



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



**ΑΑΔΕ**

Ανεξάρτητη Αρχή  
Δημοσίων Εσόδων

Αθήνα, 12-6-2024

**ΑΝΩΤΑΤΗ ΕΠΙΤΡΟΠΗ ΤΕΛΩΝΕΙΑΚΩΝ**

**ΑΜΦΙΣΒΗΤΗΣΕΩΝ**

Ταχ. Διεύθυνση : Αν. Τσόχα 16

Ταχ. Κώδικας : 115 21, Αθήνα

Πληροφορίες : Ε.Μπανιά

Τηλέφωνο : 2106479230,244

e-mail: [aeta@aaде.gr](mailto:aeta@aaде.gr)

**ΠΡΟΣ:**

Δ/νση Δασμολογικών Θεμάτων,  
Ειδικών Καθεστώτων και Απαλλαγών  
Τμήμα Α'

ΚΟΙΝ: Δ/νση Ε.Φ.Κ. & Φ.Π.Α.

**ΓΕΝΙΚΗ ΓΝΩΜΟΔΟΤΗΣΗ: 2/2024**

Απαντώντας στο με αρ. πρωτ. ΔΔΘΕΚΑ Α 1025257 ΕΞ2024 έγγραφό σας, με το οποίο ζητείται η έκδοση Γενικής Γνωμοδότησης για «υγρά αναπλήρωσης ηλεκτρονικών τσιγάρων» σας γνωρίζουμε ότι η Ανώτατη Επιτροπή Τελωνειακών Αμφισβητήσεων στη συνεδρίαση της 15-5-2024, γνωμοδότησε ομόφωνα ως εξής:

Προϊόντα που αποτελούν διάλυμα αρωματικών (ευωδών) ουσιών, συνήθως σε μίγμα προπυλενογλυκόλης ή/και γλυκερίνης (λειτουργούν ως φορείς ή διαλύτες) με μικρή περιεκτικότητα νερού, υδατοδιαλυτά, με πυκνότητα άνω αυτής του νερού, με σχετικά ιξώδη υφή και φρουτώδη ή άλλη αρωματική οσμή, τα οποία ΔΕΝ περιέχουν νικοτίνη. Παρόμοια προϊόντα, ανάλογα με τις έγγραφες οδηγίες του κατασκευαστικού οίκου μπορεί να χρησιμοποιηθούν:

- Στην παραγωγή ποτών και στην μαγειρική/ζαχαροπλαστική εφόσον διαθέτουν πιστοποίηση ότι είναι κατάλληλα να χρησιμοποιηθούν σε τρόφιμα.
- Για καλλυντική ή φαρμακευτική χρήση, π.χ. να προσδώσουν ένα άρωμα σε κάποιο καλλυντικό (π.χ. σαμπουάν) ή σε κάποιο βιομηχανικό προϊόν.
- Ως υγρά για προσθήκη σε ηλεκτρονικά τσιγάρα για παραγωγή ατμού για εισπνοή.

Η προπυλενογλυκόλη (συντομογραφία PG) είναι μια χημική ένωση σε υγρή μορφή, διαφανής, που χρησιμοποιείται συνήθως σε τρόφιμα, στα υγρά αναπλήρωσης ηλεκτρονικών τσιγάρων, στα προϊόντα προσωπικής φροντίδας καθώς και σε πολλά φαρμακευτικά σκευάσματα. Η προπυλενογλυκόλη δεν έχει γεύση ούτε οσμή.

Η γλυκερίνη ή γλυκερόλη (συντομογραφία VG) είναι μία χημική ένωση, σε υγρή μορφή, με γλυκίζουσα γεύση και άρωμα, ενώ είναι ελαφρώς πιο παχύρρευστη από την προπυλενογλυκόλη.

Οι αρωματικές/ ευώδεις ουσίες μπορεί να είναι είτε φυσικές οργανικές ουσίες (εκχυλίσματα) (π.χ. λεβάντας), είτε ημισυνθετικές (π.χ. μενθόλης ή βανιλίνης), είτε πλήρως συνθετικές αρωματικές ουσίες (π.χ. κινναμική αλδεΐδη).

