



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα 02.12.2022

Αριθμός απόφασης: 3831

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ Α3

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 213 1604 552

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

α. Του άρθρου 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν.4987/2022 Α' 206), εφεξής ΚΦΔ
β. Του άρθρου 10 της Δ.ΟΡΓ.Α 1125859 ΕΞ 2020/23.10.2020 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (Φ.Ε.Κ. 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 (ΦΕΚ 1440/ τ. Β' /27.04.2017)

2. Την ΠΟΛ 1069/4.3.2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την υπ' αριθμ. 85/22.10.2019 Ημερήσια Διαταγή του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

4. Την με ημερομηνία κατάθεσης 04.07.2022 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της ανώνυμης εταιρείας με την επωνυμία «.....», με διακριτικό τίτλο «.....» με ΑΦΜ, νομίμως εκπροσωπούμενης, με έδρα στην, κατά της με αριθ. /31.05.2022 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού/Επιβολής Προστίμου φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. Αθηνών, για το φορολογικό έτος 2020, καθώς και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Την με αριθ. /31.05.2022 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού/Επιβολής Προστίμου φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. Αθηνών, για το φορολογικό έτος 2020, της οποίας ζητείται η ακύρωση, καθώς και την με ημερομηνία θεώρησης 31.05.2022 έκθεση μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος ν.4172/2013 της Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. Αθηνών.

6. Την από 07.07.2022 έκθεση απόψεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. Αθηνών.

7. Τα με αριθ. πρωτ. ΔΕΔ ΕΙ2022ΕΜΠ/03.11.2022 και ΔΕΔ ΕΙ 2022 ΕΜΠ/23.11.2022 συμπληρωματικά υπομνήματα που κατέθεσε στην Υπηρεσία μας η

προσφεύγουσα για την παροχή διευκρινήσεων και προσκόμιση σχετικών στοιχείων προς απάντηση του με αριθ. πρωτ. ΔΕΔ ΕΞ2022ΕΜΠ/27.09.2022 εγγράφου μας περί αναζήτησης στοιχείων.

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

Επί της με ημερομηνία κατάθεσης 04.07.2022 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της ανώνυμης εταιρείας με την επωνυμία «.....», με **διακριτικό τίτλο** «.....», νομίμως εκπροσωπούμενης, η οποία κατατέθηκε 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:

Με την υπ' αριθ./31.05.2022 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού / Επιβολής Προστίμου φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. Αθηνών επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρείας, για το φορολογικό έτος 2020, πρόστιμο άρθρου 58 Κ.Φ.Δ. ποσού 691.148,58 €, λόγω ανακρίβειας της υποβληθείσας δήλωσης φόρου εισοδήματος.

Σύντομο ιστορικό

Κατόπιν έκδοσης της με αριθ./04.10.2021 εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. Αθηνών διενεργήθηκε στην προσφεύγουσα μερικός έλεγχος γραφείου, σύμφωνα με τις διατάξεις του ν.4172/2013 της με αριθ./10.09.2021 υποβληθείσας αρχικής δήλωσης φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2020 για την επιστροφή πιστωτικού ποσού φόρου που προσδιορίσθηκε από την εκκαθάρισή της ύψους 894.439,14 ευρώ.

Ωστόσο κατόπιν της ως άνω αρχικής δήλωσης και μετά την κοινοποίηση της εντολής ελέγχου (14.10.2021) υποβλήθηκε από την προσφεύγουσα η με αριθ./18.10.2021 τροποποιητική δήλωση φόρου εισοδήματος για το φορολογικό έτος 2020 με την οποία έπαψε να υφίσταται το πιστωτικό υπόλοιπο της αρχικής δήλωσης και προσδιορίσθηκε χρεωστικό ποσό φόρου για καταβολή ύψους **2.365.014,34 ευρώ**. Η ως άνω τροποποιητική δήλωση φορολογίας εισοδήματος φορ. έτους 2020 υποβλήθηκε από την προσφεύγουσα μετά την 14.10.2021, ημερομηνία κατά την οποία έλαβε την με αριθμό πρωτ./05.10.2021 γνωστοποίηση για έκδοση εντολής ελέγχου για τη φορολογία εισοδήματος της χρήσης 2020, και εκ του λόγου αυτού η φορολογική αρχή με την έκδοση της προσβαλλόμενης πράξης δεν προσδιόρισε καμία διαφορά φορολογητέου εισοδήματος ούτε και διαφορά κυρίου φόρου αλλά καταλόγισε μόνο τους πρόσθετους φόρους καθώς ως αναφέρεται στην οικεία έκθεση ελέγχου η τροποποιητική δήλωση υποβλήθηκε κατόπιν του ελέγχου και σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 397 και 398 του ν.4512/2018 επιβάλλονται οι πρόσθετοι φόροι του άρθρου 58 του ΚΦΔ.

Η προσφεύγουσα εταιρεία, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την εξαφάνιση άλλως την τροποποίηση της προσβαλλόμενης πράξης, προβάλλοντας τους παρακάτω ισχυρισμούς:

- Παράνομος ο καταλογισμός προστίμου άρθρου 58 παρ. 1 του Κ.Φ.Δ. σε βάρος της, καθόσον η ανακρίβεια της αρχικής φορολογικής δήλωσής της φορολογικού έτους 2020 δεν οφείλονταν σε δική της πράξη ή παράλειψη αλλά στην καθυστέρηση του Υπουργείου Υγείας και του Νοσοκομείου να της κοινοποιήσουν, ήτοι μέχρι την καταληκτική

προθεσμία υποβολής φορολογικής δήλωσης χρήσης 2020, τα σημειώματα clawback και rebate, που θα της καταλογίζονταν για το εν λόγω φορολογικό έτος, όπως, άλλωστε συνέβαινε όλα τα προηγούμενα χρόνια. Για το λόγο αυτό, η φορολογική διοίκηση, αντιλαμβανόμενη το πρόβλημα που είχε προκληθεί από αυτή τη χρονική ανακολουθία, που εξανάγκαζε τις εταιρείες να υποβάλουν ανακριβείς κατά κάποιο τρόπο δηλώσεις παρείχε οδηγίες προκειμένου να απαλλαγούν από την επιβολή κυρώσεων (σχ. εγκύκλιος 2199/27.10.2021). Η περίπτωση αυτή συντρέχει εν προκειμένω, καθόσον μη έχοντας λάβει από το Υπουργείο Υγείας και το τα σημειώματα clawback και rebate πριν την εκπνοή της καταληκτικής ημερομηνίας υποβολής αρχικής δήλωσης φορολογικού έτους 2020 δεν ήταν σε θέση να συμπεριλάβει τα ποσά αυτά στην φορολογική δήλωσή της. Η περίπτωση αυτή προσομοιάζει με κατάσταση ανωτέρας βίας, καθόσον όση επιμέλεια να επεδείκνυαν αντικειμενικά ήταν απολύτως αδύνατο να γνωρίζουν τα ακριβή ποσά clawback και rebate που τους αφορούσαν και να συμπεριλάβουν στην δήλωση. Αντίθετα από τα οριζόμενα στην με αριθ. 2199/27.10.2021 εγκύκλιο του Υπουργείου Οικονομικών, στην υπό κρίση περίπτωση δεν διενήργησαν προβλέψεις, εκ του λόγου ότι ουδέποτε έλαβαν ενημέρωση από το Υπουργείο Υγείας αναφορικά με τα ως άνω ποσά, ως εκ τούτου ήταν πρακτικά απολύτως αδύνατον να διενεργήσουν προβλέψεις, ενώ δεν έφεραν την υποχρέωση να αιτηθούν στο Υπουργείο Υγείας να τους ενημερώσει εκ των προτέρων για τα ακριβή ποσά του καταλογισμού των νοσοκομειακών clawback και rebate, όπως εσφαλμένα επάγεται η φορολογική αρχή. Η τροποποιητική φορολογική δήλωση φορολογικού έτους 2020 υπεβλήθη αμέσως μόλις τους κοινοποιήθηκαν τα σημειώματα clawback και rebate του Υπουργείου Υγείας και του για το ανωτέρω φορολογικό έτος και το πιστωτικό τιμολόγιο της, που κάλυπτε το κόστος αυτών. Τα ανωτέρω προκύπτουν από το Σημείωμα Διαπιστώσεων όπου η φορολογική αρχή συνομολογεί ότι τόσο τα τηρούμενα βιβλία όσο και οι δημοσιοποιούμενες οικονομικές καταστάσεις φορολογικού έτους 2020 συμφωνούν με τα δεδομένα της τροποποιητικής της δήλωσης φορολογικού έτους 2020 και ως εκ τούτου ο έλεγχος αποδέχθηκε το χρεωστικό υπόλοιπο αυτής ύψους 2.365.014,34 ευρώ και δεν προσδιόρισε επιπλέον ποσό φόρου προς καταβολή βάσει ελέγχου. Ενόψει των ανωτέρω είναι προφανές ότι η εταιρεία είναι απόλυτα συνεπής προς τις φορολογικές της υποχρεώσεις και ότι το πρόστιμο που καταλογίστηκε σε βάρος της λόγω ανακρίβειας της αρχικής φορολογικής δήλωσης δεν οφείλεται σε δική της υπαιτιότητα.

