

РЕШЕНИЕ

№ 5334

гр. София, 10.02.2026 г.

В ИМЕТО НА НАРОДА

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД - СОФИЯ-ГРАД, Трето отделение 81 състав, в публично заседание на 04.12.2025 г. в следния състав:

СЪДИЯ: Стоян Тонев

при участието на секретаря Лилия Благоева, като разгледа дело номер **5264** по описа за **2025** година докладвано от съдията, и за да се произнесе взе предвид следното:

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

Образувано е по жалба на МИЛКИ ГРУП БИО ЕАД, ЕИК[ЕИК], със седалище и адрес на управление: [населено място], [улица], ет. 5, ап. 12, представлявано от П. П., подадена чрез адв. Ж., срещу Решение с рег. № 32-320406/02.11.2020 г., издадено от директора на Териториална дирекция (ТД) „С. Морска“ в Агенция „Митници“, понастоящем ТД Митница В., с което на основание разпоредби от Регламент (ЕС) № 952/2013 г. от 09.10.2013 г. на Европейския парламент и на Съвета за създаване на Митнически кодекс на Съюза и във връзка с правила 1 и 6 от Общите правила за тълкуване на Комбинираната номенклатура (КН) на ЕС, предвид Обяснителните бележки към Хармонизираната система за описание и кодиране на стоките за позиция 1517 вместо декларирания от вносителя код по КН/код по ТАРИК - [ЕГН] за стоката, декларирана с описание "IFFCO HQPO 36/30 палмова мазнина допусната за свободно обръщение с МД MRN 18BG002005H0002110/08.02.2018г.; МД MRN 18BG002005H0002227/12.02.2018 г.; МД MRN 18BG002005H0002350/13.02.2018 г., е определен нов код - [ЕГН], в резултат на което 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) на дружеството са установени общо допълнителни задължения за мито в размер на 7 183,90 лв. и ДДС в размер на 1 436,78 лв.

Жалбоподателят оспорва административния акт като незаконосъобразен и моли за отмяната му в цялост. Възражава срещу мотивите за промяна от митническите органи на тарифния код на внесената с посочената митническа декларация стока, като счита, че същата не представлява палмов шортънинг. На първо място, излага доводи, че в Комбинираната номенклатура (КН) липсва категоризиране на стоките въз основа на белег „текстуриране“, което е посочено само в Обяснителните бележки към Хармонизираната система (ОБХС), които не са нормативен акт според трайната европейска и национална съдебна практика. Позовава се на решения на СЕС по дела С-198/15, С-250/05 и С-370/08. Счита, че с обжалваното решение незаконосъобразно е разширен обхватът на позиция 1517 от КН. Жалбоподателят оспорва метода, по който е извършена експертиза на пробата в Централната митническа лаборатория (ЦМЛ). Навеждат се доводи, че използваният метод Сс 16-60 може да даде резултат само по отношение на определяне на консистенцията и пластичната деформация на пастообразни, кремообразни, полутвърди и силновискозни проби, тоест определя твърдостта на продукта, но не и качеството му на „палмов шортънинг“. Тъй като този метод е американски, ЦМЛ следва да представи методологията на изследването по него, което не е направено. Оспорва, че взетите проби от 10.02.2018 г. и 13.08.2018 г. са от вносове от 08.02.2018 г. и 12.08.2018 г., тъй като към момента на вземане на проба не е имало налична стока от този внос в митническия склад.

Настоящото производство е образувано във връзка с Решение № 4968/14.05.2025 г. на ВАС, по адм. дело № 1615/2025 г., с което Решение № 14868 от 15.08.2024 г., постановено по адм. д. № 11389/2020 г. по описа на АССГ е отменено и делото е върнато за ново разглеждане при съобразяване с дадените указания.

В открити съдебни заседания по делото жалбоподателят се представлява от адв. Ж., която поддържа жалбата и моли да бъде уважена. С предходна молба излага становище по същество, че не може да се докаже текстуриране.

Ответникът – директор на Митница В. при Агенция „Митници“, чрез процесуален представител – юрисконсулт Р., оспорва жалбата и моли за нейното отхвърляне. Подробни аргументи развива в представени писмени бележки. Претендира присъждане на юрисконсултско възнаграждение и прави възражение за прекомерност на адвокатското възнаграждение.

Софийска градска прокуратура не участва в производството по делото.

