



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ Α2

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19
Ταχ. Κώδικας : 176 71 – Καλλιθέα
Τηλέφωνο : 213 1604553
E-mail : ded.ath@aade.gr

Καλλιθέα, 01/03/2021

Αριθμός απόφασης: 832

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπόψη:

1. Τις διατάξεις:
 - α. Του άρθρου 63 του Ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170), όπως ισχύει.
 - β. Του άρθρου 10 της Δ. ΟΡΓ. Α 1125859 ΕΞ 2020/23.10.2020 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ Β' 4738/26.10.2020) με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)»
 - γ. Της ΠΟΛ 1064/12.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων.
 - δ. Του άρθρου έκτου, παράγραφος 4, της από 30/03/2020 Πράξης Νομοθετικού Περιεχομένου (ΦΕΚ Α' 75) όπως κυρώθηκε με το ν. 4684/2020 (ΦΕΚ Α' 86), καθώς και της υπ' αριθμ. Α 1273/2020 Απόφασης του Υφυπουργού Οικονομικών και του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 5597/21-12-2020).
2. Την ΠΟΛ 1069/4-3-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.
3. Την υπ' αριθμ. ΔΕΔ 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ 2759/ τ. Β' / 01.09.2016) Απόφαση της Προϊσταμένης της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.
4. Τη με ημερομηνία κατάθεσης **15/07/2020** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της εταιρείας με την επωνυμία, ΑΦΜ, με έδρα στο, κατά της από 22/04/2020 τεκμαιρόμενης σιωπηρής απόρριψης από τον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ ΑΘΗΝΩΝ της υπ' αριθμ. /23-01-2020 δήλωσης επιφύλαξης επί της, κατά την ίδια ημερομηνία, υποβληθείσας τροποποιητικής δήλωσης Φ.Π.Α. περιόδου Νοεμβρίου 2018.
5. Την ως άνω πράξη, της οποίας ζητείται η ακύρωση.
6. Τις απόψεις της Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ ΑΘΗΝΩΝ
7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α2 όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της με ημερομηνία κατάθεσης 15/07/2020 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας με την επωνυμία, ΑΦΜ, η οποία υπεβλήθη **εμπρόθεσμα**, και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

ΣΥΝΤΟΜΟ ΙΣΤΟΡΙΚΟ

Με την πάροδο απράκτου τριμήνου απορρίφθηκε σιωπηρά από τον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. Αθηνών η με αριθμ. πρωτ./2020 Δήλωση επιφύλαξης της ως άνω εταιρείας επί της τροποποιητικής δήλωσης Φ.Π.Α. του μηνός Νοεμβρίου 2018.

Συγκεκριμένα η προσφεύγουσα εταιρεία υπέβαλε στις 23/01/2020 την τροποποιητική δήλωση Φ.Π.Α μηνός Νοεμβρίου 2018 με την ένδειξη «Με επιφύλαξη», λαμβάνοντας αριθμό καταχώρησης Taxisnet Εν συνεχεία την ίδια μέρα υπέβαλε ενώπιον της Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. Αθηνών, την σχετική δήλωση επιφύλαξης σύμφωνα με το άρθρο 20 του ν.4174/2013 με αριθμ.πρωτ./2020 καθόσον έκρινε ότι έχει δικαίωμα, σύμφωνα με την Ελληνική Νομοθεσία ΦΠΑ, αλλά και σύμφωνα με την Ευρωπαϊκή Οδηγία ΦΠΑ 2006/112/ΕΚ και της συναφούς νομολογίας του Δικαστηρίου της Ευρωπαϊκής Ένωσης, να μειώσει τον ΦΠΑ εκροών της κατά τον ΦΠΑ που αναλογεί σε πωλήσεις ύψους 3.931.738,50 €, ήτοι κατά ποσό **255.629,12 €** (υπολογιζόμενο με εσωτερική υφαίρεση με συντελεστές 6% και 13%) το οποίο εκ του νόμου υποχρεούται να επιστρέψει-σύστημα επιστροφής rebate-στον ΕΟΠΠΥ για φάρμακα τα οποία πούλησε και παρέδωσε στην ελληνική αγορά μέσω χονδρεμπόρων/φαρμακαποθηκών όσο και απευθείας στον Ε.Ο.Π.Υ.Υ. κατά το γ' τρίμηνο 2018.

Η προσφεύγουσα με την υπό κρίση προσφυγή ζητά α) να γίνει δεκτή καθ' ολοκληρίαν η παρούσα ενδικοφανής προσφυγή, β) να ακυρωθεί εν όλω, άλλως να εξαφανιστεί η τεκμαιρόμενη σιωπηρή απόρριψη της νόμιμης, ειδικής και αιτιολογημένης υπ' αριθμ./2020 δήλωσης επιφύλαξης σχετικά με το δικαίωμα, σύμφωνα με το άρθρο 19 παρ. 5 Κώδικα ΦΠΑ, να μειωθεί η φορολογητέα βάση κατά το ποσό των 3.931.738,50 €, το οποίο αφορά στο καθαρό ποσόν της έκπτωσης που χορήγησε μέσω του Συστήματος Επιστροφής/rebate για τα συνταγογραφούμενα φάρμακα, τα οποία πούλησε και παρέδωσε στην ελληνική αγορά μέσω χονδρεμπόρων /φαρμακαποθηκών όσο και απευθείας στον Ε.Ο.Π.Υ.Υ. κατά το γ' τρίμηνο 2018 και το οποίο εντέλει δε θα καταβληθεί σε αυτήν, για το μήνα Νοέμβριο 2018, γ) να αναγνωριστεί ότι έχει δικαίωμα μείωσης της φορολογητέας βάσης κατά το ποσό των 3.931.738,50 € το οποίο αφορά στο καθαρό ποσόν της έκπτωσης που χορήγησε μέσω του Συστήματος Επιστροφής/rebate για τα

συνταγογραφούμενα φάρμακα, τα οποία πώλησε και παρέδωσε στην ελληνική αγορά μέσω χονδρεμπόρων/φαρμακαποθηκών όσο και απευθείας στον Ε.Ο.Π.Υ.Υ. κατά το γ' τρίμηνο 2018 και δ) να της επιστραφεί εντόκως, ως αχρεωστήτως καταβληθέν, το ποσό ΦΠΑ 255.629,12 € που αντιστοιχεί στο ποσό μείωσης της φορολογητέας βάσης/έκπτωσης όπως παραπάνω, που αποδόθηκε με την τροποποιητική δήλωση ΦΠΑ Νοεμβρίου 2018 η οποία υποβλήθηκε ηλεκτρονικά μέσω δικτύου (αριθμ. καταχώρησης Taxisnet), από την ημέρα υποβολής της δήλωσης καθώς και σχετικής επιφύλαξης, προβάλλοντας τους παρακάτω ισχυρισμούς:

1ος λόγος: Η άρνηση της Φορολογικής Διοίκησης να δεχτεί την Επιφύλαξη για τη μείωση της φορολογητέας βάσης για σκοπούς ΦΠΑ αποτελεί ευθεία παραβίαση του άρθρου 19 παρ. 5 του Κώδικα ΦΠΑ.

2ος λόγος: Η άρνηση της Φορολογικής Διοίκησης να δεχτεί την Επιφύλαξη αντίκειται στις ρυθμίσεις της Οδηγίας 2006/112/EK και των θεμελιωδών αρχών που διέπουν το κύκλωμα λειτουργίας του ΦΠΑ.

3ος λόγος: Κατά τη νομολογία του Δικαστηρίου της Ευρωπαϊκής Ένωσης (Δ.Ε.Ε.) η έκπτωση που παρέχεται, βάσει εθνικού νόμου, από φαρμακευτική επιχείρηση σε ταμείο ασφαλίσεως υγείας συνεπάγεται, κατά την έννοια του άρθρου 90 παρ. 1 της Οδηγίας ΦΠΑ, μείωση της βάσης επιβολής φόρου υπέρ της φαρμακευτικής αυτής επιχείρησης (υπόθεση C-462/16 Finanzamt Binger Alzey κατά Boehringer Ingelheim Pharma GmbH & Co. KG).

4ος λόγος: Η υποχρέωση της Εταιρείας να αποδίδει ΦΠΑ στα χορηγούμενα ποσά επιστροφής/rebate αποτελεί διακριτική μεταχείριση σε βάρος της κατά παραβίαση της συνταγματικής αρχής της ισότητας καθώς και της γενικής αρχής της ίσης μεταχειρίσεως κατ' άρθρο 20 του Χάρτη των Θεμελιωδών Δικαιωμάτων της Ευρωπαϊκής Ένωσης, και των αρχών της καλής νομοθέτησης, της χρηστής διοίκησης και της εύλογης εμπιστοσύνης του διοικουμένου στη φορολογική αρχή.

