



**ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ  
ΥΠΟΥΡΓΕΙΟ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ  
ΓΕΝΙΚΗ ΓΡΑΜΜΑΤΕΙΑ ΔΗΜ. ΕΣΟΔΩΝ  
ΓΕΝ. Δ/ΝΣΗ ΤΕΛΩΝΕΙΩΝ & Ε.Φ.Κ.  
Α) Δ/ΝΣΗ ΔΑΣΜΟΛΟΓΙΚΩΝ ΘΕΜΑΤΩΝ &  
ΤΕΛΩΝΕΙΑΚΩΝ ΟΙΚ. ΚΑΘΕΣΤΩΤΩΝ  
ΤΜΗΜΑ Α΄ ΔΑΣΜΟΛΟΓΙΚΟ & ΔΑΣΜ.ΑΞΙΑΣ  
Β) Δ/ΝΣΗ Ε.Φ.Κ. & Φ.Π.Α.  
ΤΜΗΜΑ Δ΄ ΦΠΑ ΕΙΣΑΓΩΓΩΝ ΕΞΑΓΩΓΩΝ**

Αθήνα, 13 Ιανουαρίου 2016

Αρ. Πρωτ.:ΠΟΛ. 1008

**ΠΡΟΣ:** Όπως Π. Δ.

Ταχ. Δ/ση : Καρ. Σερβίας 10  
Τ. Κ: 101 84 Αθήνα  
Πληροφορίες : Ε.Μπίρμπιλα, Γ. Χαβουτσάς,  
Χρ.Γεώργα, Μ.Κουνάβη  
Τηλέφωνο : 210-69.87.484, -409, -448  
FAX : 210-69.87.477, -408  
Email : [gdt-dasmo@otenet.gr](mailto:gdt-dasmo@otenet.gr)  
[vat-customs@2001.syzefxis.gov.gr](mailto:vat-customs@2001.syzefxis.gov.gr)

**ΘΕΜΑ:** «Δασμολογική κατάταξη και συντελεστής Φ.Π.Α. σε ροφήματα με βάση το γάλα».

Αναφορικά με το θέμα, και σε συνέχεια σχετικών ερωτημάτων τόσο από τελωνειακές και φορολογικές αρχές όσο και από οικονομικούς φορείς, σας γνωρίζουμε τα ακόλουθα, με σκοπό την ομοιόμορφη εφαρμογή του Κοινού Δασμολογίου καθώς και του Ν. 2859/00 (Κώδικας ΦΠΑ) για τα εν λόγω προϊόντα:

**Α. Γενικές παρατηρήσεις ως προς τον εφαρμοζόμενο συντελεστή Φ.Π.Α. και τη δασμολογική κατάταξη.**

1. Σύμφωνα με το άρθρο 98 της οδηγίας 2006/112 του Συμβουλίου «σχετικά με το κοινό σύστημα του φόρου προστιθέμενης αξίας», αναφορικά με την εφαρμογή των μειωμένων συντελεστών ΦΠΑ, τα κράτη μέλη μπορούν να χρησιμοποιούν τη Συνδυασμένη Ονοματολογία για να οριοθετούν επακριβώς την οικεία κατηγορία των αγαθών για την οποία εφαρμόζονται οι μειωμένοι συντελεστές φόρου προστιθέμενης αξίας.
2. Οι διατάξεις της κοινοτικής οδηγίας ΦΠΑ ενσωματώνονται στο εθνικό μας δίκαιο με το άρθρο 21 σε συνδυασμό με το Παράρτημα ΙΙΙ του ν. 2859/00 «Κώδικας ΦΠΑ» στο οποίο τα εμπορεύματα που υπόκεινται σε μειωμένο συντελεστή ΦΠΑ προσδιορίζονται πέραν της περιγραφής τους και με την αντίστοιχη Δασμολογική κλάση (ΔΚ) του Δασμολογίου της Ε.Ε
3. Συνεπώς με την χρήση της Συνδυασμένης ονοματολογίας καθίσταται σαφής η βούληση του νομοθέτη για την υπαγωγή συγκεκριμένων προϊόντων σε μειωμένο συντελεστή ΦΠΑ και διασφαλίζει ομοιόμορφη εφαρμογή συντελεστών ΦΠΑ από φορολογικές, τελωνειακές και ελεγκτικές αρχές καθώς και οικονομικούς φορείς

Ευνόητο είναι με βάση τα ανωτέρω ότι οι σχετικές με τους συντελεστές ΦΠΑ διατάξεις εφαρμόζονται με βάση τις διατάξεις του νόμου περί ΦΠΑ (ν.2859/00) και της Συνδυασμένης Ονοματολογίας και όχι με βάση άλλες διατάξεις της εθνικής και κοινοτικής νομοθεσίας (π.χ. κώδικας τροφίμων και ποτών).

Επιπλέον όπως είναι γνωστό οι ερμηνευτικές εγκύκλιοι δεν έχουν νομικά δεσμευτική ισχύ και δεν υποκαθιστούν τον νόμο.

4. Ειδικότερα σας γνωρίζουμε ότι σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 21 του ν. 2859/2000 (ΦΕΚ 248/Α) «Κύρωση Κώδικα ΦΠΑ» όπως τροποποιήθηκε και ισχύει, ο συντελεστής του ΦΠΑ ορίζεται σε είκοσι τρία τοις εκατό (23%) στη φορολογητέα αξία. Κατ' εξαίρεση, για τα αγαθά που περιλαμβάνονται στο Παράρτημα ΙΙΙ, του νόμου αυτού ο συντελεστής ΦΠΑ ορίζεται σε δεκατρία τοις εκατό (13%). Για τα αγαθά για τα οποία υπάρχει ειδική πρόβλεψη στο Παράρτημα ΙΙΙ, ο συντελεστής φόρου ορίζεται σε έξι τοις εκατό (6%).

## Β. Ως προς την δασμολογική κατάταξη.

1. Όπως είναι γνωστό, η δασμολογική κατάταξη όλων των εμπορευμάτων πραγματοποιείται **αποκλειστικά** με βάση τα προβλεπόμενα στο Κοινό Δασμολόγιο της Ευρ. Ένωσης [Κανονισμός (ΕΟΚ) 2658/87, όπως τροποποιήθηκε από τον Κανονισμό αριθμ.1101/2014 (Συνδυασμένη Ονοματολογία-Σ.Ο.) για το έτος 2015], τους Γενικούς Κανόνες ερμηνείας αυτού καθώς και με τις Επεξηγηματικές Σημειώσεις της Συνδυασμένης Ονοματολογίας (Σ.Ο.) και του Παγκόσμιου Οργανισμού Τελωνείων. Γενικά, τα προϊόντα κατατάσσονται στο Δασμολόγιο σύμφωνα με τα **χαρακτηριστικά τους κατά την εισαγωγή ή την πώληση (παράδοση) στην εσωτερική αγορά και όχι σύμφωνα με την χρήση τους.**
2. Συνεπώς, για τη δασμολογική κατάταξη των εμπορευμάτων δεν έχει προσδιοριστική και νομικά δεσμευτική αξία η περιγραφή οποιουδήποτε προϊόντος στην υπόλοιπη νομοθεσία της Ευρωπαϊκής Ένωσης (πλην της προαναφερόμενης Συνδυασμένης Ονοματολογίας), αλλά ούτε και στην εθνική νομοθεσία των Κρατών Μελών (π.χ. Κώδικας Τροφίμων, ΕΟΦ κ.λπ. ).
3. Σε ό, τι αφορά ειδικότερα τα σοκολατούχα γάλατα, τα γάλατα με γεύση καφέ και παρόμοια ροφήματα με βάση το γάλα, με βάση τα αναφερόμενα **στον Γενικό Ερμηνευτικό Κανόνα 1 της Σ.Ο.**, αυτά μπορούν να καταταγούν νόμιμα σύμφωνα με το κείμενο των κλάσεων και των σημειώσεων των τμημάτων ή των Κεφαλαίων της Σ.Ο. Επομένως, σύμφωνα με το Γενικό Κανόνα 1, λαμβάνεται αρχικά υπόψη το κείμενο της δασμολογικής κλάσης 0402 [«Γάλα και κρέμα γάλακτος (ανθόγαλα), συμπυκνωμένα ή με προσθήκη ζάχαρης ή άλλων γλυκαντικών»].  
Ειδικότερα:  
- Σύμφωνα με το κείμενο της δασμολογικής κλάσης 0402, αυτή περιλαμβάνει το γάλα και την κρέμα γάλακτος (ανθόγαλα), συμπυκνωμένα ή με προσθήκη ζάχαρης ή άλλων γλυκαντικών. Κατά συνέπεια, το πεδίο εφαρμογής της κλάσης αυτής δεν επεκτείνεται σε όλα τα προϊόντα που έχουν ως βάση ή περιέχουν γάλα, αλλά περιορίζεται στο γάλα και την κρέμα γάλακτος που είτε είναι συμπυκνωμένα, είτε περιέχουν ζάχαρη ή άλλα γλυκαντικά.  
Για το λόγο αυτό, και κατ' εφαρμογή του γενικού κανόνα 1, δεν δύναται να υπαχθούν στην κλάση αυτή προϊόντα με βάση το γάλα που περιέχουν άλλες ουσίες πλην αυτών που κατονομάζονται ρητά στο κείμενο της κλάσης, όπως είναι π.χ. το κακάο ή ο καφές, ή άλλες ουσίες όπως βανίλια ή εκχυλίσματα φρούτων κλπ.

- Σύμφωνα, εξάλλου, με τις επεξηγηματικές σημειώσεις του Ε.Σ. του Π.Ο.Τ. για την κλάση **22.02**, εξαιρούνται από την κλάση 0402 «*τα ποτά που αποτελούνται από γάλα αρωματισμένο με κακάο ή άλλες ουσίες (κλάση 22.02)*». Ομοίως, για την κλάση **2202** οι προαναφερόμενες Επεξηγηματικές Σημειώσεις αναφέρουν ότι στην κλάση αυτή περιλαμβάνονται «*ορισμένα άλλα ποτά έτοιμα για κατανάλωση, όπως εκείνα με βάση το γάλα ή το κακάο*».
  - Όπως γίνεται κατανοητό, με τις συγκεκριμένες σημειώσεις δεν αμφισβητείται το γεγονός ότι το συγκεκριμένο προϊόν είναι ένα «γαλακτοκομικό προϊόν» με βάση το γάλα, ωστόσο διευκρινίζεται ότι αυτό εξαιρείται από το Κεφάλαιο 4 και κατατάσσεται στο Κεφάλαιο 22, ανεξαρτήτως μάλιστα από την αναλογία του γάλακτος στο τελικό προϊόν.
  - Επισημαίνεται ότι, η διευκρίνιση αυτή στις Επεξηγηματικές Σημειώσεις του Π.Ο.Τ. σε καμία περίπτωση δεν έρχεται σε αντίθεση με το νομικό κείμενο των κλάσεων 0402 και 2202, καθώς σύμφωνα με τα όσα αναφέρθηκαν ανωτέρω, η κλάση 0402 δεν δύναται να συμπεριλάβει προϊόντα με βάση το γάλα που περιέχουν ουσίες άλλες από τη ζάχαρη και λοιπά γλυκαντικά. Κατά συνέπεια, τέτοια προϊόντα πρέπει να κατατάσσονται στη δασμολογική κλάση **2202**, ως άλλα μη αλκοολούχα ποτά, σύμφωνα με το κείμενο της εν λόγω κλάσης.
  - Τέλος επιστούμε την προσοχή ότι, στις περιπτώσεις των συγκεκριμένων ειδών, δεν μπορεί να γίνει αναφορά στο γενικό κανόνα 3β) για τη νομική αιτιολόγηση της κατάταξης τους στη Δ.Κ. 0402 (σύνθετα – αναμεμειγμένα είδη των οποίων ο ουσιαστικός χαρακτήρας δίνεται από το γάλα), καθώς η κατάταξή τους στη Δ.Κ. 2202 πραγματοποιείται κατ' εφαρμογή του (ιεραρχικά ανώτερου) Γενικού Κανόνα 1, σύμφωνα με τα προαναφερόμενα.
4. Όσον αφορά τη νομική ισχύ των προαναφερόμενων επεξηγηματικών σημειώσεων του Ε.Σ. του Π.Ο.Τ., διευκρινίζεται ότι:
- Οι επεξηγηματικές σημειώσεις του Ε.Σ. του Π.Ο.Τ. γίνονται αποδεκτές από την Ε.Επιτροπή μέσω της δημοσίευσης του αριθμού αναφοράς τους στην Επίσημη Εφημερίδα της Ε.Ε., σειρά C, και αποτελούν βάση για την ανάκληση Δεσμευτικών Δασμολογικών Πληροφοριών.
  - Σύμφωνα με πάγια νομολογία του Δικαστηρίου Ε.Ε., η οποία πρέπει να εφαρμόζεται υποχρεωτικά τόσο από τα κράτη μέλη όσο και από τα όργανα και τους θεσμούς της Ε.Ε., οι εν λόγω επεξηγηματικές σημειώσεις, παρά το γεγονός ότι δεν δημοσιεύονται στη σειρά L (Νομοθεσία) της Επίσημης Εφημερίδας της Ε.Ε., εντούτοις αποτελούν σημαντικό μέσο για να διασφαλιστεί η ομοιόμορφη εφαρμογή του κοινού δασμολογίου και επομένως παρέχουν αξιόπιστα στοιχεία για την ερμηνεία του (βλ. ενδεικτικά απόφαση του Δικαστηρίου της Ε.Ε. της 12<sup>ης</sup> Ιουνίου 2014 στην υπόθεση C-330/13, αποφάσεις Kloosterboer Services, C-173/08, EU:C:2009:382, σκέψη 25, και Agroferm, C-568/11, EU:C:2013:407, σκέψη 28).
- Για τον λόγο αυτό, σύμφωνα με το Δ.Ε.Ε., οι Επεξηγηματικές Σημειώσεις του Εναρμονισμένου Συστήματος του ΠΟΤ, εφόσον δεν αντιβαίνουν τα οριζόμενα στο νομικό κείμενο της Σ.Ο., υιοθετούνται και τηρούνται απαρέγκλιτα από όλες τις Τελωνειακές Αρχές των Κρατών Μελών της Ε.Ε.
- Οι εν λόγω Σημειώσεις αναφέρονται εξάλλου και στα κείμενα της νομικής αιτιολογίας των Κανονισμών κατάταξης που ψηφίζονται από την Ευρωπαϊκή Επιτροπή.
- Ανάλογα ισχύουν και για τη νομική ισχύ των επεξηγηματικών σημειώσεων της ΣΟ (βλ. αποφάσεις Develop Dr. Eisbein, C-35/93, EU:C:1994:252, σκέψη 21, και British Sky Broadcasting Group και Pace, EU:C:2011:248, σκέψη 92).

5. **Συμπερασματικά:**

Σύμφωνα με τα ανωτέρω, τα σοκολατούχα γάλατα, τα ροφήματα γάλακτος με γεύση καφέ καθώς και παρόμοια ροφήματα με βάση το γάλα, τα οποία περιέχουν ουσίες άλλες από αυτές που προσδιορίζονται σαφώς στο κείμενο της Δ.Κ. 0402, εξαιρούνται από το Κεφάλαιο 4 της Συνδυασμένης Ονοματολογίας και κατατάσσονται στη **δασμολογική κλάση 2202** αυτής, κατ' εφαρμογή του γενικού κανόνα 1 για την ερμηνεία της Σ.Ο.

**Γ. Ως προς το φόρο προστιθέμενης αξίας, Φ.Π.Α.**

Όσον αφορά τον εφαρμοστέο συντελεστή ΦΠΑ για τα σοκολατούχα γάλατα και τα ροφήματα γάλακτος με γεύση καφέ καθώς και παρόμοια ροφήματα με βάση το γάλα, τα οποία περιέχουν άλλες ουσίες από αυτές που προσδιορίζονται σαφώς στο κείμενο της Δ.Κ 0402, που αποτελούν αντικείμενο εξέτασης στο παρόν έγγραφο, σας γνωρίζουμε τα ακόλουθα :

- Σύμφωνα με το άρθρο 21 σε συνδυασμό με την παράγραφο 03 του Παραρτήματος III του ν.2859/2000 (ΦΕΚ 248/Α) «Κύρωση Κώδικα Φ.Π.Α.», για τα γάλατα και τα προϊόντα γαλακτοκομίας του Κεφ. 4, μεταξύ άλλων εκείνα που σύμφωνα με τα ανωτέρω κατατάσσονται στην **Δ.Κ 0402 ήτοι**, γάλα και κρέμα γάλακτος (ανθόγαλα), συμπυκνωμένα ή με προσθήκη ζάχαρης ή άλλων γλυκαντικών, **ο συντελεστής Φ.Π.Α. που εφαρμόζεται είναι 13%**,
- Σύμφωνα με το άρθρο 21 σε συνδυασμό με το Παράρτημα III του ν.2859/2000 (ΦΕΚ 248/Α) «Κύρωση Κώδικα Φ.Π.Α.» , για τα προϊόντα που σύμφωνα με τα ανωτέρω κατατάσσονται στην **Δ.Κ 2202 ήτοι**, σοκολατούχα γάλατα, ροφήματα γάλακτος με γεύση καφέ καθώς και παρόμοια ροφήματα με βάση το γάλα, **ο συντελεστής Φ.Π.Α. που εφαρμόζεται είναι 23%**.

**Δ.** Παρακαλούμε για την πιστή εφαρμογή των ανωτέρω αναφορικά με τη δασμολογική κατάταξη και το συντελεστή Φ.Π.Α. των γαλακτοκομικών προϊόντων και ειδικά των ροφημάτων γάλακτος με γεύση καφέ, σοκολατούχου γάλακτος και παρόμοιων ροφημάτων με βάση το γάλα, που αναφέρονται στην παρούσα.

Οι αρμόδιες Τελωνειακές και Φορολογικές Αρχές καθώς και οι αρμόδιες Ελεγκτικές Αρχές, στις οποίες κοινοποιείται η παρούσα, παρακαλούνται να λάβουν υπόψη τους τα διαλαμβανόμενα σε αυτή, προκειμένου να προχωρήσουν, στα πλαίσια των αρμοδιοτήτων τους, σε διεξαγωγή εκ των υστέρων ελέγχων στις περιπτώσεις όπου αυτό κρίνεται σκόπιμο, αναφορικά με τη διαπίστωση της ορθής δασμολογικής κατάταξης και του εφαρμοζόμενου συντελεστή Φ.Π.Α. στα εν λόγω είδη.

**Η ΓΕΝΙΚΗ ΔΙΕΥΘΥΝΤΡΙΑ  
ΤΕΛΩΝΕΙΩΝ & Ε.Φ.Κ.**

**ΕΙΡ.ΓΙΑΛΟΥΡΗ**

**ΑΚΡΙΒΕΣ ΑΝΤΙΓΡΑΦΟ**

**Ο/Η ΠΡΟΙΣΤΑΜΕΝΟΣ /Η  
ΤΟΥ ΑΥΤΟΤΕΛΟΥΣ ΤΜΗΜΑΤΟΣ ΔΙΟΙΚΗΣΗΣ**

**ΠΙΝΑΚΑΣ ΔΙΑΝΟΜΗΣ****A. ΑΠΟΔΕΚΤΕΣ ΓΙΑ ΕΝΕΡΓΕΙΑ**

1. Τελωνεία Α΄ και Β΄ Τάξης
2. Δ.Ο.Υ.

**B. ΑΠΟΔΕΚΤΕΣ ΓΙΑ ΚΟΙΝΟΠΟΙΗΣΗ**

1. Τελωνειακές Περιφέρειες
2. ΕΛ.Υ.Τ Αττικής και Θεσ/νίκης
3. Σ.Δ.Ο.Ε - Κεντρική Υπηρεσία και Περιφ/κές Δ/νσεις του
4. Υπηρεσία Ερευνών & Διασφάλισης Δημοσίων Εσόδων (Υ.Ε.Δ.Δ.Ε.)
5. Δ/νση Εσωτερικών Υποθέσεων, Αθήνα – Θεσ/νίκη
6. Δ/νση Εσωτερικού Ελέγχου, Αθήνα - Θεσ/νίκη
7. Γενικό Χημείο του Κράτους – Δ/νση Σχεδιασμού, Υποστήριξης Εργαστηρίων & Χημικοτεχνικής Δασμολογίου (Αν. Τσόχα 16, 115 21 Αθήνα)
8. Εμπορικά και Βιομηχανικά Επιμελητήρια (Αθηνών, Πειραιώς και Θεσσαλονίκης)
9. Επαγγελματικά και Βιοτεχνικά Επιμελητήρια (Αθηνών, Πειραιώς και Θεσσαλονίκης)
10. Σύνδεσμος Ελλήνων Βιομηχάνων (Ξενοφώντος 5, 105 57 Αθήνα)
11. Σύνδεσμος Ελληνικών Βιομηχανιών Γαλακτοκομικών Προϊόντων (Λεωφ. Κηφισίας 340 Ν. Ψυχικό 15451)
12. Εθνική Συνομοσπονδία Ελληνικού Εμπορίου (Μητροπόλεως 42, 10563 Αθήνα)
13. Σύνδεσμος Βιομηχάνων Β. Ελλάδος (Πλ. Μοριχόβου 1, 54625 Θεσ/νίκη)
14. Σύνδεσμος Εξαγωγέων Β. Ελλάδος (Πλ. Μοριχόβου 1, 546 25 Θεσ/νίκη)
15. Α.Ε.Τ.Α
16. Ελληνική Στατιστική Αρχή – Τμήμα Εξωτερικού Εμπορίου –Πειραιώς 46 & Επονιτών – 185 10 – Πειραιάς
17. Πανελλήνιο Σύλλογος Εφοδιαστών Πλοίων (Λουδοβίκου 1, 18531 Πειραιάς)

**Γ. ΑΠΟΔΕΚΤΕΣ ΠΙΝΑΚΑ Η΄  
Σύλλογοι Λογιστών και Εκτελωνιστών****Δ. ΕΣΩΤΕΡΙΚΗ ΔΙΑΝΟΜΗ**

1. Γραφείο Αναπληρωτή Υπουργού
2. Γραφείο αναπληρωτή Γεν. Γραμματέα
3. Γραφείο κας Γεν. Δ/ντριας Τελωνείων & Ε.Φ.Κ.
4. Δ/νση ΕΦΚ & ΦΠΑ
  - i. Γραφείο Προϊσταμένου Δ/νσης, Τμήμα Δ΄
5. Δ/νση Δασμολογικών Θεμάτων και Οικονομικών Τελωνειακών Καθεστώτων :
  - ii. Γραφείο Προϊσταμένου Δ/νσης, Τμήμα Α
6. Δ/νση Εφαρμογής Έμμεσης Φορολογίας, Τμήμα Α΄
7. Γραφείο Ενημέρωσης και Πληροφόρησης Πολιτών
8. Γραφείο Επικοινωνίας και Δημοσίων Σχέσεων