Административен съд София град, III отделение, 81 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 в периода между 08.02.2018 г. – 13.02.2018 г. „МИЛКИ ГРУП БИО“ ЕАД с митнически декларации (МД) MRN: 18BG002005H0002110/08.02.2018г., 18BG002005H0002227/12.02.2018г., 18BG002005H0002251/12.02.2018г. и 18BG002005H0002350/13.02.2018 г. е декларирано за поставяне под режим “допускане за свободно обращение” стока „палмова мазнина IFFCO HQPO 36/39“, с посочени съответния брой колети, тегло и код по ТАРИК [ЕГН], с държава на износ М. и деклариран произход М..

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, опаковъчни листа, ЧМР.

От стоката, декларирана първоначално за режим „митническо складиране“ с митническа декларация MRN 18BG002002J0001153 от 30.01.2018 г., е взета проба за проверка на тарифно класиране, за което е съставен Протокол № 16/10.02.2018 г. Пробата е изпратена до ЦМЛ на Агенция „Митници“ за анализ. За резултатите от изследването е издадена Митническа лабораторна експертиза № 12_15.02.2018г./05.08.2020 г. Междуременно, 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 18BG002005H0002110/08.02.2018 г., 18BG002005H0002227/12.02.2018

г., 18BG002005H0002251/12.02.2018 г., които се явяват документи за приключване на режим митническо складиране с MRN 18BG002002J0001153 от 30.01.2018 г.

От стоката, декларирана първоначално за режим „митническо складиране“ с митническа декларация MRN 18BG002002J0001533 от 08.02.2018 г., е взета проба за проверка на тарифно класиране, за което е съставен Протокол №18/13.02.2018 г. Пробата е изпратена за анализ до ЦМЛ на Агенция „Митници“. За резултатите от изследването е издадена Митническа лабораторна експертиза № 12_15.02.2018/ 04.08.2020 г. Складираната стока е била декларирана за режим “допускане за свободно обращение на стоки, с една от четирите процесни МД с MRN 18BG002005H0002350/13.02.2018 г., която се явява документ за приключване на режим митническа декларация MRN 18BG002002J0001533 от 08.02.2018 г.

Видно от експертизата анализираниите 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, стоката с търговско наименование IFFCO HQPO 36/39 представлява 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.

На база резултатите от възложената митническа лабораторна експертиза за стоката „палмова мазнина IFFCO HQPO 36/39“, е издадено становище за тарифно класиране относимо към първоначалния режим „митническо складиране“, деклариран с МД MRN 18BG002002J0001153 от 30.01.2018 г. и MRN 18BG002002J0001533 от 08.02.2018 г., като заключенията в него са приложени и по отношение на следващия режим, деклариран с процесните четири декларации.

Съгласно посоченото становище тарифното класиране на стоките 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 ТАРИК 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 анализиранията 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.

С оглед на горното и на основание чл. 84, ал. 1, т. 1 от Закона за митниците, във вр. с чл. 48 от Регламент (ЕС) № 952/2013 относно създаване на Митнически кодекс на Съюза, митническите

органи пристъпват към извършване на последващ контрол на декларирането с цел установяване истинността на данните от декларациите и установяване на законосъобразността на действията на вносителя при поставянето на стоките под режим „допускане за свободно обращение“, както и изпълнението на задълженията му за заплащане и обезпечаване на публичните вземания.

Предвид извършените изследвания на стоката и определянето ѝ с лабораторната експертиза от ЦМЛ към Агенция „Митници“ като текстурирано растително масло, след запознаване със заключението ѝ и получаване на становище за тарифно класиране от директора на дирекция „Митническа дейност и методология“ в Агенция „Митници“ ответният административен орган е приел, че същата не се класира в декларираните в митническата декларация код от позиция 1511, тъй като е претърпяла модификация на кристалната структура - текстуриране. 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 ТАРИК код е 1517 90 99 90, със ставка на митото по отношение на трети страни в размер на 16,00%.

При тези изводи директорът на ТД С. Морска с писмо рег. № 32-240540 от 18.08.2020 г. е уведомил МИЛКИ ГРУП БИО ЕАД, че е образувано административно производство по издаване на административен акт, с който да бъде коригиран декларираният от същото ТАРИК код на стоката, което води до възникване на допълнителни публични задължения за мито и ДДС, с посочен в писмото размер, ведно с мотиви относно основанията за това и приложено заключение на МЛЕ. Предоставен е 30-дневен срок за изразяване на становище.