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 35, παρ. 1 του Ν. 3918/2011, όπως αντικαταστάθηκε με το άρθρο 22 του Ν. 4052/2012:

«α) Για κάθε φαρμακευτικό ιδιοσκεύασμα που συνταγογραφείται από ιατρό και το τίμημα του οποίου καλύπτεται από τους Φορείς Κοινωνικής Ασφάλισης (Φ. Κ. Α.), τον Ενιαίο Οργανισμό Παροχών Υγειονομικής Περίθαλψης (Ε.Ο.Π.Υ.Υ.) και τον Οίκο Ναύτου, θεσπίζεται «τιμή κοινωνικής ασφάλισης» (εφεξής Τ.Κ.Α.) η οποία συνίσταται στην τιμή παραγωγού ή εισαγωγέα, όπως αυτή ορίζεται στην κάθε φορά ισχύουσα υπουργική απόφαση που καθορίζει τον τρόπο τιμολόγησης των φαρμακευτικών ιδιοσκευασμάτων μειωμένη κατά 9%. Οι Φ. Κ. Α. καλύπτουν τη δαπάνη χορήγησης των συνταγογραφούμενων φαρμάκων μέχρι του ποσού της λιανικής τιμής μειωμένης κατά το ποσό της συμμετοχής του ασφαλισμένου και της προκύπτουσας διαφοράς μεταξύ της τιμής παραγωγού ή εισαγωγέα και της Τ.Κ.Α.. Η δαπάνη που αφορά το παρακρατούμενο 9% βαρύνει αποκλειστικά τους κατόχους της άδειας κυκλοφορίας (Κ. Α. Κ.) των

φαρμακευτικών ιδιοσκευασμάτων και θεωρείται «επιστροφή» (rebate) των Κ. Α. Κ. των φαρμακευτικών προϊόντων προς τους Φ.Κ.Α. και τον Ε.Ο.Π.Υ.Υ.. Ένα επιπρόσθετο 2% προστίθεται στο προαναφερθέν 9% ειδικά για την περίπτωση δραστικών ουσιών που αφορούν φάρμακα που έχουν καταταγεί μόνο τους σε μια θεραπευτική κατηγορία στο θετικό κατάλογο της παραγράφου 7 του άρθρου 21 του ως άνω νόμου.

β) Το ποσό που υποχρεούται να αποδώσει κάθε εταιρεία ή κάτοχος άδειας κυκλοφορίας φαρμακευτικών προϊόντων προκύπτει από τα στοιχεία των συνολικών πωλήσεων της ανά φαρμακευτικό ιδιοσκεύασμα, αφού αφαιρεθούν οι πωλήσεις προς τα νοσοκομεία και οι παράλληλες εξαγωγές σύμφωνα με τα στοιχεία του Εθνικού Οργανισμού Φαρμάκων (Ε.Ο.Φ.). Για τον υπολογισμό του ποσού λαμβάνεται υπόψη η σχέση δημόσιας προς ιδιωτική φαρμακευτική δαπάνη, ήτοι 80%-20%.

γ) Επιπροσθέτως των διατάξεων των προηγούμενων περιπτώσεων α' και β' οι ΚΑΚ κάθε τρίμηνο, αρχής γενομένης από 1.1.2012 υποχρεούνται σε πρόσθετη κλιμακούμενη επιστροφή «rebate» ανάλογα με τον συνολικό όγκο πωλήσεων του κάθε φαρμακευτικού προϊόντος του προηγούμενου τριμήνου ...,

....».

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 19, παρ. 5 του Ν. 2859/2000 «Στη φορολογητέα αξία δεν περιλαμβάνονται:

α) Οι χορηγούμενες στον αγοραστή ή το λήπτη εκπτώσεις, εφόσον αποδεικνύονται από στοιχεία, τα οποία εκδίδονται σύμφωνα με τις διατάξεις που ισχύουν.

...».

