



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ
ΑΑΔΕ



Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ Α6

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

Καλλιθέα, 27.07.2023

Αριθμός απόφασης: 1032

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπόψη:

1. Τις διατάξεις:

α. Του άρθρου 63 του Ν. 4987/2022 (ΦΕΚ Α' 206), εφεξής Κ.Φ.Δ..

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

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

δ. 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' αριθ. 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 **19.04.2023** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της ανώνυμης εταιρείας με την επωνυμία '.....', με Α.Φ.Μ., η οποία εδρεύει στην ΑΤΤΙΚΗΣ, επί της, όπως νόμιμα εκπροσωπείται, κατά της με αριθμό/2013 και με ημερομηνία έκδοσης 10.03.2023 Απόφασης του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. ΑΘΗΝΩΝ δια της οποίας απερρίφθη η με αριθμό πρωτοκόλλου/22.12.2022 Επιφύλαξη επί της τροποποιητικής δήλωσης Φ.Π.Α του μηνός ΜΑΡΤΙΟΥ 2016 [αριθ. δήλωσης/22.12.2022], και τα προσκομιζόμενα με την υπό κρίση προσφυγή σχετικά έγγραφα.

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

6. Τις απόψεις της Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ ΑΘΗΝΩΝ.

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

Επί της με ημερομηνία κατάθεσης **19.04.2023** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της ανώνυμης εταιρείας με την επωνυμία ‘..... ΕΤΑΙΡΕΙΑ’, με Α.Φ.Μ., 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, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Η προσφεύγουσα υπέβαλε στη Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. ΑΘΗΝΩΝ σε έντυπη μορφή στις 22.12.2022, την περιοδική δήλωση ΦΠΑ μηνός ΜΑΡΤΙΟΥ 2016 με την ένδειξη “Με επιφύλαξη”, η οποία έλαβε αριθμό καταχώρησης

Εν συνεχεία, την ίδια ημέρα υπέβαλλε στην ως άνω Δ.Ο.Υ., την με αριθ. πρωτ. /22.12.2022 σχετική δήλωση επιφύλαξης, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 20 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας ν. 4972/2022 (εφεξής «ΚΦΔ»), καθόσον θεώρησε ότι η Εταιρεία έχει δικαίωμα, σύμφωνα με την Ελληνική Νομοθεσία ΦΠΑ, ως αυτή ερμηνεύεται υπό το φως της Ευρωπαϊκής Οδηγίας ΦΠΑ 2006/112/ΕΚ και της συναφούς νομολογίας του Δικαστηρίου της Ευρωπαϊκής Ένωσης (ΔΕΕ) και των ελληνικών τακτικών διοικητικών δικαστηρίων, να μειώσει τον ΦΠΑ εκρών της κατά τον ΦΠΑ του ποσού, το οποίο εκ του νόμου υποχρεούται να «επιστρέψει» στον Εθνικό Οργανισμό Παροχής Υπηρεσιών Υγείας (.....) («rebate») για τα συνταγογραφούμενα φάρμακα, τα οποία πωλήθηκαν και παραδόθηκαν στην ελληνική αγορά κατά τους μήνες Οκτώβριο-Δεκέμβριο 2015 (Δ' Τρίμηνο 2015) τόσο μέσω χονδρεμπόρων/φαρμακαποθηκών όσο και απευθείας στον, αλλά και απευθείας προς ιδιωτικά φαρμακεία, **απούμενη** να αναγνωριστεί ότι η Εταιρεία έχει δικαίωμα μείωσης της φορολογητέας βάσης κατά το ποσό των Ευρώ 758.402,72 το οποίο αφορά στο καθαρό ποσόν της έκπτωσης που χορηγήθηκε μέσω του Συστήματος Επιστροφής/ rebate για συνταγογραφούμενα φάρμακα προς τους Φ Κ Α. και τον και το οποίο εντέλει δε θα καταβληθεί από αυτούς για τη περίοδο από Οκτώβριο-Δεκέμβριο 2015 (έκπτωση συνολικού ποσού που δε θα καταβληθεί συμπεριλαμβανομένου ΦΠΑ Ευρώ 803.750,51 επί της αρχικής τιμής πώλησης των φαρμακευτικών προϊόντων, αναλυόμενη σε καθαρή αξία ποσόν Ευρώ 758.402,72 και ΦΠΑ υπολογιζομένου με εσωτερική υφαίρεση με συντελεστές 4% και 6%, Ευρώ 45.347,79), και να επιστραφεί εντόκως ο ΦΠΑ ποσού Ευρώ 45.347,79 που αντιστοιχεί στο ποσό μείωσης της φορολογητέας βάσης / έκπτωσης όπως παραπάνω, το οποίο καταβλήθηκε αχρεωστήτως με την τροποποιητική δήλωση ΦΠΑ φορολογικής περιόδου ΜΑΡΤΙΟΥ 2016 και η οποία υποβλήθηκε σε έντυπη μορφή ενώπιον της Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ ΑΘΗΝΩΝ (αρ. καταχώρησης/22.12.2022).

Σε συνέχεια της υποβολής της υπ’ αριθμ. πρωτ. /22.12.2022 Επιφύλαξης της προσφεύγουσας επί της Τροποποιητικής Δήλωσης ΦΠΑ του μηνός Μαρτίου 2016, ο Προϊστάμενος της αρμόδιας Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. Αθηνών εξέδωσε στις 10.03.2023 την προσβαλλόμενη Απόφαση με αριθμό /2023 δια της οποίας απερρίφθη η ως άνω υποβληθείσα Επιφύλαξη επί της τροποποιητικής Δήλωσης ΦΠΑ Μαρτίου 2016.

Η προσφεύγουσα εταιρεία με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή ζητά:

1. Να γίνει δεκτή καθ' ολοκληρίαν η παρούσα Ενδικοφανής Προσφυγή και οι συμπεριλαμβανόμενοι σε αυτοί ισχυρισμοί και τα συνοδευτικά έγγραφα.

2. Να ακυρωθεί εν όλω, άλλως να εξαφανιστεί η με αριθμό/2023 και ημερομηνία έκδοσης 10.03.2023 Απόφαση του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. Αθηνών δια της οποίας απερρίφθη η με αριθμό πρωτοκόλλου/22.12.2022 Επιφύλαξη της ως άνω Εταιρείας επί της Τροποποιητικής Δήλωσης ΦΠΑ του μηνός Μαρτίου 2016 (Αρ. Δήλωσης/22.12.2022).

3. Να αναγνωρισθεί ότι η Εταιρεία έχει δικαίωμα μείωσης της φορολογητέας βάσης κατά το ποσό Ευρώ 758.402,72 το οποίο αφορά στο καθαρό ποσό της έκπτωσης που χορηγήθηκε μέσω του Συστήματος Επιστροφής / rebate για συνταγογραφούμενα φάρμακα προς τους Φ.Κ.Α. και τον και το οποίο εντέλει δε θα καταβληθεί από αυτούς για τη περίοδο από Οκτώβριο-Δεκέμβριο 2015 (έκπτωση συνολικού ποσού που δε θα καταβληθεί συμπεριλαμβανομένου ΦΠΑ Ευρώ 803.750,51 επί της αρχικής τιμής πώλησης των φαρμακευτικών προϊόντων, αναλυόμενη σε καθαρή αξία ποσό Ευρώ 758.402,72 και ΦΠΑ υπολογιζομένου με εσωτερική υφαίρεση με συντελεστές 4% και 6%, Ευρώ 45.347,79).

4. Να επιστραφεί εντόκως, ως αχρεωστήτως καταβληθέν, το ποσό ΦΠΑ ΕΥΡΩ 45.347,79 που αντιστοιχεί στο ποσό μείωσης της φορολογητέας βάσης / έκπτωσης όπως παραπάνω, του οποίου η καταβολή κατέστη αχρεώστητη και για την οποία υποβλήθηκε η τροποποιητική δήλωση ΦΠΑ φορολογικής περιόδου Μαρτίου 2016 (Αρ. Δήλωσης/22.12.2022), δηλαδή από την υποβολή της εν λόγω δήλωσης και της επιφύλαξης.

προβάλλοντας τους παρακάτω ισχυρισμούς:

“1. Η άρνηση της Φορολογικής Αρχής να δεχτεί την επιφύλαξη για τη μείωση της φορολογητέας βάσης για σκοπούς ΦΠΑ αποτελεί ευθεία παραβίαση του άρθρου 19 παρ. 5 του Κώδικα ΦΠΑ, καθώς δεν δικαιολογείται από κάποιον βάσιμο λόγο.

A.1. Φαρμακευτική νομοθεσία

A.2. Φορολογική νομοθεσία

A.3. Νομολογία του ΣΤΕ - Η φύση της έννοιας του rebate: υποχρεωτική εκ του νόμου χορηγούμενη έκπτωση

A.4. Η πρακτική της Φορολογικής Διοίκησης

A.5. Η νομολογία των Διοικητικών Δικαστηρίων

A.6. Η θέση της Φορολογικής Διοίκησης / Οι πρόσφατες αποφάσεις της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών

B. Υπαγωγή στη συγκεκριμένη περίπτωση

2. Η άρνηση της Φορολογικής Διοίκησης να δεχθεί την επιφύλαξη αντίκειται στις ρυθμίσεις της Οδηγίας 2006/112/ΕΚ και των θεμελιωδών αρχών που διέπουν το κύκλωμα λειτουργίας του ΦΠΑ

A.1. Η κοινοτική νομοθεσία

A.2. Υπαγωγή στη συγκεκριμένη περίπτωση

3. Κατά τη νομολογία του Δικαστηρίου της Ευρωπαϊκής Ένωσης (Δ.Ε.Ε.) η έκπτωση που παρέχεται, βάσει εθνικού νόμου, από φαρμακευτική επιχείρηση σε ταμείο ασφάλισης υγείας συνεπάγεται, κατά την έννοια του άρθρου 90 παρ. 1 της Οδηγίας ΦΠΑ, μείωση της βάσης επιβολής φόρου υπέρ της φαρμακευτικής αυτής επιχείρησης (υπόθεση C-462/16).

1. Πραγματικά περιστατικά

2. Η κρίση του ΔΕΕ στην απόφαση C-462/16

3. Η επιχειρηματολογία του ΔΕΕ στην απόφαση C-462/16

4. Η εφαρμογή της κρίσης του ΔΕΕ επί της C-462/16 στην περίπτωση μας

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

A. Συναφείς περιπτώσεις rebate

B. Παρεμφερείς περιπτώσεις claw – back

5. Επί της παραγραφής του δικαιώματός μας για την επιστροφή ΦΠΑ ως η συνυποβληθείσα με την επιφύλαξη τροποποιητική δήλωση .”

Ακολούθως η προσφεύγουσα υπέβαλλε στις 19.05.2023 “ΣΥΜΠΛΗΡΩΜΑΤΙΚΟ ΥΠΟΜΝΗΜΑ” επί των με αριθ. πρωτ./13.04.2023 και/ 19.04.2023 υποβληθέντων ενδικοφανών προσφυγών κατ' άρθρο 63 Ν. 4987/2022, με το οποίο επικαλείται και επισυνάπτει την προσφάτως εκδοθείσα Ε.2023/12.04.2023 εγκύκλιο του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε., και ζητά:

1. Να γίνουν δεκτές κατ' ολοκληρίαν οι με αρ. πρωτ./13.04.2023 και/ 19.04.2023 υποβληθείσες ενδικοφανείς προσφυγές και οι συμπεριλαμβανόμενοι σε αυτές ισχυρισμοί και τα συνοδευτικά έγγραφα.

2. Να ακυρωθούν εν όλω, άλλως να εξαφανιστούν οι ως άνω με διαδοχικό αριθμό από έως και/2023 και με ημερομηνία έκδοσης 10.03.2023 Αποφάσεις του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. Αθηνών.

3. Να αναγνωρισθεί ότι η Εταιρεία έχει δικαίωμα μείωσης της φορολογητέας βάσης κατά το αναφερόμενο στην εκάστοτε ενδικοφανή προσφυγή ποσό, το οποίο αφορά στο καθαρό ποσό της έκπτωσης που χορηγήθηκε μέσω του Συστήματος Επιστροφής / rebate για συνταγογραφούμενα φάρμακα προς τους Φ.Κ.Α. και τον για τις υπό κρίση χρονικές περιόδους (Δ' τρίμηνο 2015 και Α', Β' και Γ' τρίμηνο 2016) και το οποίο εντέλει δε θα καταβληθεί από αυτούς.

4. Να επιστραφούν εντόκως, ως αχρεωστήτως καταβληθέντα, τα ποσά ΦΠΑ που αναφέρονται στις κατατεθείσες ενδικοφανείς προσφυγές, τα οποία αντιστοιχούν στα ποσά μείωσης της φορολογητέας βάσης / έκπτωσης όπως αναλυτικά αναφέρεται στις υποβληθείσες ενδικοφανείς προσφυγές, των οποίων η καταβολή κατέστη αχρεώστητη και για τα οποία υποβλήθηκαν οι αντίστοιχες τροποποιητικές δηλώσεις ΦΠΑ των αντίστοιχων φορολογικών περιόδων.

Επειδή, με το άρθ. 35, παρ. 1 του Ν. 3918/2011, όπως αντικαταστάθηκε με το άρθ. 22 του Ν. 4052/2012 και ισχύει, ορίζεται ότι:

«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 (.....) 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 Ένα επιπρόσθετο 2% προστίθεται στο προαναφερθέν 9% ειδικά για την περίπτωση δραστικών ουσιών που αφορούν φάρμακα που έχουν καταταγεί μόνα τους σε μια θεραπευτική κατηγορία στο θετικό κατάλογο της παραγράφου 7 του άρθρου 21 του ως άνω νόμου.

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

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

Επειδή, με το άρθρ. 19, παρ. 5 του Ν. 2859/2000, ορίζεται ότι:

«5. Στη φορολογητέα αξία δεν περιλαμβάνονται:

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

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 (περί claw-back)», αποφασίστηκε ότι:

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

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

Επειδή, με την Α. 1035/2019 Απόφαση του Διοικητή της ΑΑΔΕ τροποποιήθηκε η ως άνω ΠΟΛ 1115/2016, 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 Δ.Ε.Ε. (π.χ. C-462/2016), 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 , 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), ερμηνευόμενων 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 ο 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 στον ν.4972/2022 (Κ.Φ.Δ.) ως προς την δυνατότητα υποβολής τροποποιητικής δήλωσης ΦΠΑ και τον χρόνο παραγραφής του ΦΠΑ αναφέρονται τα εξής :

Με το άρθρο 19 του Κ.Φ.Δ. ορίζεται: 1. Αν ο φορολογούμενος διαπιστώσει, ότι η φορολογική δήλωση που υπέβαλε στη Φορολογική Διοίκηση περιέχει λάθος ή παράλειψη, υποχρεούται να υποβάλει τροποποιητική φορολογική δήλωση. ...3.α. Τροποποιητική φορολογική δήλωση υποβάλλεται οποτεδήποτε μέχρι την κοινοποίηση του προσωρινού προσδιορισμού του φόρου από τη Φορολογική Διοίκηση ή μέχρι την παραγραφή του δικαιώματος της Φορολογικής Διοίκησης για έλεγχο της αρχικής δήλωσης.

Με το άρθρο 36 του ΚΦΔ ορίζεται : «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. Ειδικά, στις περιπτώσεις που για κάποια φορολογία (όπως εν προκειμένω και ο Φ.Π.Α.) 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.»

Με το άρθρο 42 παρ. 4 Κ.Φ.Δ. ορίζεται: «Η αξίωση για επιστροφή φόρου, ο οποίος καταβλήθηκε αχρεώστητα παραγράφεται κατά το χρόνο που παραγράφεται το δικαίωμα της Φορολογικής Διοίκησης για έκδοση πράξης προσδιορισμού φόρου, σύμφωνα με τις παραγράφους 1 και 2 του άρθρου 36 του Κώδικα αναφορικά με την αντίστοιχη φορολογική υποχρέωση από την οποία πηγάζει η αξίωση προς επιστροφή.».

Επειδή άρθρο 64 του Κ.Φ.Δ. ορίζεται το εξής:

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

Επειδή με τις διατάξεις του [άρθρου 53 παρ. 2 και 4](#) του ν.4972/2022 [Κ.Φ.Δ.]: «2. Σε περίπτωση καταβολής υπερβάλλοντος ποσού φόρου (αχρεώστητη καταβολή), καταβάλλονται τόκοι στον φορολογούμενο για τη χρονική περίοδο από την ημερομηνία αίτησης επιστροφής του υπερβάλλοντος ποσού φόρου μέχρι την ημερομηνία ειδοποίησης του φορολογούμενου για την επιστροφή του, εκτός εάν η επιστροφή φόρου ολοκληρωθεί εντός ενενήντα (90) ημερών από την παραλαβή από τη Φορολογική Διοίκηση της αίτησης επιστροφής φόρου του φορολογουμένου. Για τους σκοπούς του προηγούμενου εδαφίου, εάν το υπερβάλλον ποσό φόρου συμψηφιστεί με άλλες οφειλές, το ποσό θεωρείται ότι επιστράφηκε κατά το χρόνο διενέργειας του συμψηφισμού. 3. [...]. 4. Ο Υπουργός Οικονομικών με απόφασή του, ορίζει τα επιτόκια υπολογισμού τόκων, καθώς και όλες τις αναγκαίες λεπτομέρειες για την εφαρμογή του παρόντος άρθρου».

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του [άρθρου 72 παρ. 16](#) του ν.4972/2022 [Κ.Φ.Δ.]: « Το άρθρο 53 παρ. 2 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας εφαρμόζεται για αιτήσεις επιστροφής που υποβάλλονται από την 1.1.2014 και εφεξής».

Επειδή με βάση τα ανωτέρω, έχει γίνει νομολογιακά δεκτό ότι η καταβολή στο Δημόσιο Φ.Π.Α. εκροών 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, καθώς 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, όπως αναφέρεται στην υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, για τις πωλήσεις φαρμακευτικών προϊόντων που πραγματοποιήθηκαν κατά το έτος 2015 (και συγκεκριμένα κατά τους μήνες Οκτώβριο-Δεκέμβριο 2015), η προσφεύγουσα Εταιρεία ήταν υποχρεωμένη βάσει της τότε ισχύουσας φαρμακευτικής νομοθεσίας και συγκεκριμένα του άρθρου 35 του ν. 3918/2011, όπως τροποποιήθηκε και ίσχυε από 01-01-2012 με το άρθρο 22 παρ. 1 α του ν. 4052/2012 και του rebate 50%-50% του άρθρου 14 της ΥΑ 3457/2014, να παρέχει στους Φορείς Κοινωνικής Ασφάλισης (Φ.Κ.Α.), τον και τα Νοσοκομεία ένα ποσοστό έκπτωσης (rebate) σύμφωνα με το σύστημα επιστροφής, όπως αυτό οριζόταν στο νόμο. Περαιτέρω, δυνάμει της Απόφασης Υπουργού Υγείας/οικ. (ΦΕΚ869/Β/19.05.2015), η προσφεύγουσα Εταιρεία ήταν υποχρεωμένη να επιστρέφει προς τον το χονδρεμπορικό κέρδος για τις πωλήσεις συνταγογραφούμενων φαρμάκων απευθείας προς τα ιδιωτικά φαρμακεία. Επίσης, δυνάμει του άρθρου 12 παρ. 2 περ. α' (φάρμακα υψηλού κόστους (ΦΥΚ)) η προσφεύγουσα Εταιρεία, ήταν υποχρεωμένη να παρέχει έκπτωση (rebate) προς τον, για φαρμακευτικά ιδιοσκευάσματα σοβαρών παθήσεων όταν αυτά χορηγούνταν από ιδιωτικά φαρμακεία, τέτοια ώστε η τελική τιμή αγοράς για τον να ήταν αντίστοιχη με εκείνη που επιτυγχανόταν όταν προμηθευόταν το φάρμακο αυτό από τα φαρμακεία του.

Σε αυτό το πλαίσιο, για τις πωλήσεις φαρμακευτικών προϊόντων που πραγματοποίησε στην ελληνική αγορά μέσω χονδρεμπόρων / φαρμακαποθηκών όσο και απευθείας στον, κατά τους μήνες Οκτώβριο-Δεκέμβριο 2015 (Δ' Τρίμηνο 2015), προέκυψε συνολικό ποσό επιστροφής / rebate από την προσφεύγουσα Εταιρεία προς τον Ευρώ 803.750,51 συμπεριλαμβανομένου ΦΠΑ αναλυόμενο σε καθαρή αξία ποσό Ευρώ 758.402,72 και ΦΠΑ (υπολογιζομένου με εσωτερική υφαίρεση με συντελεστές 4% και 6%) Ευρώ 45.347,79.

Το παραπάνω ποσό «επιστροφής» (rebate) προκύπτει από τους σχετικούς υπολογισμούς του Ε.Ο.Π.Υ.Υ., όπως κοινοποιήθηκαν εντός του έτους 2016, ως εξής:

α) Με το υπ' αριθμ. πρωτ./23.03.2016 έγγραφο του (Σχετικό 1α), με το οποίο ζητεί από την προσφεύγουσα Εταιρεία να αποδώσει το οφειλόμενο ποσό επιστροφής (rebate) για το χρονικό διάστημα Οκτώβριος-Δεκέμβριος 2015 ανερχόμενο συνολικά σε Ευρώ 61.123,43. Το εν λόγω ποσό, ως ισχυρίζεται η προσφεύγουσα, προκύπτει από πωλήσεις φαρμάκων για τα οποία Κάτοχος Άδειας Κυκλοφορίας (Κ.Α.Κ.) ήταν η Εταιρεία «..... Α.Ε.Β.Ε.» και αφορά ειδικότερα σε φάρμακα που χορηγήθηκαν από Ιδιωτικά Φαρμακεία και Φαρμακεία ποσού 48.085,81 ως ποσό επιβάρυνσης 50% από την διαφορά μεταξύ Λιανικής Τιμής και Τιμής Αποζημίωσης καθώς και ποσού 13.037,62 που αφορά τη διαφορά τιμής στα φάρμακα υψηλού κόστους (ΦΥΚ), που χορηγήθηκαν από Ιδιωτικά Φαρμακεία, συνολικού ποσού Ευρώ 61.123,43.

β) Με το υπ' αριθμ. πρωτ./23.03.2016 έγγραφο του (Σχετικό 1β), με το οποίο ζητεί από την προσφεύγουσα Εταιρεία να αποδώσει το οφειλόμενο ποσό επιστροφής (rebate)

για το χρονικό διάστημα Οκτώβριος-Δεκέμβριος 2015 ανερχόμενο συνολικά σε Ευρώ 716.769,87. Το εν λόγω ποσό, ως ισχυρίζεται η προσφεύγουσα, προκύπτει από πωλήσεις φαρμάκων με Κάτοχο Άδειας Κυκλοφορίας (Κ.Α.Κ.) την Εταιρεία «..... και αφορά ειδικότερα σε φάρμακα που χορηγήθηκαν από Ιδιωτικά Φαρμακεία και Φαρμακεία ποσού 696.288,44 ως ποσό επιβάρυνσης 50% από την διαφορά μεταξύ Λιανικής Τιμής και Τιμής των εν λόγω φαρμάκων στην ελληνική αγορά πραγματοποιούνται από την προσφεύγουσα Εταιρεία, η οποία έχει οριστεί διανομέας και τοπικός αντιπρόσωπος στην Ελλάδα, σύμφωνα με την ισχύουσα φαρμακευτική νομοθεσία, συνεπώς η προσφεύγουσα Εταιρεία υπέχει και όλες τις σχετικές υποχρεώσεις έναντι του Ελληνικού Οργανισμού Φαρμάκων (Ε.Ο.Φ.) για λογαριασμό του εν προκειμένω αλλοδαπού και μη εγκατεστημένου στην Ελλάδα Κ.Α.Κ.

γ) Με το υπ' αριθμ. πρωτ./23.03.2016 έγγραφο του (Σχετικό 1γ), με το οποίο ζητεί από την προσφεύγουσα Εταιρεία να αποδώσει το οφειλόμενο ποσό επιστροφής (rebate) για το χρονικό διάστημα Οκτώβριος-Δεκέμβριος 2015 ανερχόμενο συνολικά σε Ευρώ 25.857,21. Το εν λόγω ποσό, ως ισχυρίζεται η προσφεύγουσα, προκύπτει από πωλήσεις φαρμάκων με Κάτοχο Άδειας Κυκλοφορίας (Κ.Α.Κ.) την φινλανδική Εταιρεία «....., και αφορά ειδικότερα σε φάρμακα που χορηγήθηκαν από Ιδιωτικά Φαρμακεία και Φαρμακεία ποσού 25.857,21 ως ποσό επιβάρυνσης 50% από την διαφορά μεταξύ Λιανικής Τιμής και Τιμής Αποζημίωσης. Παρότι Κ.Α.Κ. ήταν εν προκειμένω η, ωστόσο οι πωλήσεις των εν λόγω φαρμάκων στην ελληνική αγορά πραγματοποιούνται από την προσφεύγουσα Εταιρεία, η οποία έχει οριστεί διανομέας και τοπικός αντιπρόσωπος στην Ελλάδα βάσει σχετικής σύμβασης με την, σύμφωνα με την ισχύουσα φαρμακευτική νομοθεσία, συνεπώς η προσφεύγουσα Εταιρεία υπέχει και όλες τις σχετικές υποχρεώσεις έναντι του Ελληνικού Οργανισμού Φαρμάκων (Ε.Ο.Φ.) για λογαριασμό του εν προκειμένω αλλοδαπού και μη εγκατεστημένου στην Ελλάδα Κ.Α.Κ.

Επειδή, η προσφεύγουσα, μετά την παραλαβή των ως άνω γνωστοποιήσεων, προέβη στις 23.03.2016 στην έκδοση πιστωτικών τιμολογίων για συνολικό ποσό επιστροφής / rebate Ευρώ 803.750,51 αναλυόμενο σε καθαρή αξία ποσό Ευρώ 758.402,72 και ποσό ΦΠΑ (υπολογιζομένου με εσωτερική υφαίρεση με συντελεστές 4% και 6%) 45.347,79 Ευρώ και με αιτιολογία ως εξής:

- 1- Για την γνωστοποίηση του ανωτέρω υπό α) όπου Κ.Α.Κ είναι η προσφεύγουσα Εταιρεία εξεδόθη το υπ' αριθμ./23.03.2016 πιστωτικό τιμολόγιο με αιτιολογία: «*Εκπτώση-Επιστροφή (rebate) του άρθρου 35 παρ. 1 α και γ του ν. 3918/2011, όπως τροποποιήθηκε με το άρθρο 22 παρ. 1 α του ν. 4052/2012 για έμμεσες και άμεσες πωλήσεις προς τον και διαφοράς τιμής φαρμάκων υψηλού κόστους (ΦΥΚ) όταν χορηγείται από ιδιωτικά φαρμακεία του άρθρου 12 παρ. 2 του ν. 3816/2010, ως το υπ' αριθμ. πρωτ./23.03.2016 έγγραφο του Ε.Ο.Π.Υ.Υ. - Γενική Διεύθυνση Οργάνωσης & Σχεδιασμού Αγοράς Υπηρεσιών Υγείας - Διεύθυνση Φαρμάκου - Τμήμα Σχεδιασμού και Παρακολούθησης Χορήγησης Φαρμάκων*» και αφορά συνολικό ποσό επιστροφής / rebate Ευρώ 61.123,43 αναλυόμενο σε καθαρή αξία ποσό Ευρώ 57.674,83 και ποσό ΦΠΑ (υπολογιζομένου με εσωτερική υφαίρεση με συντελεστές 4% και 6%) Ευρώ 3.448,60 (Σχετικό 2α).
- 2- Για τη γνωστοποίηση του ανωτέρω υπό β) όπου Κ.Α.Κ είναι η εξεδόθη το υπ' αριθμ./23.03.2016 πιστωτικό τιμολόγιο με αιτιολογία: «*Εκπτώση-Επιστροφή*

(rebate) του άρθρου 35 παρ. 1 α και γ του ν. 3918/2011, όπως τροποποιήθηκε με το άρθρο 22 παρ. 1 α του ν. 4052/2012 για έμμεσες και άμεσες πωλήσεις προς τον και διαφοράς τιμής φαρμάκων υψηλού κόστους (ΦΥΚ) όταν χορηγείται από ιδιωτικά φαρμακεία του άρθρου 12 παρ. 2 του ν. 3816/2010, ως το υπ' αριθμ. πρωτ./23.03.2016 έγγραφο του - Γενική Διεύθυνση Οργάνωσης & Σχεδιασμού Αγοράς Υπηρεσιών Υγείας - Διεύθυνση Φαρμάκου - Τμήμα Σχεδιασμού και Παρακολούθησης Χορήγησης Φαρμάκων» και αφορά συνολικό ποσό επιστροφής / rebate Ευρώ 716.769,87 αναλυόμενο σε καθαρή αξία ποσό Ευρώ 676.329,54 και ποσό ΦΠΑ (υπολογιζομένου με εσωτερική υφαίρεση με συντελεστές 4% και 6%) Ευρώ 40.440,33 (Σχετικό 2β).

- 3- Για τη γνωστοποίηση του ανωτέρω υπό γ) όπου Κ.Α.Κ είναι η εξεδόθη το υπ' αριθμ. ΣΕΙΡΑ Κ/44/23.03.2016 πιστωτικό τιμολόγιο με αιτιολογία: «Εκπτώση-Επιστροφή (rebate) του άρθρου 35 παρ. 1 α και γ του ν. 3918/2011, όπως τροποποιήθηκε με το άρθρο 22 παρ. 1 α του ν. 4052/2012 για έμμεσες και άμεσες πωλήσεις προς τον και διαφοράς τιμής φαρμάκων υψηλού κόστους (ΦΥΚ) όταν χορηγείται από ιδιωτικά φαρμακεία του άρθρου 12 παρ. 2 του ν. 3816/2010, ως το υπ' αριθμ. πρωτ./23.03.2016 έγγραφο του - Γενική Διεύθυνση Οργάνωσης & Σχεδιασμού Αγοράς Υπηρεσιών Υγείας - Διεύθυνση Φαρμάκου - Τμήμα Σχεδιασμού και Παρακολούθησης Χορήγησης Φαρμάκων» και αφορά συνολικό ποσό επιστροφής / rebate Ευρώ 25.857,21 αναλυόμενο σε καθαρή αξία ποσό Ευρώ 24.398,34 και ποσό ΦΠΑ (υπολογιζομένου με εσωτερική υφαίρεση με συντελεστές 4% και 6%) Ευρώ 1.458,87 (Σχετικό 2γ).

Επειδή, τα ως άνω οφειλόμενα ποσά έχουν εξοφληθεί ολοσχερώς από την προσφεύγουσα, ως ισχυρίζεται. Τα δε ως άνω αναφερόμενα πιστωτικά τιμολόγια κοινοποιήθηκαν στον στις 07/12/2022 (αρ. πρωτ. Κατάθεσης/07.12.2022) (Σχετικό 3). Προς απόδειξη της καταβολής του ποσού επιβάρυνσης 50% από την διαφορά μεταξύ Λιανικής Τιμής και Τιμής Αποζημίωσης για το Δ' Τρίμηνο 2015 προς τον, η προσφεύγουσα προσκόμισε τη σχετική Κατάσταση Βεβαιωθέντων Εσόδων που απέστειλε ο από την οποία προκύπτει ότι το οφειλόμενο ποσό rebate για το Δ' Τρίμηνο 2015 έχει εξοφληθεί ολοσχερώς (Σχετικό 4).

Επειδή, η προσφεύγουσα ισχυρίζεται, ότι, “το σύνολο του σχετικού αναλογούντος Φ.Π.Α. έχει εμπροθέσμως αποδοθεί στο Δημόσιο μέσω των αντίστοιχων περιοδικών δηλώσεων Φ.Π.Α., που υποβλήθηκαν για τη φορολογική περίοδο έκδοσης των οικείων τιμολογίων πώλησης και παράδοσης φαρμάκων,” όπως, εξάλλου, προκύπτει από το φορολογικό πιστοποιητικό - έκθεση φορολογικής συμμόρφωσης χωρίς επιφύλαξη του Ορκωτού Ελεγκτή της Εταιρείας μας, με Α.Μ. ΣΟΕΛ, της ελεγκτικής εταιρείας «..... Εταιρεία», συνοδευόμενο από το Προσάρτημα Αναλυτικών Πληροφοριακών Στοιχείων έτους 2015 (Σχετικό 5α) και το φορολογικό πιστοποιητικό - έκθεση φορολογικής συμμόρφωσης χωρίς επιφύλαξη του Ορκωτού Ελεγκτή της Εταιρείας μας, με Α.Μ. ΣΟΕΛ, της ελεγκτικής εταιρείας «..... Εταιρεία», συνοδευόμενο από το Προσάρτημα Αναλυτικών Πληροφοριακών Στοιχείων έτους 2016 (Σχετικό 5β). Περαιτέρω δε, ισχυρίζεται, ότι, “με αυτόν τον τρόπο, επιβεβαιώνεται τόσο ότι η Εταιρεία απέδωσε τον οφειλόμενο ΦΠΑ επί των αρχικών απευθείας πωλήσεων των φαρμάκων στην αγορά κατά το έτος 2015, όσο και ότι δεν προέβη σε μείωση του φόρου των εκροών της κατά την έκδοση των πιστωτικών τιμολογίων προς τον κατά το έτος 2016, λόγω του Συστήματος επιστροφής/rebate, καθόσον ένας τέτοιος

φορολογικός χειρισμός θα είχε επισημανθεί από τους Ορκωτούς Ελεγκτές στα ως άνω φορολογικά πιστοποιητικά. ”

Επειδή λόγω της υπαγωγής της προσφεύγουσας εταιρείας στον υποχρεωτικό εκ του νόμου μηχανισμό των επιστροφών (rebates) προς τον, τελικά εισέπραξε από τον χαμηλότερο του αρχικά συμφωνημένου και τιμολογηθέντος από αυτήν τιμήματος, μειωμένο κατά το ποσό των 803.750,51 €, και στο οποίο ποσό επιστραφέντος τιμήματος αναλογεί ποσό Φ.Π.Α. εκροών (κατόπιν εσωτερικής υφαίρεσης με εφαρμογή του ισχύοντος συντελεστή Φ.Π.Α. 4% και 6%) ύψους 45.347,79 €.

Επειδή, η προσφεύγουσα, ως ισχυρίζεται και με την ενδικοφανή της προσφυγή, θεωρώντας βάσιμα ότι θεμελιώνει νόμιμο δικαίωμα, να μειώσει αναλόγως τον ΦΠΑ εκροών επί της αξίας των φαρμακευτικών ιδιοσκευασμάτων που πώλησε και παρέδωσε στην ελληνική αγορά, κατά το ποσό του ΦΠΑ που αντιστοιχεί σε μια επί της ουσίας υποχρεωτική εκ του νόμου χορηγούμενη εκ των υστέρων έκπτωση, όπως είναι το ποσό επιστροφής rebate του άρθρου 35 του ν. 3918/2011, όπως είχε αντικατασταθεί με το άρθρο 22 του ν. 4052/2012 και του rebate 50%-50% του άρθρου 14 της ΥΑ 3457/2014, δήλωσε νόμιμα τη σχετική επιφύλαξη της σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 20 του ν. 4987/2022 (προϊσχύσας ν. 4174/2013 – Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (εφεξής: «ΚΦΔ»). Συγκεκριμένα, η εν λόγω επιφύλαξη αφορά στη δήλωση ΦΠΑ της περιόδου κατά την οποία εκδόθηκαν τα ως άνω αναφερόμενα πιστωτικά τιμολόγια, ήτοι στην τροποποιητική δήλωση ΦΠΑ του μηνός Μαρτίου 2016, η οποία υποβλήθηκε στις 22/12/2022 ενώπιον της Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ Αθηνών σε έντυπη μορφή με την ένδειξη «Με Επιφύλαξη», λαμβάνοντας αριθμό αιτήματος/22.12.2022) (Σχετικό 6). Εν συνεχεία, την ίδια ημέρα, ήτοι στις 22.12.2022, η προσφεύγουσα υπέβαλε ενώπιον της Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. Αθηνών τη σχετική Επιφύλαξη της (Σχετικό 7), η οποία έλαβε αριθμό πρωτοκόλλου/22.12.2022, σύμφωνα με τα οριζόμενα στο άρθρο 20 ΚΦΔ. Με την εν λόγω Επιφύλαξη, η προσφεύγουσα Εταιρεία με πληρότητα και σαφήνεια δήλωσε τη ρητή επιφύλαξη της σχετικά με τη μείωση του ΦΠΑ εκροών της κατά τον ΦΠΑ ύψους Ευρώ 45.347,79 που αναλογεί στο ποσό της «επιστροφής» (rebate) του άρθρου 35 του ν. 3918/2011, όπως είχε αντικατασταθεί με το άρθρο 22 του ν. 4052/2012 και ίσχυε έως 31.12.2016 και του rebate 50%-50% του άρθρου 14 της με αριθμ./2014 Υπουργικής Απόφασης (Ευρώ 3.211,77) σύμφωνα με τους ειδικούς και αιτιολογημένους λόγους που αναλυτικά διαλαμβάνονται σε αυτήν.

Επειδή, η προσφεύγουσα ισχυρίζεται, ότι, τα ως άνω εκδοθέντα πιστωτικά τιμολόγια δεν ελήφθησαν υπόψη κατά την υποβολή της τροποποιητικής δήλωσης ΦΠΑ μηνός Μαρτίου 2016 με την έννοια ότι η προσφεύγουσα δεν μείωσε το φόρο των εκροών της κατά το ως άνω ποσόν ΦΠΑ Ευρώ 45.347,79 για την ως άνω αιτία, δηλαδή για το ποσό επιστροφής (rebate) βάσει των ως άνω γνωστοποιήσεων του

Επειδή, σε συνέχεια της υποβολής της ως άνω με αριθ. πρωτ./22.12.2022 Επιφύλαξης της προσφεύγουσας Εταιρείας επί της Τροποποιητικής Δήλωσης ΦΠΑ του μηνός Μαρτίου 2016, ο Προϊστάμενος της αρμόδιας Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. Αθηνών εξέδωσε την με αριθ./10.03.2023 αρνητική προσβαλλόμενη Απόφαση.

Ειδικότερα, ο Προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ Αθηνών δεν αναγνώρισε στην προσφεύγουσα Εταιρεία το δικαίωμα επιστροφής του εν λόγω ποσού ΦΠΑ εκροών Ευρώ 45.347,79 επί των

χορηγούμενων υπό το καθεστώς του άρθρου 22 του ν. 4052/2012 ποσών επιστροφής/ rebate προς τον για τους μήνες Οκτώβριο – Δεκέμβριο 2015, με την όλως εσφαλμένη, ως ισχυρίζεται, αιτιολογία, ότι η επικαλούμενη από την προσφεύγουσα Εταιρεία Απόφαση Α. 1035/2019 του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.), η οποία τροποποίησε την απόφαση του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων ΠΟΛ. 1115/2016 «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», ισχύει τυπικά από τη δημοσίευσή της στο ΦΕΚ, ήτοι από 5/2/2019 (ΦΕΚ Β΄ 235), ως κανονιστική πράξη, και επομένως δεν έχει εφαρμογή στην υπό εξέταση Επιφύλαξη, διότι η χορηγηθείσα έκπτωση αποτελεί περίπτωση “rebate” πριν την ισχύ της εν λόγω Απόφασης.

Επειδή, με την **Ε. 2023/12-04-2023** δόθηκαν οδηγίες, μεταξύ άλλων και οι εξής:

«6.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 ΦΠΑ των οικείων πωλήσεων κατά το ποσό της έκπτωσης (rebate), να επιστραφεί ο αντίστοιχος ΦΠΑ που καταβλήθηκε με την επιφύλαξη των διατάξεων περί παραγραφής.....».

Επειδή ωστόσο, η ανωτέρω κρίση της φορολογικής αρχής τελεί σε αντίθεση με τα κριθέντα στις προαναφερθείσες δικαστικές αποφάσεις και ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας περί εσφαλμένης και ανατιολόγητης απόρριψης, βασίμως προβάλλεται.

Επειδή, συνεπώς, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθ. 28 και 64 του Κ.Φ.Δ., η αρμόδια φορολογική αρχή, λαμβάνοντας υπόψη όσα έχουν γίνει δεκτά με την προαναφερθείσα νομολογία, τις διατάξεις του άρθ. 19 παρ. 5 του ν. 2859/2000, των άρθ. 23 & επ. του Κ.Φ.Δ. και του άρθ. 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 Κ.Φ.Δ., καθώς και τις διατάξεις περί παραγραφής.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την αποδοχή της από **19.04.2023** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της ανώνυμης εταιρείας με την επωνυμία ‘.....’, με Α.Φ.Μ., και την ακύρωση της υπ’ αριθ./10.03.2023 αρνητικής απάντησης του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. ΑΘΗΝΩΝ, επί του συγκεκριμένου λόγου που αναλύεται ανωτέρω.

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

Ακριβές Αντίγραφο

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ

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

**ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
Η ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΗ
ΤΗΣ ΥΠΟΔ/ΝΣΗΣ 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.