С оспореното Решение № 32-320406/02.11.2020 г. на директора на ТД С. Морска за стока, описана като: „IFFCO HQPO 36/39 палмова мазнина“ в колета от 20 кг. /със съответен брой по всяка на МД/, държава на износ М., деклариран произход М., декларирана с МД MRN: 18BG002005H0002110/08.02.2018г., 18BG002005H0002227/12.02.2018г., 18BG002005H0002251/12.02.2018г. и 18BG002005H0002350/13.02.2018 г., МИЛКИ ГРУП БИО ЕАД е декларирано внос за поставяне под режим “допускане за свободно обращение”, с деклариран код по ТАРИК 15119099 00, органът е приел, че същата се класира в код 1517 90 99 90 на КН, тоест различен от декларираните. Направен е извод, че корекцията на декларираните от МИЛКИ ГРУП БИО ЕАД код води до промяна и в дължимото за вноса мито, тъй като приложимият ТАРИК код 1517 90 99 90 е със ставка на митото по отношение на трети страни в размер на 16,00 %, а не 9 % съгласно декларираните от дружеството код. Предвид това и на основание чл. 105, пар. 4, вр. с чл. 85, пар. 1 от Регламент (ЕС) № 952/2013 и чл. 56, вр. с чл. 54, ал. 1 от Закона за ДДС е определено общо допълнително задължение за мито в размер на 7 183,90 лв. и ДДС в размер на 1 436,78 лв., ведно със съответните лихви, на основание чл. 114, пар. 1 от Регламент (ЕС) № 952/2013, във вр. с чл. 9, ал. 2 от ЗДДС.

Решението е връчено, ведно с писмо рег. № 32-320944 от 03.11.2020 г. от директор на ТД С. Морска, на представител на дружеството на 05.11.2020 г., видно от представено по делото копие на обратна разписка за доставяне.

При първото разглеждане на делото е приобщена административната преписка и представените е хода на производството писмени доказателства, като е назначена експертиза по доказателствени искания на страните.

Видно от заключението на съдебно-химическа експертиза (СХЕ), изслушана по адм. дело № 11389/20 г. по описа на АССГ, изпълнена от вещото лице проф. д-р М. З. е, че експертът е дал своите отговори на база проверката и анализа на събраните писмени доказателства. Вещото лице констатира, че липсват стандартизирани методики за определяне на типа на мазнината, липсват

всякакви конкретни показатели, които да определят типа ѝ. Приложените методики от ЦМЛ (АОС Сс 16-60, доклади и вътрешна методика на ЦМЛ) на практика според вещото лице са невалидни, тъй като не са валидирани и стандартизирани. Обобщава, че при това положение няма никакви основания и доказателства, въз основа на които продуктът да се квалифицира като допълнително модифицирано палмово масло, обозначено в случая като шортенинг. В съдебно заседание, вещото лице пояснява, че мастно киселинен е съставът на палмовото масло, пробата му е предоставена с приемо-предавателен протокол от жалбоподателя, експертизата е извършена в лабораторията на П. университет. По поставените допълнителни задачи вещото лице дава следното заключение: 1. Има утвърдена методология за определяне твърдостта на мазнини чрез пенетрация, но в тази методология не се дават данни и БДС за възможност за определяне вида на пробата - дали е обработена допълнително (текстурирана) или не. При това положение, докато няма БДС, за определяне на текстуриране чрез пенетрация не е възможно. 2. Има документи, че пенетрометърът е калибриран. Калибрирането, обаче е за определяне на твърдостта по принцип, а не за възможността за определяне наличие на текстуриране, а това е съвсем друг анализ. Има документи за акредитацията на ЦМЛ, акредитацията обаче е по принцип за извършване на химически изследвания. Няма акредитация за определяне на текстуриране, което е предмет на конкретния казус. Предоставената проба, от МИЛКИ ГРУП БИО проба пломба 0022797, получена с Протокол за взимане на проба 16/10.02.2018, дата на взимане на пробата 10.02.2018 г. Получените резултати са сходни с тези на сертификационния лист от производителя, ЦМЛ и на литературните данни за палмово масло. По тези данни не може да се установи дали палмовото масло е подложено на допълнителна модификация или не, а само че съответства на литературните данни за състав и физикохимични показатели на палмово масло. Използваните от ЦМЛ методи за определяне показателите на твърдост, йодно число, температура на топене и мастнокиселинен състав са по стандартни методи по БДС. Те не могат да дадат според вещото лице категоричен отговор, какъв вид е мазнината (обработена допълнително или не). Те могат да докажат само, на базата на мастно киселинния състав, че продуктът е палмово или някакво друго масло. В допълнение, от страна на завода производител е предоставена декларация от техническия директор, че палмовото масло е рафинирано, избелено и дезодорирано, на не подложено на допълнителна преработка, с цел текстуриране и получаване на шортънинг. На 13.06.2022 г, в присъствие на вещото лице в ЦМЛ е извършено изследване твърдостта на пробата /пенетрация/ от служител на ЦМЛ. Под негово наблюдение били извършени 3 последователни измервания на пробата. Получили се следните резултати: 248 мм, 239, и 182. Средната стойност от трите измервания е 223. Според ЦМЛ , продуктът след 48 ч още е полутечен. Стандартното отклонение от усреднения резултат е съответно 11.2%, 7.2% и 21.5%. Тъй като съгласно международните стандарти, максимално допустимото средно отклонение е 5.0% ($80 < 0.05$), то резултатът е невалиден. Обяснението, че продуктът след 48 ч е полутечен се обяснява със състава на палмовото масло. Според цитирани литературни данни Модификатори на кристализацията в липидни системи/, в палмовото масло се съдържат 4-8% диглицериди. Отстраняването на диглицеридите е много трудно, дори при оптимални условия на рафиниране. Наличието на диглицериди не влияе на мастно киселинния състав на палмовото масло, но забавя кристализацията му. Отрицателният ефект върху скоростта на кристализацията е свързан с ниската скорост на образуване на центрове за кристализация на триглицеридите при наличие на диглицериди. Цитирани литературни данни потвърждават, че основните триглицериди - 1-палмит-2 олеил-палмитин /POP/ и палмитдиолеил-диолеин /POO/ имат ниска смесимост по между си,