Ένα προϊόν αναπλήρωσης ηλεκτρονικών τσιγάρων, με την παραπάνω σύνθεση, παρουσιάζεται ως υγρό εντός περιέκτη μικρού όγκου, συνήθως κάτω των 100-120ml. Το υγρό καλύπτει ένα μέρος του ολικού όγκου (περίπου το 1/3) του περιέκτη ώστε να υπάρχει χώρος για την προσθήκη πρόσθετης προπυλενογλυκόλης ή / και γλυκερίνης και ενδεχομένως διαλύματος νικοτίνης, σε αναλογίες που επιθυμεί ο τελικός καταναλωτής. Ο περιέκτης είναι εφοδιασμένος με ένα ειδικό ρύγχος ώστε να υπάρχει ελεγχόμενη περιέγχυση (ή μετάγγιση) σε δοχείο ηλεκτρονικού τσιγάρου. Η σύσταση του προϊόντος είναι μια ευώδης/ αρωματική ουσία συνήθως αραιωμένη σε προπυλενογλυκόλη ή / και γλυκερίνη και λίγο νερό. Επί της συσκευασίας αναγράφονται διάφορες ενδείξεις επικινδυνότητας και τρόποι προφύλαξης. Καθώς στις οδηγίες αναφέρεται ότι το προϊόν «δεν είναι έτοιμο προς χρήση» ως έχει, παρατίθεται ο τρόπος αραιώσης ώστε το τελευταίο να καταστεί «έτοιμο προς χρήση», χωρίς ωστόσο να αναφέρεται ρητώς κάποια συγκεκριμένη χρήση επί της συσκευασίας.

Το προϊόν φέρει ονομασία και τυχόν αναγραφόμενες ενδείξεις στη συσκευασία (ή επί των συνοδευτικών εγγράφων), περιέχοντας, σε ορισμένες περιπτώσεις, παράγωγα όρων που παραπέμπουν σε «άτμιση» (vaping..., vape). Οι εταιρείες παραγωγής του προϊόντος είναι σχετικές (και) με την παραγωγή υγρών ηλεκτρονικών τσιγάρων, ενώ οι εταιρείες που διακινούν το προϊόν είναι προδήλως εταιρείες διακίνησης και εμπορίας καπνικών και ατμιστικών προϊόντων.

Η δασμολογική κατάταξη των εμπορευμάτων πραγματοποιείται αποκλειστικά με βάση τα προβλεπόμενα στο Κοινό Δασμολόγιο της Ευρ. Ένωσης [Κανονισμός (ΕΟΚ) 2658/87, όπως τροποποιήθηκε από τον Κανονισμό αριθμ.2023/2364 (Συνδυσασμένη Ονοματολογία-Σ.Ο. για το έτος 2024)], τους Γενικούς Κανόνες ερμηνείας αυτού καθώς και με τις Επεξηγηματικές Σημειώσεις της Συνδυσασμένης Ονοματολογίας (Σ.Ο.) και του Παγκόσμιου Οργανισμού Τελωνείων (Π.Ο.Τ.). Με βάση τις Επεξηγηματικές Σημειώσεις του Π.Ο.Τ. για την κλάση 2404 (παράγραφος Α, εδάφιο 3), στην κλάση αυτή περιλαμβάνονται «προϊόντα που περιέχουν υποκατάστατα καπνού ή νικοτίνης, αλλά δεν περιέχουν καπνό, ανασχηματισμένο καπνό ή νικοτίνη, που προορίζονται για χρήση σε ηλεκτρονικά τσιγάρα ή παρόμοιες προσωπικές ηλεκτρικές συσκευές άτμισης».

Στον τίτλο του Κεφαλαίου 24 της Συνδυσασμένης Ονοματολογίας αναφέρεται ότι υπάγονται στην κατηγορία αυτή μεταξύ άλλων και προϊόντα «...με ή χωρίς νικοτίνη, που προορίζονται για εισπνοή χωρίς καύση...». Ενώ στη σημείωση 3 του ίδιου κεφαλαίου αναφέρεται ότι «Για τους σκοπούς της κλάσης 2404 η έκφραση (εισπνοή χωρίς καύση) σημαίνει εισπνοή μέσω θερμαινόμενης παροχής ή άλλων μέσων χωρίς καύση».

Η δασμολογική κατάταξη των εμπορευμάτων πραγματοποιείται κυρίως με βάση τα φυσικοχημικά χαρακτηριστικά τους (σύνθεση, χημική ανάλυση, παραγωγική διαδικασία κ.λπ.). Αυτά αποτελούν το βασικό κριτήριο κατάταξης. Η χρήση ενός προϊόντος, σε πλείστες περιπτώσεις, δεν αποτελεί βασικό κριτήριο κατάταξης, εκτός αν ρητά τούτο αναφέρεται στο νομικό κείμενο του Δασμολογίου (κλάσεις, διακρίσεις σημειώσεις, σημειώσεις διακρίσεων, συμπληρωματικές σημειώσεις κ.λπ.). Οι περιπτώσεις κατά τις οποίες η χρήση δύναται να αποτελέσει κριτήριο κατάταξης στο Δασμολόγιο είναι εξαιρετικές και επισημαίνονται στα σχετικά κείμενα των κλάσεων ή των διακρίσεων αυτού.

Εν προκειμένω, τα υπό εξέταση προϊόντα (αρώματα), τα οποία λόγω σύστασης μπορούν να χρησιμοποιηθούν τόσο στις βιομηχανίες ειδών διατροφής (κατατάξιμα στην κλάση 3302, όπου κατατάσσονται τα μείγματα ευωδών ουσιών), όσο και για χρήση στα ηλεκτρονικά τσιγάρα ως παρασκευάσματα, εμπíπτουν στην προαναφερόμενη εξαιρετική περίπτωση της αναφοράς του κριτηρίου της χρήσης, καθώς το κείμενο της κλάσης 2404 του Δασμολογίου αναφέρεται ρητά και σαφώς στην προοριζόμενη χρήση των συγκεκριμένων προϊόντων (προϊόντα ...προοριζόμενα για εισπνοή χωρίς καύση). Εν προκειμένω, στοιχεία που δύναται να είναι βοηθητικά ως προς την προοριζόμενη χρήση των υπό εξέταση προϊόντων είναι π.χ. ο τρόπος παρουσίασης, η συσκευασία τους, η σήμανσή τους, οι οδηγίες χρήσης τους, η πώλησή τους από εξειδικευμένες εταιρίες, η πώληση τους από συγκεκριμένο κατάστημα, τα συνοδευτικά τους έγγραφα κλπ, στοιχεία που υποδεικνύουν ότι, σε αυτές τις περιπτώσεις, η δασμολογική κατάταξη τους εμπίπτει, όπως επισημάνθηκε προηγουμένως, στην εξαιρετική περίπτωση της αναφοράς του κριτηρίου της χρήσης.

Η αναγραφόμενη ένδειξη, ότι «δεν είναι έτοιμα προς χρήση ως έχουν», δεν αποτελεί λόγο εξαίρεσης από την συγκεκριμένη κλάση καθότι, έστω και ημι-ετοιμο ή μη- πλήρες, το προϊόν προορίζεται σαφέστατα για εισπνοή χωρίς καύση. Τα επίμαχα προϊόντα έχουν τυπική σύσταση υγρού για ηλεκτρονικά τσιγάρα (χωρίς νικοτίνη). Ουδεμία προδιαγραφή περί της αναλογίας των συστατικών τους υπάρχει στη νομοθεσία. Διαθέτουν όλα εκείνα τα στοιχεία που τους προσδίδουν τον ουσιώδη χαρακτήρα του υγρού ηλεκτρονικού τσιγάρου, δηλαδή παρόμοιο μακροσκοπικό - οργανοληπτικό χαρακτήρα και παρόμοιες φυσικοχημικές ιδιότητες.

