



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Αθήνα, 29.08.2024

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ Α6**

Αριθμός απόφασης: 2355

Ταχ. Δ/ση : Φιλαδελφείας 8 & Σάμου
Ταχ. Κώδικας : 104 40 - Αθήνα
Τηλέφωνο : 213 1312 413
E-mail : ded.ath@aaade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπόψη:

1. Τις διατάξεις:

α. Του άρθρου 63 του Ν. 4987/2022 (ΦΕΚ Α' 206).

β. Του άρθρου 72 του Ν. 5104/2024 «Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας και άλλες διατάξεις.» (ΦΕΚ Α' 58)

γ. 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.)»

δ. Της ΠΟΛ 1064/12.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων.

ε. Την με αριθμό Α.1165/22.11.2022 απόφαση του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΑΑΔΕ) με θέμα «Υποβολή ενδικοφανών προσφυγών και αιτημάτων αναστολής του άρθρου 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν.4987/2022), αποκλειστικά ψηφιακά μέσω διαδικτύου από το δικτυακό τόπο της Α.Α.Δ.Ε.» (ΦΕΚ Β' 6009)».

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 του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

4. Την με ημερομηνία κατάθεσης **15/04/2024** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της εταιρείας με την επωνυμία «.....», ΑΦΜ η οποία εδρεύει στην Ν. Αττικής, επί της οδού, Τ.Κ., νομίμως εκπροσωπούμενης, κατά της τεκμαιρόμενης σιωπηρής απόρριψης του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ Αθηνών επί της με αριθμό πρωτοκόλλου/21.12.2023 Δήλωσης Επιφύλαξης, επί της υπ' αριθ./19.12.2023 Τροποποιητικής Δήλωσης Φ.Π.Α.

φορολογικής περιόδου 01.11.2017 – 30.11.2017 και επί αιτήματος επιστροφής Φ.Π.Α. και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Την ως άνω πράξη, της οποίας ζητείται η ακύρωση.
6. Τις απόψεις της Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ Αθηνών.
7. Το με αρ. πρωτ. /23-05-2024 υπόμνημα και το με αρ. πρωτ. /23-05-2024 συμπληρωματικό έγγραφο της προσφεύγουσας.
8. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α6 όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της με ημερομηνία κατάθεσης 15/04/2024 και με αριθμό πρωτοκόλλουενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας με την επωνυμία «.....», ΑΦΜ, η οποία υπεβλήθη **εμπρόθεσμα** και μετά τη μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

ΣΥΝΤΟΜΟ ΙΣΤΟΡΙΚΟ

Η προσφεύγουσα υπέβαλε στη Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. Αθηνών την υπ' αριθ. /19.12.2023 τροποποιητική περιοδική δήλωση Φ.Π.Α., για την φορολογική περίοδο 01.11.2017 – 30.11.2017, με την ένδειξη «Τροποποιητική/Με επιφύλαξη». Περαιτέρω υπέβαλε, την υπ' αριθμ. Πρωτ..... /21.12.2023 Δήλωση Επιφύλαξης δυνάμει της διάταξης του άρθρου 20 του ΚΦΔ, σχετικά με το δικαίωμα της, σύμφωνα με το άρθρο 19 παρ. 5 Κώδικα Φ.Π.Α., να μειωθεί η φορολογητέα βάση κατά το ποσό της έκπτωσης που χορήγησε στον Ε.Ο.Π.Υ.Υ. λόγω rebate, αιτούμενη να γίνει δεκτή η ως άνω τροποποιητική (ανακλητική) περιοδική δήλωση Φ.Π.Α. και να της επιστραφεί, ως αχρεωστήτως καταβληθέν ποσό ΦΠΑ 9.792,44€, που αναλογεί επί εκροών ύψους 172.999,80€.

Είχε προηγηθεί η έκδοση των υπ' αριθμ. /22.11.2017 και /22.11.2017 Πράξεων του ΕΟΠΥΥ προς την προσφεύγουσα, αποτέλεσμα των οποίων ήταν η έκδοση εκ μέρους της τελευταίας του υπ' αριθμόν /30.11.2017 Πιστωτικού Τιμολογίου συνολικού ποσού 172.999,80 €, αναλυόμενου σε καθαρή αξία 163.207,36 € και Φ.Π.Α. 9.792,44 €, στο οποίο ανέφερε ως αιτιολογία τις ως άνω επιστολές του Ε.Ο.Π.Υ.Υ. σχετικά με την έκπτωση/επιστροφή rebate, το οποίο κοινοποίησε στον Ε.Ο.Π.Υ.Υ. στις 16.12.2022 (αρ. πρωτ. κατάθεσης /16.12.2022).

Η προσφεύγουσα εταιρεία με την υπό κρίση προσφυγή ζητά α) να γίνει δεκτή (εν όλω ή εν μέρει) η παρούσα ενδικοφανής προσφυγή, β) να ακυρωθεί (εν όλω ή εν μέρει) ή άλλως να μεταρρυθμιστεί η προσβαλλόμενη σιωπηρή απόρριψη, γ) να γίνει δεκτή η επιφύλαξη και συνακόλουθα και η αίτηση επιστροφής του φόρου, δ) να μειωθεί η βάση επιβολής του Φ.Π.Α., ε) να της επιστραφεί, νομιμοτόκως ως αχρεωστήτως καταβληθέν ποσό Φ.Π.Α. 9.792,44€ και στ) να κληθεί ενώπιον της Υπηρεσίας μας, προβάλλοντας τον κάτωθι ισχυρισμό:

Η προσβαλλόμενη σιωπηρή απόρριψη της φορολογικής αρχής είναι μη νόμιμη καθώς έχει εκδοθεί μετά από εσφαλμένη ερμηνεία και εφαρμογή των διατάξεων των άρθρων 19 παρ. 5 περ. α του ν.2859/2000 και της απόφασης Α1035/2019 του Διοικητή της ΑΑΔΕ, η οποία τροποποίησε την απόφαση ΠΟΛ 1115/2016 του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων, καθώς και της εγκυκλίου Ε2023/2023 της ΑΑΔΕ. Σύμφωνα με την ορθή ερμηνεία του άρθρου 19 παρ. 1 και 5 του Κώδικα ΦΠΑ προκύπτει ότι παρέχεται δικαίωμα μείωσης της βάσης επιβολής του ΦΠΑ, κατά το ποσό της καθαρής αξίας της υποχρεωτικής εκ του νόμου μεταγενέστερης χορηγούμενης έκπτωσης στο αντίτιμο των ήδη πωληθέντων φαρμάκων προς

τον Ε.Ο.Π.Υ.Υ και συνακόλουθα δικαίωμα επιστροφής του ΦΠΑ που έχει ήδη αποδοθεί προς το Δημόσιο.

Σε συνέχεια της κρινόμενης ενδικοφανούς προσφυγής η προσφεύγουσα εταιρεία με το υπ' αριθμ. πρωτ./23-05-2024 (ID) υπόμνημα ισχυρίζεται ότι είναι απολύτως συνεπής ως προς την τήρηση της ρύθμισης για την αποπληρωμή – μεταξύ άλλων – ποσού 172.999,80€ (καθαρή αξία 163.207,36€ πλέον ΦΠΑ 9.792,44€= 172.999,80€), σε εκτέλεση των υπ' αριθμ./22.11.2017 και/22.11.2017 Πράξεων του ΕΟΠΥΥ και ως εκ τούτου η χορήγηση έκπτωσης ύψους 172.999,80€ θα πρέπει συνεπακόλουθα να επιφέρει μείωση της βάσης επιβολής του φόρου κατά το ποσό της καθαρής του αξίας και να θεμελιώσει νόμιμο λόγο για την αξίωση της επιστροφής του αχρεωστήτως καταβληθέντος ποσού Φ.Π.Α. καθώς εσφαλμένα υπολογίστηκε σε βάση ανώτερη από αυτή της πράγματι ληφθείσας αντιπαροχής. Προς επίρρωση του ισχυρισμού της προσκόμισε το υπ' αρ. πρωτ./16.04.2024 έγγραφο του ΕΟΠΥΥ με θέμα «Βεβαίωση» στο οποίο αναφέρεται ότι η προσφεύγουσα έχει ενταχθεί σε ρύθμιση καταβολής σε δόσεις των οφειλόμενων ποσών προς τον ΕΟΠΥΥ ποσών rebate & clawback ετών 2012-2018 σύμφωνα με την Αριθμ. ΕΑΛΕ/Γ.Π.78720 Υπουργική Απόφαση «Καθορισμός διαδικασίας ρύθμισης οφειλών των Κατόχων Άδειας Κυκλοφορίας φαρμακευτικών προϊόντων και των φαρμακευτικών εταιρειών προς τον Εθνικό Οργανισμό Παροχής Υπηρεσιών Υγείας, ετών 2012-2018» (ΦΕΚ 4176Β'/15-11-2019) και ότι η εν λόγω ρύθμιση τηρείται μέχρι και την έκδοση του ανωτέρω εγγράφου. Το ως άνω έγγραφο έλαβε αριθμ. πρωτ./23-05-2024 (ID).

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 ιδιοσκευάσμα, 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, σύμφωνα με το άρθρο 35 του ν. 3918/2011, όπως αντικαταστάθηκε και τροποποιήθηκε με τις διατάξεις της παρ. 7 άρθρου 97 του ν.4486/2017, του άρθρου 42 του ν.4489/2017, και της παρ. 1 του άρθρου 87 του ν.4472/2017:

«1. Για κάθε φαρμακευτικό ιδιοσκεύασμα που συνταγογραφείται από ιατρό και το τίμημα του οποίου καλύπτεται από τους Φορείς Κοινωνικής Ασφάλισης (Φ.Κ.Α.) και τον Εθνικό Οργανισμό Παροχών Υπηρεσιών Υγείας (Ε.Ο.Π.Υ.Υ.) θεσπίζεται «τιμή κοινωνικής ασφάλισης» (εφεξής Τ.Κ.Α.), η οποία συνίσταται επί της τιμής παραγωγού και εισαγωγέα, όπως αυτή ορίζεται στην εκάστοτε ισχύουσα υπουργική απόφαση που καθορίζει τον τρόπο τιμολόγησης των φαρμακευτικών ιδιοσκευασμάτων, μειωμένη κατά τα ποσοστά επιπρόσθετης έκπτωσης των παραγράφων 2 και 3 του παρόντος άρθρου.

2. Τα φαρμακεία του Ε.Ο.Π.Υ.Υ., τα νοσοκομεία του Ε.Σ.Υ. και των αποκεντρωμένων μονάδων αυτών, το Ωνάσειο Καρδιοχειρουργικό Κέντρο, το Νοσοκομείο Παπαγεωργίου, καθώς και όλα τα νοσοκομεία του Δημοσίου οποιασδήποτε μορφής προμηθεύονται τα φαρμακευτικά προϊόντα με ποσοστό έκπτωσης 5% επί της νοσοκομειακής τιμής, όπως αυτή η τιμή εκάστοτε

καθορίζεται στην ισχύουσα υπουργική απόφαση που καθορίζει τον τρόπο τιμολόγησης των φαρμακευτικών ιδιοσκευασμάτων. Το ποσό της έκπτωσης του 5% ως άνω υπολογίζεται επί του τιμολογίου αγοράς των νοσοκομείων. Εξαιρούνται τα φαρμακευτικά προϊόντα που θα ενταχθούν στη διαγωνιστική διαδικασία εφόσον η τιμή με την οποία θα κατακυρωθούν στο διαγωνισμό, είναι μικρότερη από αυτήν που προκύπτει από την προηγούμενη επιστροφή επί της νοσοκομειακής τιμής. Το ποσοστό αυτής της έκπτωσης συνυπολογίζεται και αφαιρείται κατά τον τελικό υπολογισμό του συνολικού ποσοστού επιστροφής (rebate) που ορίζεται στην επόμενη παράγραφο.

3. Οι Κάτοχοι Άδειας Κυκλοφορίας φαρμάκων (ΚΑΚ) υποχρεούνται κάθε τρίμηνο σε ποσό επιστροφής ίσο με το ποσοστό επί των συνολικών πωλήσεων, του προηγούμενου τριμήνου όλων των συσκευασιών, περιεκτικοτήτων και μορφών του εκάστοτε φαρμακευτικού προϊόντος, σύμφωνα με τον τύπο που ακολουθεί:.....

Για την απόδοση του πρόσθετου ποσού επιστροφής λαμβάνονται υπόψη οι πωλήσεις του προηγούμενου τριμήνου βάσει των στοιχείων που αντλεί ο Ε.Ο.Π.Υ.Υ. και οι Φ.Κ.Α. από το σύστημα ηλεκτρονικής συνταγογράφησης, το σύστημα σάρωσης συνταγών του Ε.Ο.Π.Υ.Υ. και από το άθροισμα των τιμολογίων που εκδίδουν οι φαρμακευτικές εταιρείες προς τα φαρμακεία του Ε.Ο.Π.Υ.Υ. στο σύνολό τους και τα Νοσοκομεία του Ε.Σ.Υ. στο σύνολό τους, αντίστοιχα. Συγκεκριμένα, στα Νοσοκομεία του Ε.Σ.Υ. η κατανομή του ως άνω ποσού rebate θα γίνεται βάσει του μεριδίου της φαρμακευτικής δαπάνης εκάστου Νοσοκομείου για κάθε φάρμακο, επί του συνόλου της δαπάνης του συνόλου των Νοσοκομείων για το φάρμακο αυτό.

Το ποσό καταβάλλεται αντίστοιχα για το πρώτο τρίμηνο μέχρι 31 Μαΐου, για το δεύτερο τρίμηνο μέχρι 31 Αυγούστου, για το τρίτο τρίμηνο μέχρι 30 Νοεμβρίου του ίδιου έτους και για το τέταρτο τρίμηνο μέχρι 28 Φεβρουαρίου του επόμενου έτους. Η είσπραξη των εν λόγω ποσών γίνεται αποκλειστικά με ευθύνη και μέριμνα των υπηρεσιών των φορέων, στα πλαίσια περιστολής της φαρμακευτικής δαπάνης. Για τους φορείς που δεν διαθέτουν σύστημα ηλεκτρονικής συνταγογράφησης ή σάρωσης συνταγών, 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.) και για τον υπολογισμό του ποσού αυτού λαμβάνεται υπόψη η σχέση δημόσιας προς ιδιωτική φαρμακευτική δαπάνη, ήτοι 80% - 20%.....»

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

N. 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.).

[...]

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. Περιλαμβάνονται δε στις καταστάσεις φορολογικών στοιχείων για διασταύρωση πληροφοριών, που υποβάλλονται σύμφωνα με τις διατάξεις της απόφασης Γ.Γ.Δ.Ε. ΠΟΛ.1022/7.1.2014 όπως ισχύει, (Β' 179) εντός του έτους έκδοσης αυτών και ανάλογα με την ημερομηνία έκδοσης τους, ανεξάρτητα από το γεγονός ότι μπορεί να αφορούν έκπτωση για συναλλαγές προηγούμενου φορολογικού έτους.

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 ΑΑΔΕ 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 βάσει πληθώρας πρόσφατων αποφάσεων των Διοικητικών Εφετείων επί του υπό κρίση θέματος, οι οποίες έχουν καταστεί αμετάκλητες λόγω μη άσκησης αίτησης αναίρεσης του Ελληνικού Δημοσίου και σε συνδυασμό με την πάγια νομολογία του ΔΕΕ (π.χ. C-462/2016 Boehringer Ingelheim Pharma GmbH), έχει κριθεί ότι:

Από το συνδυασμό των διατάξεων του άρθρου 19 παρ. 1 και 5 του Κώδικα ΦΠΑ (ν. 2859/2000), ερμηνευόμενων 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 Φ.Π.Α. 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 τον 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 Φ.Π.Α. 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 Φ.Π.Α. εκρών 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. (ΔΕΦΑΘ 275/2021, ΔΕΦΑΘ 279/2021, ΔΕΦΑΘ 2213/2021, ΔΕΦΑΘ 2214/2021, ΔΕΦΑΘ 2216/2021, ΔΕΦΑΘ 2217/2021, ΔΕΦΑΘ 2220/2021, ΔΕΦΠειρ Α73/2021, ΔΕΦΠειρ Α75/2021, ΔΕΦΠειρ Α76/2021, ΔΕΦΠειρ Α77/2021).

Επειδή με βάση τα ανωτέρω, έχει γίνει νομολογιακά δεκτό ότι η καταβολή στο Δημόσιο Φ.Π.Α. εκρών υπολογισθέντος επί φορολογητέας αξίας υψηλότερης της τελικώς διαμορφωθείσας, δε 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 Φ.Π.Α. ποσό υψηλότερο αυτού που έλαβε ο υποκείμενος στον φόρο.

Επειδή, η προσφεύγουσα εταιρεία με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή ισχυρίζεται ότι εσφαλμένα κατόπιν της υπάρχουσας νομολογίας, και των θέσεων της Διοίκησης απορρίφθηκε σιωπηρώς και αναίτιολόγητα από τη Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. Αθηνών, η ως άνω υποβληθείσα τροποποιητική δήλωση ΦΠΑ. Η εν λόγω απόρριψη είχε ως αποτέλεσμα την επιβολή φόρου σε βάση ανώτερη από την πράγματι ληφθείσα αντιπαροχή.

Επειδή εν προκειμένω η φορολογική αρχή απέρριψε σιωπηρά χωρίς να εξετάσει το υπό κρίση αίτημα περί υποβολής τροποποιητικής δήλωσης της προσφεύγουσας και χωρίς να αναφέρει τεκμηριωμένη αιτιολόγηση απόρριψης του αιτήματός της, που να αφορά σε συγκεκριμένους λόγους για τους οποίους δεν υφίσταται δυνατότητα έκπτωσης και επιστροφής του υπό κρίση ποσού ΦΠΑ.

Επειδή εξάλλου και με την Ε. 2023/2023 διευκρινίστηκε, μεταξύ άλλων, ότι «...Τα ως άνω ισχύουν και για τα φορολογικά έτη προ της εκδόσεως της Α. 1035/2019 κατά συνέπεια και για τα εν λόγω έτη θα πρέπει μετά την μείωση της φορολογητέας αξίας Φ.Π.Α. των οικείων πωλήσεων κατά το ποσό της έκπτωσης (rebate), να επιστραφεί ο αντίστοιχος Φ.Π.Α. που καταβλήθηκε με την επιφύλαξη των διατάξεων περί παραγραφής».

Επειδή συνεπώς, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 33 και 76 του ν.5104/2024, η αρμόδια φορολογική αρχή, λαμβάνοντας υπόψη όσα έχουν γίνει δεκτά με την

προαναφερθείσα νομολογία, τις διατάξεις του άρθρου 19 παρ. 5 του ν. 2859/2000, των άρθρων 27 επ. του ν.5104/2024 και του άρθρου 8 του ν.4308/2014, οφείλει να προβεί σε επιστροφή του αιτηθέντος ποσού Φ.Π.Α., ασκώντας παράλληλα, εάν το κρίνει σκόπιμο, κατά νόμιμο τρόπο την εξουσία της σύμφωνα με τις διατάξεις του ν.2859/2000, προκειμένου για τον έλεγχο πλήρωσης όλων των λοιπών προϋποθέσεων περί επιστροφής Φ.Π.Α. και λαμβάνοντας επίσης υπόψη τις διατάξεις περί έντοκης επιστροφής του άρθρου 53 του Ν.4987/2022.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την αποδοχή της με ημερομηνία κατάθεσης **15/04/2024** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας με την επωνυμία «.....», ΑΦΜ, και την ακύρωση της τεκμαιρόμενης αρνητικής απάντησης του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ Αθηνών επί της με αριθμό πρωτοκόλλου/21.12.2023 Δήλωσης Επιφύλαξης επί της υπ' αριθ./19.12.2023 Τροποποιητικής Δήλωσης Φόρου Προστιθέμενης Αξίας για την φορολογική περίοδο 01.11.2017-30.11.2017 σύμφωνα με το σκεπτικό που αναλύεται ανωτέρω.

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

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

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

**Η ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΗ ΤΗΣ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

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.