което води до образуването на големи кристали, които се свързват по между си до още по-големи кристали /клъстери/, които придават песъчлива структура на палмовото масло. Точно такъв вид има маслото, което е предмет на изследване, преди да се разтопи, което се потвърждава и от изследването на продукта в ЦМЛ. Според вещото лице окончателният извод от тези изследвания е, че палмовото масло, веднага след охлаждане е още полутечно и е необходимо по-продължително време /от 1 седмица до 1 м, в зависимост от условията/ за да изкристализира до тази твърда, песъчлива структура, която се наблюдава в внесенния търговски продукт. Заключение на вещото лице от всичко това е, че въз основа на предоставените материали по делото е видно, че липсват стандартизирани методики за определяне типа на мазнината /кристална структура, текстурирана или не/, липсват всякакви конкретни показатели, които да определят типа ѝ. Приложените методики от ЦМЛ (сензорен метод, АОС8 сс 16-60, на сръбски доклади и вътрешна методика на ЦМЛ) на практика са невалидни, тъй като не са валидирани и стандартизирани. При това положение няма никакви основания и доказателства според вещото лице, въз основа на които, продуктът, предмет на съдебния спор да се класифицира като допълнително модифицирано палмово масло, обозначено в случая като шортенинг.

В хода на настоящото съдебно производство, във връзка с указанията на ВАС е допусната СХЕ, изготвена от проф. д-р инж. П. Н. Моллов, в резултат на която е представено заключение, което е прието от съда след изслушване на вещото лице в съдебно заседание с участие на представители на страните. Заключение е оспорено от ответника.

Съгласно заключението използваният от митницата метод за изследване на твърдостта на внесената палмова мазнина чрез пенетрация и получаваните при неговото прилагане резултати не са достатъчни, за да бъде тя квалифицирана като текстурирана. За тази цел е необходимо да се анализира също кристалната ѝ структура, като се приложи един или комбинация от следните инструментални методи, които осигуряват информацията относно качествените, количествените и кинетичните свойства на масните кристали: Рентгенова дифракция, Диференциална сканираща калориметрия, Ядрено-магнитен резонанс, Сканираща електронна микроскопия и др. Направено е заключение, че нито един от тези методи не е използван от ЦМЛ за формиране на заключението в лабораторната експертиза относно текстурирането на процесната стока. То се основава единствено на резултатите от прилагането на РАП 66, но методиката РАП 66 не се основава на достатъчна и неоспорима научна обосновка, поради което не може да бъде използвана като референтна за установяване на текстуриране на палмовата мазнина.

