



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα, 02/09/2022

Αριθμός απόφασης: 2702

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α3**

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 213 1604552

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις:

α. Του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170), όπως τροποποιήθηκε και 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 1064/28.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2014) «Εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (Ειδική Διοικητική Διαδικασία - Ενδικοφανής προσφυγή), καθορισμός λεπτομερειών για τη λειτουργία της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.), την εφαρμοστέα διαδικασία και τον τρόπο έκδοσης των αποφάσεων αυτής και ρύθμιση ζητημάτων καταβολής και αναστολής καταβολής του οφειλόμενου ποσού σε περίπτωση άσκησης ενδικοφανούς προσφυγής».

2. Την ΠΟΛ 1069/4-3-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την αριθμ. Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ 2759 / τ. Β' / 01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

4. Τη με ημερομηνία κατάθεσης 08/04/2022 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της εταιρείας με την επωνυμία «.....», ΑΦΜ, με έδρα την, οδός, κατά: α) της από 13/03/2022 σιωπηρής απόρριψης του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. Αθηνών της επιφύλαξης που ασκήθηκε με την υπ' αριθμ. /2021 τροποποιητική δήλωση απόδοσης Φ.Π.Α. σε συνδυασμό με το υπ' αριθμ. πρωτ. /2021 έγγραφο της ρητής επιφύλαξης του άρθρου 20 του ν.4174/2013, για την φορολογική περίοδο Μαΐου 2015, β) της από 13/03/2022 σιωπηρής απόρριψης του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. Αθηνών της επιφύλαξης που ασκήθηκε με την υπ' αριθμ. /2021 τροποποιητική δήλωση απόδοσης Φ.Π.Α. σε συνδυασμό με το υπ' αριθμ. πρωτ. /2021 έγγραφο της ρητής επιφύλαξης του άρθρου 20 του ν.4174/2013, για την φορολογική περίοδο Αυγούστου 2015, γ) της από 13/03/2022 σιωπηρής απόρριψης του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.

[illegible]

περίοδο Μαΐου 2018, ιδ) της από 13/03/2022 σιωπηρής απόρριψης του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. Αθηνών της επιφύλαξης που ασκήθηκε με την υπ' αριθμ./2021 τροποποιητική δήλωση απόδοσης Φ.Π.Α. σε συνδυασμό με το υπ' αριθμ. πρωτ./2021 έγγραφο της ρητής επιφύλαξης του άρθρου 20 του ν.4174/2013, για την φορολογική περίοδο Αυγούστου 2018, και ιε) της από 13/03/2022 σιωπηρής απόρριψης του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. Αθηνών της επιφύλαξης που ασκήθηκε με την υπ' αριθμ./2021 τροποποιητική δήλωση απόδοσης Φ.Π.Α. σε συνδυασμό με το υπ' αριθμ. πρωτ./2021 έγγραφο της ρητής επιφύλαξης του άρθρου 20 του ν. 4174/2013, για την φορολογική περίοδο Νοεμβρίου 2018, καθώς και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

5. Τις απόψεις της Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. Αθηνών.

6. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α3, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 08/04/2022 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας με την επωνυμία «.....», ΑΦΜ, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα, και μετά τη μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Σύντομο Ιστορικό

Η προσφεύγουσα εταιρεία αποτελεί φαρμακευτική εταιρεία, η οποία στο πλαίσιο της δραστηριότητάς της πραγματοποιεί πλήθος πωλήσεων προς τους Φορείς Κοινωνικής Ασφάλισης (Φ.Κ.Α.) και τον Εθνικό Οργανισμό Παροχής Υπηρεσιών Υγείας (Ε.Ο.Π.Υ.Υ.), για τις οποίες, δυνάμει του άρθρου 35 του ν.3918/2011 και του άρθρου 14 της Υ.Α. 3457/2014, υποχρεώθηκε να χορηγεί ανά τρίμηνο, προς τους Φ.Κ.Α. και τον Ε.Ο.Π.Υ.Υ. ποσά έκπτωσης-επιστροφής, γνωστά ως «rebate». Τα ποσά αυτά προκύπτουν με βάση τα στοιχεία που έχει ο Εθνικός Οργανισμός Φαρμάκων (Ε.Ο.Φ.) για το σύνολο των πωληθέντων φαρμάκων της εταιρείας προς τους Φ.Κ.Α. και τον Ε.Ο.Π.Υ.Υ. δια μέσω των φαρμακαποθηκών, ιδιωτικών φαρμακείων και φαρμακείων του Ε.Ο.Π.Υ.Υ.

Στο πλαίσιο αυτό, για την χορήγηση των υποχρεωτικών ποσών έκπτωσης-επιστροφής (rebate) του άρθρου 35 του ν.3918/2011 και του άρθρου 14 της Υ.Α. 3457/2014 εκδόθηκαν σχετικές πράξεις από τον πρόεδρο του Ε.Ο.Π.Υ.Υ. προς την προσφεύγουσα εταιρεία ανά τρίμηνο, με τις οποίες κλήθηκε η προσφεύγουσα εταιρεία να αποδώσει στον Οργανισμό ποσά έκπτωσης-επιστροφής.

Κατά την χορήγηση και καταβολή των ανωτέρω ποσών έκπτωσης-επιστροφής (rebate) προς τον Ε.Ο.Π.Υ.Υ. η προσφεύγουσα εταιρεία δεν εξέδωσε πιστωτικά τιμολόγια, καθόσον η έκδοση πιστωτικών τιμολογίων για τα χορηγούμενα ποσοστά έκπτωσης του άρθρου 35 του ν.3918/2011 καθορίστηκε για πρώτη φορά με την Απόφαση Α.1035/25-01-2019 της ΑΑΔΕ, το δε ποσό της επιστροφής (rebate) προέκυψε από τις τριμηνιαίες Πράξεις του Προέδρου του Ε.Ο.Π.Υ.Υ. που αποστάλθηκαν στην προσφεύγουσα εταιρεία, καθώς και από τις σχετικές αναλυτικές καταστάσεις που τις συνόδευαν.

Στη συνέχεια, η προσφεύγουσα εταιρεία υπέβαλε στη Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. Αθηνών τις κάτωθι από 13/12/2021 τροποποιητικές δηλώσεις απόδοσης Φ.Π.Α. σε συνδυασμό με τα αντίστοιχα έγγραφα ρητής επιφύλαξης του άρθρου 20 του ν.4174/2013, με τις οποίες αιτήθηκε τη μείωση της φορολογητέας αξίας Φ.Π.Α. εκροών κατά το καθαρό ποσό των εκ του νόμου χορηγούμενων εκπτώσεων (rebate) προς τους Φορείς Κοινωνικής Ασφάλισης και τον Εθνικό Οργανισμό Παροχής Υπηρεσιών Υγείας για τα έτη 2015 έως 2018 και την επιστροφή νομιμοτόκως του αντίστοιχου Φ.Π.Α. κάθε περιόδου:

Φορολογική Περίοδος	Αριθμός τροποποιητικής δήλωσης Φ.Π.Α.	Αριθμ. πρωτ. αίτησης επιφύλαξης	Περίοδος έκπτωσης (rebate)	Καθαρό ποσό έκπτωσης	Αιτούμενο Ποσό Φ.Π.Α.
Μάιος 2015	/2021	/2021	Α' Τρίμηνο 2015	231.056,01	15.933,78
Αύγουστος 2015	/2021	/2021	Β' Τρίμηνο 2015	306.685,23	20.833,46
Νοέμβριος 2015	/2021	/2021	Γ' Τρίμηνο 2015	303.998,38	19.026,78
Φεβρουάριος 2015	/2021	/2021	Δ' Τρίμηνο 2015	355.497,98	22.376,01
Μάιος 2016	/2021	/2021	Α' Τρίμηνο 2016	356.468,69	22.627,33
Αύγουστος 2016	/2021	/2021	Β' Τρίμηνο 2016	414.938,12	26.088,36
Νοέμβριος 2016	/2021	/2021	Γ' Τρίμηνο 2016	313.326,80	19.731,89
Φεβρουάριος 2017	/2021	/2021	Δ' Τρίμηνο 2016	461.307,21	29.043,31
Μάιος 2017	/2021	/2021	Α' Τρίμηνο 2017	134.442,06	9.603,85
Αύγουστος 2017	/2021	/2021	Β' Τρίμηνο 2017	124.318,08	8.976,52
Νοέμβριος 2017	/2021	/2021	Γ' Τρίμηνο 2017	155.742,51	10.687,03
Φεβρουάριος 2018	/2021	/2021	Δ' Τρίμηνο 2017	1.386.913,79	84.828,87
Μάιος 2018	/2021	/2021	Α' Τρίμηνο 2018	536.210,44	33.597,79
Αύγουστος 2018	/2021	/2021	Β' Τρίμηνο 2018	582.692,85	36.274,36
Νοέμβριος 2018	/2021	/2021	Γ' Τρίμηνο 2018	541.449,70	33.661,98
ΣΥΝΟΛΟ					393.291,32

Τις ως άνω δηλώσεις η προσφεύγουσα εταιρεία υπέβαλε διότι διατηρούσε βάσιμους λόγους σχετικά με την αναγνώριση του δικαιώματός της να προβεί σε μείωση της φορολογητέας βάσης επιβολής του Φ.Π.Α. των εκροών (άρα και του ποσού του Φ.Π.Α.) κατά το καθαρό ποσό των χορηγούμενων εκπτώσεων-επιστροφών (rebate) προς τους Φορείς Κοινωνικής Ασφάλισης (Φ.Κ.Α.) και τον Εθνικό

Οργανισμό Παροχής Υπηρεσιών Υγείας (Ε.Ο.Π.Υ.Υ.) για τις αντίστοιχες ως άνω περιόδους, τρίμηνα ετών 2015, 2016, 2017 και 2018 που κλήθηκε να αποδώσει στον Ε.Ο.Π.Υ.Υ τις αναφερόμενες φορολογικές περιόδους, κατ' εφαρμογή του άρθρου 35 του ν.3918/2011 (όπως ίσχυε κατά περίπτωση τα έτη αυτά) και του άρθρου 14 της Υ.Α. 3457/2014.

Με την πάροδο απράκτου τριμήνου από την υποβολή των ως άνω τροποποιητικών δηλώσεων Φ.Π.Α. με επιφύλαξη, ο Προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. Αθηνών απέρριψε σιωπηρά το εν λόγω αίτημα της προσφεύγουσας εταιρείας περί μείωσης της φορολογητέας αξίας Φ.Π.Α. εκροών.

Η προσφεύγουσα εταιρεία, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση των προσβαλλόμενων σιωπηρών απορρίψεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. Αθηνών επί της επιφύλαξης που ασκήθηκε με τις από 13/12/2021 τροποποιητικές δηλώσεις απόδοσης Φ.Π.Α. σε συνδυασμό με τα από 15/12/2021 έγγραφα της ρητής επιφύλαξης του άρθρου 20 του ν.4174/2013, για τις φορολογικές περιόδους Μαΐου 2015, Αυγούστου, 2015, Νοεμβρίου 2015, Φεβρουαρίου 2016, Μαΐου 2016, Αυγούστου 2016, Νοεμβρίου 2016, Φεβρουαρίου 2017, Μαΐου 2017, Αυγούστου 2017, Νοεμβρίου 2017, Φεβρουαρίου 2018, Μαΐου 2018, Αυγούστου 2018 και Νοεμβρίου 2018, και την επιστροφή νομιμοτόκως του συνολικού ποσού των 393.291,32 ευρώ ως αχρεωστήτως καταβληθέντος, επικαλούμενη τα παρακάτω:

- Η βάση επιβολής του φόρου συνίσταται στην πράγματι ληφθείσα αντιπαροχή.
- Την αρχή ουδετερότητας του Φ.Π.Α.
- Τη Γενική αρχή της ίσης μεταχείρισης βάσει του άρθρου 20 του Χάρτη των Θεμελιωδών Δικαιωμάτων της Ευρωπαϊκής Ένωσης.
- Τη νομολογία του Δικαστηρίου της Ευρωπαϊκής Ένωσης για τη μείωση της βάσης επιβολής του Φ.Π.Α. στις εκπτώσεις που παρέχουν βάσει εθνικού νόμου οι φαρμακευτικές επιχειρήσεις σε ταμεία ασφάλισης υγείας.
- Τις εφαρμοστέες διατάξεις της νομοθεσίας Φ.Π.Α.
- Τη φορολογική μεταχείριση για σκοπούς Φ.Π.Α. του ποσού επιστροφής έκπτωσης (rebate) βάσει σχετικών αποφάσεων του Υπουργείου Οικονομικών.
- Τη νομολογία του Συμβουλίου της Επικρατείας για τη νομική φύση της έννοιας του rebate.
- Τις σχετικές Αποφάσεις του Διοικητικού Εφετείου (υπ' αριθμ. 790/2020, 791/2020, 792/2020, 793/2020, 279/2021, 1034/2021).
- Το εφαρμοστέο νομοθετικό καθεστώς για τις περιόδους 2015-2016 και 2017-2018 σχετικά με τη φαρμακευτική νομοθεσία.

Επειδή, η Οδηγία 2006/112/ΕΚ του Συμβουλίου της 28ης Νοεμβρίου 2006, σχετικά με το κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας (L 347), η οποία κωδικοποίησε παλαιότερες διατάξεις της Έκτης Οδηγίας του Συμβουλίου της 17ης Μαΐου 1977 (77/388/ΕΟΚ), ορίζει:

στο άρθρο 73: «Για τις παραδόσεις αγαθών και τις παροχές υπηρεσιών, εκτός αυτών που αναφέρονται στα άρθρα 74 έως 77, η βάση επιβολής του φόρου περιλαμβάνει οτιδήποτε αποτελεί την αντιπαροχή, την οποία έλαβε ή πρόκειται να λάβει για τις πράξεις αυτές ο προμηθευτής ή ο παρέχων τις υπηρεσίες από τον αποκτώντα, τον λήπτη ή τρίτο πρόσωπο, περιλαμβανομένων των επιδοτήσεων που συνδέονται άμεσα

με την τιμή των πράξεων αυτών», στο άρθρο 78: «Στη βάση επιβολής του φόρου περιλαμβάνονται τα ακόλουθα: α) τα τέλη, δικαιώματα, εισφορές και φόροι, με εξαίρεση τον ΦΠΑ, β)...»,

στο άρθρο 90 αυτής, το οποίο επαναλαμβάνει κατ' ουσίαν το περιεχόμενο του άρθρου 11 Γ παρ. 1 της Έκτης Οδηγίας, ότι: «1. Σε περίπτωση ακύρωσης, καταγγελίας, λύσης, ολικής ή μερικής μη καταβολής, ή μείωσης της τιμής, που επέρχεται μετά την πραγματοποίηση της πράξης, η βάση επιβολής του φόρου μειώνεται ανάλογα, σύμφωνα με τις προϋποθέσεις που καθορίζονται από τα κράτη μέλη. 2. Σε περίπτωση ολικής ή μερικής μη καταβολής της τιμής, τα κράτη μέλη μπορούν να παρεκκλίνουν από τη διάταξη της παραγράφου 1».

Επειδή, το Δικαστήριο της Ευρωπαϊκής Ένωσης έχει κρίνει ότι το άρθρο 90 παρ. 1 της οδηγίας 2006/112/ΕΚ, το οποίο ρυθμίζει τις περιπτώσεις ακύρωσης, καταγγελίας, λύσης, ολικής ή μερικής μη καταβολής ή μείωσης της τιμής που επέρχεται μετά την πραγματοποίηση της πράξης, επιβάλλει στα κράτη μέλη την υποχρέωση να προβαίνουν σε μείωση της βάσης επιβολής του φόρου, άρα και του ποσού του Φ.Π.Α. που οφείλει το υποκείμενο στον φόρο πρόσωπο, όταν μετά τη διενέργεια της οικείας πράξης το πρόσωπο αυτό δεν λαμβάνει την αντιπαροχή ή λαμβάνει μόνο ένα μέρος της. Η διάταξη αυτή αποτελεί έκφραση της θεμελιώδους αρχής της οδηγίας για τον Φ.Π.Α., κατά την οποία η βάση επιβολής του φόρου συνίσταται στην πράγματι ληφθείσα αντιπαροχή, συνέπεια δε της αρχής αυτής είναι ότι η φορολογική αρχή δεν μπορεί να εισπράξει ως Φ.Π.Α. ποσό υψηλότερο εκείνου που έλαβε ο υποκείμενος στο φόρο [βλ. την απόφαση ΔΕΕ της 23ης Νοεμβρίου 2017, C-246/16, σκέψεις 13 και 14, καθώς και τις αποφάσεις της 26ης Ιανουαρίου 2012, C-588/10, σκέψεις 26 και 27, της 15ης Μαΐου 2014, C-337/13, σκέψη 22, της 12ης Οκτωβρίου 2017, C-404/16, σκέψη 26, της 20ής Δεκεμβρίου 2017, C-462/16, σκέψη 32, της 3ης Ιουλίου 1997, C-330/95, σκέψη 15 και 32 κ.ά.]. (Δ.ΕΦ.ΑΘ.2220/2021, Δ.ΕΦ.ΑΘ.279/2021, Δ.ΕΦ.ΑΘ.2213/2021, Δ.ΕΦ.ΑΘ.2214/2021, Δ.ΕΦ.ΑΘ.2216/2021, Δ.ΕΦ.ΑΘ.2217/2021, Δ.ΕΦ.ΑΘ.275/2021).

Επειδή, στις διατάξεις του άρθρου 19 του ν. 2859/2000 (ΦΕΚ Α' 248) ορίζεται:

«1. Στην παράδοση αγαθών, στην ενδοκοινοτική απόκτηση αγαθών, καθώς και στην παροχή υπηρεσιών, ως φορολογητέα αξία λαμβάνεται η αντιπαροχή που έλαβε ή πρόκειται να λάβει για τις πράξεις αυτές ο προμηθευτής των αγαθών ή αυτός που παρέχει τις υπηρεσίες από τον αγοραστή, το λήπτη ή τρίτο πρόσωπο, προσαυξημένη με οποιαδήποτε παροχή που συνδέεται άμεσα με αυτή.[...]

5. 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. Ειδικότερα, προκειμένου για εκπτώσεις που χορηγούνται λόγω κύκλου εργασιών, λαμβάνονται υπόψη, εφόσον τα παρεχόμενα ποσοστά εκπτώσεων γνωστοποιούνται στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. του πωλητή ή του παρέχοντος τις υπηρεσίες, τουλάχιστον τέσσερις (4) μήνες πριν από την πραγματοποίησή τους (...).»

Επειδή, οι διατάξεις ως προς την πρόσθετη κλιμακούμενη επιστροφή «rebate» ορίζουν τα εξής: Με το άρθρο 36 παρ. 1 του ν.4025/2011 προστέθηκαν στο άρθρο 12 του Ν. 3816/2010 (Α' 6) οι παράγραφοι 3, 4, 5 και 6 ως ακολούθως:

«3.α) Για την ένταξη κάθε φαρμακευτικού ιδιοσκευάσματος στο θετικό κατάλογο συνταγογραφούμενων φαρμάκων του εδαφίου α' της παραγράφου 1 του παρόντος άρθρου θεσπίζεται εφάπαξ εισφορά ως τέλος εισόδου, ίση με το τέσσερα τοις εκατό (4%) επί της τιμής παραγωγού ή εισαγωγέα (ex-factory) του κάθε φαρμακευτικού ιδιοσκευάσματος και βαρύνει αποκλειστικά τις φαρμακευτικές εταιρείες ή τους κατόχους άδειας κυκλοφορίας (ΚΑΚ) φαρμακευτικών ιδιοσκευασμάτων.

β) Το ποσό που υποχρεούται να αποδώσει κάθε φαρμακευτική εταιρεία ή κάτοχος άδειας κυκλοφορίας φαρμακευτικών ιδιοσκευασμάτων προκύπτει με βάση στοιχεία του Εθνικού Οργανισμού Φαρμάκων, από το σύνολο των πωλήσεων αυτών σε νοσοκομεία, φαρμακαποθήκες και φαρμακεία κατά το χρονικό διάστημα από 1.1.2011 μέχρι 30.6.2011, πολλαπλασιασμένου επί δύο (2). Το σύνολο των πωλήσεων υπολογίζεται σε τιμή παραγωγού ή εισαγωγέα, όπως αυτή ορίζεται από τη με αριθμό ΔΥΓ3δ/οικ.66084 «Διατάξεις Τιμολόγησης Φαρμάκων» (Β' 1231) υπουργική απόφαση.

γ) Ο ΕΟΦ μέχρι τις 10.10.2011 υποχρεούται να συντάξει και να αποστείλει στη Γενική Γραμματεία Κοινωνικών Ασφαλίσεων επίσημη κατάσταση με τις πωλήσεις κάθε φαρμακευτικής εταιρείας ανά προϊόν και να υπολογίσει το ποσό, το οποίο θα πρέπει να αποδώσει η κάθε υπόχρεη φαρμακευτική εταιρεία ή ο κάτοχος άδειας κυκλοφορίας φαρμακευτικού ιδιοσκευάσματος.[...]

4. Για κάθε νέο φαρμακευτικό ιδιοσκεύασμα, που θα εγκρίνεται στο θετικό κατάλογο συνταγογραφούμενων φαρμάκων θεσπίζεται πάγια εφάπαξ εισφορά, ως τέλος εισόδου, ποσού δύο χιλιάδων ευρώ για την πρώτη περιεκτικότητα και χιλίων ευρώ για καθεμία από τις υπόλοιπες περιεκτικότητές του.

5. α) Για τη συμμετοχή των φαρμακευτικών ιδιοσκευασμάτων στο θετικό κατάλογο συνταγογραφούμενων φαρμάκων κάθε φαρμακευτική εταιρεία ή κάτοχος άδειας κυκλοφορίας φαρμακευτικών ιδιοσκευασμάτων υποχρεούται να έχει εξοφλήσει το συνολικό ποσό της «επιστροφής» (rebate) του έτους 2011, μέχρι τις 15.11.2011, προκειμένου τα φαρμακευτικά σκευάσματα να συμμετέχουν στο θετικό κατάλογο μετά την 1.1.2012.

β) Το συνολικό ποσό της «επιστροφής» (rebate) του 2011, θα υπολογιστεί με βάση το ποσό που αναλογεί για το διάστημα από 1.1.2011 έως 30.4.2011 (α' τετράμηνο 2011), πολλαπλασιαζόμενο επί τρία (3). Ο υπολογισμός του ποσού (rebate) για το χρονικό διάστημα από 1.1.2011 έως 28.2.2011 γίνεται σύμφωνα με τα οριζόμενα στην παράγραφο 6 του άρθρου 35 του Ν.3697/2008 (Α' 194), ενώ για το χρονικό διάστημα από 1.3.2011 έως 30.4.2011 σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 35 του Ν.3918/2011 (Α' 31).

γ) Ο Εθνικός Οργανισμός Φαρμάκων υποχρεούται μέχρι τις 10.10.2011 να συντάξει και να αποστείλει στη Γενική Γραμματεία Κοινωνικών Ασφαλίσεων κατάσταση με τις συνολικές πωλήσεις κάθε φαρμακευτικής εταιρείας ανά προϊόν και να υπολογίσει το ποσό, το οποίο θα πρέπει να αποδοθεί από την υπόχρεη φαρμακευτική εταιρεία ή κάτοχο άδειας κυκλοφορίας.

δ) Κάθε φαρμακευτική εταιρεία ή κάτοχος αδειών κυκλοφορίας φαρμακευτικών ιδιοσκευασμάτων υποχρεούται να αποδώσει το σύνολο του ποσού επιστροφής (rebate) του έτους 2011 μέχρι τις 15.11.2011, σε λογαριασμό τραπεζής, που καθορίζεται από τις υπηρεσίες της Γενικής Γραμματείας Κοινωνικών Ασφαλίσεων. Σε περίπτωση υπάρξεως και τοπικού αντιπροσώπου, η γνωστοποίηση του υπολογισθέντος ποσού και η απόδοση στο λογαριασμό γίνεται από τον Κάτοχο Άδειας Κυκλοφορίας με

μέριμνα του τοπικού αντιπροσώπου. Οι εταιρείες δικαιούνται να λάβουν βεβαίωση καταβολής του ποσού για φορολογική χρήση. Σε περίπτωση μη απόδοσης του συνόλου του ποσού επιστροφής (rebate) έτους 2011 μέχρι τις 15.11.2011 επιβάλλεται ποινή αποκλεισμού του φαρμακευτικού ιδιοσκευάσματος από το θετικό κατάλογο συνταγογραφούμενων φαρμάκων.

ε) Στις Διευθύνσεις Οικονομικού και Ασφάλισης Ασθένειας και Μητρότητας της Γενικής Γραμματείας Κοινωνικών Ασφαλίσεων ανατίθεται ο συντονισμός, η επεξεργασία και κάθε άλλη αναγκαία ενέργεια για την υλοποίηση των ανωτέρω διατάξεων.

6. Για τα φάρμακα που εντάσσονται στη θετική λίστα και έχουν τιμή υψηλότερη από την τιμή αναφοράς της θεραπευτικής κατηγορίας στην οποία ανήκουν, το ποσό επιστροφής (rebate) που θα πρέπει να καταβάλλουν, με βάση τη διαφορά αυτή, θα υπολογιστεί μετά την εκδίκαση και έκδοση των σχετικών αποφάσεων από τη Δευτεροβάθμια Επιτροπή Λίστας.».

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 22 του ν.4052/2012, η παράγραφος 1 του άρθρου 35 του Ν. 3918/2011 (Α' 31) αντικαθίσταται ως ακολούθως:

«1.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..

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, [...]

ε) i) Σε περίπτωση μη έγκαιρης απόδοσης του ποσού επιστροφής της περίπτωσης α' ή του πρόσθετου ποσού επιστροφής της περίπτωσης γ' της παρούσας παραγράφου, αυτά εισπράττονται με τη διαδικασία του Κ.Ε.Δ.Ε., ii) Τα φαρμακευτικά προϊόντα για τα οποία δεν αποδόθηκε το ποσό της επιστροφής διαγράφονται αυτοδίκαια από τον κατάλογο συνταγογραφούμενων φαρμάκων της παρ.1 του άρθρου 12 του Ν. 3816/2010. iii) Οι εταιρείες δικαιούνται βεβαίωσης καταβολής του ποσού επιστροφής για φορολογική χρήση.».

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 12 παρ. 2 του ν.4052/2012 ορίζεται:

«2. Το εκάστοτε καταβληθέν ποσό της επιστροφής (rebate) της παρ.1 του άρθρου 35 του ν.3918/2011 όπως ισχύει κάθε φορά, το ποσό που προκύπτει από το άρθρο 11 του παρόντος νόμου, καθώς και το τέλος εισόδου στη λίστα του άρθρου 36 του ν.4025/2011, εκπίπτει από το φορολογητέο εισόδημα ως παραγωγική δαπάνη του τελικώς καταβάλλοντος το ποσό αυτό.»

Επειδή, βάσει της πληθώρας των πρόσφατων αποφάσεων των Διοικητικών Εφετείων επί του υπό κρίση θέματος, οι οποίες με τη σύμφωνη γνώμη του ΝΣΚ έχουν καταστεί αμετάκλητες λόγω μη άσκησης αίτησης αναίρεσης του Ελληνικού Δημοσίου και σε συνδυασμό με την πάγια νομολογία του ΔΕΕ (C-404/2016, C-246/2016, C-588/2010, C-337/2013), έχει κριθεί ότι:

«Από το συνδυασμό των διατάξεων του άρθρου 19 παρ. 1 και 5 του Κώδικα ΦΠΑ (ν.2859/2000), ερμηνευομένων υπό το φως της θεμελιώδους αρχής που απορρέει από την οδηγία 2006/112/ΕΚ, ότι η βάση επιβολής του φόρου συνίσταται στην πράγματι ληφθείσα αντιπαροχή και ότι η φορολογική αρχή δεν μπορεί να εισπράξει ως Φ.Π.Α. ποσό υψηλότερο εκείνου που εισέπραξε ο υποκείμενος στον φόρο και έκφραση της οποίας αποτελεί η διάταξη της παραγράφου 1 του άρθρου 90 αυτής, η οποία προβλέπει ότι σε περίπτωση, μεταξύ άλλων, μείωσης της τιμής που επέρχεται έπειτα από την πραγματοποίηση της πράξης, τα κράτη μέλη οφείλουν να μειώσουν τη βάση επιβολής του φόρου, άρα και του ποσού του ΦΠΑ που οφείλει να καταβάλλει ο υποκείμενος στον φόρο, όταν, κατόπιν μιας πράξης, ο τελευταίος δεν λαμβάνει την αντιπαροχή ή λαμβάνει μόνο ένα μέρος της.

Με τις διατάξεις του ν.3918/2011 όπως αυτές ισχύουν, επιβλήθηκε στις φαρμακευτικές επιχειρήσεις, κατόχους των αδειών κυκλοφορίας (Κ.Α.Κ.) των φαρμακευτικών ιδιοσκευασμάτων, προκειμένου για κάθε συνταγογραφούμενο από ιατρό φαρμακευτικό ιδιοσκεύασμα, το τίμημα του οποίου καλύπτεται από τους φορείς κοινωνικής ασφάλισης (Φ.Κ.Α.) και τον Ε.Ο.Π.Υ.Υ., η υποχρέωση «επιστροφής» στους εν λόγω φορείς ποσού κλιμακούμενου αναλόγως του όγκου πωλήσεων εκάστου φαρμάκου σε ορισμένη χρονική περίοδο (κάθε τρίμηνο). Το μέτρο αυτό (rebate), με το οποίο επιδιώκεται η μείωση της δημόσιας φαρμακευτικής δαπάνης, συνίσταται σε περιορισμό χρηματικών απαιτήσεων που απορρέουν από εξωνοσοκομειακές πωλήσεις φαρμάκων προς χρήση των ασφαλισμένων, των φορέων κοινωνικής ασφάλισης (Φ.Κ.Α.) με (ολική ή μερική, κατά περίπτωση) κάλυψη της δαπάνης από τους Φ.Κ.Α. και όχι σε επιβολή φόρου ή κοινωνικής εισφοράς ως πόρου των Φ.Κ.Α.. Ήτοι ουσιαστικά συνιστά μια υποχρεωτική από τον νόμο χορηγούμενη εκ των υστέρων έκπτωση στο αντίτιμο των ήδη πωληθέντων φαρμακευτικών προϊόντων, δηλαδή μείωση της τιμής τους. Ωστόσο από το συνδυασμό των διατάξεων του άρθρου 19 παρ. 1 και 5 του Κώδικα ΦΠΑ (ν.2859/2000), ερμηνευομένων υπό το φως της θεμελιώδους αρχής που απορρέει από την οδηγία 2006/112/ΕΚ, ο υπολογισμός του ΦΠΑ που οφείλει η φαρμακευτική επιχείρηση ως υποκείμενη στον φόρο δεν μπορεί να πραγματοποιείται σε βάση ανώτερη του ποσού του οποίου εισπράττει και επομένως η βάση υπολογισμού του ΦΠΑ εκροών θα πρέπει να μειωθεί με το καθαρό ποσό της πρόσθετης επιστροφής (rebate) που έχει αποδοθεί στους φορείς κοινωνικής ασφάλισης, χωρίς, εν προκειμένω, η διάταξη του άρθρου 12 παρ. 2 του ν.4052/2012, με την οποία ορίζεται ότι το ποσό επιστροφής (rebate) εκπίπτει από το φορολογητέο εισόδημα των υπόχρεων σε πληρωμή του ως παραγωγική δαπάνη, να ασκεί επιρροή, καθόσον αφορά τη φορολογία εισοδήματος σχετικά με την έκπτωση δαπανών του φορολογούμενου από τα ακαθάριστα έσοδά του, προκειμένου να προσδιορισθεί το φορολογητέο του εισόδημα και όχι τον Φ.Π.Α.» (ΣΤΕ 1282/2017, Δ.ΕΦ.ΑΘΗΝΩΝ

275/2021, Δ.ΕΦ.ΑΘΗΝΩΝ 279/2021, Δ.ΕΦ.ΑΘΗΝΩΝ 2213/2021, Δ.ΕΦ.ΑΘΗΝΩΝ 2214/2021, Δ.ΕΦ.ΑΘΗΝΩΝ 2216/2021, Δ.ΕΦ.ΑΘΗΝΩΝ 2217/2021, Δ.ΕΦ.ΑΘΗΝΩΝ 2220/2021, Δ.ΕΦ.ΠΕΙΡ.Α 73/2021, Δ.ΕΦ.ΠΕΙΡ. Α75/2021, Δ.ΕΦ.ΠΕΙΡ. Α76/2021 Δ.ΕΦ.ΠΕΙΡ. Α77/2021).

Επειδή, με την υπ' αριθμ. **Α.1035/2019** απόφαση του Διοικητή της ΑΑΔΕ (ΦΕΚ Β' 235/05-02-2019), τροποποιήθηκε η ΠΟΛ. 1115/2016 και το rebate σύμφωνα του άρθρου 35 παρ. 3 του ν.3918/2011, αντιμετωπίζεται όμοια με τα claw-backs, ως έκπτωση-επιστροφή, υπαγόμενη στο πεδίο εφαρμογής Φ.Π.Α. και πλέον υφίσταται ομοιόμορφη και ενιαία αντιμετώπιση του Φ.Π.Α. ως προς τις συγκεκριμένες εκπτώσεις. Ήτοι προβλέπεται η έκδοση πιστωτικού τιμολογίου του άρθρου 8 παρ. 6 του ν.4308/2014 (Ε.Λ.Π.), και με τη χορηγούμενη δε, με το πιστωτικό τιμολόγιο επιστροφή/έκπτωση, μειώνεται η φορολογητέα βάση σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 19 παρ. 5 του Κώδικα Φ.Π.Α.

Επειδή, στο άρθρο 8 παρ. 6 του ν. 4308/2014 (ΦΕΚ Α' 251) «Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα, συναφείς ρυθμίσεις και άλλες διατάξεις» ορίζεται:

«6. Πιστωτικό τιμολόγιο είναι το τιμολόγιο που εκδίδεται για κάθε περίπτωση εκπτώσεων, επιστροφών ή άλλων διαφορών.»

Επειδή, ως προς το χρόνο έκδοσης του πιστωτικού τιμολογίου για τις πρόσθετες κλιμακούμενες επιστροφές «rebate» και «clawback» προς τον Ε.Ο.Π.Υ.Υ. αναφέρονται τα εξής:

- Με την ΠΟΛ.1191/2014 εγκύκλιο της ΓΓΔΕ διευκρινίσθηκαν τα εξής:

«[...]Για τις περιπτώσεις αυτές, δεν ορίζεται ρητά χρόνος έκδοσης του πιστωτικού τιμολογίου, ωστόσο από τη δικαστηριακή νομολογία (Σ.τ.Ε. 1470/1989), καθώς και από τη διοικητική πρακτική, ο χρόνος αυτός θεωρείται ότι συμπίπτει με το χρόνο που γεννάται η υποχρέωση χορήγησης της έκπτωσης και καθίστανται βέβαια και εκκαθαρισμένα τα σχετικά ποσά.

2. Κατόπιν των ανωτέρω, καθώς και των όσων αναφέρονται στο κεφάλαιο Α' της παρούσας, για τα ποσά των εκπτώσεων που χορηγούνται από τους παρόχους υπηρεσιών υγείας προς τον Ε.Ο.Π.Υ.Υ., εκδίδονται πιστωτικά τιμολόγια τη χρήση εντός της οποίας εκκαθαρίζονται και χορηγούνται οι εν λόγω εκπτώσεις (π.χ. 2014), ανεξάρτητα εάν αφορούν συναλλαγές προηγούμενης διαχειριστικής περιόδου (π.χ. 2013) κατά τα ειδικότερα οριζόμενα στις διατάξεις του άρθρου 100 του Ν.4172/2013.»

- Με την ΠΟΛ.1115/2016 εγκύκλιο της ΓΓΔΕ, όπως τροποποιήθηκε με την Α.1035/2019 Απόφαση του Διοικητή της ΑΑΔΕ, διευκρινίσθηκαν τα εξής:

«[...]3. Το υπόψη πιστωτικό τιμολόγιο, εκδίδεται με βάση τις σχετικές διατάξεις του Ν.4308/2014, μέχρι τη 15η ημέρα του επόμενου μήνα, από το χρόνο που γεννάται η υποχρέωση χορήγησης της έκπτωσης, κατά τα προαναφερόμενα και αφορά φαρμακευτικά προϊόντα, που διατέθηκαν, αποδεδειγμένα, στους ασφαλισμένους την περίοδο που αναφέρεται σε αυτό. Διατηρείται δε μαζί με τις αναλυτικές καταστάσεις που αποστέλλει ο Φορέας Κοινωνικής Ασφάλισης (Φ.Κ.Α.), για όσο χρόνο ορίζεται από τις σχετικές διατάξεις του άρθρου 7 του Ν. 4308/2014.

4. Τα ως άνω πιστωτικά τιμολόγια, καταχωρούνται στα λογιστικά αρχεία του φορολογικού έτους εντός του οποίου εκδίδονται και ειδικότερα στο μήνα που εκδόθηκαν[...]

- Επίσης, με το έγγραφο ΔΕΑΦΔ1082549ΕΞ2017/30-05-2017 της ΑΑΔΕ διευκρινίζονται τα εξής:

«Α. ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ ΑΜΕΣΗΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑΣ

α. ΤΜΗΜΑ Α'

1. Με τις διατάξεις της παραγράφου 6 του άρθρου 8 του ν.4308/2014 (ΦΕΚ 251 Α' /2014), όπως ισχύει, ορίζεται ότι πιστωτικό είναι το τιμολόγιο, που εκδίδεται για κάθε περίπτωση εκπτώσεων, επιστροφών ή άλλων διαφορών. Όπως διευκρινίστηκε με την παράγραφο 11.2.10 περ. γ' της εγκυκλίου ΠΟΛ. 1003/2014 όπως ισχύει, για άλλες διαφορές που έχουν σχέση και επηρεάζουν την αξία ή το περιεχόμενο γενικά του αρχικού τιμολογίου, το πιστωτικό τιμολόγιο εκδίδεται μέχρι την 15η ημέρα του επόμενου μήνα, από τη διαπίστωση των διαφορών (θέμα πραγματικό).

2. Κατόπιν των ανωτέρω, για τα ποσά που αφορούν διαφορές, συνεπεία περικοπών δαπανών στους παρόχους υπηρεσιών υγείας, μετά από έλεγχο των δικαιολογητικών αυτών και επανυπολογισμό του αρχικά βεβαιωθέντος ποσού, κατ' εφαρμογή του μηχανισμού αυτόματης επιστροφής (clawback), εκδίδονται πιστωτικά τιμολόγια προς τον Ε.Ο.Π.Υ.Υ., στη χρήση εντός της οποίας διαπιστώνονται και εκκαθαρίζονται τα εν λόγω ποσά (π.χ. 2017), ανεξάρτητα εάν αφορούν συναλλαγές προηγούμενων φορολογικών ετών (π.χ. 2013, 2014), κατά τα ειδικότερα οριζόμενα στις διατάξεις του άρθρου 100 του ν.4172/2013. Σημειώνεται ότι, τα ως άνω πιστωτικά τιμολόγια καταχωρούνται στα λογιστικά αρχεία εντός του φορολογικού έτους του οποίου εκδίδονται και ειδικότερα στο μήνα που εξεδόθησαν (σχετ. εγκύκλιος ΠΟΛ.1191/12.08.2014). Τέλος, τα υπόψη τιμολόγια θα περιληφθούν στις καταστάσεις φορολογικών στοιχείων για διασταύρωση πληροφοριών, που θα υποβληθούν εντός του έτους έκδοσης αυτών, ανάλογα με την ημερομηνία έκδοσής τους, ανεξάρτητα από το γεγονός ότι αφορούν συναλλαγές προηγούμενων φορολογικών ετών.

β. ΤΜΗΜΑ Β'

Οι δαπάνες των οποίων τα δικαιολογητικά εκδίδονται ή λαμβάνονται έως την ημερομηνία κλεισίματος του ισολογισμού και αφορούν την κλειόμενη χρήση εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα του έτους αυτού. Σε διαφορετική περίπτωση μειώνουν τα ακαθάριστα έσοδα του έτους εντός του οποίου εκδίδονται τα σχετικά στοιχεία.

Β. ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ ΕΜΜΕΣΗΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑΣ

1. Σύμφωνα με το άρθρο 19, παρ. 5, περ. α' , του Κώδικα ΦΠΑ (ν.2859/2000), στη φορολογητέα αξία δεν περιλαμβάνονται οι χορηγούμενες στον αγοραστή ή το λήπτη εκπώσεις, εφόσον αποδεικνύονται από στοιχεία, τα οποία εκδίδονται σύμφωνα με τις ισχύουσες διατάξεις

Η έκπτωση αυτή θα πρέπει να αποδεικνύεται με την έκδοση πιστωτικού τιμολογίου και ο αναλογούν ΦΠΑ υπολογίζεται με εσωτερική υφαίρεση εφαρμόζοντας τον συντελεστή του φόρου που ισχύει κατά το χρόνο έκδοσης του πιστωτικού τιμολογίου, σύμφωνα με την ΠΟΛ 1003/2011.»

Επειδή, επίσης στην Εγκύκλιο του Διοικητή της ΑΑΔΕ ΠΟΛ.1052/2017 με θέμα «Έκδοση πιστωτικού τιμολογίου, για διαφορές που σχετίζονται με τον ΦΠΑ» διευκρινίζονται τα εξής:

«Με αφορμή γραπτά και προφορικά ερωτήματα αναφορικά με την έκδοση πιστωτικού τιμολογίου κατ' εφαρμογή των διατάξεων της παρ. 6 του άρθρου 8 του Ν.4308/2014 (Ε.Λ.Π.), λόγω εσφαλμένης χρέωσης, αναφορικά με τον Φ.Π.Α., παρέχονται οι ακόλουθες διευκρινίσεις:

Α. Προϋποθέσεις έκδοσης πιστωτικού τιμολογίου.

1. Σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 6 του άρθρου 8 του Ν.4308/24-11-14 (ΦΕΚ 251 Α') περί Ελληνικών Λογιστικών Προτύπων, συναφείς ρυθμίσεις και άλλες διατάξεις, «Πιστωτικό τιμολόγιο είναι το τιμολόγιο

που εκδίδεται για κάθε περίπτωση εκπτώσεων, επιστροφών ή άλλων διαφορών». Με την εγκύκλιο ΠΟΛ.1003/31-12-14, που παρέχει οδηγίες για την εφαρμογή των διατάξεων της παραγράφου 6 του άρθρου 8 του Ν.4308/2014, διευκρινίζεται ότι τέτοιες διαφορές, για τις οποίες προβλέπεται η έκδοση πιστωτικού τιμολογίου, μπορεί να είναι, μεταξύ άλλων, η εσφαλμένη χρέωση ΦΠΑ επί του αρχικά εκδοθέντος τιμολογίου.

Ως εσφαλμένη χρέωση θεωρείται η επιβάρυνση της αξίας του τιμολογίου με ΦΠΑ που δεν θα έπρεπε να επιβαρυνθεί με ΦΠΑ ή που επιβαρύνθηκε με ΦΠΑ μεγαλύτερο του αναλογούντος.[...]

4. Επισημαίνεται ότι, όπως έχει γίνει δεκτό από τη Διοίκηση, δεν απαγορεύεται η έκδοση πιστωτικού τιμολογίου για το σύνολο της αξίας του αρχικά εκδοθέντος τιμολογίου και στη συνέχεια η έκδοση νέου τιμολογίου, στο οποίο θα αναγράφεται η διάταξη βάσει της οποίας η εν λόγω συναλλαγή απαλλάσσεται από το Φ.Π.Α.

5. Η δυνατότητα έκδοσης πιστωτικών τιμολογίων, σύμφωνα με τα ανωτέρω, δεν απαγορεύεται από τις διατάξεις του Ν.4308/2014 για αρχικά τιμολόγια που έχουν εκδοθεί πριν την 1.1.2015 ανεξαρτήτως της χρήσης που είχαν αυτά εκδοθεί, με την επιφύλαξη των περί παραγραφής διατάξεων.[...]

Β. Έκδοση φορολογικού στοιχείου και εφαρμοζόμενος συντελεστής ΦΠΑ.

7. Για την έκδοση του πιστωτικού τιμολογίου λόγω εσφαλμένης χρέωσης λαμβάνεται υπόψη ο συντελεστής ΦΠΑ που ήταν σε ισχύ κατά το χρόνο έκδοσης του αρχικού τιμολογίου.[...]

Γ. Καταχώριση του πιστωτικού τιμολογίου στη δήλωση ΦΠΑ.

9. Σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 38 παρ. 1 του Κώδικα ΦΠΑ οι υπόχρεοι στο φόρο, που ενεργούν φορολογητέες πράξεις ή πράξεις απαλλασσόμενες του φόρου, για τις οποίες έχουν δικαίωμα έκπτωσης του φόρου εισρών με βάση τις διατάξεις του άρθρου 30, οφείλουν να υποβάλουν δήλωση ΦΠΑ για κάθε φορολογική περίοδο. Σύμφωνα με άρθρο 30 παρ.3 του Κώδικα ΦΠΑ το δικαίωμα έκπτωσης γεννάται κατά το χρόνο που ο φόρος καθίσταται απαιτητός, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 16, 17 και 18. Οι πράξεις εκρών και εισρών καταχωρούνται στην δήλωση ΦΠΑ κατά το χρόνο που ο φόρος καθίσταται απαιτητός.

10. Το πιστωτικό τιμολόγιο καταχωρείται, τόσο από τον εκδότη όσο και το λήπτη, στη φορολογική περίοδο που αφορά η αρχική πράξη και στον ορθό κωδικό της δήλωσης ΦΠΑ, υποβάλλοντας τροποποιητική δήλωση[...]

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 19 του ν.4174/2013 (ΚΦΔ) «Υποβολή τροποποιητικής φορολογικής δήλωσης» ορίζεται:

«1. Αν ο φορολογούμενος διαπιστώσει, ότι η φορολογική δήλωση που υπέβαλε στη Φορολογική Διοίκηση περιέχει λάθος ή παράλειψη, υποχρεούται να υποβάλει τροποποιητική φορολογική δήλωση. [...]3.α. Τροποποιητική φορολογική δήλωση υποβάλλεται οποτεδήποτε μέχρι την κοινοποίηση του προσωρινού προσδιορισμού του φόρου από τη Φορολογική Διοίκηση ή μέχρι την παραγραφή του δικαιώματος της Φορολογικής Διοίκησης για έλεγχο της αρχικής δήλωσης.[...]

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 36 παρ. 1 του ν.4174/2013 «Παραγραφή» ορίζεται:

«1. Η Φορολογική Διοίκηση μπορεί να προβεί σε έκδοση πράξης διοικητικού, εκτιμώμενου ή διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εντός πέντε (5) ετών από τη λήξη του έτους εντός του οποίου λήγει η προθεσμία υποβολής δήλωσης. Στις περιπτώσεις που για κάποια φορολογία προβλέπεται η υποβολή περισσότερων

δηλώσεων, η έκδοση της πράξης του προηγούμενου εδαφίου μπορεί να γίνει εντός πέντε (5) ετών από τη λήξη του έτους εντός του οποίου λήγει η προθεσμία υποβολής της τελευταίας δήλωσης.»

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 42 παρ. 4 του ν.4174/2013 «Επιστροφή φόρου» ορίζεται:

«4. Η αξίωση για επιστροφή φόρου, ο οποίος καταβλήθηκε αχρεώστητα παραγράφεται κατά το χρόνο που παραγράφεται το δικαίωμα της Φορολογικής Διοίκησης για έκδοση πράξης προσδιορισμού φόρου, σύμφωνα με τις παραγράφους 1 και 2 του άρθρου 36 του Κώδικα αναφορικά με την αντίστοιχη φορολογική υποχρέωση από την οποία πηγάζει η αξίωση προς επιστροφή.[...]»

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 64 του ν. 4174/2013 ορίζεται το εξής:

«Η Φορολογική Διοίκηση έχει την υποχρέωση να παρέχει σαφή, ειδική και επαρκή αιτιολογία για τη νομική βάση, τα γεγονότα και τις περιστάσεις που θεμελιώνουν την έκδοση πράξεως και τον προσδιορισμό φόρου.»

Επειδή με τις διατάξεις του άρθρου 53 παρ. 2 και 4 του ν.4174/2013:

«2. Σε περίπτωση καταβολής υπερβάλλοντος ποσού φόρου (αχρεώστητη καταβολή), καταβάλλονται τόκοι στον φορολογούμενο για τη χρονική περίοδο από την ημερομηνία αίτησης επιστροφής του υπερβάλλοντος ποσού φόρου μέχρι την ημερομηνία ειδοποίησης του φορολογούμενου για την επιστροφή του, εκτός εάν η επιστροφή φόρου ολοκληρωθεί εντός ενενήντα (90) ημερών από την παραλαβή από τη Φορολογική Διοίκηση της αίτησης επιστροφής φόρου του φορολογούμενου. Για τους σκοπούς του προηγούμενου εδαφίου, εάν το υπερβάλλον ποσό φόρου συμψηφιστεί με άλλες οφειλές, το ποσό θεωρείται ότι επιστράφηκε κατά το χρόνο διενέργειας του συμψηφισμού. 3. [...]. 4. Ο Υπουργός Οικονομικών με απόφασή του, ορίζει τα επιτόκια υπολογισμού τόκων, καθώς και όλες τις αναγκαίες λεπτομέρειες για την εφαρμογή του παρόντος άρθρου.»

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 72 παρ. 16 του ν.4174/2013:

«Το άρθρο 53 παρ. 2 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας εφαρμόζεται για αιτήσεις επιστροφής που υποβάλλονται από την 1.1.2014 και εφεξής.»

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 2 και 3 της υπ' αριθ. ΔΠΕΙΣ 1198598 ΕΞ 2013/31.12.2013 (ΦΕΚ Β' 19/10-1-2014) απόφασης του Υπουργού Οικονομικών, όπως ίσχυε κατά την ημερομηνία κατάθεσης της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής, με την οποία διατυπώνεται (και) αίτημα του προσφεύγοντος για επιστροφή του τυχόν προκύπτοντος ως αχρεωστήτως καταβληθέντος ποσού Χ που αφορά σε Φόρο «Το ύψος του επιτοκίου υπολογισμού των τόκων της παραγράφου 2 του άρθρου 53 του ν.4174/2013 (Α 170) που καταβάλλονται στον φορολογούμενο ορίζεται ως το επιτόκιο Κύριας Αναχρηματοδότησης της Ευρωπαϊκής Κεντρικής Τράπεζας (ΜΡΟ) που ισχύει κατά την ημερομηνία ειδοποίησης του φορολογούμενου για την επιστροφή του φόρου, πλέον πέντε και εβδομήντα πέντε (5,75) εκατοστιαίες μονάδες, ετησίως Το επιτόκιο των ανωτέρω παραγράφων δεν μεταβάλλεται κατά το μέρος που αφορά το επιτόκιο των πράξεων Κύριας Αναχρηματοδότησης της Ευρωπαϊκής Κεντρικής Τράπεζας (ΜΡΟ) πριν την εκάστοτε σωρευτική μεταβολή αυτού κατά μία (1) εκατοστιαία μονάδα λαμβανομένου ως βάση υπολογισμού του επιτοκίου που ισχύει κατά την έναρξη ισχύος της παρούσας. ...»

Επειδή, από τις προαναφερθείσες διατάξεις προκύπτει ότι, από την 01.01.2014 και μετά, η Φορολογική Διοίκηση εφόσον διενεργεί επιστροφή αχρεωστήτως καταβληθέντος ποσού φόρου ή εισφοράς, μετά την πάροδο των 90 ημερών από την υποβολή της σχετικής αίτησης του φορολογούμενου, οφείλει να υπολογίζει και να επιστρέφει τόκους. Η τοκοφορία αρχίζει από την ημερομηνία υποβολής του σχετικού αιτήματος και οι τόκοι υπολογίζονται, σύμφωνα με τις εκάστοτε ισχύουσες διατάξεις και αποφάσεις περί καθορισμού των επιτοκίων του άρθρου 53 του ν.4174/2013, μέχρι και την ημερομηνία ειδοποίησης του φορολογούμενου για την επιστροφή του αχρεωστήτως καταβληθέντος ποσού φόρου ή εισφοράς.

Επειδή, εν προκειμένω, όπως αναφέρεται στην υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή και προκύπτει από τα στοιχεία του φακέλου (συνυποβαλλόμενα σχετικά 16 – 30), κατά τα έτη 2015 έως 2018, η προσφεύγουσα έλαβε από τον Ε.Ο.Π.Υ.Υ. τις κάτωθι επιστολές (ειδοποιήσεις) προκειμένου να καταβάλει ποσό rebate της παρ. 3 του άρθρου 35 του ν.3918/2011, για έμμεσες πωλήσεις προς τους Φορείς Κοινωνικής Ασφάλισης (Φ.Κ.Α.):

A/A	Αριθμός και ημερομηνία επιστολής	Περίοδο που αφορούν	Ποσό επιστροφής (rebate)
1	/...../2015	A' Τρίμηνο 2015	231.080,52
2	/...../2015	A' Τρίμηνο 2015	15.909,27
3	/...../2015	B' Τρίμηνο 2015	243.227,46
4	/...../2015	A' Τρίμηνο 2015	68.663,87
5	/...../2015	B' Τρίμηνο 2015	15.627,36
6	/...../2015	Γ' Τρίμηνο 2015	210.420,84
7	/...../2015	B' Τρίμηνο 2015	74.501,66
8	/...../2015	Γ' Τρίμηνο 2015	25.399,97
9	/...../2015	Γ' Τρίμηνο 2015	12.702,70
10	/...../2016	Δ' Τρίμηνο 2015	234.267,08
11	/...../2015	Γ' Τρίμηνο 2015	74.494,08
12	/...../2016	Δ' Τρίμηνο 2015	52.225,30
13	/...../2016	Δ' Τρίμηνο 2015	16.887,53
14	/...../2016	Δ' Τρίμηνο 2015	76.693,60
15	/...../2016	A' Τρίμηνο 2016	224.992,46
16	/...../2016	A' Τρίμηνο 2016	57.405,69
17	/...../2016	A' Τρίμηνο 2016	20.004,27
18	/...../2016	B' Τρίμηνο 2016	275.491,96
19	/...../2016	A' Τρίμηνο 2016	76.294,06
20	/...../2016	B' Τρίμηνο 2016	69.996,90
21	/...../2016	B' Τρίμηνο 2016	19.243,56
22	/...../...../2016	Γ' Τρίμηνο 2016	172.414,93
23	/...../2016	B' Τρίμηνο 2016	79.625,07
24	/...../...../2016	Γ' Τρίμηνο 2016	65.969,03
25	/...../2016	A' Τρίμηνο 2016	1.679,13

26	/...../...../2016	Γ' Τρίμηνο 2016	13.370,53
27	/...../...../2017	Δ' Τρίμηνο 2016	238.687,05
28	/...../...../2017	Γ' Τρίμηνο 2016	132.067,36
29	/...../...../2017	Δ' Τρίμηνο 2016	97.563,10
30	/...../...../2017	Δ' Τρίμηνο 2016	22.033,01
31	/...../2017	Δ' Τρίμηνο 2016	20.086,11
32	/...../...../2017	Α' Τρίμηνο 2017	99.142,94
33	/...../...../2017	Α' Τρίμηνο 2017	24.816,86
34	/...../...../2017	Β' Τρίμηνο 2017	623,29
35	/...../...../2017	Β' Τρίμηνο 2017	108.175,55
36	/...../...../2017	Β' Τρίμηνο 2017	24.495,76
37	/...../...../2017	Γ' Τρίμηνο 2017	32.292,21
38	/...../...../2017	Γ' Τρίμηνο 2017	112.465,95
39	/...../...../2017	Γ' Τρίμηνο 2017	21.671,38
40	/...../...../2018	Δ' Τρίμηνο 2017	326.850,42
41	/...../...../2018	Δ' Τρίμηνο 2017	29.801,01
42	/...../...../2018	Δ' Τρίμηνο 2017	127,39
43	/...../...../2018	Δ' Τρίμηνο 2017	144.782,31
44	/...../...../2018	Δ' Τρίμηνο 2017	18.910,11
45	/...../...../2018	Δ' Τρίμηνο 2017	26.055,39
46	/...../...../2018	Α' Τρίμηνο 2018	28.596,73
47	/...../...../2018	Α' Τρίμηνο 2018	343.841,21
48	/...../...../2018	Α' Τρίμηνο 2018	341,05
49	/...../...../2018	Α' Τρίμηνο 2018	163.695,84
50	/...../...../2018	Α' Τρίμηνο 2018	10.326,95
51	/...../...../2018	Α' Τρίμηνο 2018	23.006,45
52	/ΟΙΚ...../...../...../2018	Β' Τρίμηνο 2018	44.755,96
53	/ΟΙΚ...../...../...../2018	Β' Τρίμηνο 2018	376.248,01
54	/ΟΙΚ...../...../...../2018	Β' Τρίμηνο 2018	591,77
55	/ΟΙΚ...../...../...../2018	Β' Τρίμηνο 2018	166.032,48
56	/ΟΙΚ...../...../...../2018	Β' Τρίμηνο 2018	10.146,95
57	/ΟΙΚ...../...../...../2018	Β' Τρίμηνο 2018	21.192,04
58	/ΟΙΚ...../...../...../2018	Γ' Τρίμηνο 2018	15.142,13
59	/ΟΙΚ...../...../...../2018	Γ' Τρίμηνο 2018	367.317,95
60	/ΟΙΚ...../...../...../2018	Γ' Τρίμηνο 2018	320,32
61	/ΟΙΚ...../...../...../2018	Γ' Τρίμηνο 2018	162.957,80
62	/ΟΙΚ...../...../...../2018	Γ' Τρίμηνο 2018	10.405,68
63	/ΟΙΚ...../...../...../2018	Γ' Τρίμηνο 2018	18.967,80

Επειδή, η προσφεύγουσα εταιρεία ισχυρίζεται ότι το συνολικό ποσό των εκκαθαρισμένων επιστροφών (rebates) που όφειλε προς τον Ε.Ο.Π.Υ.Υ., σύμφωνα με τα ως άνω επίσημα έγγραφα (επιστολές-ειδοποιήσεις) αυτού που εκδόθηκαν και της απεστάλησαν κατά τα έτη 2015-2018 και

ανέρχεται σε 6.205.047,85 ευρώ, εξοφλήθηκε, και προς απόδειξη αυτού προσκομίζει τη με ημερομηνία έκδοσης 03/09/2021 Κατάσταση Βεβαιωμένων Εσόδων του Ε.Ο.Π.Υ.Υ. (συνυποβαλλόμενο σχετικό 31).

Επειδή, λόγω της υπαγωγής της στον υποχρεωτικό εκ του νόμου μηχανισμό των επιστροφών (rebates) προς τον Ε.Ο.Π.Υ.Υ., η προσφεύγουσα εταιρεία ισχυρίζεται ότι τελικά εισέπραξε από τον Ε.Ο.Π.Υ.Υ. χαμηλότερο του αρχικά συμφωνημένου και τιμολογηθέντος από αυτήν τιμήματος, μειωμένο κατά το ποσό του επιστραφέντος τμήματος, στο οποίο αναλογεί ποσό Φ.Π.Α. εκροών (κατόπιν εσωτερικής υπαίρεσης με εφαρμογή του ισχύοντος συντελεστή) ύψους 393.291,32 ευρώ.

Επειδή, για τα ως άνω rebates, τα οποία αποτελούν εκπώσεις οι οποίες κατέστησαν βέβαιες και εκκαθαρισμένες σύμφωνα με την επίσημη πληροφόρηση (γνωστοποιήσεις) του Ε.Ο.Π.Υ.Υ. κατά τα έτη 2015 έως 2018, η προσφεύγουσα εταιρεία δεν εξέδωσε πιστωτικά τιμολόγια, διότι, όπως ισχυρίζεται, η έκδοση πιστωτικών τιμολογίων για τα χορηγούμενα ποσοστά έκπτωσης του άρθρου 35 του ν.3918/2011 καθορίσθηκε για πρώτη φορά με την Απόφαση Α. 1035/25-01-2019 της ΑΑΔΕ, το ποσό της επιστροφής (rebate) προέκυπτε σαφώς από τις τριμηνιαίες Πράξεις του Προέδρου του Ε.Ο.Π.Υ.Υ. που αποστάλθηκαν στην προσφεύγουσα εταιρεία, καθώς και από τις σχετικές αναλυτικές καταστάσεις που τις συνόδευαν, η δε εξόφληση των ως άνω ποσών προκύπτει και από την αντίστοιχη «Κατάσταση Βεβαιωθέντων Εσόδων» του Ε.Ο.Π.Υ.Υ.

Επειδή, ενόψει της αρχής της αποτελεσματικής εφαρμογής του ενωσιακού δικαίου, στο οποίο εντάσσεται και η εναρμονισμένη νομοθεσία του Φ.Π.Α. και οι θεμελιώδεις αρχές ουδετερότητας του Φ.Π.Α. και της πραγματικά ληφθείσας αντιπαροχής ως βάσης επιβολής του Φ.Π.Α., τυπικές παραβάσεις, όπως η μη έκδοση ή η εκπρόθεσμη έκδοση πιστωτικού τιμολογίου, δεν ασκούν καμία επιρροή στο δικαίωμα του υποκειμένου στον Φ.Π.Α. για μείωση της βάσης επιβολής του Φ.Π.Α. και επιστροφή του Φ.Π.Α. που αναλογεί στο ποσό της έκπτωσης του τιμήματος, όταν μάλιστα από επίσημα εναλλακτικά στοιχεία τεκμηριώνεται με τρόπο αναμφισβήτητο η χορηγηθείσα έκπτωση του τιμήματος.

Επειδή, η προσφεύγουσα εταιρεία με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή ισχυρίζεται ότι εσφαλμένα κατόπιν της υπάρχουσας νομολογίας, και των θέσεων της Διοίκησης απορρίφθηκαν σιωπηρώς και αναιτιολόγητα από τον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. Αθηνών, οι ως άνω υποβληθείσες τροποποιητικές δηλώσεις Φ.Π.Α. Η εν λόγω απόρριψη είχε ως αποτέλεσμα την καταβολή στο Ελληνικό Δημόσιο Φ.Π.Α. εκροών υπολογισθέντος επί φορολογητέας αξίας υψηλότερης της τελικώς διαμορφωθείσας, καθώς ο καταβληθείς στο Ελληνικό Δημόσιο ΦΠΑ εκροών έχει υπολογιστεί με βάση τα αρχικώς τιμολογηθέντα από την προσφεύγουσα προς τον Ε.Ο.Π.Υ.Υ. ποσά τιμήματος για την πώληση φαρμάκων, ενώ τελικά η προσφεύγουσα μετά την καταβολή των rebates, εισέπραξε χαμηλότερα ποσά ως τίμημα.

Επειδή, ως ανωτέρω έχει γίνει νομολογιακά δεκτό, η καταβολή στο Ελληνικό Δημόσιο ΦΠΑ εκροών υπολογισθέντος επί φορολογητέας αξίας υψηλότερης της τελικώς διαμορφωθείσας, δεν συνάδει με τις διατάξεις του άρθρου 90 παρ. 1 της Οδηγίας 2006/112/ΕΚ και του άρθρου 19 παρ. 5 παρ. α' του Κώδικα ΦΠΑ, σύμφωνα με την οποία η βάση επιβολής του φόρου συνίσταται στην πράγματι ληφθείσα αντιπαροχή, η δε φορολογική αρχή δεν δύναται να εισπράττει ως ΦΠΑ ποσό υψηλότερο αυτού που έλαβε ο υποκείμενος στον φόρο.

Δεδομένου ότι από την πλευρά της φορολογικής αρχής δεν υφίσταται συγκεκριμένη και τεκμηριωμένη αιτιολόγηση ως προς τον λόγο απόρριψης της τροποποιητικής δήλωσης, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας εταιρείας περί εσφαλμένης, αναιτιολόγητης απόρριψης βασίμως προβάλλεται και σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 28 κα 64 του ΚΦΔ, ο Προϊστάμενος της φορολογικής αρχής, λαμβάνοντας υπόψη όσα έχουν γίνει δεκτά με την προαναφερθείσα νομολογία, τις διατάξεις του άρθρου 19 παρ.5 του ν.2859/2000, του άρθρου 8 του ν.4308/2014 και των άρθρων 36 και 53 του ΚΦΔ, ως παρατίθενται ανωτέρω, δύναται να προβεί σε έκδοση ρητής και αιτιολογημένης απάντησης επί των ως άνω τροποποιητικών δηλώσεων Φ.Π.Α. για τις αντίστοιχες περιόδους - τρίμηνα ετών 2015, 2016, 2017 και 2018, ασκώντας κατά νόμιμο τρόπο την εξουσία του σύμφωνα με τις διατάξεις του ν.2859/2000, λαμβάνοντας επίσης υπόψη του, τις διατάξεις περί παραγραφής και έντοκης επιστροφής.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την αποδοχή της με ημερομηνία κατάθεσης 08/04/2022 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας με την επωνυμία «.....», ΑΦΜ και την ακύρωση της τεκμαιρόμενης απορριπτικής απάντησης του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. Αθηνών, επί των από 13/12/2021 τροποποιητικών δηλώσεων Φ.Π.Α. για τις φορολογικές περιόδους τριμήνων ετών 2015, 2016, 2017 και 2018, και ορίζουμε όπως ο Προϊστάμενος προβεί στις παραπάνω ενέργειες σύμφωνα με το ως άνω σκεπτικό.

Η παρούσα απόφαση να κοινοποιηθεί από αρμόδιο όργανο με τη νόμιμη διαδικασία στον υπόχρεο.

Ακριβές Αντίγραφο

**Με εντολή του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης
Επίλυσης Διαφορών**

**Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

**Η Προϊστάμενη της
Υποδιεύθυνσης Επανεξέτασης
ΓΡΑΜΜΑΤΩ ΣΚΟΥΡΑ**

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