



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α4 ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19
Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα
Τηλέφωνο : 213 1604526

Καλλιθέα, 26/09/2022

Αριθμός Απόφασης: 2940

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

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 1036960 ΕΞ 2017/10.03.2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ 968 Β' /22.03.2017) με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)», όπως αναριθμήθηκε, τροποποιήθηκε και ισχύει.

γ. Την ΠΟΛ 1064/12-04-2017 Εγκύκλιο της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.).

δ. Την ΠΟΛ 1069/04-03-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

2. Την αριθ. Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ 2759 / τ. Β' /01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

3. Την από 26/04/2022 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της ανώνυμης εταιρείας με την επωνυμία «.....» με τον διακριτικό τίτλο «.....», ΑΦΜ:, με έδρα στα επί της οδού & Τ.Κ....., κατά της με αριθ./2022 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ/επιβολής προστίμου, φορολογικής περιόδου Δεκεμβρίου 2015 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ ΑΘΗΝΩΝ, και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

4. Τη με αριθ./2022 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ/επιβολής προστίμου, φορολογικής περιόδου Δεκεμβρίου 2015 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ ΑΘΗΝΩΝ καθώς και την από 31/03/2022 οικεία έκθεση ελέγχου της Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ ΑΘΗΝΩΝ.

5. Τις απόψεις της Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ ΑΘΗΝΩΝ.

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

Επί της με ημερομηνία κατάθεσης από **26/04/2022** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της ανώνυμης εταιρείας με την επωνυμία «.....» με τον διακριτικό τίτλο «.....», ΑΦΜ:, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Με την υπ' αριθμ./2022 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού εισοδήματος/πράξη επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου 01/12 - 31/12/2015, ο Προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ ΑΘΗΝΩΝ απέρριψε τη με αριθ. πρωτ./2021 αίτηση της προσφεύγουσας για επιστροφή πιστωτικού υπολοίπου ΦΠΑ ύψους 172.252,06€, το οποίο προκύπτει από την υποβολή της με αριθμό καταχώρησης Taxisnet/2021 τροποποιητικής περιοδικής δήλωσης ΦΠΑ, φορολογικής περιόδου 01/12 - 31/12/2015.

Σύντομο Ιστορικό

Στις 22/01/2016, η προσφεύγουσα υπέβαλε ηλεκτρονικά, την με αριθμό καταχώρησης Taxisnet περιοδική δήλωση ΦΠΑ, φορολογικής περιόδου 01/12 - 31/12/2015, από την οποία έχει προκύψει χρεωστικό υπόλοιπο ΦΠΑ, ύψους 164.732,28€.

Στη συνέχεια, στις 17/12/2021, η προσφεύγουσα υπέβαλε ηλεκτρονικά την με αριθμό καταχώρησης Taxisnet τροποποιητική περιοδική δήλωση ΦΠΑ, φορολογικής περιόδου 01/12 - 31/12/2015, δηλώνοντας στον κωδ. 402 (λοιπά προστιθέμενα ποσά στο σύνολο του φόρου εισροών), το ποσό των 172.252,06 €, στον κωδικό 430 (υπόλοιπο φόρου εισροών) το ποσό των 591.863,93 € και στον κωδικό 503 (αιτούμενο ποσό προς επιστροφή) το ποσό των 172.252,06€.

Περαιτέρω, υπέβαλε, στις 28.12.2021, την υπ' αριθμ. πρωτ. αίτηση επιστροφής ΦΠΑ ποσού 172.252,06€, φορολογικής περιόδου 01/12 - 31/12/2015.

Προς υποστήριξη της ως άνω αίτησης επιστροφής ΦΠΑ υπέβαλε επεξηγηματική επιστολή με την οποία εκθέτει τους λόγους που αιτείται την επιστροφή του εν λόγω ποσού, ως αχρεωστήτως εξ επιγενόμενου λόγου καταβληθέν. Συγκεκριμένα αναφέρει ότι το ποσό των επιστροφών (rebate και clawback) προς τον ΕΟΠΥΥ, καθαρής αξίας **2.870.867,65€** αποτελεί υποχρεωτική εκ του νόμου έκπτωση χορηγηθείσα από την προσφεύγουσα προς τον ΕΟΠΥΥ, δηλαδή αποτελεί εξ των υστέρων μείωση της δικαιούμενης αντιπαροχής, επιβαλλόμενη από το νόμο, και, συνεπώς, οι εν λόγω εκπτώσεις δεν πρέπει να περιλαμβάνονται στη φορολογητέα αξία για σκοπούς ΦΠΑ, κατ' εφαρμογή του άρθρου 19 παρ. 5 περ. α' του Κώδικα ΦΠΑ και του άρθρου 90 παρ.1 της Οδηγίας ΦΠΑ. Επομένως, ο ΦΠΑ εκροών που αναλογεί στις εν λόγω μειώσεις της αντιπαροχής (τιμήματος), ύψους **172.252,06 €**, αχρεωστήτως καταβλήθηκε.

Με την με αριθ./2022 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού εισοδήματος/πράξη επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου 01/12 - 31/12/2015, ο Προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ ΑΘΗΝΩΝ απέρριψε το εν λόγω επιστροφής ΦΠΑ, κατ' εφαρμογή των διατάξεων της ΠΟΛ. 1115/2016

Απόφασης της ΓΓΔΕ και της Α. 1035/2019 Απόφασης της ΑΑΔΕ.

Συγκεκριμένα, όπως προκύπτει από την οικεία έκθεση ελέγχου ΦΠΑ, ο έλεγχος απέρριψε το αίτημα της προσφεύγουσας διότι έλαβε υπόψη του το γεγονός ότι η προσφεύγουσα εξέδωσε στις **13/12/2021**

Α) το με αριθ. 1 πιστωτικό τιμολόγιο προς τον ΕΟΠΥΥ για επιστροφές - εκπτώσεις (rebate) συνολικής αξίας 2.169.434,62€ (ήτοι καθαρή αξία 2.046.636,43€ πλέον ΦΠΑ 6% 122.798,19€) και

Β) το με αριθ. 2 πιστωτικό τιμολόγιο προς τον ΕΟΠΥΥ για επιστροφές - εκπτώσεις (clawback) συνολικής αξίας 873.685,09€ (ήτοι καθαρή αξία 824.231,22€ πλέον ΦΠΑ 6% 49.453,87€),

παρότι οι σχετικές βεβαιώσεις / αναλυτικές καταστάσεις που απέστειλε ο ΕΟΠΥΥ προς την προσφεύγουσα είχαν εκδοθεί εντός του έτους 2015, όπως αναλυτικά αναγράφεται επί των πιστωτικών τιμολογίων, κατά παράβαση των σχετικών διατάξεων του άρθρου 8 του ν.4308/2014 (ΕΛΠ) και του άρθρου 3 της ΠΟΛ. 1115/2016.

Η προσφεύγουσα με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά α) να επανεξεταστεί και να ακυρωθεί η προσβαλλόμενη πράξη του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ ΑΘΗΝΩΝ, β) να γίνει δεκτή η υπ' αριθ./2021 τροποποιητική ανακλητική περιοδική δήλωση ΦΠΑ, φορολογικής περιόδου Δεκεμβρίου 2015 καθώς και γ) να γίνει δεκτή η με αριθ. πρωτ./2021 αίτηση για επιστροφή πιστωτικού υπολοίπου ύψους 172.252,06€ και δη νομιμοτόκως από την καταβολή του, άλλως από της καταθέσεως της παρούσας και έως της πλήρους εξοφλήσεως του, προβάλλοντας τον παρακάτω ισχυρισμό:

Ο Προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. Αθηνών παρανόμως απέρριψε α) την υποβληθείσα από την εταιρεία στις 17/12/2021 με μοναδικό αριθμό καταχώρησης TAXISnet/ αριθ. δήλωσης τροποποιητική (ανακλητική) περιοδική δήλωση Φ.Π.Α. για τη φορολογική περίοδο Δεκεμβρίου 2015 (ημερολογιακή περίοδο 01.12.2015 - 31.12.2015), καθώς και β) της ερειδόμενης σ' αυτήν με αριθ. πρωτοκόλλου/2021 αίτησης της περί επιστροφής πιστωτικού υπολοίπου Φ.Π.Α. ύψους 172.252,06€, καθόσον το εν λόγω πιστωτικό ποσό Φ.Π.Α., περιληφθέν στον κωδικό 402 (λοιπά προστιθέμενα ποσά στο σύνολο του φόρου εισροών) και στον κωδικό 503 (αιτούμενο ποσό προς επιστροφή) της ως άνω δήλωσης της, αντιστοιχεί στον Φ.Π.Α. εκροών που, αν και καταβλήθηκε από την προσφεύγουσα στο Ελληνικό Δημόσιο, περιελήφθη σε μεικτά ποσά επιστροφών (rebates και clawbacks) που μεταγενεστέρως κοινοποιήθηκαν σε αυτήν με σχετικές επιστολές του ΕΟΠΥΥ κατά τη διάρκεια του έτους 2015 και που αποδόθηκαν στον Ε.Ο.Π.Υ.Υ., οι εν λόγω δε επιστροφές (rebates και clawbacks) αποτελούν υποχρεωτική εκ του νόμου έκπτωση επί των τιμών πώλησης φαρμάκων από την εταιρεία και κατά συνέπεια θα πρέπει να μειωθεί αντίστοιχα η φορολογητέα βάση του ΦΠΑ, κατ' εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 90 παρ. 1 της Οδηγίας 2006/112/ΕΚ και του άρθρου 19 παρ. 1 και 5 του Κώδικα ΦΠΑ, ερμηνευομένων υπό το φως της θεμελιώδους αρχής που απορρέει από την εν λόγω Οδηγία περί 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.

Προς επίρρωση του ισχυρισμού της επικαλείται:

- Την ισχύουσα νομοθεσία σχετικά με τις επιστροφές (rebates) προς τον ΕΟΠΥΥ
- Τις εφαρμοστέες διατάξεις της νομοθεσίας ΦΠΑ (άρθρο 19 παρ.5 ν.2859/2000)
- Τις οδηγίες της φορολογικής Διοίκησης σχετικά με τη μεταχείριση από πλευράς ΦΠΑ των rebates φαρμακευτικών εταιρειών
- Τη σχετική νομολογία του Δικαστηρίου της Ευρωπαϊκής Ένωσης ("ΔΕΕ")
- Τη σχετική νομολογία του Διοικητικού Εφετείου Αθηνών (αποφάσεις &/2021)
- Την ισχύουσα νομοθεσία σχετικά με τις επιστροφές (clawbacks) προς τον ΕΟΠΥΥ.

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 εκπτώσεις, εφόσον αποδεικνύονται από στοιχεία, τα οποία εκδίδονται σύμφωνα με τις διατάξεις που ισχύουν. Ειδικότερα, προκειμένου για εκπτώσεις που χορηγούνται λόγω κύκλου εργασιών, λαμβάνονται υπόψη, εφόσον τα παρεχόμενα ποσοστά εκπτώσεων 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 11§1 του ν.4052/2012 ορίζεται ότι:

«1. α) Η μηνιαία φαρμακευτική δαπάνη των Φορέων Κοινωνικής Ασφάλισης (Φ.Κ.Α.) δεν μπορεί να υπερβαίνει το ένα δωδέκατο (1/12) του κονδυλίου που είναι εγγεγραμμένο στον ετήσιο κοινωνικό προϋπολογισμό και αντιστοιχεί στη φαρμακευτική περίθαλψη. [...]Το υπερβάλλον μηνιαίο ποσό αναζητείται εκ μέρους των φορέων κοινωνικής ασφάλισης είτε από τους Κατόχους Αδείας Κυκλοφορίας (Κ.Α.Κ.) φαρμακευτικών προϊόντων είτε από ευρωπαϊκούς πόρους.

Το ανωτέρω ποσό υπολογίζεται σε εξαμηνιαία βάση και καταβάλλεται από τους υπόχρεους Κ.Α.Κ., εντός μηνός από την πιστοποίησή του, σε λογαριασμό τραπεζής που θα υποδείξει ο κάθε φορέας. Με απόφαση του Υπουργού Υγείας καθορίζεται κάθε λεπτομέρεια για την εφαρμογή του παρόντος άρθρου και ιδίως ο ακριβής τρόπος υπολογισμού των ποσών που υποχρεούνται να καταβάλει κάθε Κ.Α.Κ. με βάση:

i) την ποσοστιαία αναλογία συμμετοχής κάθε φαρμάκου που συμμετέχει στη φαρμακευτική δαπάνη (χωρίς Φ.Π.Α.) της παρούσας, η οποία υπολογίζεται με βάση την ποσότητα που αποδεδειγμένα διατέθηκε σε ασφαλισμένους, όπως προκύπτει από το Σύστημα Ηλεκτρονικής Συνταγογράφησης ή μέσω άλλου ηλεκτρονικού συστήματος σάρωσης των συνταγών,

ii) το μερίδιο αγοράς κάθε φαρμάκου της παρούσας στη θεραπευτική κατηγορία της θετικής λίστας,

iii) τη δυνατότητα τελικού συμψηφισμού τυχόν υπολειπόμενων ποσών με βάση τον συνολικό τζίρο κάθε εταιρείας,

iv) τη συγκριτική κατανάλωση κάθε φαρμάκου της παρούσας με το μερίδιο αγοράς που κατείχε στο αντίστοιχο χρονικό διάστημα του προηγούμενου έτους, καθώς και κάθε ειδικότερο ζήτημα που αφορά στον τρόπο και χρόνο καταβολής των οφειλόμενων ποσών, καθώς και στη διαδικασία τυχόν συμψηφισμών σε επόμενους λογαριασμούς. Σε περίπτωση μη έγκαιρης απόδοσης των ποσών επιστροφής της παρούσας, αυτά εισπράττονται με τη διαδικασία του Κ.Ε.Δ.Ε.. [...] Φαρμακευτικά ιδιοσκευάσματα, για τα οποία δεν έχει καταβληθεί το έκτακτο τέλος κατά τα ανωτέρω, μεταφέρονται αυτόματα από τον κατάλογο συνταγογραφούμενων φαρμάκων και αποζημιούμενων από τους Φ.Κ.Α. (θετικός κατάλογος), στον κατάλογο φαρμακευτικών ιδιοσκευασμάτων που χορηγούνται με ιατρική συνταγή και δεν αποζημιώνονται από τους φορείς κοινωνικής ασφάλισης (αρνητικός κατάλογος). [...] Η

διάταξη αυτή δύναται να ενεργοποιείται αυτόματα σε κάθε περίπτωση όπου, μετά την πάροδο ενός μήνα, οι Κ.Α.Κ. δεν συμμορφώνονται με τις κείμενες διατάξεις και δεν καταβάλλουν κανονικά ή δεν συμψηφίζουν το claw back που τους αναλογεί. Με απόφαση του Υπουργού Υγείας δύναται να αναπροσαρμόζεται το ύψος του έκτακτου τέλους, ο τρόπος υπολογισμού του και να ρυθμίζονται τα ειδικότερα ζητήματα εφαρμογής της άνω διάταξης, για να επιτευχθούν οι στόχοι της φαρμακευτικής δαπάνης, σύμφωνα με τα οριζόμενα στις διατάξεις του ν.4052/2012, του ν.4093/2012 και των κείμενων υπουργικών αποφάσεων και η ενεργοποίησή της σε περιπτώσεις που οι Κ.Α.Κ. δεν συμμορφώνονται με τις κείμενες διατάξεις αναφορικά με το claw back.[...]

γ. Οι διατάξεις των παραγράφων α` και β` του παρόντος άρθρου εφαρμόζονται ανεξάρτητα από την παρ. 1 του άρθρου 35 του ν.3918/2011 (Α` 31), όπως ισχύει κάθε φορά.

δ. Ο Ε.Ο.Π.Υ.Υ. αυτοδικαίως συμψηφίζει τα παραπάνω ποσά με ισόποσες οφειλές του προς Κατόχους Άδειας Κυκλοφορίας (Κ.Α.Κ.) φαρμακευτικών προϊόντων από την προμήθεια φαρμακευτικών ιδιοσκευασμάτων για τις ανάγκες των φαρμακείων του.»

Ο συμψηφισμός γίνεται μεταξύ επιστρεφόμενων ποσών από τους Κατόχους Άδειας Κυκλοφορίας (Κ.Α.Κ.) φαρμακευτικών προϊόντων και εκκαθαρισμένων οφειλών του Ε.Ο.Π.Υ.Υ. προς τους Κ.Α.Κ., που δημιουργήθηκαν εντός του ιδίου, του προηγούμενου και του επόμενου έτους».

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, με 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 Εφετειών 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 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.» (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 73/2021, 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 εκπτώσεις (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 εκπτώσεων, 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 εκπτώσεις, 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 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.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 (MRO) 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 (MRO) 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, εν προκειμένω, όπως αναφέρεται στην υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή (συνυποβαλλόμενα σχετικά 1.1 – 1.26) και προκύπτει από τα κεφάλαια 6.1 και 6.2 «έλεγχος βεβαιώσεων ΕΟΠΥΥ επιστροφών από rebates και clawbacks» (σελ. 18-20) της οικείας έκθεσης ελέγχου ΦΠΑ, κατά το έτος 2015, η προσφεύγουσα έλαβε από τον Ε.Ο.Π.Υ.Υ επιστολές (ειδοποιήσεις) προκειμένου α) να καταβάλει ποσό rebate του άρθρου 35 του ν.3918/2011, για έμμεσες πωλήσεις προς τους Φορείς Κοινωνικής Ασφάλισης (Φ.Κ.Α.) συνολικού ύψους **2.169.434,62€** και β) να καταβάλει ποσό clawback του άρθρου 11 του ν.

4052/2012, για έμμεσες πωλήσεις προς τους Φορείς Κοινωνικής Ασφάλισης (Φ.Κ.Α.) συνολικού ύψους 873.685,09€, ειδικότερα τις κάτωθι επιστολές:

σχετικό	Αριθμός και ημερομηνία επιστολής	Περίοδο που αφορούν	Ποσό επιστροφής (rebate)	Ποσό επιστροφής (clawback)
1	/...../2015	10/2014 - 12/2014	34.296,33	
2	/...../2015	10/2014 - 12/2014	176.250,62	
3	/...../2015	10/2014 - 12/2014	298.217,95	
4	/...../2015	7/2014 - 9/2014	4.897,42	
5	/...../2015	01/2015 - 03/2015	-14,45	
6	/...../2015	01/2015 - 03/2015	32.853,81	
7	/...../2015	01/2015 - 03/2015	195.623,04	
8	/...../2015	01/2015 - 03/2015	290.548,70	
9	/...../2015	01/2015 - 03/2015	7,47	
10	/...../2015	01/2015-03/2015	5.539,27	
11	/...../2015	01/2015 - 03/2015	166.988,52	
12	/...../2015	04/2015 - 06/2015	132,29	
13	/...../2015	04/2015 - 06/2015	34.836,19	
14	/...../2015	04/2015 - 06/2015	247.384,88	
15	/...../2015	04/2015 - 06/2015	266.355,26	
16	/...../2015	04/2015 - 06/2015	252.817,53	
17	/...../2015	07/2015 - 09/2015	8,13	
18	/...../2015	07/2015 - 09/2015	199,82	
19	/...../2015	07/2015 - 09/2015	33.063,43	
20	/...../2015	07/2015 - 09/2015	24,56	
21	/...../2015	07/2015 - 09/2015	63.332,29	
22	/...../2015	07/2015 - 09/2015	66.071,56	
23	/...../...../2015	Β' ΕΞΑΜΗΝΟ 2014		79,61
24	/...../...../2015	Β' ΕΞΑΜΗΝΟ 2014		563.652,48
25	/...../...../2015	Β' ΕΞΑΜΗΝΟ 2014		205.861,08
26	/...../...../2015	Β' ΕΞΑΜΗΝΟ 2014		104.091,92
			2.169.434,62	873.685,09

Επειδή, περαιτέρω, με την υπό κρίση προσφυγή, η προσφεύγουσα προσκομίζει αιτήσεις συμψηφισμού

που κατέθεσε στον ΕΟΠΥΥ, βάσει των οποίων αιτείται τον συμψηφισμό των ως άνω ποσών rebate και clawback με ισόποσες οφειλές του ΕΟΠΥΥ (συνυποβαλλόμενα σχετικά 2.1 – 2.9).

Επειδή, το συνολικό ποσό των εκκαθαρισμένων εντός του έτους 2015 επιστροφών (rebates και clawbacks) που όφειλε η προσφεύγουσα προς τον Ε.Ο.Π.Υ.Υ., σύμφωνα με τα ως άνω επίσημα έγγραφα (επιστολές - ειδοποιήσεις) αυτού που εκδόθηκαν και απεστάλησαν στην προσφεύγουσα εντός του έτους 2015, ανήλθε σε ποσό 3.043.119,71€ (ήτοι επιστροφές rebate 2.169.434,62€ + επιστροφές clawback 873.685,09€), το οποίο η προσφεύγουσα προκύπτει ότι απέδωσε στον Ε.Ο.Π.Υ.Υ. συμψηφιστικά, κλείνοντας τα σχετικά υπόλοιπα όπως προκύπτει και από την με ημερομηνία έκδοσης 09.03.2021 κατάσταση βεβαιωμένων εσόδων του Ε.Ο.Π.Υ.Υ. (συνυποβαλλόμενο σχετικό 4).

Επειδή, λόγω της υπαγωγής της προσφεύγουσας εταιρείας στον υποχρεωτικό εκ του νόμου μηχανισμό των επιστροφών (rebates και clawbacks) προς τον Ε.Ο.Π.Υ.Υ., τελικά εισέπραξε από τον Ε.Ο.Π.Υ.Υ. χαμηλότερο του αρχικά συμφωνημένου και τιμολογηθέντος από αυτήν τιμήματος, μειωμένο κατά το ποσό των 3.043.119,71€, και στο οποίο ποσό επιστραφέντος τιμήματος αναλογεί ποσό Φ.Π.Α. εκρών (κατόπιν εσωτερικής υφαίρεσης με εφαρμογή του ισχύοντος συντελεστή Φ.Π.Α. 6%) ύψους 172.252,06€). 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 2015 περιοδικές δηλώσεις ΦΠΑ εξοφλήθηκαν από αυτήν, όπως προκύπτει από την επισυναπτόμενη κατάσταση πληρωμών Taxisnet. (συνυποβαλλόμενο σχετικό 10).

Επειδή, για τα ως άνω rebates, τα οποία αποτελούν εκπτώσεις οι οποίες κατέστησαν βέβαιες και εκκαθαρισμένες σύμφωνα με την επίσημη πληροφόρηση (γνωστοποιήσεις) του Ε.Ο.Π.Υ.Υ. εντός του φορολογικού έτους 2015, η προσφεύγουσα εταιρεία εξέδωσε προς τον Ε.Ο.Π.Υ.Υ. το υπ' αριθ./2021 πιστωτικό τιμολόγιο (συνυποβαλλόμενο σχετικό 5) στο οποίο ανέφερε ως αιτιολογία τις ως άνω γνωστοποιήσεις επιστολές του Ε.Ο.Π.Υ.Υ. σχετικά με την έκπτωση/επιστροφή rebate το οποίο κοινοποίησε στον Ε.Ο.Π.Υ.Υ. (συνυποβαλλόμενο σχετικό 6).

Επειδή, ομοίως, για τα ως άνω clawbacks, τα οποία αποτελούν εκπτώσεις οι οποίες κατέστησαν βέβαιες και εκκαθαρισμένες σύμφωνα με την επίσημη πληροφόρηση (γνωστοποιήσεις) του Ε.Ο.Π.Υ.Υ. εντός του φορολογικού έτους 2015, η προσφεύγουσα εταιρεία εξέδωσε προς τον Ε.Ο.Π.Υ.Υ. το υπ' αριθ./2021 πιστωτικό τιμολόγιο (συνυποβαλλόμενο σχετικό 7) στο οποίο ανέφερε ως αιτιολογία τις ως άνω γνωστοποιήσεις επιστολές του Ε.Ο.Π.Υ.Υ. σχετικά με την έκπτωση/επιστροφή rebate το οποίο κοινοποίησε στον Ε.Ο.Π.Υ.Υ. (συνυποβαλλόμενο σχετικό 8).

Επειδή, για τα εν λόγω πιστωτικά τιμολόγια, προέβη στην υποβολή της από 17.12.2021 με αριθμό δήλωσης τροποποιητικής (ανακλητικής) περιοδικής δήλωσης Φ.Π.Α. για την φορολογική περίοδο 01.12.2015 - 31.12.2015 και της επ' αυτής αίτησης επιστροφής ΦΠΑ, με αριθ. πρωτοκόλλου/2021, ήτοι εντός της πενταετούς προθεσμίας παραγραφής. Η εν λόγω τροποποιητική δήλωση

απορρίφθηκε από τον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ ΑΘΗΝΩΝ, με την προσβαλλόμενη οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ.

Επειδή, στην οικεία έκθεση ελέγχου ΦΠΑ (σελ 20) αναφέρεται ότι τα δεδομένα των βιβλίων συμφωνούν με τις υποβληθείσες δηλώσεις ΦΠΑ φορολογικού έτους 2015.

Επειδή, ομοίως, στην οικεία έκθεση ελέγχου ΦΠΑ (σελ 21) αναφέρεται ότι «έγινε έλεγχος, αν μετά την υποβολή της σχετικής αίτησης για επιστροφή του πιστωτικού υπολοίπου, η επιχείρηση, όχι νόμιμα, συνέχισε να μεταφέρει προς συμψηφισμό και έκπτωση και διαπιστώθηκε ότι η ελεγχόμενη **δεν μετέφερε το αιτούμενο προς επιστροφή προς συμψηφισμό στην επόμενη φορολογική περίοδο του 1^{ου} μήνα 2016.** Το αιτούμενο προς επιστροφή ποσό του ΦΠΑ, **δεν έχει παραγραφεί** σύμφωνα με τις ισχύουσες διατάξεις.».

Επειδή, η προσφεύγουσα εταιρεία με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή ισχυρίζεται ότι εσφαλμένα κατόπιν της υπάρχουσας νομολογίας, και των θέσεων της Διοίκησης απορρίφθηκε 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 εκρών υπολογισθέντος επί φορολογητέας αξίας υψηλότερης της τελικώς διαμορφωθείσας, καθώς ο καταβληθείς στο Ελληνικό Δημόσιο ΦΠΑ εκρών 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 rebates και clawbacks, εισέπραξε χαμηλότερα ποσά ως τίμημα.

Επίσης, η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι ενόψει της αρχής της αποτελεσματικής εφαρμογής του ενωσιακού δικαίου, στο οποίο εντάσσεται και η εναρμονισμένη νομοθεσία του ΦΠΑ και οι θεμελιώδεις αρχές ουδετερότητας του ΦΠΑ και της πραγματικά ληφθείσας αντιπαροχής ως βάσης επιβολής του ΦΠΑ, δεν ασκούν καμία επιρροή στο δικαίωμα του υποκειμένου στον ΦΠΑ για μείωση της βάσης επιβολής του ΦΠΑ και επιστροφή του ΦΠΑ που αναλογεί στο ποσό της έκπτωσης του τιμήματος, τυπικές παραβάσεις, όπως η εκπρόθεσμη (αλλά πάντως εντός της προθεσμίας της παραγραφής) έκδοση πιστωτικού τιμολογίου, όταν μάλιστα από επίσημα εναλλακτικά στοιχεία τεκμηριώνεται με τρόπο αναμφισβήτητο η χορηγηθείσα έκπτωση του τιμήματος.

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.

Συνεπώς, βάσει των ως άνω, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας ότι εσφαλμένα και κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 90 παρ. 1 της Οδηγίας 2006/112/ΕΚ και του άρθρου 19 παρ. 5 παρ. α' του Κώδικα ΦΠΑ απορρίφθηκε η υπό κρίση τροποποιητική περιοδική δήλωση ΦΠΑ φορολογικής περιόδου

01/12-31/12/2015 με την έκδοση της προσβαλλόμενης πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ γίνεται δεκτός και με την παρούσα απόφαση ακυρώνεται η προσβαλλόμενη πράξη.

Αποφασίζουμε

Τη **αποδοχή** της με ημερομηνία κατάθεσης **26/04/2022** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της ανώνυμης εταιρείας με την επωνυμία «.....» **με τον διακριτικό τίτλο** «.....», **ΑΦΜ:** και την ακύρωση της με αριθ./2022 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ/επιβολής προστίμου, φορολογικής περιόδου Δεκεμβρίου 2015 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ ΑΘΗΝΩΝ, σύμφωνα με το ως άνω σκεπτικό.

Η παρούσα απόφαση να κοινοποιηθεί από αρμόδιο όργανο με τη νόμιμη διαδικασία στην 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**

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.