При така установената фактическа обстановка съдът направи следните правни изводи: Жалбата е процесуално допустима, като подадена в срока по чл. 149, ал. 1 АПК, от легитимирано лице като адресат на ИАА, което има правен интерес от оспорване като неблагоприятно засегнато от акта, който подлежи на съдебен контрол 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 предоставените 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. от 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 С. Морска, предвид това че стоката е приета в ТД Митница В.. Решението е издадено от директора на ТД С. Морска, който има качеството на митнически орган и разполага с изискващата се за законосъобразността на акта материална и териториална компетентност.

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

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

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, както и опаковка. Посочените белези са достатъчни за индивидуализация на пробите. Освен това при вземане на пробите е присъствал представител на дружеството жалбоподател, който се е подписал саморъчно на протокола, без възражения относно начина на вземане и осигуряване на пробите от стоката. В този смисъл възраженията на жалбоподателя, че пробите не са от процесните вносове са неоснователни. По делото не са приобщени никакви доказателства в подкрепа на тези твърдения.

При действието на чл. 170, ал. 1 от АПК в тежест на митническия орган е да установи характеристиките и качествата на внесената от МИЛКИ ГРУП БИО ЕАД стока, които ги дисквалифицират от позиция 1511 и са основание за класирането ѝ в позицията от разпоредителната част на решението му - 1517, както и за възникване на допълнителните публични задължения за мито и ДДС.

В случая са приложими Регламент № 952/2013 г., Делегиран Регламент на

Комисията (ЕС) 2015/2446 от 28 юли 2015 година за допълнение на Регламент (ЕС) № 952/2013 на Европейския парламент и на Съвета за определяне на подробни правила за някои от разпоредбите на 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 (B. A. S. Trucks BV срещу Staatssecretaris van Financien), както и т. 38 от решение по дело C-292/22, решаващият критерий за тарифното класиране на стоките трябва по правило да се търси в техните обективни характеристики и качества, определени в текста на позицията по КН, както и в забележките към разделите или главите. Предназначението на продукта може да бъде обективен критерий за класиране, доколкото то е вътрешно присъщо за този продукт, като последното трябва да се прецени в зависимост от обективните характеристики и

качества на продукта.

В обхвата на позиция 1517 от КН са маргарин; хранителни смеси или препарати от животински или растителни мазнини или масла или от фракции от различни мазнини или масла от настоящата глава, различни от хранителните мазнини и масла и техните фракции от № 1516, а именно – различни от животински и растителни мазнини и масла и техните фракции, частично или напълно хидрогенирани, интересерифицирани, преестерифицирани или елайдирани, дори рафинирани, но необработени по друг начин. Според обяснителната бележка към ХС за позиция 1517 от ХС, чийто текст съвпада с този на позиция 1517 от КН, тази позиция обхваща по-специално продукти, чиито масла или мазнини могат да бъдат предварително хидрогенирани, могат да са емулгирани, разбити или предварително обработени чрез текстуриране или по друг начин. Относно понятието „текстуриране“ то е дефинирано в посочената обяснителна бележка към ХС като „видоизменение на текстурата или на кристалната структура“. Във въпросната бележка се уточнява, че тази позиция включва и препаратите, получени от една единствена мазнина или от едно масло, дори хидрогенирани, които са били обработени чрез някой от неизчерпателно изброените в тази обяснителна бележка способности, сред които фигурира текстурирането. Сред основните продукти, класирани в тази позиция 1517, са посочени изрично продуктите наречени „shortenings“, които съгласно същата обяснителна бележка са получени от масла или мазнини чрез текстуриране“.

При проверка на приложението на материалния закон следва да се съобрази и тълкуването на критериите за тарифно класиране на стоки в позиция 1517 от КН, дадено в решение от 15 юни 2023 г. по дело С-292/22 г., прието от Съда на ЕС в хода на настоящото дело.