Επειδή με την ΠΟΛ 1115/2016 Απόφαση της ΓΓΔΕ με θέμα: «Φορολογική αντιμετώπιση της επιστροφής χρηματικών ποσών από τους Κατόχους Αδείας Κυκλοφορίας (Κ.Α.Κ.) φαρμακευτικών προϊόντων προς τους Φορείς Κοινωνικής Ασφάλισης (Φ.Κ.Α.), βάσει των διατάξεων του ν.4052/2012», ήτοι των διατάξεων περί claw-back, ορίστηκε ότι:

«1. Για τις υποχρεωτικές, βάσει νόμου, επιστροφές-εκπτώσεις χρηματικών ποσών από τους Κατόχους Αδείας Κυκλοφορίας (Κ.Α.Κ.) φαρμακευτικών προϊόντων προς τους Φορείς Κοινωνικής Ασφάλισης (Φ.Κ.Α.), για το φορολογικό έτος 2015 και για κάθε φορολογικό έτος εφεξής, για πωλήσεις φαρμάκων από τους πρώτους προς φαρμακεία και φαρμακαποθήκες και από τους τελευταίους προς τους Φορείς Κοινωνικής Ασφάλισης (Φ.Κ.Α.), το ύψος των οποίων (ποσών) προκύπτει με τη διαδικασία που ορίζεται με τις διατάξεις του άρθρου 11 του Ν. 4052/2012, εκδίδεται από τους Κατόχους Αδείας Κυκλοφορίας (Κ.Α.Κ.) φαρμακευτικών προϊόντων πιστωτικό τιμολόγιο της παραγράφου 6 του άρθρου 8 του Ν. 4308/2014 (Ε.Λ.Π.).

....

5. Με τις χορηγούμενες με το πιστωτικό τιμολόγιο της παραγράφου 1 εκπτώσεις/επιστροφές μειώνεται η φορολογητέα βάση, σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 5 του άρθρου 19 του Κώδικα Φ.Π.Α.

Επειδή με την Α. 1035/2019 Απόφαση του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. τροποποιήθηκε η ως άνω ΠΟΛ 1115/2016 Απόφαση, ούτως ώστε να δοθεί η ίδια δυνατότητα για έκδοση πιστωτικών τιμολογίων και μείωση της φορολογητέας βάσης για σκοπούς Φ.Π.Α. **και** στις περιπτώσεις «επιστροφής» (rebate) των Κ. Α. Κ. της παρ. 3 του άρθρου 35 του Ν. 3918/2011.

Επειδή ελλείπει ρητής αναφοράς ως προς την έναρξη ισχύος της ως άνω Α. 1035/2019 απόφασης, αυτή ισχύει από την ημερομηνία δημοσίευσής της στο Φ.Ε.Κ., ήτοι από 05/02/2019.

Επειδή η δημόσια διοίκηση δεσμεύεται από την αρχή της νομιμότητας, όπως αυτή καθιερώνεται με τις διατάξεις των άρθρων 26 παρ. 2, 43, 50, 82, 83 και 95 & 1 του Συντάγματος (ΣτΕ 8721/1992, 2987/1994), και η οποία συνεπάγεται ότι η διοίκηση οφείλει ή μπορεί να προβαίνει μόνο σε ενέργειες που προβλέπονται και επιβάλλονται ή επιτρέπονται από τους κανόνες που θεσπίζουν το Σύνταγμα, οι νομοθετικές πράξεις, οι διοικητικές κανονιστικές πράξεις, που έχουν εκδοθεί βάσει νομοθετικής εξουσιοδότησης, καθώς και από κάθε κανόνα ανώτερης ή ισοδύναμης προς αυτούς τυπικής ισχύος. Συνεπώς, η διοίκηση μπορεί να ενεργήσει μόνο ό,τι επιτρέπεται από τους κανόνες αυτούς.

Επειδή στη συγκεκριμένη περίπτωση, η προσφεύγουσα εξέδωσε πιστωτικά τιμολόγια τον Νοέμβριο του 2018, ήτοι σε περίοδο προγενέστερη της έναρξης ισχύος της ως άνω Απόφασης.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την απόρριψη της με ημερομηνία κατάθεσης **15/07/2020** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας με την επωνυμία, ΑΦΜ

Εντελλόμεθα όπως αρμόδιο όργανο κοινοποιήσει με τη νόμιμη διαδικασία την παρούσα απόφαση στον υπόχρεο.

Ακριβές Αντίγραφο

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

**Ο/Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

**Η ΑΝΑΠΛΗΡΩΤΡΙΑ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΗ ΤΗΣ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

ΓΡΑΜΜΑΤΩ ΣΚΟΥΡΑ

Σ η μ ε ι ω σ η : Κατά της απόφασης αυτής επιτρέπεται η άσκηση προσφυγής ενώπιον των αρμόδιων Διοικητικών Δικαστηρίων εντός τριάντα (30) ημερών από την κοινοποίησή της.