

# РЕШЕНИЕ

№ 5968

гр. София, 12.10.2023 г.

## В ИМЕТО НА НАРОДА

**АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД - СОФИЯ-ГРАД, Трето отделение 55 състав,**  
в публично заседание на 03.10.2023 г. в следния състав:

**СЪДИЯ: Диана Стамболова**

при участието на секретаря Антонина Бикова, като разгледа дело номер **10845** по описа за **2022** година докладвано от съдията, и за да се произнесе взе предвид следното:

Производството е по реда на чл. 145 от АПК, във връзка с чл. 220 ЗМ.

Образувано е по жалба от „Вейпи“ – ООД - [населено място], представлявано от управителите А. Г. и Е. И. чрез адвокат А. Д. срещу Решение № РЗМ -5800-1578/32-371484 от 31.10.2022г. на Директора на ТД Митница С.. В жалбата са изложени съображения за незаконосъобразност на оспореното решение, като постановено при съществени процесуални нарушения и неспазване на материалния закон. Жалбоподателят счита, че оспореното решение се явява по същество почти буквален препис на указание с рег.№ 32-30255/27.01.2022г. От своя страна въпросното указание с рег.№ 32-30255/27.01.2022г. представлява превод на Обяснителните бележки към Хармонизираната система към позиции 2404 и 8543. Въпросните Обяснителни бележки се прилагат от 01.01.2022г., когато са въведени новите позиции 2404 и 8543. В Обяснителните бележки се разяснява обхвата на двете позиции и критерия по който следва да се тарифират различните стоки, които биха могли бъдат квалифицирани като електронни цигари. Твърди, че с процесното решение се накърнява основен принципи на правото на ЕС, какъвто е равнопоставеността на икономическите оператори. Сочи, че митническите органи да другите държави членки не са претарифирали електронни цигари за еднократна употреба със задна дата. По този начин само и единствено българските вносителите на този тип стоки се поставят в неравностойно положение, като им се налага да заплащат мита със задна дата, въз основа на нова тарифно класиране извършено от митническите органи. Счита, че по този начин се изкривява и общият пазар на и конкуренцията в ЕС. Моли оспореното

решение на директора на ТД Митница С. да бъде отменено като незаконосъобразно . В съдебно заседание жалбоподателят чрез процесуалния си представител поддържа жалбата на сочените в нея основания. Претендира присъждане на сторените съдебни разноски.

Ответникът – директор на Териториална дирекция Митница С. чрез процесуалния си представител оспорва жалбата, счита я за неоснователна и недоказана. Претендира юрисконсултско възнаграждение.

Съдът, като съобрази представените по делото писмени доказателства и становищата на страните, намира за установено от фактическа страна следното:

С оспореното Решение РЗМ-5800- 1578/32- 371484 от 31.10.2022г. директорът на Териториална дирекция Митница С., на основание чл.173, пар. 3 от Регламент ( ЕС) № 952/2013 във вр. с чл. 84, ал.1, т.1 от ЗМ, чл.77, пар. 1, буква „ А“, чл.85, пар. 1, чл.101, пар. 1 , чл.102, чл.104, чл.29 от Регламент ( ЕС) № 952/2013, във вр. с чл.54, ал.1 и чл.56 от ЗДДС, във вр. с чл.59 от АПК, взема следните решения:

1.1. Поправя следните декларации (в приложеното към настоящото Решение РЗМ-5800- 1578/32- 371484 са описани кои точно елементи от проверяваните митнически декларации се поправят): МД с MRN 21BG005100375585R8, МД с MRN 21BG005100377151R6, МД с MRN 21BG005100382065R3, МД с MRN 21BG0051000387519R1, МД с MRN 21BG005100389769R6, МД с MRN 21BG005100393385R0, МД с MRN 21BG005100396163R9, МД с MRN 21BG005100400424R4, МД с MRN 21BG005100447478R6, МД с MRN 21BG005100449980R1, МД с MRN 21BG005100449983R9, МД с MRN 21BG005100462076R4, МД с MRN 21BG005100478513R0, МД с MRN 21BG005100493259R6, МД с MRN 21BG005100502986R4, МД с MRN 21BG005100514947R, МД с MRN 21BG005100521862R1, МД с MRN 21BG005100526208R3, МД с MRN 21BG005100531423R5, МД с MRN 21BG005100533513R5, МД с MRN 21BG00510053444R7, МД с MRN 21BG005100539896R2, МД с MRN 21BG005100570201R7, МД с MRN 22BG005100573025R0, МД с MRN 22BG005100583365R2.;

1.2. Определя общ размер на дължими публични държавни вземания за досъбиране, по гореописаните митнически декларации, в размер на 173 705,99 лева за мито и 34 741, 20 лева за ДДС.

1.3. Задължава „Вейпи“ ООД, ЕИК:[ЕИК], със седалище и адрес на управление: [населено място], п.к. 1680, район В. ,бул./ул. [улица], Бизнес сграда "А.", сектор "Д", офис 11, да заплати в 10 дневен срок от получаване на решението сумите от 173 705,99 лв. за мито и 34 741, 20 лв. за ДДС, представляващи разликата между реално платеното и дължимото мито и ДДС по гореописаните митнически декларации, заедно с дължимите лихви съгласно чл.114, пар.2 от М. и чл.59 ал.2 от ЗДДС върху възникналите задължения, считано от датата на възникване на митническото задължение- приемането на съответната митническа декларация до датата на уведомяването. На основание чл.114, пар.1 от М., чл. 59 ал.2 от ЗДДС и чл.1 от Закона за лихвите върху данъците, таксите и други подобни дължими държавни вземания се дължи лихва върху дължимите суми от датата на изтичане на срока за доброволно плащане до окончателното му погасяване.

1.4. Взема под отчет сумите по възникналите вносни митнически задължения по гореописаните МД в размер на 173 705,99 лв. за мито и 34 741,20 лв. за ДДС, заедно с дължимите лихви.

1.5 Нарежда корекциите да се отразят в системата МИСВ.

За да постанови така взетото решение, директорът на ТД Митница С. е приел следното: Комбинираната номенклатура (КН) на ЕС за 2022 г. е приета с Регламент за изпълнение (ЕС) 2021/1832 на Комисията от 12 октомври 2021 година за изменение на приложение I към Регламент (ЕИО) № 2658/87 на Съвета относно тарифната и статистическа номенклатура и Общата митническа тарифа. В КН за 2022 г. са отразени на съюзно ниво промените по седмия ревизионен цикъл на Хармонизираната система за описание и кодиране на стоките (ХС), които се прилагат от 01.01.2022г. В периода 2019 - 2021г. тарифното класиране на еднократните електронни цигари е в тарифните кодове на течностите за електронни цигари в позиция 3824, като приложимите кодове са 3824 99 56 или 3824 99 57 на КН, съответно за съдържащи/несъдържащи никотин. Това класиране се основава на правила 1, 3, буква б) и 6 от Общите правила, като се приема, че с оглед предназначението и употребата, течността, която се вдишва от потребителя, придава на изделието основния му характер. Според решаващия орган в хода на проверката са установени случаи на неправилно тарифно класиране на стоки поставени под режим „Допускане за свободно обръщение“. Установени са нарушения на прилагането на Общата митническа тарифа относно тарифното класиране на стоки, поставени под режим „Допускане за свободно обръщение“ с гореописаните МД. Електронни цигари за еднократна употреба (наричани понякога също „еднократни електронни наргилета“), представляват персонални лични електрически изпарителни устройства за пушене, за еднократна употреба. Тези устройства са капсуловани (не се разглобяват), и при тях зарядът на вградената батерия и предварително зареденото количество течност са предназначени за ограничен брой вдишвания/дръпвания докато се изчерпят, след което устройството повече не може да бъде използвано и се изхвърля. В тази връзка решаващият орган приема, че електронните цигари за еднократна употреба следва да се класират съгласно компонента, който придава основният характер на изделието, а именно течността/препарата, който бива вдишан. „Вейпи“ – ООД е декларирал стоките си (електронни цигари за еднократна употреба, както със така и без съдържание на никотин) в МД за 2021г. с код по Т. 8543 70 70 00, на който съответства мито в размер на 3,7 % по Митническата тарифа на ЕС, съдържаща се в глава 85, позиция 8543, подпозиция 8543 70, подпозиция 8543 70 90 - „Електронни цигари“. Според решаващия орган електронните цигари за еднократна употреба не следва да бъдат класирани с този код, а в зависимост от съдържанието на течността/препарата, в кодове по Т. [ЕГН]- съдържащи никотин, или [ЕГН]- несъдържащи никотин, със ставка на митото в размер на 6,5 %. Жалбоподателят е декларирал стоките си (електронни цигари за еднократна употреба, както със така и без съдържание на никотин) в МД за 2022г. с код по Т. 8543 40 00 00, на който съответства мито в размер на 3,7 % по Митническата тарифа на ЕС съдържаща се в глава 85, позиция 8543, подпозиция 8543 40- „Електронни цигари и подобни електрически изпарителни устройства за лично ползване. Според решаващия орган електронните цигари за еднократна употреба не следва да бъдат класирани с този код, а в позиция 2404, подпозиция 240412 и правилен код по Т.- 2404 12 00 90, на което съответства мито в размер на 6,5 % по Митническата тарифа на ЕС.

По искане на ответника по делото е прието заключение на допуснатата съдебно-химическа експертиза, изготвено от д-р Т. Ю. С.-И., чието заключение е оспорено от жалбоподателя. Вещото лице е посочило, че декларираните изделия по

процесните 25 митнически декларации представляват електронни цигари за еднократна употреба. Част от заредените течности съдържат никотин, а други не. Вещото лице заявява, че е установено е сериозно несъответствие в документацията по отношение на съдържанието на никотин. Декларираните изделия са капсулирани, изградени са от батерия, контейнер за течност, атомизатор. Изделията са за еднократна употреба и затова течността не може да бъде допълвана или подменяна. Предвидени са за определен брой вдишвания и след изчерпване на количеството течност и след свършване на заряда на батерията те се превръщат в отпадък. Предназначението, употребата и течността, която се изпарява и вдишва дават основния характер на изделията, а именно да заместват традиционните цигари. Единствената съществена разлика между изделията е в състава на течността и това е съдържанието на никотин – част от тях съдържат никотин – 5 или 2%, а други са без никотин. Основните съставни вещества на всички течности са глицерол и пропиленгликол, които представляват над 90% от масата. Останалите химични съединения /в много по-малки количества/ са най-често аромати, които придават съответния мирис и вкус на вдишаните пари.

По искане на жалбоподателя по делото е прието заключение на допуснатата повторна съдебно-химическа експертиза, изготвено от инж. В. М. Г., чието заключение е оспорено от ответника. Вещото лице е посочило, че електронните цигари за еднократна употреба Vapri представляват персонални лични електрически изпарителни устройства за пушене, за еднократна употреба. Пояснява, че терминът „вейпинг“ произлиза от английския глагол “vaping”, което буквално преведено означава „вдишване и издишване на аерозолни изпарения“. Електроните цигари не генерират дим, а аерозол. От сертификатите за качество е видно, че процесният продукт се нарича още „еднократни електронни наргилета“. Електронните цигари се наричат също и „вейпинг устройства“ и това дава точна представа за начина, по който те работят. Според експерта процесният продукт представлява изпарител за еднократна употреба /електронна цигара, известна като е-цигара или „еднократни електронни наргилета“/, захранвано с батерия за вдишване на никотин и/или различни аромати чрез изпаряване. Електронните устройства, предмет на делото се делят на два вида: такива, при които течността в резервоара съдържа никотин и други – без съдържание на никотин, като съдържанието на никотин е описано на опаковката на всяка електронна цигара. Произвежданият от електронните цигари аерозол/пара/ се състои от фини частици от химичните елементи съставляващи вейп течността. Обикновено основните съставки във всяка течност за ел. цигари са пропилен гликол и растителен глицерин. Останалите съставки са вариращ процент течен никотинов концентрат и овкусители. Никотинът и овкусителите представляват около 8% до 10% от общия състав на течността. Видно от анализните протоколи, приложени в приложението /класьора/ на делото в процесните електронни цигари освен пропилен гликол и растителен глицерин се съдържат овкусители, които се използват в хранително-вкусовата промишленост. За разлика от тези вещества никотина в течностите за електронни цигари е фармацевтичен клас, който се извлича от тютюневите растения. В предната част на е-цигарата има LED светодиод, който задейства активацията при всяко всмукване. Всяка електронна цигара може да се нарече още и „изпарител за еднократна употреба“. Тя съдържа три основни компонента, които са капсуловани и не могат да се подменят или разглобяват: батерия, резервоар и атомайзер. Според вещото лице Г. не може да се отговори

категорично кой от компонентите, изграждащи Vari му придава основния характер на електронна цигара, защото процесният продукт е капсуловано електронно устройство за еднократна употреба със или без съдържание на никотин в течността. Тези устройства са капсуловани и при тях зарядът на вградената батерия и предварително зареденото количество течност са предназначени за ограничен брой дръпвания /около 800 броя цикъла на всмукване/ докато се изчерпят, след което устройството повече не може да се използва и се изхвърля. Следователно електронните цигари не могат да се използват повторно след изчерпване на течността или след изтощаване на батерията – те се превръщат в отпадък. В изпълнение на чл. 9, ал. 1 и ал. 2 от Наредба № 2 за класификация на отпадъците /ДВ бр. 66/2014 г./ „Вейпи“ ООД има изготвени и приложени към експертизата всички необходими документи за събиране, съхраняване, отчетност и оползотворяване/унищожаване на отпадъците от употребените електронни цигари. /Приложения № 1, № 2 и № 3 /В заключение експертизата счита, че не може да се даде категоричен отговор кой от компонентите, изграждащи Vari му придава основния характер на електронна цигара, защото процесният продукт е капсуловано електронно устройство за еднократна употреба, което не може да се използва по предназначение при липсата на който и да е от съставните компоненти.

Въз основа на така установената фактическа обстановка, съдът формира следните правни изводи по съществуващия на правния спор:

Жалбата е подадена в законоустановения срок от лице с правен интерес и е насочена срещу годин за обжалване административен акт, поради което е допустима.

Разгледана по същество, е основателна.

Оспорваният административен акт е издаден от компетентен по материя, степен и място митнически орган, съдържа реквизитите по чл.59, ал.2 АПК. Не се установяват съществени нарушения на производствените правила при провеждане на административното производство.

Обжалваното решение е постановено при неправилно приложение на материалния закон – отменително основание по чл.146, т.4 от АПК.

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 1 към Регламент (ЕИО) № 2658/ 87 на Съвета относно тарифната и статистическа номенклатура и Общата митническа тарифа (включени в Част първа, Уводни разпоредби, раздел 1 на КН) и съобразно термините на позициите и подпозициите, както и забележките към разделите и главите на същата.

Според точка 1 на Общите правила за тълкуване на Комбинираната номенклатура 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. Съгласно т. 6 Класирането на стоките в подпозициите на една и съща позиция е нормативно определено съгласно термините на тези подпозиции и забележките към подпозициите, както и *mutatis mutandis*, съгласно горните правила при условие, че могат да се сравняват само подпозиции на еднакво ниво. Освен при разпоредби, предвиждащи обратното, за прилагането на това правило, се вземат предвид и забележките към разделите и главите.

При интерпретирането на обхвата на позициите и подпозициите се вземат предвид

също така и Обяснителните бележки към Хармонизираната система за описание и кодиране на стоките, както и Обяснителните бележки към Комбинираната номенклатура.