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

Съгласно т. 43 от решение на СЕС по дело С-292/22, „според обяснителната бележка към ХС за позиция 1517 от ХС, чийто текст съвпада с този на позиция 1517 от КН, тази позиция обхваща по-специално продукти, „чиито масла или мазнини могат да бъдат предварително хидрогенирани, могат да са емулгирани [...], разбити или предварително обработени чрез текстуриране [...] или по друг начин“. Що се отнася по-специално до понятието „текстуриране“, то е дефинирано в посочената обяснителна бележка към ХС като „видоизменение на текстурата или на кристалната структура“. Освен това в разглежданата бележка се уточнява, че тази позиция включва и препаратите, получени от една-единствена мазнина или от едно масло, дори хидрогенирани, които са били обработени чрез някой от неизчерпателно изброените в

тази обяснителна бележка способи, сред които фигурира текстурирането. Във въпросната обяснителна бележка сред „основните продукти“, класирани в тази позиция 1517, са посочени изрично продуктите, наречени „shortenings“, които съгласно същата бележка са „получени от масла или мазнини чрез текстуриране“. Накрая, в нея се уточнява, че се изключват „несмесените мазнини и масла, които са били само рафинирани, без по-нататъшна обработка, които остават класирани в съответните си позиции, дори ако са приготвени за продажба на дребно“.

По разясненията от т. 44 от решението на Съда на ЕС по дело C-292/22 е видно, че „... основната характеристика на стоките, които могат да попаднат в позиция 1517, е, че представляват „смеси“, а именно продукти, получени от смеси на мазнини и/или масла, или пък „препарати“, а именно продукти, получени от една-единствена мазнина или от едно масло, претърпели обработка чрез способите, които са примерно изброени в съответните обяснителни бележки към ХС.

В т. 49 от решението на Съда по дело C-292/22 се посочва, че на първия, втория, третия и петия въпрос следва да се отговори, че КН 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.

С т. 50– 54 от решението на Съда по дело C-292/22 съдът се произнася относно методите, чрез които следва да се проведе изследване на консистенцията на продукт като процесния с цел доказване на обработката му чрез текстуриране. Застъпена е позицията, че нито КН, нито обяснителните бележки към нея посочват специфичен метод, по който при необходимост би трябвало да се изследва консистенцията на продукта, и съответно в т. 54 се дава тълкуване, че КН следва да се тълкува в смисъл, че при липса на дефинирани в тази номенклатура методи и критерии за преценката дали хранителен препарат от палмово масло, който не спада към позиция 1516 от тази номенклатура, е претърпял обработка, различна от рафинирането, митническите органи могат да избират подходящия за тази цел метод при условие, че той може да доведе до съответстващи на посочената номенклатура резултати, което националният съд следва да провери.

С оглед тълкуването на относимите правни разпоредби, посочени в решението на Съда по дело C-292/22, основните спорни въпроса са дали процесната стока /палмова мазнина RBD IFFCO HQPO 36/39/ 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 й тарифно класиране.

В Обяснителните бележки за позиции 1511 и 1517 няма изискване за прилагане на определен метод за изследване на съществените характеристики на продуктите. Според § 53, изр. второ от решението, „на още по-голямо основание следва да се приеме, че когато приложимата правна уредба не предвижда никакъв метод, митническите органи са свободни да прилагат 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“.

Между страните по делото няма спор, че внесената стока представлява продукт, който се състои само от едно масло – палмово масло, както и че същото е рафинирано. Видно от експертизата, извършена от ЦМЛ изрично е посочено, че стоката има пластична до твърда маслена маса /при стайна температура 25 градуса по Ц./, както и е с хомогенна, гладка и кремообразна структура, термично стабилна, без разслояване. Според тази експертиза суровото палмово масло се рафинира чрез прилагане на процеси на неутрализация за отстраняване на свободни мастни киселини, избелване за отстраняване на картеноидите и дезодориране, което премахва неприятния мирис. Изрично е посочено, че в резултат на тези процеси не се променя физическата форма, която остава идентична на суровото палмово масло - полутвърда мазнина, в която се наблюдават течна и твърда кристална фаза - шортънинг. Експертизата на ЦМЛ е провела изпитването на процесната проба с пенетрометър съгласно стандартен метод AOCS Cc 16 - 60. Относно консистенцията /текстурата/ е прието, че тя е пластична, каквито са шортънингите. При изследването с пенетрометър експертизата на ЦМЛ е установила, че при стопяване и постепенно охлаждане на стайна температура 25 градуса по Ц. консистенцията се променя и не се възстановява, поради което не може да бъде определена пенетрацията.

