да се обжалва с касационна жалба чрез Административен съд София-град пред Върховния административен съд на Република България в 14-дневен срок от съобщаването му на страните.

СЪДИЯ: