



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα, 16.9.2022

Αριθμός απόφασης: 2838

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α4 ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 213 1604553

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπόψη:

1. Τις διατάξεις:

α. Του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170), όπως τροποποιήθηκε και ισχύει.

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

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

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. Τη με ημερομηνία κατάθεσης 19.4.2022 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της εταιρείας με την επωνυμία «.....», με Α.Φ.Μ., με έδρα στο, κατά της σιωπηρής απόρριψης της Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ ΑΘΗΝΩΝ της με αρ. /2021 επιφύλαξης επί της αρ. /2021 τροποποιητικής (ανακλητικής) περιοδικής δήλωσης Φ.Π.Α. για τη φορολογική περίοδο Μαρτίου 2017 και επί του αντίστοιχου αιτήματος επιστροφής του αχρεωστήτως καταβληθέντος Φ.Π.Α. και τα προσκομιζόμενα με την υπό κρίση προσφυγή σχετικά έγγραφα.

5. Την έκθεση αιτιολογημένων απόψεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ ΑΘΗΝΩΝ.

6. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α4 όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 19.4.2022 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας με την επωνυμία «.....», με Α.Φ.Μ., 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:

Με την πάροδο άπρακτης της προθεσμίας των 90 ημερών του άρθρου 20 του ν.4174/2013 από την υποβολή στη Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ ΑΘΗΝΩΝ της με αρ./2021 επιφύλαξης επί της αρ./2021 τροποποιητικής (ανακλητικής) περιοδικής δήλωσης Φ.Π.Α. για τη φορολογική περίοδο Μαρτίου 2017 απορρίφθηκε σιωπηρά:

α) η επιφύλαξη της προσφεύγουσας που αφορά στη μερική μείωση της βάσης επιβολής του ΦΠΑ λαμβάνοντας υπόψη το με αρ./17 πιστωτικό τιμολόγιο της προσφεύγουσας προς τον ΕΟΠΠΥ, το οποίο αφορά την επιστροφή – έκπτωση (rebate) από την προσφεύγουσα προς τον ΕΟΠΥΥ για άμεσες και έμμεσες πωλήσεις προς ΕΟΠΥΥ 4ου τριμήνου 2016 και υποχρεωτική επιστροφή – έκπτωση (rebate) από την προσφεύγουσα προς τον ΕΟΠΥΥ χονδρεμπορικού κέρδους 1ου τριμήνου 2017, συνολικού ποσού ύψους 7.350.683,81 €, στο οποίο αναλογεί (με εσωτερική υφαίρεση) ΦΠΑ ύψους 416.076,44 € (ήτοι το καθαρό ποσό είναι ύψους 6.934.607,37 €), καθώς και

β) το αντίστοιχο αίτημα επιστροφής του ως άνω αχρεωστήτως καταβληθέντος ΦΠΑ.

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση της ως άνω σιωπηρής απόρριψης του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ ΑΘΗΝΩΝ, ισχυριζόμενη ότι είναι νόμω και ουσία αβάσιμη η εν λόγω απόρριψη καθώς αχρεώστητα παρακρατείται από το Ελληνικό Δημόσιο και δεν επιστρέφεται ο καταβληθείς σε αυτό ΦΠΑ που αντιστοιχεί σε rebate. Αναλυτικότερα:

1. Λαμβάνοντας υπόψη την εναρμονισμένη ευρωπαϊκή νομοθεσία (Οδηγία 2006/112/ΕΚ), τις διατάξεις του άρθρου 19 του Κώδικα ΦΠΑ και των αρχών της φορολογικής ουδετερότητας και της ίσης μεταχείρισης, η Φορολογική Αρχή ουδόλως δύναται να εισπράττει ΦΠΑ υψηλότερο αυτού που κατέβαλε ο τελικός αγοραστής. Ως φορολογητέα βάση για τον υπολογισμό του ΦΠΑ λαμβάνεται το πράγματι καταβληθέν αντάλλαγμα αφού αυτό από αυτό αφαιρεθεί κάθε τυχόν ποσό που τελικά δεν καταβλήθηκε ως τέτοιο. Η βάση επιβολής ΦΠΑ δε δύναται να υπερβαίνει την πραγματικά καταβληθείσα εκ μέρους του τελικού αγοραστή αντιπαροχή επί της οποίας υπολογίζεται ο αναλογούν ΦΠΑ.

2. Το rebate συνιστά υποχρεωτική από το νόμο έκπτωση η οποία καθορίζεται κατά την ενάσκηση κυριαρχικής κρατικής εξουσίας και με διάταξη τυπικού νόμου και η οποία μειώνει τη φορολογική βάση. Το συνολικό ποσό rebate για το οποίο η προσφεύγουσα εξέδωσε το υπό κρίση πιστωτικό τιμολόγιο προς τον ΕΟΠΠΥ δεν έχει συμπεριληφθεί, από τη λήψη των οικείων επιστολών και την απόδοσή του προς τον ΕΟΠΠΥ, σε άλλη πλην της κρινόμενης δήλωσης ΦΠΑ και δεν έχει συμψηφισθεί ο ανάλογος, επί του ανωτέρω ποσού rebate, ΦΠΑ του οποίου την επιστροφή αιτείται η προσφεύγουσα.

3. Σύμφωνα με τη νομολογία του ΔΕΕ η βάση επιβολής ΦΠΑ επί της οποίας υπολογίζεται ο ΦΠΑ που οφείλει η προσφεύγουσα θα πρέπει να μειωθεί κατά το ποσό που αντιστοιχεί στην υποχρεωτική επιστροφή – έκπτωση (rebate) από την προσφεύγουσα προς τον ΕΟΠΥΥ και να επιστραφεί εντόκως.

4. Τα ανωτέρω έχουν γίνει δεκτά με πρόσφατες αποφάσεις του Διοικητικού Εφετείου (ΔΕφ Αθηνών 275/2021, 279/2021 καθώς και ΔΕφ Αθηνών 2213/2021, 2214/2021, 2216/2021, 2217/2021, 2020/2021 και ΔΕφ Πειραιά 73/2021, 76/2021, 77/2021).

5. Με το με αρ. ΔΕΔ ΕΙ2022ΕΜΠ/15.9.2022 υπόμνημα η προσφεύγουσα προσκομίζει την αρ. /2022 βεβαίωση του ΕΟΠΥΥ αναφορικά με τα καταβληθέντα ποσά επιστροφής χονδρεμπορικού κέρδους περιόδου 2015-2017.

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

στο άρθρο 73: «Για τις παραδόσεις αγαθών και τις παροχές υπηρεσιών, εκτός αυτών που αναφέρονται στα άρθρα 74 έως 77, η βάση επιβολής του φόρου περιλαμβάνει οτιδήποτε αποτελεί την αντιπαροχή, την οποία έλαβε ή πρόκειται να λάβει για τις πράξεις αυτές ο προμηθευτής ή ο παρέχων τις υπηρεσίες από τον αποκτώντα, τον λήπτη ή τρίτο πρόσωπο, περιλαμβανομένων των επιδοτήσεων που συνδέονται άμεσα με την τιμή των πράξεων αυτών», στο άρθρο 78: «Στη βάση επιβολής του φόρου περιλαμβάνονται τα ακόλουθα: α) τα τέλη, δικαιώματα, εισφορές και φόροι, με εξαίρεση τον ΦΠΑ, β)»»,

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

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

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

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

5. Στη φορολογητέα αξία δεν περιλαμβάνονται:

α) Οι χορηγούμενες στον αγοραστή ή το λήπτη εκπώσεις, εφόσον αποδεικνύονται από στοιχεία, τα οποία εκδίδονται σύμφωνα με τις διατάξεις που ισχύουν. Ειδικότερα, προκειμένου για εκπώσεις που χορηγούνται λόγω κύκλου εργασιών, λαμβάνονται υπόψη, εφόσον τα παρεχόμενα ποσοστά εκπώσεων γνωστοποιούνται στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. του πωλητή ή του παρέχοντος τις υπηρεσίες, τουλάχιστον τέσσερις (4) μήνες πριν από την πραγματοποίησή τους (...).».

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

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

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

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

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

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

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

γ) Ο Εθνικός Οργανισμός Φαρμάκων υποχρεούται μέχρι τις 10.10.2011 να συντάξει και να αποστείλει στη Γενική Γραμματεία Κοινωνικών Ασφαλίσεων κατάσταση με τις συνολικές

πωλήσεις κάθε φαρμακευτικής εταιρείας ανά προϊόν και να υπολογίσει το ποσό, το οποίο θα πρέπει να αποδοθεί από την υπόχρεη φαρμακευτική εταιρεία ή κάτοχο άδειας κυκλοφορίας.

δ) Κάθε φαρμακευτική εταιρεία ή κάτοχος αδειών κυκλοφορίας φαρμακευτικών ιδιοσκευασμάτων υποχρεούται να αποδώσει το σύνολο του ποσού επιστροφής (rebate) του έτους 2011 μέχρι τις 15.11.2011, σε λογαριασμό τραπεζής, που καθορίζεται από τις υπηρεσίες της Γενικής Γραμματείας Κοινωνικών Ασφαλίσεων. Σε περίπτωση υπάρξεως και τοπικού αντιπροσώπου, η γνωστοποίηση του υπολογισθέντος ποσού και η απόδοση στο λογαριασμό γίνεται από τον Κάτοχο Άδειας Κυκλοφορίας με μέριμνα του τοπικού αντιπροσώπου. Οι εταιρείες δικαιούνται να λάβουν βεβαίωση καταβολής του ποσού για φορολογική χρήση. Σε περίπτωση μη απόδοσης του συνόλου του ποσού επιστροφής (rebate) έτους 2011 μέχρι τις 15.11.2011 επιβάλλεται ποινή αποκλεισμού του φαρμακευτικού ιδιοσκευάσματος από το θετικό κατάλογο συνταγογραφούμενων φαρμάκων.

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

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

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

«1.α) Για κάθε φαρμακευτικό ιδιοσκεύασμα που συνταγογραφείται από ιατρό και το τίμημα του οποίου καλύπτεται από τους Φορείς Κοινωνικής Ασφάλισης (Φ.Κ.Α.), τον Ενιαίο Οργανισμό Παροχών Υγειονομικής Περίθαλψης (Ε.Ο.Π.Υ.Υ.) και τον Οίκο Ναύτου, θεσπίζεται «τιμή κοινωνικής ασφάλισης» (εφεξής Τ.Κ.Α.) η οποία συνίσταται στην τιμή παραγωγού ή εισαγωγέα, όπως αυτή ορίζεται στην κάθε φορά ισχύουσα υπουργική απόφαση που καθορίζει τον τρόπο τιμολόγησης των φαρμακευτικών ιδιοσκευασμάτων μειωμένη κατά 9%. Οι Φ.Κ.Α. καλύπτουν τη δαπάνη χορήγησης των συνταγογραφούμενων φαρμάκων μέχρι του ποσού της λιανικής τιμής μειωμένης κατά το ποσό της συμμετοχής του ασφαλισμένου και της προκύπτουσας διαφοράς μεταξύ της τιμής παραγωγού ή εισαγωγέα και της Τ.Κ.Α.. Η δαπάνη που αφορά το παρακρατούμενο 9% βαρύνει αποκλειστικά τους κατόχους της άδειας κυκλοφορίας (Κ.Α.Κ.) των φαρμακευτικών ιδιοσκευασμάτων και θεωρείται «επιστροφή» (rebate) των Κ.Α.Κ. των φαρμακευτικών προϊόντων προς τους Φ.Κ.Α. και τον Ε.Ο.Π.Υ.Υ..

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

γ) Επιπροσθέτως των διατάξεων των προηγούμενων περιπτώσεων α' και β' οι ΚΑΚ κάθε τρίμηνο, αρχής γενομένης από 1-1-2012 υποχρεούνται σε πρόσθετη κλιμακούμενη επιστροφή «rebate» ανάλογα με τον συνολικό όγκο πωλήσεων του κάθε φαρμακευτικού προϊόντος του προηγούμενου τριμήνου,[...]

ε) i) Σε περίπτωση μη έγκαιρης απόδοσης του ποσού επιστροφής της περίπτωσης α' ή του πρόσθετου ποσού επιστροφής της περίπτωσης γ' της παρούσας παραγράφου, αυτά

εισπράττονται με τη διαδικασία του Κ.Ε.Δ.Ε., ii) Τα φαρμακευτικά προϊόντα για τα οποία δεν αποδόθηκε το ποσό της επιστροφής διαγράφονται αυτοδίκαια από τον κατάλογο συνταγογραφουμένων 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 του 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 την παρ. 6 του άρθρου 4 της αρ. αριθμ. Γ.Π/οικ.61771/11.7.2014 Απόφασης του Υπουργείου Υγείας: «Στις περιπτώσεις που οι ΚΑΚ πραγματοποιούν απευθείας πωλήσεις προς τα φαρμακεία, επιστρέφουν στον ΕΟΠΥΥ το χονδρεμπορικό κέρδος που έχει ενσωματωθεί στην τιμή των φαρμάκων ως κέρδος των φαρμακέμπορων. Δεδομένου ότι η αναλογία πωλήσεων προς τον ΕΟΠΥΥ αντιστοιχεί στο 80% των πωλήσεων τους, οι φαρμακευτικές εταιρίες για τα χορηγούμενα σκευάσματα απευθείας προς τα ιδιωτικά φαρμακεία καταβάλουν το χονδρεμπορικό κέρδος που αντιστοιχεί στο 80% των πωλήσεων που δηλώνουν. Η επιστροφή αυτή γίνεται με την υποβολή καταστάσεων πωλήσεων προς τον ΕΟΠΥΥ στις οποίες θα δηλώνουν την αξία των απευθείας πωλήσεων τους προς τα φαρμακεία, όπου θα φαίνονται αναλυτικά και συγκεντρωτικά οι πωλήσεις που πραγματοποίησαν προς τα φαρμακεία και το χονδρεμπορικό κέρδος που αναλογεί σε αυτές. Ο ΕΟΠΥΥ λαμβάνει κάθε απαραίτητο μέτρο για την εφαρμογή της παρούσης παραγράφου.»

Επειδή, τις διατάξεις του άρθρου 12§2 του ν. 4052/2012 ορίζεται ότι:

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

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

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

Με τις διατάξεις του ν.3918/2011 όπως αυτές ισχύουν, επιβλήθηκε στις φαρμακευτικές επιχειρήσεις, κατόχους των αδειών κυκλοφορίας (Κ.Α.Κ.) των φαρμακευτικών ιδιοσκευασμάτων, προκειμένου για κάθε συνταγογραφούμενο από ιατρό φαρμακευτικό ιδιοσκεύασμα, το τίμημα του οποίου καλύπτεται από τους φορείς κοινωνικής ασφάλισης (Φ.Κ.Α.) και τον Ε.Ο.Π.Υ.Υ., η υποχρέωση «επιστροφής» στους εν λόγω φορείς ποσού κλιμακούμενου αναλόγως του όγκου πωλήσεων εκάστου φαρμάκου σε ορισμένη χρονική

περίοδο (κάθε τρίμηνο). Το μέτρο αυτό (rebate), με το οποίο επιδιώκεται η μείωση της δημόσιας φαρμακευτικής δαπάνης, συνίσταται σε περιορισμό χρηματικών απαιτήσεων που απορρέουν από εξωνοσοκομειακές πωλήσεις φαρμάκων προς χρήση των ασφαλισμένων, των φορέων κοινωνικής ασφάλισης (Φ.Κ.Α.) με (ολική ή μερική, κατά περίπτωση) κάλυψη της δαπάνης από τους Φ.Κ.Α. και όχι σε επιβολή φόρου ή κοινωνικής εισφοράς ως πόρου των Φ.Κ.Α.. Ήτοι ουσιαστικά συνιστά μια υποχρεωτική από τον νόμο χορηγούμενη εκ των υστέρων έκπτωση στο αντίτιμο των ήδη πωληθέντων φαρμακευτικών προϊόντων, δηλαδή μείωση της τιμής τους. Ωστόσο από το συνδυασμό των διατάξεων του άρθρου 19 παρ. 1 και 5 του Κώδικα ΦΠΑ (ν.2859/2000), ερμηνευομένων υπό το φως της θεμελιώδους αρχής που απορρέει από την οδηγία 2006/112/ΕΚ, ο υπολογισμός του ΦΠΑ που οφείλει η φαρμακευτική επιχείρηση ως υποκείμενη στον φόρο δεν μπορεί να πραγματοποιείται σε βάση ανώτερη του ποσού του οποίου εισπράττει και επομένως η βάση υπολογισμού του ΦΠΑ εκροών θα πρέπει να μειωθεί με το καθαρό ποσό της πρόσθετης επιστροφής (rebate) που έχει αποδοθεί στους φορείς κοινωνικής ασφάλισης, χωρίς, εν προκειμένω, η διάταξη του άρθρου 12 παρ. 2 του ν.4052/2012, με την οποία ορίζεται ότι το ποσό επιστροφής (rebate) εκπίπτει από το φορολογητέο εισόδημα των υπόχρεων σε πληρωμή του ως παραγωγική δαπάνη, να ασκεί επιρροή, καθόσον αφορά τη φορολογία εισοδήματος σχετικά με την έκπτωση δαπανών του φορολογούμενου από τα ακαθάριστα έσοδά του, προκειμένου να προσδιορισθεί το φορολογητέο του εισόδημα και όχι τον Φ.Π.Α.» (ΣΤΕ 1282/2017, Δ.ΕΦ.ΑΘΗΝΩΝ 275/2021, Δ.ΕΦ.ΑΘΗΝΩΝ 279/2021, Δ.ΕΦ.ΑΘΗΝΩΝ 2213/2021, Δ.ΕΦ.ΑΘΗΝΩΝ 2214/2021, Δ.ΕΦ.ΑΘΗΝΩΝ 2216/2021, Δ.ΕΦ.ΑΘΗΝΩΝ 2217/2021 Δ.ΕΦ.ΑΘΗΝΩΝ 2220/2021, Δ.ΕΦ.ΠΕΙΡ.Α Α73/2021 Δ.ΕΦ.ΠΕΙΡ. Α75/2021, Δ.ΕΦ.ΠΕΙΡ. Α76/2021 Δ.ΕΦ.ΠΕΙΡ. Α77/2021).

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

Επειδή, στο άρθρο 8 παρ. 6 του ν. 4308/2014 (ΦΕΚ Α' 251) «Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα, συναφείς ρυθμίσεις και άλλες διατάξεις» ορίζεται ότι: «6. Πιστωτικό τιμολόγιο είναι το τιμολόγιο που εκδίδεται για κάθε περίπτωση εκπτώσεων, επιστροφών ή άλλων διαφορών.».

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

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

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

2. Κατόπιν των ανωτέρω, καθώς και των όσων αναφέρονται στο κεφάλαιο Α' της παρούσας, για τα ποσά των εκπτώσεων που χορηγούνται από τους παρόχους υπηρεσιών υγείας προς τον Ε.Ο.Π.Υ.Υ., εκδίδονται πιστωτικά τιμολόγια τη χρήση εντός της οποίας εκκαθαρίζονται και

χορηγούνται οι εν λόγω εκπώσεις (π.χ. 2014), ανεξάρτητα εάν αφορούν συναλλαγές προηγούμενης διαχειριστικής περιόδου (π.χ. 2013) κατά τα ειδικότερα οριζόμενα στις διατάξεις του άρθρου 100 του Ν. 4172/2013».

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

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

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

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

«Α. ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ ΑΜΕΣΗΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑΣ α. ΤΜΗΜΑ Α'

1. Με τις διατάξεις της παραγράφου 6 του άρθρου 8 του ν. 4308/2014 (ΦΕΚ 251 Α' /2014), όπως ισχύει, ορίζεται ότι πιστωτικό είναι το τιμολόγιο, που εκδίδεται για κάθε περίπτωση εκπώσεων, επιστροφών ή άλλων διαφορών. Όπως διευκρινίστηκε με την παράγραφο 11.2.10 περ. γ' της εγκυκλίου ΠΟΛ. 1003/2014 όπως ισχύει, για άλλες διαφορές που έχουν σχέση και επηρεάζουν την αξία ή το περιεχόμενο γενικά του αρχικού τιμολογίου, το πιστωτικό τιμολόγιο εκδίδεται μέχρι την 15η ημέρα του επόμενου μήνα, από τη διαπίστωση των διαφορών (θέμα πραγματικό). 2. Κατόπιν των ανωτέρω, για τα ποσά που αφορούν διαφορές, συνεπεία περικοπών δαπανών στους παρόχους υπηρεσιών υγείας, μετά από έλεγχο των δικαιολογητικών αυτών και επανυπολογισμό του αρχικά βεβαιωθέντος ποσού, κατ' εφαρμογή του μηχανισμού αυτόματης επιστροφής (clawback), εκδίδονται πιστωτικά τιμολόγια προς τον Ε.Ο.Π.Υ.Υ., στη χρήση εντός της οποίας διαπιστώνονται και εκκαθαρίζονται τα εν λόγω ποσά (π.χ. 2017), ανεξάρτητα εάν αφορούν συναλλαγές προηγούμενων φορολογικών ετών (π.χ. 2013, 2014), κατά τα ειδικότερα οριζόμενα στις διατάξεις του άρθρου 100 του ν.4172/2013. Σημειώνεται ότι, τα ως άνω πιστωτικά τιμολόγια καταχωρούνται στα λογιστικά αρχεία εντός του φορολογικού έτους του οποίου εκδίδονται και ειδικότερα στο μήνα που εξεδόθησαν (σχετ. εγκύκλιος ΠΟΛ.1191/12.08.2014). Τέλος, τα υπόψη τιμολόγια θα περιληφθούν στις καταστάσεις φορολογικών στοιχείων για διασταύρωση πληροφοριών, που θα υποβληθούν εντός του έτους έκδοσης αυτών, ανάλογα με την ημερομηνία έκδοσής τους, ανεξάρτητα από το γεγονός ότι αφορούν συναλλαγές προηγούμενων φορολογικών ετών. β. ΤΜΗΜΑ Β'

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

Β. ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ ΕΜΜΕΣΗΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑΣ

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

....

Η έκπτωση αυτή θα πρέπει να αποδεικνύεται με την έκδοση πιστωτικού τιμολογίου και ο αναλογούν ΦΠΑ υπολογίζεται με εσωτερική υφαίρεση εφαρμόζοντας τον συντελεστή του φόρου

που ισχύει κατά το χρόνο έκδοσης του πιστωτικού τιμολογίου, σύμφωνα με την ΠΟΛ 1003/2011.».

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

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

Α. Προϋποθέσεις έκδοσης πιστωτικού τιμολογίου.

1. Σύμφωνα με τις διατάξεις της [παρ. 6 του άρθρου 8 του Ν.4308/24-11-14](#) (ΦΕΚ 251 Α΄) περί Ελληνικών Λογιστικών Προτύπων, συναφείς ρυθμίσεις και άλλες διατάξεις, «Πιστωτικό τιμολόγιο είναι το τιμολόγιο που εκδίδεται για κάθε περίπτωση εκπτώσεων, επιστροφών ή άλλων διαφορών». Με την εγκύκλιο [ΠΟΛ.1003/31-12-14](#), που παρέχει οδηγίες για την εφαρμογή των διατάξεων της [παραγράφου 6 του άρθρου 8 του Ν.4308/2014](#), διευκρινίζεται ότι τέτοιες διαφορές, για τις οποίες προβλέπεται η έκδοση πιστωτικού τιμολογίου, μπορεί να είναι, μεταξύ άλλων, η εσφαλμένη χρέωση ΦΠΑ επί του αρχικά εκδοθέντος τιμολογίου.

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

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

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

Β. Έκδοση φορολογικού στοιχείου και εφαρμοζόμενος συντελεστής ΦΠΑ.

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

Γ. Καταχώριση του πιστωτικού τιμολογίου στη δήλωση ΦΠΑ.

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

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

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

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

δήλωση. [...]3.α. Τροποποιητική φορολογική δήλωση υποβάλλεται οποτεδήποτε μέχρι την κοινοποίηση του προσωρινού προσδιορισμού του φόρου από τη Φορολογική Διοίκηση ή μέχρι την παραγραφή του δικαιώματος της Φορολογικής Διοίκησης για έλεγχο της αρχικής δήλωσης.[...].».

Επειδή, με τις διατάξεις της παρ. 1 του άρθρου 36 «Παραγραφή» του ΚΦΔ ορίζεται ότι:

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

Επειδή, με τις διατάξεις της παρ.4 του άρθρου 42 «Επιστροφή φόρου» του ΚΦΔ ορίζεται ότι:

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

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 64 του 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.[4174/2013](#): «2. Σε περίπτωση καταβολής υπερβάλλοντος ποσού φόρου (αχρεώστητη καταβολή), καταβάλλονται τόκοι στον φορολογούμενο για τη χρονική περίοδο από την ημερομηνία αίτησης επιστροφής του υπερβάλλοντος ποσού φόρου μέχρι την ημερομηνία ειδοποίησης του φορολογούμενου για την επιστροφή του, εκτός εάν η επιστροφή φόρου ολοκληρωθεί εντός ενενήντα (90) ημερών από την παραλαβή από τη Φορολογική Διοίκηση της αίτησης επιστροφής φόρου του φορολογούμενου. Για τους σκοπούς του προηγούμενου εδαφίου, εάν το υπερβάλλον ποσό φόρου συμψηφιστεί με άλλες οφειλές, το ποσό θεωρείται ότι επιστράφηκε κατά το χρόνο διενέργειας του συμψηφισμού. 3. [...]. 4. Ο Υπουργός Οικονομικών με απόφασή του, ορίζει τα επιτόκια υπολογισμού τόκων, καθώς και όλες τις αναγκαίες λεπτομέρειες για την εφαρμογή του παρόντος άρθρου».

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του [άρθρου 72 παρ. 16](#) του ν.[4174/2013](#): «Το άρθρο 53 παρ. 2 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας εφαρμόζεται για αιτήσεις επιστροφής που υποβάλλονται από την 1.1.2014 και εφεξής».

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 2 και 3 της υπ' αριθ. [ΑΠΕΙΣ 1198598 ΕΞ 2013/31.12.2013](#) (ΦΕΚ Β ' 19/10-1-2014) απόφασης του Υπουργού Οικονομικών, όπως ίσχυε κατά την ημερομηνία κατάθεσης της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής, με την οποία διατυπώνεται (και) αίτημα του προσφεύγοντος για επιστροφή του τυχόν προκύπτοντος ως αχρεωστήτως καταβληθέντος ποσού Χ που αφορά σε Φόρο «Το ύψος του επιτοκίου

υπολογισμού των τόκων της [παραγράφου 2](#) του [άρθρου 53](#) του ν.4174/2013 (Α 170) που καταβάλλονται στον φορολογούμενο ορίζεται ως το επιτόκιο Κύριας Αναχρηματοδότησης της Ευρωπαϊκής Κεντρικής Τράπεζας (ΜΡΟ) που ισχύει κατά την ημερομηνία ειδοποίησης του φορολογούμενου για την επιστροφή του φόρου, πλέον πέντε και εβδομήντα πέντε (5,75) εκατοστιαίες μονάδες, ετησίως Το επιτόκιο των ανωτέρω παραγράφων δεν μεταβάλλεται κατά το μέρος που αφορά το επιτόκιο των πράξεων Κύριας Αναχρηματοδότησης της Ευρωπαϊκής Κεντρικής Τράπεζας (ΜΡΟ) πριν την εκάστοτε σωρευτική μεταβολή αυτού κατά μία (1) εκατοστιαία μονάδα λαμβανομένου ως βάση υπολογισμού του επιτοκίου που ισχύει κατά την έναρξη ισχύος της παρούσας. ...»

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

Επειδή, το υπό κρίση συνολικό ποσό από rebate ύψους 7.350.683,81 € αναλύεται ως κατωτέρω:

Α. Όσον αφορά την υποχρεωτική επιστροφή – έκπτωση (rebate) από την προσφεύγουσα προς τον ΕΟΠΥΥ χονδρεμπορικού κέρδους 1ου τριμήνου 2017, σύμφωνα με την υπό κρίση προσφυγή, με το από 25.4.17 μήνυμα ηλεκτρονικού ταχυδρομείου της προσφεύγουσας προς τον ΕΟΠΥΥ απεστάλη στον ΕΟΠΥΥ η συνημμένη κατάσταση των απευθείας πωλήσεων προς τα φαρμακεία στην οποία φαίνονται οι πωλήσεις που πραγματοποίησαν προς τα φαρμακεία και το rebate χονδρεμπορικού κέρδους που αναλογεί σε αυτές, συνολικού ύψους 210.633,08 €.

Β. Όσον αφορά την επιστροφή – έκπτωση (rebate) του άρθρου 35 του ν.3918/2011 από την προσφεύγουσα προς τον ΕΟΠΥΥ για άμεσες και έμμεσες πωλήσεις προς ΕΟΠΥΥ 4ου τριμήνου 2016, όπως προκύπτει από τα στοιχεία του φακέλου, η προσφεύγουσα έλαβε τις κάτωθι επιστολές (ειδοποιήσεις) από τον Ε.Ο.Π.Υ.Υ:

A/A	Αριθμός και ημερομηνία επιστολής	Ποσό επιστροφής (rebate)
1	/...../17	3.374.388,23
2	/...../17	361.817,80
3	/...../17	51.773,45
4	/...../17	2.990.715,95
5	/...../17	361.355,30

Επειδή, περαιτέρω, η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι απέδωσε στον ΕΟΠΥΥ τα οφειλόμενα ποσά rebate συνολικού ύψους 7.350.683,81 €, κλείνοντας τα σχετικά υπόλοιπα πλήρως, βάσει:

Α. των από 31.3.17, 28.4.17, 19.6.17 μηνυμάτων ηλεκτρονικού ταχυδρομείου αναφορικά με τον συμψηφισμό απαιτήσεων του ΕΟΠΥΥ καθώς και των αντίστοιχων συνημμένων Καταστάσεων

Βεβαιωθέντων Εσόδων του ΕΟΠΥΥ, από τις οποίες προκύπτει συμφηφισμός ποσών ύψους 1.691.838,46 €, 666.239,12 €, 475.715,55 €, και
Β. των αντιγράφων των από 30.6.17 & 28.4.17 καταστάσεων κίνησης του αρ. τραπεζικού λογαριασμού της προσφεύγουσας από τις οποίες προκύπτει μεταφορά ποσών με αιτιολογία 'ΕΟΠΥΥ' ύψους 2.200.000,00 €, 676.355,70 €, 585.043,96 €,
Γ. του αντιγράφου αποδεικτικού συναλλαγής της από 31.5.17 μεταφοράς ποσού 844.857,94 € στον ΕΟΠΥΥ, και
Δ. της από 29.11.21 Κατάστασης Βεβαιωθέντων Εσόδων του ΕΟΠΥΥ (σελ. 18) από την οποία προκύπτει η καταβολή ποσού ύψους 210.633,08 €.

Επειδή, σύμφωνα με την αρ. /2022 βεβαίωση του ΕΟΠΥΥ το καταβληθέν ποσό επιστροφής χονδρεμπορικού κέρδους περιόδου 1ου τριμήνου 2017 ανήλθε στα 210.633,08 €.

Επειδή, λόγω της υπαγωγής της προσφεύγουσας εταιρείας στον υποχρεωτικό εκ του νόμου μηχανισμό των επιστροφών (rebate) προς τον Ε.Ο.Π.Υ.Υ., η προσφεύγουσα τελικά εισέπραξε από τον Ε.Ο.Π.Υ.Υ. χαμηλότερο του αρχικά συμφωνημένου και τιμολογηθέντος από αυτήν τιμήματος, μειωμένο κατά το ποσό των 7.350.683,81 € και στο οποίο ποσό επιστραφέντος τιμήματος αναλογεί ποσό Φ.Π.Α. εκροών (κατόπιν εσωτερικής υφαίρεσης) ύψους 416.076,44 €. Η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι με τις αρχικές περιοδικές δηλώσεις της είχε συμπεριλάβει τα ως άνω ποσά και τα χρεωστικά υπόλοιπα ΦΠΑ που προέκυψαν από τις υποβληθείσες εντός του 2016 & 2017 περιοδικές δηλώσεις ΦΠΑ εξοφλήθηκαν από αυτήν, όπως προκύπτει από την επισυναπτόμενη κατάσταση πληρωμών Taxisnet. (συνυποβαλλόμενο σχετικό 13).

Επειδή, για τα ως άνω rebate, τα οποία αποτελούν εκπτώσεις οι οποίες κατέστησαν βέβαιες και εκκαθαρισμένες σύμφωνα με τα ανωτέρω εντός του φορολογικού έτους 2017, η προσφεύγουσα εταιρεία εξέδωσε προς τον Ε.Ο.Π.Υ.Υ. το υπ' αριθ. /17 πιστωτικό τιμολόγιο στο οποίο αναφέρεται ότι τα ποσά αυτά αφορούν επιστροφή – έκπτωση (rebate) για άμεσες και έμμεσες πωλήσεις προς ΕΟΠΥΥ 4ου τριμήνου 2016 καθώς και 'έκπτωση – επιστροφή χονδρεμπορικού κέρδους 1ου τριμήνου 2017' συνολικού καθαρού ποσού ύψους 6.934.607,37 €, στο οποίο αναλογεί ΦΠΑ ύψους 416.076,44 €.

Για το εν λόγω πιστωτικό τιμολόγιο, η προσφεύγουσα προέβη στην υποβολή της υπό κρίση τροποποιητικής (ανακλητικής) περιοδικής δήλωσης Φ.Π.Α. και της επ' αυτής αίτησης επιστροφής ΦΠΑ. Η εν λόγω τροποποιητική δήλωση κατόπιν παρόδου άπρακτης της προθεσμίας των 90 ημερών του άρθρου 20 του ν.4174/2013 απορρίφθηκε σιωπηρώς από τον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ ΑΘΗΝΩΝ.

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 ανατιολόγητα από τη Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. ΑΘΗΝΩΝ, η ως άνω υποβληθείσα τροποποιητική δήλωση ΦΠΑ. Η εν λόγω απόρριψη είχε ως αποτέλεσμα την καταβολή στο Ελληνικό Δημόσιο ΦΠΑ εκροών υπολογισθέντος επί φορολογητέας αξίας υψηλότερης της τελικώς διαμορφωθείσας, καθώς ο καταβληθείς στο Ελληνικό Δημόσιο ΦΠΑ εκροών έχει υπολογιστεί με βάση τα αρχικώς τιμολογηθέντα από την προσφεύγουσα προς τον Ε.Ο.Π.Υ.Υ. ποσά τιμήματος για την πώληση φαρμάκων, ενώ τελικά η προσφεύγουσα μετά την καταβολή των rebate, εισέπραξε χαμηλότερα ποσά ως τίμημα.

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

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

Αποφασίζουμε

Την **αποδοχή** της με ημερομηνία κατάθεσης **19.4.2022** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας με την επωνυμία «.....», με Α.Φ.Μ., και την ακύρωση της τεκμαιρόμενης απορριπτικής απάντησης του Προϊσταμένου της Δ.ΟΥ. ΦΑΕ ΑΘΗΝΩΝ της με αρ. /2021 επιφύλαξης επί της αρ. /2021 τροποποιητικής (ανακλητικής) περιοδικής δήλωσης Φ.Π.Α. για τη φορολογική περίοδο Μαρτίου 2017 και επί του αντίστοιχου αιτήματος επιστροφής του αχρεωστήτως καταβληθέντος Φ.Π.Α. και όπως ο Προϊστάμενος προβεί στις παραπάνω ενέργειες σύμφωνα με το ως άνω σκεπτικό.

Εντελλόμεθα όπως αρμόδιο όργανο κοινοποιήσει με τη νόμιμη διαδικασία την παρούσα απόφαση στην υπόχρεη.

Ακριβές Αντίγραφο

**Με εντολή του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης
Επίλυσης Διαφορών
Η Προϊστάμενη της
Υποδιεύθυνσης Επανεξέτασης**

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

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.