КН на ЕС за 2021г., е приета с Регламент за изпълнение (ЕС) 2020/1577 на Комисията от 21 септември 2020 година за изменение на приложение I, които се прилагат от 01.01.2021 г. КН на ЕС за 2022 г., е приета с Регламент за изпълнение (ЕС) 2021/1832 на Комисията от 12 октомври 2021 година за изменение на приложение I, които се прилагат от 01.01.2022г. Във връзка с приложението на КН на ЕС за 2022 г. са отразени промените на съюзно ниво по седмия ревизионен цикъл на Хармонизираната система за описание и кодиране на стоките (ХС), които се прилагат от 01.01.2022 г. Във връзка с приложението на КН на ЕС за 2021 г. е установено, че в периода 2019 - 2021 година тарифното класиране на еднократните електронни цигари следва да е в тарифните кодове на течностите за електронни цигари в позиция 3824, като приложимите кодове са 3824 99 56 или 3824 99 57, съответно за съдържащи/несъдържащи никотин, основавайки се на правила 1, 3, буква б) и 6 от Общите правила за тълкуване на КН, като е прието, че с оглед предназначението и употребата, течността, която се вдишва от потребителя, придава на изделието основния му характер.

Измененията в комбинираната номенклатура на ЕС се дължат на промените по седмия ревизионен цикъл на Хармонизираната система за описание и кодиране на стоките (ХС), които се прилагат от 01.01.2022 г. **С Хармонизираната система се създават нови позиции, които ЕС отразява в своята Комбинирана номенклатура. Приети са тълкувателни текстове в Обяснителните бележки към Хармонизираната система към позиции 2404 и 8543 с оглед изясняване на обхвата им.** Въз основа на тези обяснителни бележки се променя тарифното класиране на стоките на жалбоподателя, доколкото с тях се разяснява в коя позиция да бъдат класирани различните видове електронни цигари и производните им. Въз основа на въпросните Обяснителни Бележки към ХС се издава указание с рег.№ 32-30255/27.01.2022г. на директора на дирекция „Митническа дейност и методология“, с които се отразяват промените в Комбинираната номенклатура (КН) на ЕС за 2022 г. приета с Регламент за изпълнение (ЕС) 2021/1832 на Комисията от 12 октомври 2021 година, с която са въведени промени в номенклатурата по отношение на електронните цигари, както и течности и пълнители, които се използват с тях:

- създадена е нова позиция 2404 за „Продукти, съдържащи тютюн, възстановени тютюни, никотин или заместители на тютюна или никотина, предназначени за вдишване без горене на продуктите; други продукти, съдържащи никотин, предназначени за въвеждане на никотин в човешкото тяло“;

- въведена е дефиниция в забележка 3 към глава 24 на изразът „вдишване

без горене на продуктите“ за целите на позиция 2404;

- въведен е нов код 8543 40 00 за „Електронни цигари и подобни електрически изпарителни устройства за лично ползване“.

Съдът намира за основателно твърдението на жалбоподателя, че оспореното решение се явява по същество почти буквален препис на указание с рег.№ 32-30255/27.01.2022г., което от своя страна представлява превод на Обяснителните бележки към Хармонизираната система към позиции 2404 и 8543. Обяснителните бележки се прилагат от 01.01. 2022г., когато са въведени новите позиции 2404 и 8543. Съдът счита, че решаващият митнически орган е направил тълкуване в явно противоречие с основни принципи на правото на ЕС, българското право и практиката на ВАС, каквито са принципите на правна сигурност и предвидимост. Не е съответно на закона прилагането на Обяснителни бележки, приети през 2022г. към тарифното класиране на стоки за 2021г, т.е на практиката митническите органи придават обратно действие на Обяснителните бележки, каквото те нямат. В този смисъл е и практиката на ВАС: „Въпреки че така цитираните обяснителни бележки са били в сила към момента на извършване на последващия контрол - ОВ 2008/С112/03, същите са приети през 2008 г. и не могат да се приложат с обратна сила по отношение на процесния внос, който е осъществен през м. октомври 2007г. - Решение № 14534 от 5.11.2013 г. на ВАС по адм. д. № 479/2012 г., VIII о., докладчик съдията Д. П.. Следователно и според практиката на ВАС е недопустимо Обяснителни бележки в сила към 2022 г., да се прилагат спрямо внос осъществен през 2021г., т.е. да имат обратно действие. Процесното митническо решение трябва да бъде отменено изцяло в частта му отношение на митническите декларации подадени през 2021г., поради противоречие с материалния закон.

Това се отнася за подадените от жалбоподателя митнически декларации за 2022г., доколкото въпросната мерна единица- милилитър е въведена със Заповед № ЗАМ-184/32- 31455 на директора на Агенция „Митници“ от 28.01.2022г, а последната митническа декларация, предмет на решението на териториалния директор на Митница С., е от 24.01.2022г. Следователно не е съществувала **техническа възможност** стоките, внесени от жалбоподателя да бъдат обмитени по желаната от митническата администрация позиция за процесния период 2021-2022г., тъй като такъв код на мерна единица - милилитър не е съществувал, а от там и техническа възможност стоките да бъдат обмитени по посочените от митническият орган позиции.

Освен това процесните стоки като комплексно изделие, чиито компоненти са неделими и без самостоятелна употреба, следва да се

класират именно като отделен продукт, а не спрямо материала, който е вложен в тях. В този смисъл следва да бъде приложен § 3 от Общите правила за тълкуване на КН (Правило 3), което дерогира Правило 2, тъй като изделието е съставено от повече от един материал. Съгласно посоченото Правило 3, 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 съгласно букви „а“ – „в“. В случая б. „б“ на § 3 е неприложима, доколкото не е възможно да се определи материала или компонента, който придава основния характер на продукта. Следователно за класиране на процесните стоки следва да се приложи б. „а“ на Правило 3, а именно – позицията, която най-специфично описва стоката, трябва да има предимство пред позициите с по-общо значение. В случая специфичните функции на изделието зависят от всеки от компонентите му и всеки от тях е от значение за използването му по предназначение, като нито един от тях не е определящ за същността му.

При преценката на тарифното класиране следва да се вземат предвид обективните характеристики и свойства на стоките, определени в текста на позицията и на подпозицията в КН и бележките към раздела или главата, преди да се прибегне до останалите разпоредби на общите правила. В този смисъл има постоянна съдебна практика на Съда на ЕС – „в интерес на правната сигурност и улесняването на проверките решаващият критерий за тарифното класиране на стоките по правило трябва да се търси в техните обективни характеристики и свойства, определени в текста на позицията и на подпозицията в КН и бележките към раздела или главата, преди да се прибегне до останалите разпоредби на общите правила - решения по дела С- 362/07 и С-363/07, по дело С-291/11 и по дело С-182/19. Именно защото използваната в електронните цигари течност не е определяща за същността му, тъй като няма самостоятелно значение и употреба – отделно от устройството не може да се използва по предназначение, неправилно е прието от органа, че тя представлява критерий за тарифиране на продукта.

По изложените съображения следва да се приеме, че оспореното решение е издадено от компетентен орган, в установената от закона форма, но при липса на съответните материално-правни предпоставки, поради което то следва да бъде отменено.

Предвид изхода на спора и на основание чл. 143, ал. 1 от АПК Митница С. следва да бъде осъдена да заплати на жалбоподателя направените по делото разноски в размер на 12 690 лв., от които 50 лв. – заплатена държавна такса, 1120 лева за С. и адвокатски хонорар в размер на 11 520



лв. по приложения договор, ведно с доказателства за заплащането му /фактура с включен ДДС/.

Водим от горното и на основание чл. 220 от ЗМ, Административен Съд С.

- град, III отделение, 55 състав,

### **Р Е Ш И:**

**ОТМЕНЯ** Решение № РЗМ -5800-1578/32-371484 от 31.10.2022г. на Директора на ТД Митница С., с което е определен общ размер на дължими публични държавни вземания за досъбиране по 25 митнически декларации, подадени от „Вейпи“ ООД- [населено място], в размер на 173 705,99 лева за мито и 34 741, 20 лева за ДДС.

**ОСЪЖДА** Териториална дирекция Митница С. към Агенция "Митници" да заплати на „Вейпи“ ООД, ЕИК:[ЕИК], със седалище и адрес на управление: [населено място], [улица], Бизнес сграда "А.", сектор "Д", офис 11, представлявано от управителите А. Г. и Е. И. сумата в размер на 12 690 лева- съдебни разноски.

Решението подлежи на обжалване в 14-дневен срок от съобщаването му на страните, с касационна жалба пред Върховния административен съд на Република България.

**АДМИНИСТРАТИВЕН СЪДИЯ:**