



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Αθήνα, 09/09/2024

Αριθμός απόφασης: 2491

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ Α6

Ταχ. Δ/ση : Φιλαδελφείας 8 και Σάμου

Ταχ. Κώδικας : 104 40 - Αθήνα

Τηλέφωνο : 213 1312351

E-mail : ded.ath@aade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις:

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

β. Του άρθρου 10 της Δ. ΟΡΓ. Α 1125859 ΕΞ 2020/23.10.2020 Απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ (ΦΕΚ Β' 4738/26.10.2020) με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΑΑΔΕ)».

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

δ. 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 Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ Β' 2759/1.9.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Την με ημερομηνία κατάθεσης **22.04.2024** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της εταιρείας με την επωνυμία, ΑΦΜ, με έδρα στην ΑΤΤΙΚΗΣ, οδός κατά της τεκμαιρόμενης σιωπηρής απόρριψης της υπ' αριθμ. πρωτ.

...../28.12.2023 δήλωσης επιφύλαξης κατ' άρθ. 20 του ν.4987/2022 της ως άνω εταιρείας επί της υπ' αριθ./22.12.2023 τροποποιητικής δήλωσης Φόρου Προστιθέμενης Αξίας, φορολογικής περιόδου 01.01-30.11.2017, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ Αθηνών και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

5. Την ως άνω πράξη, της οποίας ζητείται η ακύρωση.

6. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α6, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της με ημερομηνία κατάθεσης **22.04.2024** και με αριθμό πρωτοκόλλουενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας με την επωνυμία **ΑΕΒΕ**, 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, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

ΣΥΝΤΟΜΟ ΙΣΤΟΡΙΚΟ

Από τον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ Αθηνών, απορρίφθηκε σιωπηρά η με αριθμ. πρωτ./28.12.2023 δήλωση επιφύλαξης, που διατυπώθηκε κατ' άρθ. 20 του ν.4987/2022, επί της υπ' αριθ./22.12.2023 τροποποιητικής δήλωσης φόρου προστιθέμενης αξίας του μηνός Νοεμβρίου 2017 για συμψηφισμό/επιστροφή Φ.Π.Α. ποσού 170.781,65€.

Με την ως άνω δήλωση επιφύλαξης, επιφυλάχθηκε ως προς το δικαίωμά της να μειώσει τον Φ.Π.Α. των εκροών της κατά τον Φ.Π.Α. του αναλογεί σε πωλήσεις φαρμάκων τα οποία πούλησε και παρέδωσε στην ελληνική αγορά ύψους 3.017.142,46€, ήτοι κατά ποσό 170.781,65€ (υπολογιζόμενο με εσωτερική υφαίρεση με συντελεστή 6%), το οποίο κατ' εφαρμογή των σχετικών διατάξεων οφείλει να επιστρέψει στον Ε.Ο.Π.Υ.Υ., σύμφωνα με την ελληνική νομοθεσία περί Φ.Π.Α., όπως ερμηνεύεται υπό το φως της ευρωπαϊκής οδηγίας Φ.Π.Α. (2006/112/ΕΚ), της συναφούς ευρωπαϊκής και εθνικής νομολογίας, καθώς και της έως σήμερα συναφούς πρακτικής της Φορολογικής Διοικήσεως σε παρόμοιες περιπτώσεις.

Είχε προηγηθεί η έκδοση των υπ' αριθμ. ΔΒ4Α/...../22.11.2017, ΔΒ4Α/...../22.11.2017 και ΔΒ4Α/...../22.11.2017 Πράξεων του ΕΟΠΥΥ προς την προσφεύγουσα, αποτέλεσμα των οποίων ήταν η έκδοση εκ μέρους της τελευταίας του υπ' αριθμόν/20.12.2023 Πιστωτικού Τιμολογίου συνολικού ποσού 3.017.142,46 €, αναλυόμενου σε καθαρή αξία 2.846.360,81 € και Φ.Π.Α. 170.781,65 €.

Η προσφεύγουσα με την υπό κρίση προσφυγή ζητά α) να γίνει δεκτή η παρούσα ενδικοφανής προσφυγή, β) να επανεξεταστεί η νομιμότητα και η ορθότητα της σιωπηρής τεκμαιρόμενης απόρριψης του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ Αθηνών, γ) να επανεξεταστεί η νομιμότητα και η ορθότητα κάθε άλλης συναφούς, προγενέστερης ή μεταγενέστερης, πράξεως ή παραλείψεως της Διοίκησης, δ) να ακυρωθεί άλλως να τροποποιηθεί επί τα βελτίω η προσβαλλόμενη πράξη ως και κάθε άλλη συναφή, προγενέστερη ή μεταγενέστερη, πράξη ή παράλειψη της Διοίκησης ε) να γίνει δεκτή στο σύνολό της η υπ' αριθμ. πρωτ.:/28-12-2023 Δήλωση επιφυλάξεως, στ) να επιστραφεί – συμψηφιστεί νομιμοτόκως, ως αχρεωστήτως καταβληθέν προς το ελληνικό δημόσιο,

το ποσό Φ.Π.Α. εκροών ύψους 170.781,65€, που αντιστοιχεί στο ποσό της υποχρεωτικής εκ του νόμου εκπτώσεως «rebate» προς τον Ε.Ο.Π.Υ.Υ. (άρθ. 35 του ν. 3918/2011, όπως τροποποιήθηκε και ισχύει με το ν.4472/2017), για το διάστημα Ιουλίου- Σεπτεμβρίου 2017, καθώς έχει επιβαρυνθεί με το ποσό αυτό αν και δεν το όφειλε και ζ) να κληθούν να παραστούν ενώπιον της Υπηρεσίας μας κατά τη συζήτηση της παρούσης, ισχυριζόμενη τα κάτωθι:

- Τα υφιστάμενα rebate έως 31.12.2016, για τα οποία επήλθε ενοποίηση από 01.01.2017 με βάση το άρθρο 87 του ν.4472/2017, έχουν τον χαρακτήρα υποχρεωτικής εκ του νόμου εκπτώσεως, που χορηγείται προς τους Φ.Κ.Α./ Ε.Ο.Π.Υ.Υ. και τα Νοσοκομεία. Ο εν λόγω χαρακτηρισμός έχει αναγνωρισθεί παγίως από το Συμβούλιο της Επικρατείας στις αποφάσεις του με αριθμούς 2439/2015, 3447/2015 και 2049/2017.
- Συναφείς περιπτώσεις «επιστροφών» Rebate και Claw back για τα οποία η φορολογική διοίκηση έχει αποδεχθεί ότι τα ποσά των επιστροφών αυτών πρέπει να αντιμετωπίζονται ως εκπτώσεις που μειώνουν τη φορολογητέα αξία από πλευράς Φ.Π.Α., πρέπει να αποδεικνύονται με την έκδοση πιστωτικού τιμολογίου τα οποία πρέπει να συμπεριλαμβάνουν τον αναλογούντα ΦΠΑ, που υπολογίζεται με τη μέθοδο της εσωτερικής υφαίρεσης και επομένως ο εκδότης θα πρέπει να μειώνει αντίστοιχα τον φόρο εκροών του και ότι το πιστωτικό τιμολόγιο πρέπει να καταχωρίζεται στη δήλωση ΦΠΑ της φορολογικής περιόδου που αντιστοιχεί στον μήνα εκδόσεως του εν λόγω πιστωτικού τιμολογίου.
- Η Α. 1035/2019 του Διοικητή της ΑΑΔΕ πρέπει να θεωρηθεί ότι εφαρμόζεται σε όλες τις περιπτώσεις των επιστροφών/ εκπτώσεων, που χορηγούνται από τις φαρμακευτικές εταιρείες προς Φ.Κ.Α., ανεξάρτητα από τον χρόνο χορηγήσεως τους και τον χρόνο δημοσίευσής αυτής και ως εκ τούτου, καλύπτει και τα ποσά rebates προς τον Ε.Ο.Π.Υ.Υ. της υπό κρίση περίπτωσης. Σχετική και η Ε.2023/2023 του Διοικητή της ΑΑΔΕ.
- Δεν υφίσταται καμία ειδοποιός διαφορά με την περίπτωση των νοσοκομειακών εκπτώσεων, σχετικά με τις οποίες η Διοίκηση έχει δεχθεί την αντιμετώπιση αυτών ως μειωτικών της αξίας πωλήσεως των φαρμάκων.
- Έχει κριθεί από το Δ.Ε.Ε. στην υπόθεση C-462/2016 ότι η βάση της επιβολής του φόρου συνίσταται στην πράγματι ληφθείσα αντιπαροχή.
- Ότι κατά πάγια νομολογία, με βάση τη σχετική νομοθεσία περί Φόρου Προστιθέμενης Αξίας (Ν.2859/2000) και Ελληνικών Λογιστικών Προτύπων (Ν. 4308/2014), τη νομολογία του Συμβουλίου της επικρατείας, καθώς και την ευρωπαϊκή νομοθεσία και νομολογία, γίνονται δεκτές αντίστοιχες αξιώσεις περί μειώσεως της φορολογητέας βάσεως κατά τα ποσά των επιστροφών «rebate» και πρόσθετων κλιμακούμενων επιστροφών «rebate». Την αυτή θέση έχει δεχθεί και η Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών.
- Η μη αντιμετώπιση της περίπτωσης της εταιρείας κατά τον προσήκοντα τρόπο και η μη ικανοποίηση της αξιώσεως της εταιρείας περί μειώσεως της αρχικής φορολογητέας βάσεως των πωλήσεων της λόγω χορηγήσεως εκπτώσεως/ rebate προς τον Ε.Ο.Π.Υ.Υ. α) θα παρέβλεπε καταφανώς τη θεμελιώδη αρχή της φορολογικής ουδετερότητας του Φ.Π.Α. και θα συνιστούσε, χωρίς να υπάρχει πρόδηλος και ουσιαστικά αντικειμενικός λόγος, κατάφωρη παραβίαση της αρχής της αναλογικής ισότητας και της ίσης μεταχειρίσεως, καθώς και της αρχής της χρηστής διοικήσεως και της προστατευομένης εμπιστοσύνης του διοικούμενου, καθώς κατ' ουσίαν δεν

υφίσταται καμία ειδοποιός διαφορά μεταξύ της φύσεως του «Ενοποιημένου Rebate», με ισχύ από 01-01-2017, και των ήδη υφισταμένων επιστροφών / «rebates» δυνάμει του άρθρου 35 του Ν.3918/2011, ως ίσχυε έως 31-12-2016 και β) θα οδηγούσε σε μη τήρηση των βασικών αρχών της λειτουργίας του Φ.Π.Α. με βάση τη σχετική ελληνική και ευρωπαϊκή φορολογική νομοθεσία.

- Η σιωπηρή-τεκμαιρόμενη απόρριψη αποβαίνει παράνομη και ακυρωτέα καθώς καθ' όλα παράνομα και εσφαλμένα η δήλωση επιφύλαξης και οι διαλαμβανόμενοι σε αυτήν λόγοι αγνοήθηκαν από την φορολογική αρχή.
- Παράνομη και πλημμελής ερμηνεία των φορολογικών διατάξεων της εσωτερικής νομοθεσίας.
- Παράνομη και πλημμελής ερμηνεία των φορολογικών διατάξεων -Επιχειρηματολογία με βάση την Ευρωπαϊκή Νομοθεσία και Νομολογία.

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 σκεύασμα 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 υπέρξεως 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, 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, ορίζεται ότι:

«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 Φεβρουάριου 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 εκπώσεις, εφόσον αποδεικνύονται από στοιχεία, τα οποία εκδίδονται σύμφωνα με τις διατάξεις που ισχύουν. ...».

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

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

[...]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), 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 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 μεταξύ άλλων ισχυρίζεται ότι η σιωπηρή-τεκμαιρόμενη απόρριψη του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Αθηνών αποβαίνει παράνομη και ακυρωτέα καθώς καθ' όλα παράνομα και εσφαλμένα η δήλωση επιφύλαξης και οι διαλαμβανόμενοι σε αυτήν λόγοι αγνοήθηκαν από την φορολογική αρχή.

Επειδή εν προκειμένω η φορολογική αρχή απέρριψε σιωπηρά χωρίς να εξετάσει το υπό κρίση αίτημα 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.

Αποφασίζουμε

Την αποδοχή της με ημερομηνία κατάθεσης **22.04.2024** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας με την επωνυμία με την επωνυμία, ΑΦΜ και την ακύρωση της τεκμαιρόμενης αρνητικής απάντησης του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ Αθηνών επί της με αριθμό πρωτοκόλλου/28.12.2023 έγγραφης επιφύλαξης, της ως άνω Εταιρείας επί της υποβληθείσας Δήλωσης Φόρου Προστιθέμενης Αξίας μηνός Νοεμβρίου 2017 και όπως ο Προϊστάμενος της αρμόδιας φορολογικής αρχής προβεί στις παραπάνω ενέργειες σύμφωνα με το σκεπτικό που αναλύεται ανωτέρω.

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

ΑΚΡΙΒΕΣ ΑΝΤΙΓΡΑΦΟ
Ο/Η ΥΠΑΛΛΗΛΟΣ ΤΟΥ ΑΥΤΟΤΕΛΟΥΣ
ΤΜΗΜΑΤΟΣ ΔΙΟΙΚΗΤΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Η ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΗ ΤΗΣ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΣΚΟΥΡΑ ΓΡΑΜΜΑΤΩ

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.