ЦМЛ е специализирана да извършва изследвания, които да осигурят обективни данни от измервания, за да се определят обективните характеристики на стоките, във връзка с изискванията и критериите за класиране в Комбинираната номенклатура на ЕС. Действително по делото са представени сертификати за акредитация № 276 /11.09.2020 г. на БСА и № 276/28.11.2022 г. на БСА (л.497 и сл. от дело № 11389/20 г.), които не са били действащи към момента на извършване на процесната МЛЕ на 04.08.2020 г. От разпоредбата на чл. 49 от АПК, обаче не следва изискване за акредитиране на лабораторията, на която се възлага експертизата, а при действието на чл. 202 от ГПК това не е и условие за допускане на резултата от това изследване като доказателствено средство /в този смисъл Решение № 568/20.01.2026 г. на ВАС, по адм. дело № 10935/25 г., Решение № 1011/29.01.2026 г. на ВАС, по адм. дело № 10755/205 г., Решение № 4290 от 24.04.2025 г. на ВАС, по адм. дело № 12020/2024 г., Решение № 2564 от 13.03.2025 г. на ВАС, по адм. дело № 11778/2024 г. и др./ Неоснователен е и доводът на жалбоподателя, че изследването е реализирано по начин, който да даде неправилни резултати. Същото е извършено в лаборатория, със съответните предназначени за това уреди (калибриран пенетрометър) и чрез научно обоснован и обяснен метод.

В този смисъл, както вече се посочи в т. 50 – 54 от решението по дело С-292/22 Съдът се произнася относно методите, чрез които следва да се проведе изследване на консистенцията на продукт като процесния с цел доказване на обработката му чрез текстуриране. Застъпена е позицията, че нито КН, нито обяснителните бележки към нея посочват специфичен метод, по който при необходимост би трябвало да се изследва консистенцията на продукта. Съответно в т. 54 се дава тълкуване, че КН следва да се тълкува в смисъл, че при липса на дефинирани в тази номенклатура методи и критерии за преценката дали хранителен препарат от палмово масло, който не спада към позиция 1516 от тази номенклатура, е претърпял обработка, различна от рафинирането, митническите органи могат да избират подходящия за тази цел метод при условие, че той може да доведе до съответстващи на посочената номенклатура резултати, което националният съд следва да провери. Следователно проведеното от ЦМЛ изпитване на

процесната проба не може да бъде дискредитирано единствено поради факта, че няма утвърден метод за изследване на консистенцията на продукта, квалифицираща го като „шортънинг“. Затова и прилагането от ЦМЛ на вътрешно лабораторен метод не е основание за изключване на митническата лабораторна експертиза като доказателствено средство /в този смисъл Решение № 1011 от 29.01.2026 г. по адм. д. № 10755/2025 г. на ВАС, Решение № 3823 от 10.04.2025 г. по адм. д. № 203/2025 г., на ВАС, Решение № 4290 от 24.04.2025 г. по адм. д. № 12020/2024 г. на ВАС, Решение № 10677 от 30.10.2025 г. по адм. д. № 7161/2025 г. на ВАС, Решение № 647/19.01.2024 г. по адм. дело № 6388/2022 г., Решение № 8538 от 12108/06.12.2023 г. по адм. дело № 10552/2022 г., и др. на ВАС/.

Предвид изложеното, съдът приема заключението на ЦМЛ за достоверно, обективно и всестранно. С извършеното изследване, административният орган е доказал допълнителна обработка на процесната стока чрез текстуриране, като приложената от митническите органи лабораторна процедура се явява подходяща за определяне на обективните характеристики на стоките за целите на класирането им в позиция 1517.

В ОБХС за позиция 1517, пар. 2 е посочено, че продуктите от тази позиция, чиито масла или мазнини могат да бъдат предварително хидрогенирани, могат да са емулгирани (например с обезмаслено мляко), разбити или предварително обработени чрез текстуриране (видоизменение на текстурата или на кристалната структура) или по друг начин, или към тях да са добавени малки количества лецитин, нишесте, органични оцветители, ароматични субстанции, витамини, масло или други млечни мазнини (като се имат предвид ограниченията, предвидени в Забележка 1, б. „в“ от Глава 15.

В ОБХС за позиция 1517, буква Б) се изброяват някои примери за препарати: „Хранителните смеси или препарати от животински или растителни мазнини или масла или от фракции от различни мазнини или масла от настоящата глава, различни от хранителните мазнини и масла и техните фракции от № 15.16, като имитацията на свинска мас (наречена също в някои страни заместител на свинката мас), течния маргарин, както и продуктите, наречени „shortenings“ (получени от масла или мазнини чрез текстуриране).