- Πλημμελής αιτιολογία της έκθεσης ελέγχου επί της οποίας ερείδεται η προσβαλλόμενη καταλογιστική πράξη. Η προσβαλλόμενη πράξη στερείται επαρκούς αιτιολογίας δεδομένου ότι η φορολογική αρχή προχώρησε στην επιβολή προστίμου ποσού 691.148,58 ευρώ σε βάρος της, χωρίς πρώτα να διασταυρώσει εάν πράγματι η εταιρεία ενημερώθηκε από το Υπουργείο Υγείας αναφορικά με τα ποσά των νοσοκομειακών clawback και rebate που θα καλούνταν να καταβάλει.

Στη συνέχεια και κατόπιν υποβολής της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής η προσφεύγουσα εταιρεία κατέθεσε στην Υπηρεσία μας τα με αριθ. πρωτ. ΔΕΔ ΕΙ2022ΕΜΠ/03.11.2022 και ΔΕΔ ΕΙ2022ΕΜΠ/23.11.2022 συμπληρωματικά υπομνήματα με συνοδευτικά δικαιολογητικά προς απάντηση του με αριθ. πρωτ. ΔΕΔ ΕΞ2022ΕΜΠ/27.09.2022 εγγράφου της Υπηρεσίας μας περί αναζήτησης στοιχείων.

Η προσφεύγουσα εταιρεία με τα ως άνω υπομνήματά της και προς επίρρωση των προβαλλόμενων ισχυρισμών της με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή ισχυρίζεται ότι ο λόγος

που υπέβαλε την ως άνω τροποποιητική δήλωση εκπρόθεσμα οφείλεται σε καθυστέρηση στην ενημέρωση από το Υπουργείο Υγείας ως προς τα οριστικά ποσά των εκπτώσεων clawback και rebate. Ειδικότερα έλαβε επίσημα ενημέρωση από το Υπουργείο Υγείας των clawback και των rebate κατόπιν υποβολής της αρχικής δήλωσης και συγκεκριμένα για το έγγραφο με αριθμ.πρωτ./24.09.2021 έλαβε γνώση στις 29/09/2021 και για το έγγραφο με αριθμ. πρωτ./06.10.2021 έλαβε γνώση στις 11/10/2021.

Στην συνέχεια βάσει της οριστικής πληροφόρησης ως προς την επιβάρυνσή της για τα rebate και clawback ολόκληρου του φορολογικού έτους του 2020 εκδόθηκε και το πιστωτικό τιμολόγιο της μητρικής εταιρείας το ύψος του οποίου (32.457.680,72 ευρώ) ρυθμίστηκε και από το οριστικό ποσό rebate και clawback ύψους 51.482.441,38 ευρώ.

Η προσφεύγουσα συγκεκριμένα με το τελευταίο υπόμνημά της ισχυρίζεται ότι το ποσό του πιστωτικού τιμολογίου που εκδόθηκε από την μητρική εταιρεία και το οποίο ρύθμιζε τα τελικά φορολογητέα αποτελέσματα της χρήσης καθορίστηκε από το ύψος των rebates και clawback για την ενημέρωση των οποία ή προσφεύγουσα έλαβε επισήμως γνώση κατόπιν υποβολής της αρχικής δήλωσης.

Αναλυτικότερα η προσφεύγουσα αναφέρει ότι κάθε χρόνο μεταξύ της προσφεύγουσας και της μητρικής συμφωνείται το ετήσιο ποσοστό κερδοφορίας που θα πρέπει να εμφανίζει η προσφεύγουσα εταιρεία. Το ετήσιο ποσοστό κερδοφορίας αποτελεί ποσοστό επί των καθαρών πωλήσεων της προσφεύγουσας οι οποίες προκύπτουν από την διαφορά μεταξύ συνολικού τζίρου της εταιρείας και των ποσών clawback και rebate που της καταλογίζονται για την εκάστοτε κλειόμενη χρήση. Σε περίπτωση μη επίτευξης του συμφωνηθέντος ποσοστού κερδοφορίας από την προσφεύγουσα έχει συμφωνηθεί ότι η καλύπτει την διαφορά (μεταξύ των αποτελεσμάτων της προσφεύγουσας και του συμφωνηθέντος ποσοστού κερδοφορίας) με την έκδοση πιστωτικού τιμολογίου.

Για την έκδοση του οριστικού πιστωτικού τιμολογίου (εκκαθαριστικό) που εξέδωσε η μητρική προς την προσφεύγουσα ποσού 32.457.680,72 ευρώ λήφθηκαν υπόψη τα εξής:

α) Η προσφεύγουσα κοινοποίησε στην μητρική της αναλυτική κατάσταση αποτελεσμάτων «Profit and loss Account» στην οποία είχαν συμπεριληφθεί όλα τα κοινοποιηθέντα έγγραφα καταλογισμού rebate & clawback που αφορούσαν στην χρήση 2020 με την αξία αυτών να ανέρχεται στο ποσό των 51.482.441,38 ευρώ (στο οποίο συμπεριλαμβάνονταν το σύνολο αυτών-και αυτών που είχαν αποσταλεί καθυστερημένα από το Υπουργείο Υγείας). Το καθαρό αποτέλεσμα που προέκυψε από την κατάσταση «Profit and loss Account» ήταν ζημίες ποσού 23.797.355,50 ευρώ.

β) Το συμφωνημένο στην χρήση 2020 ποσοστό κερδοφορίας για την προσφεύγουσα ήταν 8% επί των καθαρών πωλήσεων πλέον ποσού 219.144 ευρώ που είχε οριστεί ως η εύλογη αξία οινωνεί αμοιβής (bonus) της εταιρείας για την διαμεσολάβησή της στην παραγωγή φαρμάκων της στην Ελλάδα για την παγκόσμια αγορά.

Συγκεκριμένα το καθαρό αποτέλεσμα προ φόρων όπως και το ύψος του οριστικού πιστωτικού τιμολογίου προσδιορίστηκαν ως εξής:

Κύκλος εργασιών		157.537.098,83
Μείον:		
Εισφορά ΠΦΣ	539.892,24	
REBATES & CLAWBACK	51.482.441,38	52.022.333,62
Καθαρές πωλήσεις		105.514.765,21
Συντελεστής κερδοφορίας	8%	8.441.181,22

Bonus		219.144,00
Καθαρό αποτέλεσμα προ φόρων		8.660.325,22

Το άθροισμα των περιπτώσεων α και β ($23.797.355,50 + 8.660.325,22 = 32.457.680,72$) είναι το ποσό του οριστικού πιστωτικού τιμολογίου που εκδόθηκε από την για να καλύψει τα καταλογισθέντα rebate & clawback αλλά και το συμφωνημένο ποσοστό κερδοφορίας.

Συνακόλουθα το πιστωτικό τιμολόγιο της για το φορολογικό έτος 2020 θα ήταν πρακτικά αδύνατον να εκδοθεί χωρίς προηγουμένως να της γνωστοποιηθεί από την προσφεύγουσα, το συνολικό ποσό των πράξεων clawback και rebate .

Κατόπιν των ανωτέρω παρανόμως (όπως ισχυρίζεται η προσφεύγουσα) επιβλήθηκε το πρόστιμο με την έκδοση της προσβαλλόμενης πράξης.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 19 του ΚΦΔ:

«Υποβολή τροποποιητικής φορολογικής δήλωσης

1. Αν ο φορολογούμενος διαπιστώσει ότι η φορολογική δήλωση που υπέβαλε στη Φορολογική Διοίκηση περιέχει λάθος ή παράλειψη, υποχρεούται να υποβάλει τροποποιητική φορολογική δήλωση.

2. Αν ο φορολογούμενος υποβάλει τροποποιητική φορολογική δήλωση μέσα στην προθεσμία υποβολής της αρχικής φορολογικής δήλωσης, τότε και η τροποποιητική φορολογική δήλωση επέχει θέση αρχικής δήλωσης και θεωρείται ότι και οι δύο, αρχική και τροποποιητική, έχουν υποβληθεί εμπρόθεσμα.

3.α) Τροποποιητική φορολογική δήλωση υποβάλλεται οποτεδήποτε μέχρι την κοινοποίηση προσωρινού προσδιορισμού του φόρου από τη Φορολογική Διοίκηση ή μέχρι την παραγραφή του δικαιώματος της Φορολογικής Διοίκησης για έκδοση πράξης προσδιορισμού του φόρου.

β) Τροποποιητική φορολογική δήλωση που υποβάλλεται μέχρι την κοινοποίηση εντολής ελέγχου ή της πρόσκλησης παροχής πληροφοριών του άρθρου 14, έχει όλες τις συνέπειες της εκπρόθεσμης δήλωσης.

γ) Εάν η τροποποιητική φορολογική δήλωση υποβληθεί μετά την κοινοποίηση εντολής ελέγχου ή της πρόσκλησης παροχής πληροφοριών του άρθρου 14 και μέχρι την κοινοποίηση προσωρινού προσδιορισμού του φόρου, εφόσον προκύπτει ποσό φόρου προς καταβολή, επιβάλλεται επί του ποσού αυτού, αντί του προστίμου του άρθρου 54, πρόστιμο που ισούται με το ποσό του προστίμου της παρ. 1 του άρθρου 58, της παρ. 2 του άρθρου 58Α ή της παρ. 2 του άρθρου 59, κατά περίπτωση. Για τον υπολογισμό του ανωτέρω προστίμου λαμβάνεται ως βάση υπολογισμού το ποσό της διαφοράς μεταξύ του φόρου που προκύπτει με βάση την υποβαλλόμενη τροποποιητική φορολογική δήλωση και εκείνου που προκύπτει με βάση την αρχικώς υποβληθείσα δήλωση και τις τυχόν τροποποιητικές δηλώσεις που έχουν εν τω μεταξύ υποβληθεί. Δεν είναι δυνατή η υποβολή δήλωσης σύμφωνα με την παρούσα περίπτωση με επιφύλαξη.

δ) Εξαιρουμένων των δηλώσεων παρακρατούμενων φόρων από μισθωτή εργασία και συντάξεις, εφόσον η προκύπτουσα οφειλή εξοφληθεί μέσα σε τριάντα (30) ημέρες από τον προσδιορισμό του φόρου, το επιβληθέν σύμφωνα με την περ. γ` πρόστιμο περιορίζεται στο εξήντα τοις εκατό (60%) του αρχικώς προσδιορισθέντος.

ε) Φόροι, πρόστιμα, τέλη, εισφορές και λοιπά ποσά που προσδιορίζονται κατά τις περ. γ` και δ` δεν διαγράφονται ούτε συμψηφίζονται ή επιστρέφονται.

Με απόφαση του Διοικητή δύναται να καθορίζεται κάθε αναγκαίο θέμα για την εφαρμογή της παρούσας.

Επειδή, σύμφωνα με την Ε.2199/27.10.2021 εγκύκλιο του Διοικητή της ΑΑΔΕ με θέμα: «Φορολογική μεταχείριση των ποσών επιστροφής (rebate) που καταβάλλονται κατ' εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 35 του ν. 3918/2011, καθώς και των ποσών της αυτόματης επιστροφής (clawback) που καταβάλλονται με βάση τις διατάξεις του άρθρου 11 του ν.4052/2012 για το φορολογικό έτος 2020»:

«ΠΕΡΙΛΗΨΗ

Α) ΑΝΤΙΚΕΙΜΕΝΟ

Εγκύκλιος που αφορά στη φορολογική μεταχείριση των ποσών επιστροφής (rebate) που καταβάλλονται κατ' εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 35 του ν. 3918/2011, καθώς και των ποσών της αυτόματης επιστροφής (clawback) που καταβάλλονται με βάση τις διατάξεις του άρθρου 11 του ν.4052/2012 για το φορολογικό έτος 2020.

Β) ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΟ

Περιεχόμενο της εγκυκλίου είναι η αποσαφήνιση του χρόνου έκπτωσης των ποσών επιστροφής (rebate) καθώς και των ποσών της αυτόματης επιστροφής (clawback) των φαρμακευτικών εταιρειών για το φορολογικό έτος 2020. Πιο συγκεκριμένα, διευκρινίζεται ότι, εφόσον οι υπόψη εταιρείες έχουν διενεργήσει προβλέψεις σύμφωνα με την ενημέρωση που είχαν από το Υπουργείο Υγείας και συμφωνούν με τα σχετικά στοιχεία που εκδόθηκαν εντός του Σεπτεμβρίου 2021, δύνανται να μειώσουν τα ακαθάριστα έσοδα του φορολογικού έτους 2020, με την υποβολή τροποποιητικής δήλωσης, χωρίς την επιβολή κυρώσεων μέχρι την 30.11.2021.

Γ) ΠΕΔΙΟ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ

Η εγκύκλιος αφορά τα ποσά επιστροφής (rebate) που καταβάλλονται κατ' εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 35 του ν. 3918/2011, καθώς και των ποσών της αυτόματης επιστροφής (clawback) που καταβάλλονται με βάση τις διατάξεις του άρθρου 11 του ν.4052/2012 για το φορολογικό έτος 2020.

Αναφορικά με το πιο πάνω θέμα, σας γνωρίζουμε τα ακόλουθα:

1. Σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 22 του ν. 4172/2013, κατά τον προσδιορισμό του κέρδους από επιχειρηματική δραστηριότητα, επιτρέπεται η έκπτωση όλων των δαπανών, με την επιφύλαξη των διατάξεων του άρθρου 23 του Κ.Φ.Ε., οι οποίες: α) πραγματοποιούνται προς το συμφέρον της επιχείρησης ή κατά τις συνήθεις εμπορικές συναλλαγές της, β) αντιστοιχούν σε πραγματική συναλλαγή και η αξία της συναλλαγής δεν κρίνεται κατώτερη ή ανώτερη της αγοραίας, στη βάση των στοιχείων που διαθέτει η Φορολογική Διοίκηση, γ) εγγράφονται στα τηρούμενα βιβλία απεικόνισης των συναλλαγών της περιόδου κατά την οποία πραγματοποιούνται και αποδεικνύονται με κατάλληλα δικαιολογητικά.

2. Με την ΠΟΛ.1113/2015 εγκύκλιό μας, με την οποία κοινοποιήθηκαν οι ανωτέρω διατάξεις, διευκρινίσθηκε, μεταξύ άλλων, ότι αναφορικά με το χρόνο έκπτωσης των δαπανών, αυτές εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα του φορολογικού έτους το οποίο αφορούν, με την επιφύλαξη των διατάξεων του άρθρου 23 (π.χ. χρόνος έκπτωσης ασφαλιστικών εισφορών, κ.λπ.). Οι δαπάνες των οποίων τα δικαιολογητικά εκδίδονται ή λαμβάνονται έως την ημερομηνία κλεισίματος του ισολογισμού και αφορούν την κλειόμενη χρήση επίσης εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα του έτους που αφορούν. Με την ίδια εγκύκλιο διευκρινίσθηκε ότι όσον αφορά στα ποσά εκπτώσεων που χορηγούνται από τους συμβεβλημένους ιδιώτες παρόχους υπηρεσιών υγείας προς τον ΕΟΠΥΥ κατ' εφαρμογή του μηχανισμού αυτόματης πληρωμής (clawback) και του κλιμακούμενου ποσοστού επί των ποσοστών του ΕΟΠΥΥ (rebate) με βάση τις διατάξεις των παραγράφων 1 και 5 του άρθρου 100 του ν.4172/2013, αυτά μειώνουν τα ακαθάριστα έσοδα του έτους εντός του οποίου εκκαθαρίζονται και εκδίδονται τα σχετικά στοιχεία.

Περαιτέρω με την Ε.2198/2021 εγκύκλιο, με την οποία συμπληρώθηκε η ΠΟΛ.1113/2015, διευκρινίστηκε ότι αναφορικά με τον χρόνο έκπτωσης των ποσών επιστροφής (rebate) και αυτόματης επιστροφής (clawback) που καταβάλλονται κατ' εφαρμογή των διατάξεων των άρθρων 34 και 35 του ν. 3918/2011 και των διατάξεων του άρθρου 11 του ν.4052/2012, αντίστοιχα, έχουν ανάλογη εφαρμογή τα όσα αναφέρονται στην ΠΟΛ.1113/2015 εγκύκλιο μας αναφορικά με τις αντίστοιχες διατάξεις του άρθρου 100 του ν.4172/2013, ήτοι εκπίπτουν κατά το χρόνο που αφορούν εφόσον τα σχετικά δικαιολογητικά εκδίδονται ή λαμβάνονται μέχρι την προθεσμία που ορίζεται για την κατάρτιση των χρηματοοικονομικών καταστάσεων από την παρ. 3 του άρθρου 6 του ν. 4308/2014 (Α` 251) και αφορούν την κλειόμενη χρήση. Σε διαφορετική περίπτωση, εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα του έτους εντός του οποίου εκκαθαρίζονται και εκδίδονται τα σχετικά στοιχεία.

4. Στο φορολογικό έτος 2020 το Υπουργείο Υγείας το οποίο είναι αρμόδιο για τον υπολογισμό και την εκκαθάριση των ποσών rebate και clawback των φαρμακευτικών εταιρειών μας γνώρισε ότι λόγω του ιδιαίτερα αυξημένου φόρτου εργασίας εξαιτίας της διαχείρισης της πανδημίας του κορωνοϊού COVID-19, εξέδωσε τα σχετικά στοιχεία εντός του Σεπτεμβρίου 2021, λίγες μέρες μετά την εκπνοή της καταληκτικής ημερομηνίας υποβολής της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2020 (15.9.2021) για τις εταιρείες των οποίων το φορολογικό έτος έληξε την 31.12.2020. Στη βάση αυτή, είχε προηγηθεί αρμοδίως ενημέρωση των εταιρειών αναφορικά με τα ακριβή πιο πάνω ποσά, με αποτέλεσμα οι εταιρείες να διενεργήσουν λογιστικά ακριβείς προβλέψεις χωρίς ωστόσο να εκπέσουν φορολογικά στο υπόψη έτος την δαπάνη αυτή, καθώς η διαδικασία έκδοσης των παραστατικών δεν είχε ολοκληρωθεί στις ως άνω προθεσμίες.

5. Με βάση όλα όσα αναφέρθηκαν ανωτέρω, τα ποσά rebate και clawback των φαρμακευτικών εταιρειών, εφόσον οι υπόψη εταιρείες έχουν διενεργήσει προβλέψεις σύμφωνα με την ενημέρωση που είχαν από το Υπουργείο Υγείας και συμφωνούν με τα σχετικά στοιχεία που εκδόθηκαν εντός του Σεπτεμβρίου 2021, δύνανται να μειώσουν τα ακαθάριστα έσοδα του φορολογικού έτους 2020, με την υποβολή τροποποιητικής δήλωσης, χωρίς την επιβολή κυρώσεων μέχρι την 30.11.2021..».

Επειδή στα με αριθμ.ΔΕΛΒ1133271/12.09.2017 και ΔΕΛΒ1182782/06.12.2017 έγγραφα της ΑΑΔΕ με ΘΕΜΑ: «Οδηγίες διενέργειας μερικού ελέγχου για την επίσπευση της διαδικασίας επιστροφής φόρου εισοδήματος νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων κερδοσκοπικού χαρακτήρα». αναφέρονταν :

«Για την επίσπευση της διαδικασίας επιστροφής φόρου εισοδήματος νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων κερδοσκοπικού χαρακτήρα στις περιπτώσεις υποθέσεων για τις οποίες απαιτείται έλεγχος πριν την επιστροφή του φόρου (σχετ. Απόφαση ΓΓΔΕ ΠΟΛ.1287/30.12.2013, όπως ισχύει), παρέχονται οδηγίες για τη διενέργεια μερικών ελέγχων προκειμένου να ολοκληρώνονται οι εν λόγω έλεγχοι εντός των προβλεπόμενων προθεσμιών σύμφωνα με τις κείμενες διατάξεις,

Για τις υποθέσεις επιστροφής φόρου εισοδήματος που έχουν επιλεγεί για έλεγχο, εξαιρουμένων αυτών που έχουν κάνει διακοπή εργασιών ή βρίσκονται σε διαδικασία πτώχευσης ή εκκαθάρισης, παρατίθενται, για ενημέρωσή σας και ενιαία εφαρμογή, οι κάτωθι ελεγκτικές επαληθεύσεις που θα διενεργούνται κατ' ελάχιστο....».

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 64 του Κ.Φ.Δ. με τίτλο «Επαρκής αιτιολογία» ορίζονται τα ακόλουθα: «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».

Συναφώς, στις διατάξεις του άρθρου 17§§1,2 του Κώδικα Διοικητικής Διαδικασίας (Ν. 2690/1999) με τίτλο «Αιτιολογία» ορίζονται τα ακόλουθα: «1. Η ατομική διοικητική πράξη πρέπει να περιέχει αιτιολογία, η οποία να περιλαμβάνει τη διαπίστωση της συνδρομής των κατά νόμο προϋποθέσεων για την έκδοσή της. 2. Η αιτιολογία πρέπει να είναι σαφής, ειδική, επαρκής και να προκύπτει από τα στοιχεία του φακέλου, εκτός αν προβλέπεται ρητώς στο νόμο ότι πρέπει να περιέχεται στο σώμα της πράξης».

Από τον συνδυασμό των ανωτέρω διατάξεων προκύπτει ότι η έκθεση ελέγχου, που συνιστά την αιτιολογία της καταλογιστικής του φόρου πράξεως, πρέπει να είναι σαφής, ειδική και επαρκής. Σκοπός της αιτιολογίας είναι η δημιουργία δυνατότητας ελέγχου τόσο από τον διοικούμενο, όσο και από το Δικαστήριο, κατά πόσο η διοικητική πράξη εκδόθηκε για τη διασφάλιση του διοικουμένου και κατά πόσο είναι σύμφωνη ή βρίσκεται σε αρμονία προς τους κανόνες δικαίου, που καθορίζουν το πλαίσιο της νομιμότητας (βλ. Επαμεινώνδα Σπηλιωτόπουλου, Εγχειρίδιο Διοικητικού Δικαίου, §5.Αιτιολογία της διοικητικής πράξης).

Επειδή, βάσει των αρχών της νομιμότητας, της χρηστής διοίκησης, της ασφάλειας δικαίου και της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης, οι οποίες μεταξύ άλλων διέπουν και νομιμοποιούν τη δράση της Δημόσιας Διοίκησης, και σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 63 του ΚΦΔ που ορίζει ότι η Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών έχει την εξουσία να εξετάσει τόσο την νομιμότητα όσο και την ουσία της υπόθεσης με δυνατότητα να προβεί σε κάθε ενδεδειγμένη ενέργεια, προκειμένου να διαμορφώσει την τελική της κρίση.

Επειδή, εν προκειμένω η προσφεύγουσα εταιρεία υπέβαλε σύμφωνα με τις διατάξεις του ν.4172/2013 την με αριθ./10.09.2021 αρχική δήλωση φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2020 από την εκκαθάριση της οποίας προσδιορίσθηκε επιστροφή πιστωτικού ποσού ύψους 894.439,14 ευρώ.

Επειδή, για την επιστροφή του ως άνω πιστωτικού ποσού εκδόθηκε η με αριθ./04.10.2021 εντολή μερικού ελέγχου γραφείου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ ΑΘΗΝΩΝ και συντάχθηκε η με αριθ. πρωτ./05.10.2021 επιστολή-γνωστοποίησης δυνατότητας υποβολής εκπρόθεσμων φορολογικών δηλώσεων μέχρι την κοινοποίηση του προσωρινού διορθωτικού προσδιορισμού κατ' εφαρμογή των διατάξεων των άρθρων 18, 19 και 72 παρ. 18 του ΚΦΔ όπως τροποποιήθηκαν με τις διατάξεις των άρθρων 397 και 398 παρ. 1 του ν.4512/2018. Η ως άνω επιστολή κοινοποιήθηκε στην προσφεύγουσα εταιρεία με συστημένη επιστολή (REGR) και σύμφωνα με το ηλεκτρονικό σύστημα παρακολούθησης αντικειμένου των ΕΛΤΑ παρελήφθη από την προσφεύγουσα την 14.10.2021.

Επειδή, η προσφεύγουσα εταιρεία ισχυρίζεται ότι κατόπιν επίσημης πληροφόρησης από το Υπουργείο Υγείας σχετικά με τα rebates & clawback για την οποία έλαβε γνώση την 29.09.2021 και 6.10.2021 υπέβαλε την με αριθ./18.10.2021 τροποποιητική δήλωση φόρου εισοδήματος για το φορολογικό έτος 2020 ενώπιον της Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ ΑΘΗΝΩΝ, με την υποβολή της οποίας, ωστόσο έπαψε να υφίσταται το πιστωτικό υπόλοιπο της αρχικής δήλωσης και προσδιορίσθηκε χρεωστικό ποσό φόρου για καταβολή ύψους 2.365.014,34 ευρώ το οποίο βεβαιώθηκε με το με αριθμ./18.10.2021 με την υποβολή της εν λόγω τροποποιητικής δήλωσης χωρίς την επιβολή πρόσθετου φόρου και εξοφλήθηκε επίσης την 18.10.2021.

Επειδή, εν συνεχεία και παρά την υποβολή της ανωτέρω χρεωστικής τροποποιητικής δήλωσης διενεργήθηκε εντός του έτους 2022, από την Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ ΑΘΗΝΩΝ ο υπό κρίση έλεγχος, εφαρμόζοντας οδηγίες επίσπευσης και συγκεκριμένα ο έλεγχος προέβη στις ελεγκτικές επαληθεύσεις βάσει των με αριθμ.ΔΕΛΒ1133271/12.09.2017 και ΔΕΛΒ1182782/06.12.2017 εγγράφων -σχετικών με διενέργεια ελέγχων στο πλαίσιο επίσπευσης διαδικασίας επιστροφής πιστωτικού ποσού φόρου και στο πλαίσιο αυτό στις διαπίστωσε:

- Έλεγχος υποβολής δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος και ΦΠΑ: η προσφεύγουσα έχει υποβάλει όλες τις δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος μέχρι και το φορολογικό έτος 2020, τις προσωρινές δηλώσεις Φ.Μ.Υ. μέχρι και τον Μάρτιο του 2022 καθώς και τις περιοδικές δηλώσεις Φ.Π.Α. μέχρι και τον Απρίλιο του 2022,
- Έλεγχος λογιστικών αρχείων (βιβλίων): από τον έλεγχο των μηνιαίων Ισοζυγίων γενικού-αναλυτικού καθολικού διαπιστώθηκε ότι τα δεδομένα των λογιστικών αρχείων (βιβλίων) έχουν μεταφερθεί επακριβώς στις δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος και στις δηλώσεις παρακρατούμενων φόρων (ΦΜΥ, ΦΠΑ, κλπ) χωρίς να προκύψουν διαφορές μεταξύ παρακρατούμενων και αποδοθέντων φόρων στην ελεγχόμενη χρήση,
- Έλεγχος προσδιορισμού φορολογητέων κερδών: τα λογιστικά και φορολογικά κέρδη της της προσφεύγουσας απεικονίστηκαν στην με αριθ./18.10.2021 υποβληθείσα τροποποιητική δήλωση φορολογίας εισοδήματος όπως ορθώς προκύπτουν από τη λογιστική και φορολογική βάση αντίστοιχα καθώς δεν διαπιστώθηκαν διαφορές από την επισκόπηση των προσωρινών διαφορών μεταξύ της λογιστικής και φορολογικής βάσης.
- Έλεγχος αφορολόγητων εσόδων και μεταφοράς φορολογικών ζημιών: η εταιρεία δεν δηλώνει αφορολόγητα έσοδα, ούτε μεταφέρει ζημιά παρελθουσών χρήσεων.
- Έλεγχος δικαιολογητικών απόδοσης των φόρων που παρακρατήθηκαν ή καταβλήθηκαν στο υπό κρίση έτος: υφίστανται και επιδείχθηκαν στον έλεγχο οι πρωτότυπες βεβαιώσεις παρακράτησης φόρου από πωλήσεις προϊόντων με συντελεστή 4% προς το Ελληνικό Δημόσιο και Ν.Π.Δ.Δ. (Νοσοκομεία και Ασφαλιστικούς Φορείς) συνολικού ποσού 611.173,33 ευρώ. Ο έλεγχος διαπίστωσε ότι το παραπάνω ποσό καλύπτεται από νόμιμα δικαιολογητικά και συμφωνεί απολύτως με το ποσό που αναγράφεται στον κωδ. 090 της υποβληθείσας τροποποιητικής δήλωσης φορολογίας εισοδήματος φορ. έτους 2020 όπως αυτός έχει συμπληρωθεί από τους υπόχρεους σε παρακράτηση συναλλασσόμενους με την επιχείρηση.
- Έλεγχος παραβατικότητας από τον οποίο δεν προέκυψαν φορολογικές παραβάσεις για το προηγούμενο φορολογικό έτος και μέχρι την ημερομηνία έναρξης των ελεγκτικών επαληθεύσεων, δεν βρέθηκαν Δελτία Πληροφοριών, εκθέσεις ελέγχου από άλλες Δ.Ο.Υ., Ελεγκτικά κέντρα, Υ.Ε.Δ.Δ.Ε., ΣΔΟΕ, Οικονομική Αστυνομία ή άλλα έγγραφα και τέλος η επιχείρηση δεν έλαβε για το φορολογικό έτος 2020 φορολογικό πιστοποιητικό σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 65 Α του ν.4174/2013, δεν βρέθηκαν παρατηρήσεις φορολογικού ενδιαφέροντος στην Έκθεση Ελέγχου επί των Οικονομικών Καταστάσεων του φορολογικού έτους 2020, με Γνώμη με επιφύλαξη που συντάχθηκε από την Ελεγκτική εταιρεία «.....».

Ειδικότερα ως προς τις υποβληθείσες δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος του φορολογικού έτους 2020 ο υπό κρίση έλεγχος έλεγξε τα εξής:

- i. Έχουν υποβληθεί στο Γ.Ε.ΜΗ., με αριθ. πρωτ./13.11.2021, το με ημερομηνία 27.10.2021 πρακτικό της τακτικής Γενικής Συνέλευσης των μετόχων για την έγκριση των ετήσιων οικονομικών καταστάσεων της χρήσης 01.01.2020-31.12.2020 καθώς και οι εγκεκριμένες οικονομικές καταστάσεις με τις σχετικές εκθέσεις όπου από την κείμενη νομοθεσία απαιτούνται.
- ii. Τα δεδομένα της υποβληθείσας τροποποιητικής δήλωσης συμφωνούν με τις εγκεκριμένες οικονομικές καταστάσεις του φορολογικού έτους 01.01.2020-31.12.2020. Ειδικότερα από τις δημοσιευμένες οικονομικές καταστάσεις της προσφεύγουσας προκύπτουν κέρδη βάσει Ε.Λ.Π. ποσού 8.660.325,22 ευρώ, το οποίο συμφωνεί απόλυτα με το ποσό που αναγράφεται στον κωδικό 116 «Κέρδη χρήσης βάσει Δ.Λ.Π./Ε.Λ.Π.» της ανωτέρω δήλωσης φορολογίας εισοδήματος.
- iii. Το ποσό του φόρου που προκαταβλήθηκε (κωδ. 008) αξίας 282.740,91 ευρώ αφορά στην προκαταβολή του προηγούμενου φορολογικού έτους 2019 κατά το οποίο η προσφεύγουσα εμφάνισε φορολογητέα κέρδη. Το ανωτέρω ποσό συμφωνεί απόλυτα με το ποσό που έχει συμπεριληφθεί στον κωδ. 014 της με αριθ./24.08.2020 υποβληθείσας αρχικής δήλωσης φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2019.

Επειδή, ο έλεγχος κατόπιν των ανωτέρω, επιβεβαίωσε το περιεχόμενο της υποβληθείσας τροποποιητικής δήλωσης της προσφεύγουσας και δεν διαπίστωσε καμία διαφορά αλλά προσδιόρισε ως διαφορά μόνο τον πρόσθετο φόρο του άρθρου 58 του ΚΦΔ, επικαλούμενος τις διατάξεις των άρθρων 397 και 398 του ν.4512/2018. Η προσφεύγουσα εταιρεία κατά τον έλεγχο ισχυρίστηκε ότι δεν έχουν εφαρμογή οι ανωτέρω διατάξεις καθώς η υπό κρίση τροποποιητική δήλωση υποβλήθηκε μεταγενέστερα εξαιτίας της καθυστερημένης πληροφόρησης του Υπουργείου Υγείας ως προς τα ποσά clawback και rebate και συνεπώς έχουν εφαρμογή στην περίπτωση της οι διατάξεις της Ε. 2199/27.10.2021 περί μη επιβολής κυρώσεων. Ο έλεγχος απέρριψε τον ισχυρισμό της προσφεύγουσας κάνοντας μόνη αναφορά ότι δεν διενεργήθηκαν οι απαιτούμενες προβλέψεις από την προσφεύγουσα ούτε και η προσφεύγουσα επέδειξε την δέουσα επιμέλεια ώστε να της γνωστοποιηθούν τα ακριβή ποσά καταλογισμού ώστε να διενεργήσει τις απαιτούμενες προβλέψεις.

Επειδή η προσφεύγουσα με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή και με τα συμπληρωματικά υπομνήματά της ζητά την ακύρωση της προσβαλλόμενης καταλογιστικής πράξης λόγω πλημμελούς αιτιολογίας της έκθεσης ελέγχου επί της οποίας ερείδεται αυτή. Ειδικότερα, ισχυρίζεται ότι η προσβαλλόμενη πράξη στερείται αιτιολογίας δεδομένου ότι η φορολογική αρχή και ενώ αποδέχθηκε τα δεδομένα της υποβληθείσας τροποποιητικής δήλωσης, προχώρησε στην επιβολή προστίμου ποσού 691.148,58 ευρώ σε βάρος της, χωρίς όμως να ελέγξει και να διασταυρώσει τα ποσά των rebates & clawbacks που έχουν συμπεριληφθεί στην υπό κρίση τροποποιητική δήλωση και εάν όντως η εταιρεία ενημερώθηκε ή όχι πριν την υποβολή της δήλωσης από το Υπουργείο Υγείας αναφορικά με τα ποσά των νοσοκομειακών clawback και rebate που θα καλούνταν να καταβάλει.

Η προσφεύγουσα εταιρεία ισχυρίζεται ότι έλαβε επίσημα ενημέρωση από το Υπουργείο Υγείας των clawback και των rebate κατόπιν υποβολής της αρχικής δήλωσης και συγκεκριμένα για το έγγραφο με αριθμ.πρωτ./24.09.2021 έλαβε γνώση στις 29.09.2021 και για το έγγραφο με αριθμ. πρωτ./06.10.2021 έλαβε γνώση στις 11.10.2021. Στην συνέχεια βάσει της οριστικής πληροφόρησης ως προς την επιβάρυνσή της για τα rebate και clawback

ολόκληρου του φορολογικού έτους του 2020 εκδόθηκε και το πιστωτικό τιμολόγιο της μητρικής εταιρείας, το ύψος του οποίου (32.457.680,72 ευρώ) ρυθμίστηκε μεταξύ άλλων και από το οριστικό ποσό rebate και clawback ύψους 51.482.441,38 ευρώ και το οποίο τελικώς διαφοροποίησε τα φορολογητέα αποτελέσματα της αρχικής δήλωσης και τα προσδιόρισε στο ποσό των **8.660.325,22 ευρώ**.

Αναλυτικότερα η προσφεύγουσα αναφέρει ότι κάθε χρόνο μεταξύ της προσφεύγουσας και της μητρικής της συμφωνείται το ετήσιο ποσοστό κερδοφορίας που θα πρέπει να εμφανίζει η προσφεύγουσα εταιρεία. Το ετήσιο ποσοστό κερδοφορίας αποτελεί ποσοστό επί των καθαρών πωλήσεων της προσφεύγουσας οι οποίες προκύπτουν από την διαφορά μεταξύ συνολικού τζίρου της εταιρείας και των ποσών clawback και rebate που της καταλογίζονται για την εκάστοτε κλειόμενη χρήση. Σε περίπτωση μη επίτευξης του συμφωνηθέντος ποσοστού κερδοφορίας από την προσφεύγουσα έχει συμφωνηθεί ότι η καλύπτει την διαφορά (μεταξύ των αποτελεσμάτων της προσφεύγουσας και του συμφωνηθέντος ποσοστού κερδοφορίας) με την έκδοση πιστωτικού τιμολογίου.

Για την έκδοση του οριστικού πιστωτικού τιμολογίου (εκκαθαριστικό) που εξέδωσε η μητρική προς την προσφεύγουσα ποσού **32.457.680,72 ευρώ** λήφθηκαν υπόψη τα εξής:

α) Η προσφεύγουσα κοινοποίησε στην μητρική της αναλυτική κατάσταση αποτελεσμάτων «Profit and loss Account» στην οποία είχαν συμπεριληφθεί όλα τα κοινοποιηθέντα έγγραφα καταλογισμού rebate & clawback που αφορούσαν στην χρήση 2020 με την αξία αυτών να ανέρχεται στο ποσό των **51.482.441,38 ευρώ** (στο οποίο συμπεριλαμβάνονταν το σύνολο αυτών-και αυτών που είχαν αποσταλεί καθυστερημένα από το Υπουργείο Υγείας). Το καθαρό αποτέλεσμα που προέκυψε από την κατάσταση «Profit and loss Account» ήταν ζημίες ποσού **23.797.355,50 ευρώ**.

β) Το συμφωνημένο στην χρήση 2020 ποσοστό κερδοφορίας για την προσφεύγουσα ήταν **8%** επί των καθαρών πωλήσεων πλέον ποσού 219.144 ευρώ που είχε οριστεί ως η εύλογη αξία οινωνεί αμοιβής (bonus) της εταιρείας για την διαμεσολάβησή της στην παραγωγή φαρμάκων της στην Ελλάδα για την παγκόσμια αγορά.

Συγκεκριμένα το καθαρό αποτέλεσμα προ φόρων όπως και το ύψος του οριστικού πιστωτικού τιμολογίου προσδιορίστηκαν ως εξής:

Κύκλος εργασιών		157.537.098,83
Μείον:		
Εισφορά ΠΦΣ	539.892,24	
REBATES & CLAWBACK	51.482.441,38	52.022.333,62
Καθαρές πωλήσεις		105.514.765,21
Συντελεστής κερδοφορίας	8%	8.441.181,22
Bonus		219.144,00
Καθαρό αποτέλεσμα προ φόρων		8.660.325,22

Το άθροισμα των περιπτώσεων α και β (23.797.355,50 + 8.660.325,22 = 32.457.680,72) είναι το ποσό του οριστικού πιστωτικού τιμολογίου που εκδόθηκε από την για να καλύψει τα καταλογισθέντα rebate & clawback αλλά και το συμφωνημένο ποσοστό κερδοφορίας. Συνακόλουθα το πιστωτικό τιμολόγιο της για το φορολογικό έτος 2020 θα ήταν πρακτικά αδύνατον να εκδοθεί χωρίς προηγουμένως να της γνωστοποιηθεί από την προσφεύγουσα, το συνολικό ποσό των πράξεων clawback και rebate .

Επειδή σύμφωνα με τις προαναφερθείσες οδηγίες της Διοίκησης στο φορολογικό έτος 2020 το Υπουργείο Υγείας το οποίο είναι αρμόδιο για τον υπολογισμό και την εκκαθάριση των ποσών rebate και clawback των φαρμακευτικών εταιρειών γνώρισε στην Διοίκηση ότι λόγω του ιδιαίτερα αυξημένου φόρτου εργασίας εξαιτίας της διαχείρισης της πανδημίας του κορωνοϊού COVID-19, εξέδωσε τα σχετικά στοιχεία εντός του Σεπτεμβρίου 2021, λίγες μέρες μετά την εκπνοή της καταληκτικής ημερομηνίας υποβολής της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2020 (15.9.2021) για τις εταιρείες των οποίων το φορολογικό έτος έληξε την 31.12.2020. Στη βάση αυτή, είχε προηγηθεί αρμοδίως ενημέρωση των εταιρειών αναφορικά με τα ακριβή πιο πάνω ποσά, με αποτέλεσμα οι εταιρείες να διενεργήσουν λογιστικά ακριβείς προβλέψεις χωρίς ωστόσο να εκπέσουν φορολογικά στο υπόψη έτος την δαπάνη αυτή, καθώς η διαδικασία έκδοσης των παραστατικών δεν είχε ολοκληρωθεί στις ως άνω προθεσμίες. Με βάση όλα όσα αναφέρθηκαν ανωτέρω, τα ποσά rebate και clawback των φαρμακευτικών εταιρειών, εφόσον οι υπόψη εταιρείες έχουν διενεργήσει προβλέψεις σύμφωνα με την ενημέρωση που είχαν από το Υπουργείο Υγείας και συμφωνούν με τα σχετικά στοιχεία που εκδόθηκαν εντός του Σεπτεμβρίου 2021, δύνανται να μειώσουν τα ακαθάριστα έσοδα του φορολογικού έτους 2020, με την υποβολή τροποποιητικής δήλωσης, χωρίς την επιβολή κυρώσεων μέχρι την 30.11.2021. Ήτοι δόθηκε η δυνατότητα λόγω καθυστέρησης έκδοσης των δικαιολογητικών rebate και clawback του 2020 να υποβάλλουν εμπροθέσμως τροποποιητική δήλωση μέχρι την 30.11.2021, δηλώνοντας τα συγκεκριμένα ποσά στις δαπάνες του φορολογικού έτους 2020 με δυνατότητα έκπτωσης αυτών στο έτος που αφορούν παρά το γεγονός ότι τα εν λόγω δικαιολογητικά εκδόθηκαν μετά την προθεσμία για την σύνταξη των χρηματοοικονομικών καταστάσεων.

Επειδή για τον έλεγχο εφαρμογής των συγκεκριμένων οδηγιών της Διοίκησης και για την κρίση περί εμπρόθεσμης υποβολής της τροποποιητικής δήλωσης στην προκειμένη περίπτωση καθοριστικό στοιχείο είναι εάν η υποβολή της τροποποιητικής δήλωσης και η εκκαθάριση του φόρου βάσει αυτής αφορά αποκλειστικά στο ως άνω συγκεκριμένο θέμα και εάν όντως διαπιστώνεται ότι πριν την έκδοση των οριστικών εκκαθαρίσεων rebate & clawback το Υπουργείο Υγείας είχε προβεί επισήμως σε σχετική ενημέρωση των φαρμακευτικών εταιρειών ώστε να δημιουργηθούν από την πλευρά τους οι σχετικές προβλέψεις.

Επειδή, εν προκειμένω, σημειώνεται καταρχήν ότι κατά τον χρόνο διενέργειας του ελέγχου (εντός του έτους 2022) δεν υφίσταται πλέον η κατάσταση της αρχικής δήλωσης φορολογίας εισοδήματος περί επιστροφής πιστωτικού ποσού φόρου και συνεπώς δεν τυγχάνουν εφαρμογής οδηγίες περί επίσπευσης επιστροφής και διενέργειας συνοπτικών ελεγκτικών επαληθεύσεων.

Κατά τον χρόνο διενέργειας του ελέγχου, είχε ήδη υποβληθεί η υπό κρίση τροποποιητική δήλωση με χρεωστικό ποσό φόρου της οποίας ο έλεγχος υιοθετεί τα δεδομένα αυτής (ήτοι στο σώμα της προσβαλλόμενης πράξης στην στήλη της δήλωσης απεικονίζονται τα δεδομένα της αρχικής δήλωσης αντί να απεικονίζονται τα δεδομένα όλων των δηλώσεων και στην στήλη του ελέγχου εμφανίζονται τα δεδομένα της τροποποιητικής δήλωσης της προσφεύγουσας) χωρίς όμως στην οικεία έκθεση ελέγχου να υφίσταται καμία αναλυτική αναφορά και καμία ελεγκτική επαλήθευση και σχετική διαπίστωση ούτε ως προς τα ανωτέρω συνολικά ποσά των **rebates και clawbacks (51.482.441,38 ευρώ)**, την καταχώρηση αυτών στα τηρούμενα βιβλία της προσφεύγουσας στο υπό κρίση φορολογικό έτος και εάν ελέγχθηκαν τα σχετικά δικαιολογητικά έγγραφα, τον χρόνο ενημέρωσης από το Υπουργείο Υγείας, ούτε και υφίσταται κανένας έλεγχος ως προς την έκπτωση αυτών από τα ακαθάριστα έσοδα και τον τρόπο προσδιορισμού των φορολογητέων

αποτελεσμάτων μέσω ενδοομιλικής τιμολόγησης (8% συντελεστής κερδοφορίας) δεδομένου ότι από τα ως άνω προβαλλόμενα από την προσφεύγουσα εταιρεία συνάγεται ότι ο προσδιορισμός των φορολογητέων αποτελεσμάτων, ως αυτά έχουν δηλωθεί με την υπό κρίση τροποποιητική δήλωση εξαρτάται σαφώς τόσο από το ύψος των rebates και clawbacks όσο επίσης και από τον τρόπο της ενδοομιλικής τιμολόγησης μεταξύ της προσφεύγουσας και της μητρικής της. Κατόπιν των ανωτέρω, δεδομένου ότι από την οικεία έκθεση ελέγχου δεν υφίσταται καμία τεκμηριωμένη ανάλυση ως προς τα ποσά rebates και τα clawback, την επίσημη ενημέρωση (προφορική-γραπτή) που υφίσταται από το Υπουργείο Υγείας, την συσχέτιση αυτών με το τελικό φορολογητέο αποτέλεσμα, την ενδοομιλική τιμολόγηση μεταξύ της προσφεύγουσας και της μητρικής της και την ανακρίβεια που τελικώς προκύπτει εξ' αυτών ώστε να κριθεί και ασφαλώς εάν έχουν εφαρμογή και οι σχετικές οδηγίες της Διοίκησης περί μη επιβολής κυρώσεων, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας περί μη σαφούς, ειδικής και επαρκούς αιτιολογίας και εσφαλμένης έκδοσης της προσβαλλόμενης πράξης βασίμως προβάλλεται και η προσβαλλόμενη πράξη πρέπει να ακυρωθεί για τυπικούς λόγους.

Επειδή βάσει των διατάξεων του άρθρου 36§1,2 του ΚΦΔ :

«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.

2. Η περίοδος που αναφέρεται στην παράγραφο 1 παρατείνεται στις εξής περιπτώσεις:

(α) εάν, εντός του πέμπτου έτους της προθεσμίας παραγραφής, υποβάλλεται αρχική ή τροποποιητική δήλωση ή περιέρχονται σε γνώση της Φορολογικής Διοίκησης...

β) εάν ζητηθούν πληροφορίες από χώρα της αλλοδαπής, για όσο χρονικό διάστημα απαιτηθεί για τη διαβίβαση των εν λόγω πληροφοριών προσαυξημένο κατά ένα έτος από την παραλαβή τους από τη Φορολογική Διοίκηση,

γ) εάν ασκηθεί ενδικοφανής προσφυγή, ένδικο βοήθημα ή μέσο, για περίοδο ενός έτους μετά την έκδοση απόφασης επί της ενδικοφανούς προσφυγής ή την έκδοση αμετάκλητης δικαστικής απόφασης και μόνο για το ζήτημα, το οποίο αφορά.

δ) για όσο διάστημα διαρκεί η προθεσμία υποβολής αιτήματος Διαδικασίας Αμοιβαίου Διακανονισμού του άρθρου 63Α,

ε) εάν υποβληθεί αίτηση για ακύρωση ή τροποποίηση σύμφωνα με το άρθρο 63Β ...».

Επειδή βάσει των διατάξεων του άρθρου 63§6 του ΚΦΔ: «Αν με την απόφαση ακυρώνεται, μερικά ή ολικά, ή τροποποιείται η πράξη της φορολογικής αρχής, η Υπηρεσία Εσωτερικής Επανεξέτασης οφείλει να αιτιολογεί την απόφαση αυτή επαρκώς με νομικούς ή και πραγματικούς ισχυρισμούς. Σε περίπτωση απόρριψης της ενδικοφανούς προσφυγής, η αιτιολογία μπορεί να συνίσταται στην αποδοχή των διαπιστώσεων της οικείας πράξης προσδιορισμού φόρου. Σε κάθε περίπτωση η απόφαση πρέπει να περιέχει τουλάχιστον την οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου, το καταλογιζόμενο ποσό και την προθεσμία καταβολής αυτού. Η φορολογική αρχή, της οποίας η πράξη ακυρώνεται για τυπικές πλημμέλειες, εκδίδει νέα πράξη σύμφωνα με τα οριζόμενα στην απόφαση της Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης».

Επειδή, σύμφωνα με το αριθ. πρωτ. ΔΕΛ Β 1144776 ΕΞ 2015/03.11.2015 έγγραφο της Δ/νσης Ελέγχων, της Γενικής Δ/νσης Φορολογικής Διοίκησης, της Γ.Γ.Δ.Ε. με θέμα: «Παροχή οδηγιών σχετικά με την ορθή κοινοποίηση των πράξεων προσδιορισμού φόρων και των λοιπών εγγράφων και πράξεων που άπτονται των διαδικασιών ελέγχου, ώστε να διασφαλίζονται τα συμφέροντα του Δημοσίου», στο κεφάλαιο Β. Λοιπά θέματα στην παράγραφο 1 εδάφιο 4 & 5 αναφέρεται ότι: «Κατόπιν των ανωτέρω επισημαίνουμε την υποχρέωση για επανέκδοση σε κάθε περίπτωση, το ταχύτερο δυνατόν, προς διασφάλιση των συμφερόντων του Δημοσίου, των ακυρωθεισών με δικαστική απόφαση ή με απόφαση της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών, για τυπικούς λόγους (νομική πλημμέλεια) καταλογιστικών πράξεων απαλλαγμένων από τις πλημμέλειες που οδήγησαν στην ακύρωσή τους (σχετ. περ. 96 άρθρο 1 της Δ6Α1036682 ΕΞ 2014/25-02-2014 Απόφαση Γ.Γ.Δ.Ε., όπως ισχύει). Υπενθυμίζεται ότι η τυχόν άσκηση ένδικου μέσου, εκ μέρους του Δημοσίου, δεν εμποδίζει και την επανάληψη της σχετικής διοικητικής διαδικασίας προς επανέκδοση της ακυρωθείσας πράξης».

Επειδή σε κάθε περίπτωση παρέχεται στον προϊστάμενο της αρμόδιας φορολογικής αρχής η δυνατότητα έκδοσης νέας οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος για το υπό κρίση φορολογικό έτος 2020 σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 63 παρ.6 του ΚΦΔ και λαμβάνοντας υπόψη τις διατάξεις των άρθρων 23 και 36 του ΚΦΔ.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **αποδοχή** της με ημερομηνίας κατάθεσης 04.07.2022 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της ανώνυμης εταιρείας με την επωνυμία «.....», με **διακριτικό τίτλο** «.....» με ΑΦΜ, νομίμως εκπροσωπούμενης, με έδρα στην, και την ακύρωση της με αριθ. /31.05.2022 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού / Επιβολής Προστίμου φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. Αθηνών, για το φορολογικό έτος 2020, για λόγους τυπικής πλημμέλειας.

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

Ακριβές Αντίγραφο
Ο/Η Υπάλληλος του Αυτοτελούς
Τμήματος Διοικητικής Υποστήριξης

**Ο Προϊστάμενος της Διεύθυνσης Επίλυσης
Διαφορών**

ΤΙΜΟΛΕΩΝ ΠΑΠΑΔΟΠΟΥΛΟΣ

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.