Τα υπό εξέταση προϊόντα, λαμβάνοντας υπόψη τα βοηθητικά στοιχεία προσδιορισμού της προοριζόμενης χρήσης τους, που αναφέρθηκαν παραπάνω, χρησιμοποιούνται για πλήρωση δοχείων ηλεκτρονικών τσιγάρων, έστω και εάν αυτό δεν αναγράφεται στην επισήμανση του προϊόντος (με ή χωρίς αραίωση).

Επίσης, σε έρευνα στην ηλεκτρονική πλατφόρμα ΒΤΙ (Δεσμευτικών Δασμολογικών Πληροφοριών της TAXUD) βρέθηκε εκδοθείσα Δ.Δ.Π. από την Τελωνειακή Διοίκηση της Γαλλίας (FR-BTI-2023- 05988), σύμφωνα με την οποία «Μείγμα συμπυκνωμένων ευωδών ουσιών, με βάση αρώματα τροφίμων και προπυλενογλυκόλη, σε υγρή μορφή, σε δοχείο των 30 ml, το οποίο χρησιμοποιείται ως βασικό υλικό για την βιομηχανία τροφίμων ή ως αρωματικό για ηλεκτρονικά τσιγάρα, και είναι συσκευασμένο για τη λιανική πώληση», κατατάχθηκε στον κωδικό Σ.Ο. 24041990.

Επιπλέον, πολύ σημαντικές σε σχέση με το θέμα είναι αρκετές αποφάσεις του ΔΕΕ, οι οποίες θεωρούν ότι η προοριζόμενη χρήση ενός προϊόντος μπορεί να αποτελέσει αντικειμενικό κριτήριο δασμολογικής κατάταξης. Ενδεικτικά αναφέρεται η απόφαση της 17ης Δεκεμβρίου 2009 στις συνεκδικαζόμενες υποθέσεις C-410/08, C-411/08 και C-412/08, στη σκέψη 29 της οποίας αναφέρεται ότι «ο προορισμός του προϊόντος μπορεί να αποτελέσει αντικειμενικό κριτήριο κατάταξης, αρκεί να είναι συμφυής με το εν λόγω προϊόν, ο συμφυής δε αυτός χαρακτήρας πρέπει να μπορεί να εκτιμηθεί με γνώμονα τα αντικειμενικά χαρακτηριστικά και τις αντικειμενικές ιδιότητες του προϊόντος αυτού». Ανάλογη είναι και η Απόφαση της 9ης Φεβρουαρίου 2023 στην υπόθεση C-635/21, στη σκέψη 33 της οποίας αναφέρεται ομοίως ότι «ο προορισμός του οικείου προϊόντος μπορεί να αποτελέσει αντικειμενικό κριτήριο κατάταξης, αρκεί να είναι συμφυής με το προϊόν, η δε σχετική εκτίμηση πρέπει να χωρεί με γνώμονα τα αντικειμενικά χαρακτηριστικά και τις αντικειμενικές ιδιότητες του προϊόντος». Βλ. επίσης την απόφαση της 20ής Οκτωβρίου 2022, Mikrotīkls, C-542/21, EU:C:2022:814, σκέψη 22 και την εκεί μνημονευόμενη νομολογία.

Με βάση τα παραπάνω το ως άνω περιγραφόμενο προϊόν, κατατάσσεται στον Κωδικό αριθμό Σ.Ο 24 04 19 90 του Καν. Ε.Ο.Κ. 2658/87 του Συμβουλίου, όπως τροποποιήθηκε και ισχύει, όπου περιλαμβάνονται τα προϊόντα ...προοριζόμενα για εισπνοή χωρίς καύση, -άλλα- (δηλ. αυτά που δεν περιέχουν νικοτίνη), άλλα. Η κατάταξη καθορίζεται με βάση το κείμενο των κωδικών ΣΟ 2404, 240419, 24041990, καθώς και τους Γενικούς Κανόνες 1 και 6 για την ερμηνεία της Συνδυασμένης Ονοματολογίας.

**Ο Πρόεδρος**

**Η Γραμματέας**

**Ιωάννης Αλεξανδράκης**

**Ελένη Μπανιά-Γεωργοπούλου**