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

Предвид гореизложеното съдът приема за доказана тезата на ответника, че внесеният продукт съставлява „палмов шортънинг“, за какъвто го приемат митническите органи. Констатациите в решението на митническия орган, подкрепени от събраните по делото доказателства не се опровергаха от жалбоподателя.

Тези изводи не са оборени и от изслушаните по делото заключения на допуснатите СХЕ в хода на двете производства пред АССГ. Приетите заключения, описани във фактологията, нямат информативна стойност относно спорния предмет по делото, доколкото се основават основно на теоретични аргументи и постановки.

Действително при изготвянето на допълнителната СХЕ, приета при първото разглеждане на делото в присъствие на вещото лице в ЦМЛ е извършено изследване твърдостта на пробата /пенетрация/ от служител на ЦМЛ. С оглед получените резултати вещото лице е направило извод, че палмовото масло, веднага след охлаждане е още полутечно и е

необходимо по-продължително време /от 1 седмица до 1 м., в зависимост от условията/ за да изкристализира до тази твърда, песъчлива структура, която се наблюдава във внесената търговски продукт. От това заключение, обаче не става ясно: колко време е темперирана пробата и при колко градуса; какво е количество на взетата проба; при колко градуса и за колко минути е разтопена; при колко градуса е оставена да се охладя и за колко време. В случая от страна на вещото лице е посочен единствено диапазон на втвърдяване „от една седмица до един месец в зависимост условията“, което не е достатъчно, за да даде отговор на спорния по делото въпрос първо поради липса на конкретика и второ поради липса на горепосочените показатели. От данните в експертната не може да се направи извод след колко часа пробите са изкристализирали и дали отново е премерена тяхната пенетрация, за да се направи заключение какви са получените стойности. В случая от заключението не се установява по категоричен начин дали ли промяна в кристалната структура на продуктите.

Съгласно т. 46 от решението на СЕС по дело № С-292/22, за да се изключи класирането на разглежданите продукти в позиция 1511, е достатъчно да се определи дали те са претърпели някаква обработка, различна от рафинирането, като например текстуриране, което съгласно съответната обяснителна бележка към КН се състои във видоизменение на текстурата или на кристалната структура на продукта. Допълнителната обработка на продукта е разликата между двете позиции 1511 и 1517. В случая такова видоизменение на кристалната структура на продукта е доказано от МЛЕ на ЦМЛ - обстоятелство, водещо до извода, че внесените от МИЛКИ ГРУП БИО ЕАД продукт палмова съставлява „палмов шортънинг“, поради което правилно с оспореното решение митническият орган е определил класиране на стоката по позиция 1517 вместо декларираните от вносителя код по КН/код по ТАРИК - [ЕГН].

По отношение заключението на вещо лице Моллов, че следва да се приложи един или комбинация от следните инструментални методи, които осигуряват информацията относно качествените, количествените и кинетичните свойства на мастните кристали: Рентгенова дифракция, Диференциална сканираща калориметрия, Ядрено-магнитен резонанс, Сканираща електронна микроскопия и др., както вече се посочи приложение намират разясненията на СЕС в т. 51 и т. 52 по дело № С-292/22.

При съобразяване с постановеното в Решение от 15 юни 2023 г. по дело С-292/22 г. на СЕС, съдът приема размерът на допълнителните държавни вземания за правилно изчислени. Ставката на митото за трети страни за стоките по този код е в размер на 16%, а не приложенията от дружеството – 9%. Прилагането му води до начисляване на допълнителни задължения за мито и ДДС.

По изложените съображения обжалваното Решение рег. № 32-320406/02.11.2020 г. на директора на ТД „С. Морска“ /сега ТД „Митница В.“/ в Агенция „Митници“, 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, представяван от юрисконсулт, който претендира присъждане, юрисконсултско възнаграждение следва да се присъди съгласно чл. 37 от Закона за правната помощ и чл. 24 от Наредбата за заплащане на правната помощ в размер на 102,26 евро (200 лв.)

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, 81-ви състав,

РЕШИ:

ОТХВЪРЛЯ жалбата на „МИЛКИ ГРУП БИО“ ЕАД срещу Решение № 32-320406/02.11.2020 г. на директора на ТД „С. Морска“ (понастоящем ТД В.) в Агенция „Митници“.

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 в размер на 102,26 евро.

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

СЪДИЯ: