

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

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19
Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα
Τηλέφωνο : 213 1604553

Α Π Ο Φ Α Σ Η

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 ΑΑΔΕ (ΦΕΚ Β' 968/22-03-2017) με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)», όπως αναριθμήθηκε, τροποποιήθηκε και ισχύει,
 - γ. της ΠΟΛ 1064/12-04-2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε (Β' 1440),
2. Την ΠΟΛ 1069/04-03-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών
3. Την υπ' αριθμ. Δ.Ε.Δ.1126366ΕΞ2016/30.08.2016 (Β' 2759) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής»,
4. Την με ημερομηνία κατάθεσης 20.04.2022 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της ανώνυμης εταιρείας με την επωνυμία ΑΦΜ:, η οποία εδρεύει στην, επί της εθνικής οδού, όπως νόμιμα εκπροσωπείται, κατά της από 31.03.2022 (λόγω παρέλευσης της εκ του νόμου οριζόμενης προθεσμίας) τεκμαιρόμενης σιωπηρής απόρριψης, από τον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ ΑΘΗΝΩΝ, της με αρ. πρωτ. /2021 Επιφύλαξης της ως άνω εταιρείας επί της τροποποιητικής Δήλωσης Φόρου Προστιθέμενης Αξίας του μηνός ΔΕΚΕΜΒΡΙΟΥ 2015, όπως αυτή κατατέθηκε σε έντυπη μορφή ενώπιον της Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ ΑΘΗΝΩΝ (αριθμός Δήλωσης) και τα προσκομιζόμενα με την υπό κρίση προσφυγή σχετικά έγγραφα.
5. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.
6. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Α6 τμήματος της Υπηρεσίας μας, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της με ημερομηνία κατάθεσης 20.04.2022 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής, της ανώνυμης εταιρείας με την επωνυμία 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:

Η προσφεύγουσα υπέβαλε στη Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. ΑΘΗΝΩΝ σε έντυπη μορφή στις 31.12.2021, την

περιοδική δήλωση ΦΠΑ μηνός ΔΕΚΕΜΒΡΙΟΥ 2015 με την ένδειξη “Τροποποιητική/Με επιφύλαξη”, η οποία έλαβε αριθμό καταχώρησης

Στις 30.12.2021 είχε υποβληθεί στην ως άνω Δ.Ο.Υ., η με αρ. πρωτ./2021 σχετική δήλωση επιφύλαξης σύμφωνα με το άρθρο 20 του ν.4174/2013 καθόσον θεώρησε ότι έχει δικαίωμα, σύμφωνα με την Ελληνική Νομοθεσία ΦΠΑ, ως αυτή ερμηνεύεται υπό το φως της Ευρωπαϊκής Οδηγίας ΦΠΑ 2006/112/ΕΚ και της συναφούς νομολογίας του Δικαστηρίου της Ευρωπαϊκής Ένωσης, να μειώσει τον ΦΠΑ εκρών της κατά τον ΦΠΑ του ποσού, το οποίο εκ του νόμου υποχρεούται να επιστρέψει στον Ε.Ο.Π.Υ.Υ. («rebate») για τα συνταγογραφούμενα φάρμακα, τα οποία πουλήθηκαν και παραδόθηκαν στην ελληνική αγορά κατά τους μήνες Ιούλιο - Σεπτέμβριο 2015 (Γ' Τρίμηνο 2015) τόσο μέσω χονδρεμπόρων / φαρμακαποθηκών όσο και απευθείας στον Εθνικό Οργανισμό Παροχής Υπηρεσιών Υγείας (Ε.Ο.Π.Υ.Υ), αλλά και απευθείας προς ιδιωτικά φαρμακεία, αιτούμενη να αναγνωριστεί ότι η Εταιρεία έχει δικαίωμα μείωσης της φορολογητέας βάσης κατά το ποσό των Ευρώ 713.287,15 το οποίο αφορά στο καθαρό ποσόν της έκπτωσης που χορηγήθηκε μέσω του Συστήματος Επιστροφής / rebate για συνταγογραφούμενα φάρμακα προς τους Φ.Κ.Α. και τον Ε.Ο.Π.Υ.Υ και το οποίο εντέλει δε θα καταβληθεί από αυτούς για τη περίοδο από Ιούλιο - Σεπτέμβριο 2015, (έκπτωση συνολικού ποσού που δε θα καταβληθεί συμπεριλαμβανομένου ΦΠΑ Ευρώ 755.771,50 επί της αρχικής τιμής πώλησης των φαρμακευτικών προϊόντων, αναλυόμενη σε καθαρή αξία ποσόν Ευρώ 713.287,15 και ΦΠΑ υπολογιζόμενου με εσωτερική υφαίρεση με συντελεστές 4% και 6%, Ευρώ 42.484,35), και να επιστραφεί εντόκως ο ΦΠΑ ποσού Ευρώ 42.484,35 που αντιστοιχεί στο ποσό μείωσης της φορολογητέας βάσης / έκπτωσης όπως παραπάνω, το οποίο καταβλήθηκε αχρεωστήτως με την τροποποιητική δήλωση ΦΠΑ φορολογικής περιόδου ΔΕΚΕΜΒΡΙΟΥ 2015 και η οποία υποβλήθηκε χειρόγραφα στη Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ ΑΘΗΝΩΝ (αρ. καταχώρησης

Μετά την πάροδο απράκτου τριμήνου απορρίφθηκε σιωπηρά από τον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. ΑΘΗΝΩΝ η με αριθμ. πρωτ./2021 Δήλωση Επιφύλαξης της προσφεύγουσας επί της υποβληθείσας με αριθ./2021 Τροποποιητικής/Με επιφύλαξη περιοδικής δήλωσης Φ.Π.Α. του μηνός ΔΕΚΕΜΒΡΙΟΥ 2015.

Η προσφεύγουσα εταιρεία με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή ζητά:

- 1. Να γίνει δεκτή καθ' ολοκληρίαν η παρούσα Ενδικοφανής Προσφυγή και οι συμπεριλαμβανόμενοι σε αυτοί ισχυρισμοί και τα συνοδευτικά έγγραφα.**
- 2. Να ακυρωθεί εν όλω, άλλως να εξαφανιστεί η τεκμαιρόμενη σιωπηρή απόρριψη της νόμιμης, ειδικής και αιτιολογημένης υπ. αριθμ. πρωτ./2021 επιφύλαξης σχετικά με το δικαίωμα, σύμφωνα με το άρθρο 19 παρ. 5 Κώδικα ΦΠΑ, να μειωθεί η φορολογητέα βάση κατά το ποσό των Ευρώ 713.287,15 το οποίο αφορά στο καθαρό ποσόν της έκπτωσης που χορηγήθηκε μέσω του Συστήματος Επιστροφής / rebate για τη περίοδο από Ιούλιο - Σεπτέμβριο 2015 για συνταγογραφούμενα φάρμακα προς τους Φ.Κ.Α. και τον Ε.Ο.Π.Υ.Υ. και το οποίο εντέλει δε θα καταβληθεί από αυτούς (έκπτωση συνολικού ποσού που δε θα καταβληθεί συμπεριλαμβανομένου ΦΠΑ Ευρώ 755.771,50 επί της αρχικής τιμής πώλησης των φαρμακευτικών προϊόντων, αναλυόμενη σε καθαρή αξία ποσόν Ευρώ 713.287,15 και ΦΠΑ υπολογιζόμενου με εσωτερική υφαίρεση με συντελεστές 4% και 6%, Ευρώ 42.484,35). Η δε επιφύλαξη συνυποβλήθηκε κατά το άρθρο 20 του Ν.4174/2013 με την υπ' αριθμ. τροποποιητική δήλωση ΦΠΑ ΔΕΚΕΜΒΡΙΟΥ 2015, όπως αυτή κατατέθηκε σε έντυπη μορφή, ενώπιον του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. Αθηνών.**
- 3. Να αναγνωριστεί ότι η Εταιρεία έχει δικαίωμα μείωσης της φορολογητέας βάσης κατά το ποσό Ευρώ 713.287,15 το οποίο αφορά στο καθαρό ποσόν της έκπτωσης που χορηγήθηκε μέσω του Συστήματος Επιστροφής / rebate για τη περίοδο από Ιούλιο - Σεπτέμβριο 2015 για**

συνταγογραφούμενα φάρμακα προς τους Φ.Κ.Α. και τον Ε.Ο.Π.Υ.Υ. και το οποίο εντέλει δε θα καταβληθεί από αυτούς (έκπτωση συνολικού ποσού που δε θα καταβληθεί συμπεριλαμβανομένου ΦΠΑ Ευρώ 755.771,50 επί της αρχικής τιμής πώλησης των φαρμακευτικών προϊόντων, αναλυόμενη σε καθαρή αξία ποσόν Ευρώ 713.287,15 και ΦΠΑ υπολογιζόμενου με εσωτερική υφαίρεση με συντελεστές 4% και 6%, Ευρώ 42.484,35).

4. Να επιστραφεί εντόκως, ως αχρεωστήτως καταβληθέν, το ποσόν ΦΠΑ ΕΥΡΩ 42.484,35 που αντιστοιχεί στο ποσό μείωσης της φορολογητέας βάσης / έκπτωσης όπως παραπάνω, του οποίου η καταβολή κατέστη αχρεώστητη και για την οποία υποβλήθηκε η τροποποιητική δήλωση ΦΠΑ φορολογικής περιόδου ΔΕΚΕΜΒΡΙΟΥ 2015 σε έντυπη μορφή ενώπιον της Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. Αθηνών (Αριθμός Δήλωσης), δηλαδή από την υποβολή της εν λόγω δήλωσης και της επιφύλαξης,

προβάλλοντας τους παρακάτω ισχυρισμούς:

“II.1. Η άρνηση της Φορολογικής Διοίκησης να δεχτεί την επιφύλαξη για τη μείωση της φορολογητέας βάσης για σκοπούς ΦΠΑ αποτελεί ευθεία παραβίαση του άρθρου 19 παρ. 5 του Κώδικα ΦΠΑ.

A.1. Φορολογική νομοθεσία

A.2. Φαρμακευτική Νομοθεσία

A.3. Υπαγωγή στη συγκεκριμένη περίπτωση

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

A.1. Η κοινοτική νομοθεσία

A.2. Υπαγωγή στη συγκεκριμένη περίπτωση

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

1. Πραγματικά περιστατικά

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

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

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

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

A. Συναφείς περιπτώσεις rebate

B. Παρεμφερείς περιπτώσεις claw – back

II.5. Επί της παραγραφής του δικαιώματος, για την επιστροφή ΦΠΑ ως η συνυποβληθείσα με την επιφύλαξη τροποποιητική δήλωση.”

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 11Γ 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, στο άρθρο 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, με τις διατάξεις του άρθρου 12 παρ. 2 του ν.3816/2010 (ΦΕΚ Α'6 26 Ιανουαρίου 2010), ορίζεται, ότι: **“2. α. Οι εξωτερικοί ασθενείς που είναι ασφαλισμένοι στο Δημόσιο και στους φορείς κοινωνικής ασφάλισης ή δυνάμει ειδικών διατάξεων δικαιούνται περίθαλψης μπορούν να προμηθεύονται, τόσο από τα φαρμακεία των κρατικών νοσοκομείων όσο και από τα ιδιωτικά φαρμακεία, χωρίς συμμετοχή τους στη δαπάνη, φαρμακευτικά ιδιοσκευάσματα για θεραπεία**

σοβαρών ασθενειών, που έχουν άδεια μόνο για νοσοκομειακή χρήση ή άδεια για έναρξη χορήγησης στο νοσοκομείο και παρακολούθηση από ειδικό ιατρό.

β. Τα ιδιωτικά φαρμακεία προμηθεύονται τα χορηγούμενα κατά το εδάφιο α' της παρούσας παραγράφου φαρμακευτικά ιδιοσκευάσματα με τους ίδιους όρους και στην ίδια τιμή που τα προμηθεύονται τα φαρμακεία των κρατικών νοσοκομείων.

γ. Με κοινή υπουργική απόφαση των Υπουργών Υγείας και Κοινωνικής Αλληλεγγύης, Εργασίας και Κοινωνικής Ασφάλισης και Οικονομίας, Ανταγωνιστικότητας και Ναυτιλίας, που δημοσιεύεται στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως, εγκρίνεται, μετά από εισήγηση του Ε.Ο.Φ., κατάλογος με τα φαρμακευτικά ιδιοσκευάσματα για θεραπεία σοβαρών ασθενειών της παραγράφου 2 του παρόντος άρθρου. Με την ίδια διαδικασία ο εν λόγω κατάλογος αναθεωρείται και συμπληρώνεται τουλάχιστον κατ' έτος. Για τον προσδιορισμό του κόστους λαμβάνεται υπόψη η χονδρική τιμή των ιδιοσκευασμάτων και η συσκευασία τους σε συνδυασμό με το κόστος ημερήσιας θεραπείας. Ο τρόπος διαμόρφωσης της τιμής διάθεσής τους από τα νοσοκομεία ή τα ιδιωτικά φαρμακεία καθορίζεται με αγορανομική διάταξη.

δ. Ο κατάλογος των φαρμακευτικών ιδιοσκευασμάτων της παραγράφου 2 του παρόντος άρθρου εγκρίνεται υπό την προϋπόθεση ότι περιέχονται οπωσδήποτε στον κατάλογο των συνταγογραφούμενων φαρμακευτικών ιδιοσκευασμάτων της προηγούμενης παραγράφου του παρόντος άρθρου του παρόντος νόμου. Η ως άνω προϋπόθεση δεν απαιτείται για το διάστημα μέχρι την έκδοση του πρώτου καταλόγου συνταγογραφούμενων ιδιοσκευασμάτων της παραγράφου 1 του παρόντος άρθρου του παρόντος νόμου, για το οποίο διάστημα και μέχρι την έκδοση του καταλόγου κατ' εφαρμογή του παρόντος άρθρου, εξακολουθεί να ισχύει ο κατάλογος φαρμακευτικών ιδιοσκευασμάτων της κοινής υπουργικής απόφασης ΔΥΓ3α/Γ.Π.151509/19.12.2008 (ΦΕΚ 2717 Β', 31.12.2008).

ε. Το άρθρο 26 του ν. 2072/1992, όπως έχει αντικατασταθεί, καταργείται από τη δημοσίευση της κοινής υπουργικής απόφασης του εδαφίου γ' της παραγράφου 2 του παρόντος άρθρου."

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 το άρθρο 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 14 της Υπουργικής Απόφασης 3457/2014 - ΦΕΚ 64/Β/16-1-2014, ορίζονται τα εξής: “ 1.Μετά την αναθεώρηση των τιμών ή μετά την έγκριση των νέων τιμών φαρμάκων ο θετικός κατάλογος και οι αντίστοιχες τιμές αναφοράς αναθεωρούνται εντός 30 ημερών. Τα νέα γενόσημα φάρμακα συμπεριλαμβάνονται αυτόματα στον κατάλογο εφόσον τα φάρμακα αναφοράς (off patent) περιλαμβάνονται επίσης σε αυτόν. 2.Στην επόμενη αναθεώρηση του καταλόγου, η τιμή αναφοράς κάθε cluster θα πρέπει να βασίζεται στο μέσο όρο των τριών φθηνότερων γενοσήμων προϊόντων της κάθε ομάδας (cluster) με συνολικό μερίδιο αγοράς σε όγκο όλων των περιεκτικοτήτων και συσκευασιών τους πάνω από το 4% στην εν λόγω ομάδα (cluster), εφόσον δίδει τιμές χαμηλότερες από το υφιστάμενο σύστημα.

3.Όταν υποβάλλεται ένσταση, πρέπει να υποβληθεί από την αρμόδια επιτροπή του ΕΟΦ έγγραφη και αιτιολογημένη απάντηση για την τελική απόφαση προς το σχετικό υπεύθυνο κυκλοφορίας.

4.Όταν φάρμακα εξαιρούνται από τον θετικό κατάλογο αποζημιούμενων φαρμάκων εξαιτίας μη καταβολής των rebates ή του claw back αυτό δεν επηρεάζει τον υπολογισμό των τιμών αναφοράς και αποζημίωσης έως την επόμενη αναθεώρηση του θετικού καταλόγου.

5.Φάρμακα που με αποφάσεις της Επιτροπής Θετικού Καταλόγου μετακινούνται από τον θετικό στο αρνητικό κατάλογο ή στον κατάλογο των μη συνταγογραφούμενων φαρμάκων ή αντίστροφα, πριν την μετακίνηση τους τιμολογούνται πρώτα σύμφωνα με τις εκάστοτε διατάξεις που αναλογούν στα φάρμακα της κατηγορίας στην οποία αναταξινομούνται. Οι τιμές των φαρμακευτικών προϊόντων που με αίτηση του ΚΑΚ μεταπίπτουν από τον θετικό στον αρνητικό κατάλογο συνταγογραφούμενων φαρμάκων και δεν αποζημιώνονται καθορίζονται με βάση την τιμή του μέσου όρου των τριών χαμηλότερων τιμών των αντιστοίχων προϊόντων των κρατών μελών της ΕΕ. Εάν επανενταχθούν με αίτηση του ΚΑΚ στο θετικό κατάλογο συνταγογραφούμενων φαρμάκων ισχύουν οι εκάστοτε εφαρμοστέες ισχύουσες διατάξεις της παρούσης.”

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 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 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

Επειδή με την απόφαση του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. με αριθ. Α 1035/2019 (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 Εγκύκλιο της ΓΓΔΕ ΠΟΛ1191/2014 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 Εγκύκλιο της ΓΓΔΕ ΠΟΛ1115/2016 όπως τροποποιήθηκε με την Α1035/2019 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.....».

-Με το έγγραφο ΔΕΑΦΔ1082549ΕΞ2017/30-05-2017 της ΑΑΔΕ διευκρινίζονται επίσης 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 (claw back), 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 εκπώσεων, 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 στον ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) ως προς την δυνατότητα υποβολής τροποποιητικής δήλωσης ΦΠΑ και τον χρόνο παραγραφής του ΦΠΑ αναφέρονται τα εξής:

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

Με το άρθρο 36 του ΚΦΔ ορίζεται: «Η Φορολογική Διοίκηση μπορεί να προβεί σε έκδοση πράξης διοικητικού, εκτιμώμενου ή διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εντός πέντε (5) ετών από τη λήξη του έτους εντός του οποίου λήγει η προθεσμία υποβολής δήλωσης. Ειδικά, στις περιπτώσεις που για κάποια φορολογία (όπως εν προκειμένω και ο Φ.Π.Α.) προβλέπεται η υποβολή περισσότερων δηλώσεων, η έκδοση της πράξης του προηγούμενου εδαφίου μπορεί να γίνει εντός πέντε (5) ετών από τη λήξη του έτους εντός του οποίου λήγει η προθεσμία υποβολής της τελευταίας δήλωσης.»

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

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

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

Επειδή με τις διατάξεις του άρθρου 53 παρ. 2 και 4 του ν.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, όπως αναφέρεται στην υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, για τις πωλήσεις φαρμακευτικών προϊόντων που πραγματοποιήθηκαν κατά τους μήνες Ιούλιο - Σεπτέμβριο 2015, η προσφεύγουσα ήταν υποχρεωμένη σύμφωνα με το άρθρο 35 ν. [3918/2011](#), όπως τροποποιήθηκε και ίσχυε από 01.01.2012 με το άρθρο 22 παρ. 1α ν. [4052/2012](#), να παρέχει στους Φορείς Κοινωνικής Ασφάλισης (Φ.Κ.Α.), τον Ε.Ο.Π.Υ.Υ. και τα Κρατικά Νοσοκομεία ένα ποσοστό έκπτωσης (rebate) σύμφωνα με το σύστημα επιστροφής, όπως αυτό οριζόταν στο νόμο. Επίσης, δυνάμει του άρθρου 12 παρ. 2 περ. α' (φάρμακα υψηλού κόστους (ΦΥΚ)) η προσφεύγουσα, ήταν υποχρεωμένη να παρέχει έκπτωση (rebate) προς τον Ε.Ο.Π.Υ.Υ. για φαρμακευτικά ιδιοσκευάσματα σοβαρών παθήσεων όταν αυτά χορηγούνταν από ιδιωτικά

φαρμακεία, τέτοια ώστε η τελική τιμή αγοράς για τον Ε.Ο.Π.Υ.Υ. να ήταν αντίστοιχη με εκείνη που επιτυγχανόταν όταν προμηθευόταν το φάρμακο αυτό από τα φαρμακεία του.

Στο πλαίσιο αυτό, για τις πωλήσεις φαρμακευτικών προϊόντων που η προσφεύγουσα πραγματοποίησε στην ελληνική αγορά μέσω χονδρεμπόρων / φαρμακαποθηκών όσο και απευθείας στον Εθνικό Οργανισμό Παροχής Υπηρεσιών Υγείας (Ε.Ο.Π.Υ.Υ.), κατά τους μήνες Ιούλιο - Σεπτέμβριο 2015, προέκυψε συνολικό ποσόν επιστροφής / rebate από την προσφεύγουσα προς τον Ε.Ο.Π.Υ.Υ. Ευρώ 755.771,50 συμπεριλαμβανομένου ΦΠΑ αναλυόμενο σε καθαρή αξία ποσόν Ευρώ 713.287,15 και ΦΠΑ (υπολογιζόμενου με εσωτερική υφαίρεση με συντελεστές 4% και 6%) Ευρώ 42.484,35.

Σημειώνεται ότι, η προσφεύγουσα προέβη σε αρχικές πωλήσεις φαρμάκων κατά τους μήνες Ιούλιο - Σεπτέμβριο 2015 (Γ' Τρίμηνο 2015) με συντελεστές Φ.Π.Α. 5% και 6,5% σύμφωνα με το τότε ισχύον νομοθετικό πλαίσιο του Ν.2859/2000 (Κώδικα Φ.Π.Α.). Ωστόσο, για τα πιστωτικά τιμολόγια που εξέδωσε προς τον Ε.Ο.Π.Υ.Υ. στις **14-12-2015** για το οφειλόμενο συνολικό ποσό επιστροφής (rebate) Ευρώ 755.771,50, υπολογίσθηκε Φ.Π.Α. με τους νέους συντελεστές 4% και 6%, όπως αυτοί αναπροσαρμόστηκαν με την παρ. 1 του άρθρου 1 του Ν.4334/2015

Το παραπάνω ποσό «επιστροφής» (rebate) προκύπτει από τους σχετικούς υπολογισμούς του Ε.Ο.Π.Υ.Υ., όπως κοινοποιήθηκαν στην προσφεύγουσα εντός του έτους 2015 ως εξής:

α) Με το υπ' αριθμ. πρωτ./...../2015 (Σχετικό 1 α) έγγραφο του Ε.Ο.Π.Υ.Υ., με το οποίο ζητεί από την προσφεύγουσα να αποδώσει το οφειλόμενο ποσόν επιστροφής (rebate) για το χρονικό διάστημα Ιούλιο - Σεπτέμβριο 2015 ανερχόμενο συνολικά σε Ευρώ 59.097,47. Το εν λόγω ποσό, ως ισχυρίζεται η προσφεύγουσα, προκύπτει από πωλήσεις φαρμάκων για τα οποία Κάτοχος Άδειας Κυκλοφορίας (Κ.Α.Κ.) ήταν η ελληνική Εταιρεία «.....» και αφορά ειδικότερα σε φάρμακα που χορηγήθηκαν από Ιδιωτικά Φαρμακεία και Φαρμακεία Ε.Ο.Π.Υ.Υ. ως ποσό επιβάρυνσης 50% από την διαφορά μεταξύ Λιανικής Τιμής και Τιμής Αποζημίωσης ποσού Ευρώ 48.775,77 καθώς και τη διαφορά τιμής στα φάρμακα υψηλού κόστους (ΦΥΚ), που χορηγήθηκαν από Ιδιωτικά Φαρμακεία ποσού Ευρώ 10.321,70, συνολικού ποσού Ευρώ 59.097,47.

β) Με το υπ' αριθμ. πρωτ./...../2015 (Σχετικό 1β) έγγραφο του Ε.Ο.Π.Υ.Υ., με το οποίο ζητεί από την προσφεύγουσα να αποδώσει το οφειλόμενο ποσόν επιστροφής (rebate) για το χρονικό διάστημα ανερχόμενο συνολικά σε Ευρώ 671.586,10. Το εν λόγω ποσό, ως ισχυρίζεται η προσφεύγουσα, προκύπτει από πωλήσεις φαρμάκων με Κάτοχο Άδειας Κυκλοφορίας (Κ.Α.Κ.) την αγγλική Εταιρεία «.....» και αφορά ειδικότερα σε φάρμακα που χορηγήθηκαν από Ιδιωτικά Φαρμακεία και Φαρμακεία Ε.Ο.Π.Υ.Υ. ως ποσό επιβάρυνσης 50% από την διαφορά μεταξύ Λιανικής Τιμής και Τιμής Αποζημίωσης ποσού Ευρώ 656.455,07 καθώς και τη διαφορά τιμής στα φάρμακα υψηλού κόστους (ΦΥΚ) που χορηγήθηκαν από Ιδιωτικά Φαρμακεία ποσού Ευρώ 15.131,03 και συνολικού ποσού Ευρώ 671.586,10. Παρότι Κ.Α.Κ. ήταν εν προκειμένω η, ωστόσο οι πωλήσεις των εν λόγω φαρμάκων στην ελληνική αγορά πραγματοποιούνται από την προσφεύγουσα, η οποία έχει οριστεί διανομέας και τοπικός αντιπρόσωπος στην Ελλάδα, σύμφωνα με την ισχύουσα φαρμακευτική νομοθεσία, συνεπώς η προσφεύγουσα υπέχει και όλες τις σχετικές υποχρεώσεις έναντι του Ελληνικού Οργανισμού Φαρμάκων (Ε.Ο.Φ.) για λογαριασμό του εν προκειμένω αλλοδαπού και μη εγκατεστημένου στην Ελλάδα Κ.Α.Κ.

γ) Με το υπ' αριθμ. πρωτ./...../2015 (Σχετικό 1γ) έγγραφο του Ε.Ο.Π.Υ.Υ., με το οποίο ζητεί από την προσφεύγουσα να αποδώσει το οφειλόμενο ποσόν επιστροφής (rebate) για το χρονικό διάστημα ανερχόμενο συνολικά σε Ευρώ 25.087,93. Το εν λόγω ποσό, ως ισχυρίζεται η προσφεύγουσα, προκύπτει από πωλήσεις φαρμάκων με Κάτοχο Άδειας Κυκλοφορίας (Κ.Α.Κ.) την φινλανδική Εταιρεία «.....»

(«.....»), και αφορά ειδικότερα σε φάρμακα που χορηγήθηκαν από Ιδιωτικά Φαρμακεία και Φαρμακεία Ε.Ο.Π.Υ.Υ. ως ποσό επιβάρυνσης 50% από την διαφορά μεταξύ Λιανικής Τιμής και Τιμής Αποζημίωσης συνολικού ποσού Ευρώ 25.087,93. Παρότι Κ.Α.Κ. ήταν εν προκειμένω η, ωστόσο οι πωλήσεις των εν λόγω φαρμάκων στην ελληνική αγορά πραγματοποιούνται από την προσφεύγουσα, η οποία έχει οριστεί διανομέας και τοπικός αντιπρόσωπος στην Ελλάδα, σύμφωνα με την ισχύουσα φαρμακευτική νομοθεσία, συνεπώς η προσφεύγουσα υπέχει και όλες τις σχετικές υποχρεώσεις έναντι του Ελληνικού Οργανισμού Φαρμάκων (Ε.Ο.Φ.) για λογαριασμό του εν προκειμένω αλλοδαπού και μη εγκατεστημένου στην Ελλάδα Κ.Α.Κ.

Επειδή, το συνολικό ποσό των εκκαθαρισμένων εντός του έτους 2015 επιστροφών (rebates) 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 για τους μήνες Ιούλιο – Σεπτέμβριο 2015 [Γ' τρίμηνο 2015], ανήλθε σε 755.771,50 €, ποσό το οποίο η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι εξόφλησε ολοσχερώς στον Ε.Ο.Π.Υ.Υ. όπως προκύπτει και από την με ημερομηνία έκδοσης 18.03.2021 "ΚΑΤΑΣΤΑΣΗ ΒΕΒΑΙΩΘΕΝΤΩΝ ΕΣΟΔΩΝ του Ε.Ο.Π.Υ.Υ., (Σχετ. 17).

Επειδή, η προσφεύγουσα, μετά τις ως άνω γνωστοποιήσεις από τον Ε.Ο.Π.Υ.Υ., προέβη στην έκδοση των κάτωθι πιστωτικών τιμολογίων, για συνολικό ποσό επιστροφής/rebate Ευρώ 755.771,50 αναλυόμενο σε καθαρή αξία ποσόν Ευρώ 713.287,15 και ποσό ΦΠΑ (υπολογιζόμενου με εσωτερική υπαίρεση με συντελεστές 4% και 6%) Ευρώ 42.484,35 ως εξής:

- 1- Για την γνωστοποίηση του Ε.Ο.Π.Υ.Υ. ανωτέρω υπό α) όπου Κ.Α.Κ είναι η εξεδόθη το υπ' αριθ./2015 (Σχετικό 2 α) πιστωτικό τιμολόγιο με αιτιολογία: «Εκπτώση-Επιστροφή (rebate) του άρθρου 35 παρ. 1 α και γ του ν.3918/2011, όπως τροποποιήθηκε με το άρθρο 22 παρ. 1 α του ν.4052/2012 για έμμεσες και άμεσες πωλήσεις προς τον ΕΟΠΥΥ και διαφοράς τιμής φαρμάκων υψηλού κόστους (ΦΥΚ) όταν χορηγείται από ιδιωτικά φαρμακεία του άρθρου 12 παρ. 2 του ν.3816/2010, ως το υπ' αριθμ. πρωτ./...../2015 έγγραφο του Ε.Ο.Π.Υ.Υ. – Γενική Διεύθυνση Οργάνωσης & Σχεδιασμού Αγοράς Υπηρεσιών Υγείας - Διεύθυνση Φαρμάκου – Τμήμα Σχεδιασμού και Παρακολούθησης Χορήγησης Φαρμάκων» και αφορά συνολικό ποσόν επιστροφής / rebate Ευρώ 59.097,47 αναλυόμενο σε καθαρή αξία ποσόν Ευρώ 55.775,41 και ποσό ΦΠΑ (υπολογιζόμενου με εσωτερική υπαίρεση με συντελεστές 4% και 6%) Ευρώ 3.322,06.
- 2- Για τη γνωστοποίηση του Ε.Ο.Π.Υ.Υ. ανωτέρω υπό β) όπου Κ.Α.Κ είναι η εξεδόθη το υπ' αριθ./2015 (Σχετικό 2β) πιστωτικό τιμολόγιο με αιτιολογία: «Εκπτώση-Επιστροφή (rebate) του άρθρου 35 παρ. 1 α και γ του ν.3918/2011, όπως τροποποιήθηκε με το άρθρο 22 παρ. 1 α του ν.4052/2012 για έμμεσες και άμεσες πωλήσεις προς τον ΕΟΠΥΥ και διαφοράς τιμής φαρμάκων υψηλού κόστους (ΦΥΚ) όταν χορηγείται από ιδιωτικά φαρμακεία του άρθρου 12 παρ. 2 του ν.3816/2010, ως το υπ' αριθμ. πρωτ./...../2015 έγγραφο του Ε.Ο.Π.Υ.Υ. – Γενική Διεύθυνση Οργάνωσης & Σχεδιασμού Αγοράς Υπηρεσιών Υγείας - Διεύθυνση Φαρμάκου – Τμήμα Σχεδιασμού και Παρακολούθησης Χορήγησης Φαρμάκων» και αφορά συνολικό ποσόν επιστροφής / rebate Ευρώ 671.586,10 αναλυόμενο σε καθαρή αξία ποσόν Ευρώ 633.834,08 και ποσό ΦΠΑ (υπολογιζόμενου με εσωτερική υπαίρεση με συντελεστές 4% και 6%) Ευρώ 37.752,02.
- 3- Για τη γνωστοποίηση του Ε.Ο.Π.Υ.Υ. ανωτέρω υπό γ) όπου Κ.Α.Κ είναι η εξεδόθη το υπ' αριθ./2015 (Σχετικό 2γ) πιστωτικό τιμολόγιο με αιτιολογία:

«Έκπτωση-Επιστροφή (rebate) του άρθρου 35 παρ. 1 α και γ του ν.3918/2011, όπως τροποποιήθηκε με το άρθρο 22 παρ. 1 α του ν.4052/2012 για έμμεσες και άμεσες πωλήσεις προς τον ΕΟΠΥΥ, ως το υπ' αριθμ. πρωτ./...../2015 έγγραφο του Ε.Ο.Π.Υ.Υ. – Γενική Διεύθυνση Οργάνωσης & Σχεδιασμού Αγοράς Υπηρεσιών Υγείας - Διεύθυνση Φαρμάκου – Τμήμα Σχεδιασμού και Παρακολούθησης Χορήγησης Φαρμάκων» και αφορά συνολικό ποσόν επιστροφής / rebate Ευρώ 25.087,93 αναλυόμενο σε καθαρή αξία ποσόν Ευρώ 23.677,66 και ποσό ΦΠΑ (υπολογιζόμενου με εσωτερική υφαίρεση με συντελεστές 4% και 6%) Ευρώ 1.410,27.

Επειδή, τα ως άνω αναφερόμενα πιστωτικά τιμολόγια κοινοποιήθηκαν στον Ε.Ο.Π.Υ.Υ. στις **21.12.2021** (αρ. πρωτ. Κατάθεσης/2021) (Σχετικό 2δ).

Επειδή, η προσφεύγουσα ισχυρίζεται, ότι, “το σύνολο του σχετικού αναλογούντος Φ.Π.Α. έχει εμπροθέσμως αποδοθεί στο Δημόσιο μέσω των αντίστοιχων περιοδικών δηλώσεων Φ.Π.Α., που υποβλήθηκαν για τη φορολογική περίοδο έκδοσης των οικείων τιμολογίων πώλησης και παράδοσης φαρμάκων,” όπως, εξάλλου, προκύπτει από το φορολογικό πιστοποιητικό – έκθεση φορολογικής συμμόρφωσης χωρίς επιφύλαξη του Ορκωτού Ελεγκτή, με Α.Μ. ΣΟΕΛ, της ελεγκτικής εταιρείας «.....», συνοδευόμενο από το Προσάρτημα Αναλυτικών Πληροφοριακών Στοιχείων έτους 2015 (Σχετικό 16). Περαιτέρω δε, ισχυρίζεται, ότι, “με αυτόν τον τρόπο, επιβεβαιώνεται ότι η εταιρεία απέδωσε τον οφειλόμενο ΦΠΑ επί των αρχικών απευθείας πωλήσεων προς την αγορά κατά το έτος 2015, όσο και ότι δεν προέβη σε μείωση του φόρου των εκροών της κατά την έκδοση των πιστωτικών τιμολογίων προς τον ΕΟΠΥΥ κατά το έτος 2015 λόγω του Συστήματος επιστροφής/rebate, καθόσον ένας τέτοιος φορολογικός χειρισμός θα είχε επισημανθεί από τους Ορκωτούς Ελεγκτές στο ως άνω φορολογικό πιστοποιητικό”.

Επειδή λόγω της υπαγωγής της προσφεύγουσας εταιρείας στον υποχρεωτικό εκ του νόμου μηχανισμό των επιστροφών (rebates) 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 755.771,50 €, και στο οποίο ποσό επιστραφέντος τιμήματος αναλογεί ποσό Φ.Π.Α. εκροών (κατόπιν εσωτερικής υφαίρεσης με εφαρμογή του ισχύοντος συντελεστή Φ.Π.Α. 4% και 6%) ύψους 42.484,35 €.

Επειδή, η προσφεύγουσα, ως ισχυρίζεται και με την ενδικοφανή της προσφυγή, θεωρώντας βάσιμα ότι θεμελιώνει νόμιμο δικαίωμα, να μειώσει αναλόγως τον Φ.Π.Α. εκροών επί της αξίας των φαρμακευτικών ιδιοσκευασμάτων που πώλησε και παρέδωσε στην ελληνική αγορά, κατά το ποσό του Φ.Π.Α. που αντιστοιχεί σε μια επί της ουσίας υποχρεωτική εκ του νόμου χορηγούμενη εκ των υστέρων έκπτωση όπως είναι το ποσό επιστροφής rebate του άρθρου 35 του ν.3918/2011 όπως είχε αντικατασταθεί με το άρθρο 22 του ν.4052/2012, του rebate 50%-50% του άρθρου 14 της ΥΑ 3457/2014 καθώς και του άρθρου 12 παρ.2 του ν.3816/2010 (ΦΥΚ) δήλωσε νόμιμα τη σχετική επιφύλαξη της σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 20 του ν.4174/2013 – Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας («Κ.Φ.Δ.»). Συγκεκριμένα, η επιφύλαξη αυτή αφορά στη δήλωση Φ.Π.Α. της περιόδου κατά την οποία εκδόθηκαν τα ως άνω αναφερόμενα πιστωτικά τιμολόγια, ήτοι στην τροποποιητική δήλωση Φ.Π.Α. του μηνός ΔΕΚΕΜΒΡΙΟΥ 2015 [Επιστροφή (rebate) του Γ' τριμήνου 2015 του άρθρου 35 του ν.3918/2011 όπως είχε αντικατασταθεί με το άρθρο 22 του ν.4052/2012 και ίσχυε έως 31.12.2016, του rebate 50%-50% του άρθρου 14 της με αριθμ. 3457/2014 Υπουργικής

Απόφασης καθώς και του άρθρου 12 παρ. 2 του ν.3816/2010 (ΦΥΚ)], η οποία κατατέθηκε σε έντυπη μορφή ενώπιον της Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. Αθηνών με την ένδειξη «Με Επιφύλαξη», με Αριθμό Δήλωσης (Σχετικό 3). Εν συνεχεία, στις 30.12.2021, η προσφεύγουσα υπέβαλε ενώπιον της Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. Αθηνών τη σχετική Επιφύλαξη της (Σχετικό 4), με ειδικό και αιτιολογημένο περιεχόμενο, σύμφωνα με τα οριζόμενα στο άρθρο 20 ΚΦΔ. Η ως άνω Επιφύλαξη έλαβε αριθμό πρωτοκόλλου/2021. Με την παραπάνω Επιφύλαξη, η προσφεύγουσα, δήλωσε τη ρητή επιφύλαξη της σχετικά με τη μείωση του Φ.Π.Α. εκροών της κατά τον Φ.Π.Α. που αναλογεί στο ποσό της «επιστροφής» (rebate) του άρθρου 35 του ν.3918/2011, όπως είχε αντικατασταθεί με το άρθρο 22 του ν.4052/2012 και ίσχυε έως 31.12.2016, του rebate 50%-50% του άρθρου 14 της με αριθμ. 3457/2014 Υπουργικής Απόφασης καθώς και του άρθρου 12 παρ. 2 του ν.3816/2010 (ΦΥΚ) (Ευρώ 42.484,35), σύμφωνα με τους ειδικούς και αιτιολογημένους λόγους που αναλυτικά διαλαμβάνονται σε αυτήν.

Επειδή, η προσφεύγουσα ισχυρίζεται, ότι, τα ως άνω εκδοθέντα πιστωτικά τιμολόγια δεν ελήφθησαν υπόψη κατά την υποβολή της τροποποιητικής δήλωσης ΦΠΑ μηνός ΔΕΚΕΜΒΡΙΟΥ 2015 με την έννοια ότι η προσφεύγουσα δεν μείωσε το φόρο των εκροών της κατά το ως άνω ποσόν ΦΠΑ Ευρώ 42.484,35 για την ως άνω αιτία, δηλαδή για το ποσό επιστροφής (rebate) βάσει των ως άνω γνωστοποιήσεων του Ε.Ο.Π.Υ.Υ..

Επειδή, μετά την πάροδο απράκτου τριμήνου απορρίφθηκε σιωπηρά από τον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. ΑΘΗΝΩΝ η ως άνω με αριθμ. πρωτ./2021 Δήλωση Επιφύλαξης της προσφεύγουσας επί της υποβληθείσας με αριθμ./2021 Τροποποιητικής/Με επιφύλαξη περιοδικής δήλωσης Φ.Π.Α. του μηνός ΔΕΚΕΜΒΡΙΟΥ 2015.

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 αναιτιολόγητα από τη Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. ΑΘΗΝΩΝ, η ως άνω υποβληθείσα δήλωση επιφύλαξης επί της τροποποιητικής δήλωσης ΦΠΑ ΔΕΚΕΜΒΡΙΟΥ 2015. 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 rebates, εισέπραξε χαμηλότερα ποσά ως τίμημα.

Επειδή ως ανωτέρω έχει γίνει νομολογιακά δεκτό, η καταβολή στο Ελληνικό Δημόσιο ΦΠΑ εκροών υπολογισθέντος επί φορολογητέας αξίας υψηλότερης της τελικώς διαμορφωθείσας, δεν συνάδει με τις διατάξεις του άρθρου 90 παρ. 1 της Οδηγίας 2006/112/EK 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 δήλωσης επιφύλαξης επί της τροποποιητικής δήλωσης, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας περί εσφαλμένης, αναιτιολόγητης απόρριψης βασίμως προβάλλεται και σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 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 δήλωσης επιφύλαξης

επί της τροποποιητικής δήλωσης ΦΠΑ ΔΕΚΕΜΒΡΙΟΥ 2015, 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

Τη **αποδοχή** της με ημερομηνία κατάθεσης 20.04.2022 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της **ανώνυμης εταιρείας με την επωνυμία** '..... **ΑΦΜ:**, και την **ακύρωση** της από 31.03.2022 τεκμαιρόμενης σιωπηρής απόρριψης του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. ΑΘΗΝΩΝ επί της με αριθμ. πρωτ. /2021 δήλωσης επιφύλαξης επί της υποβληθείσας στις 31.12.2021 με αριθ. τροποποιητικής/με επιφύλαξη περιοδικής δήλωσης Φ.Π.Α. για τη φορολογική περίοδο ΔΕΚΕΜΒΡΙΟΥ 2015 και όπως ο Προϊστάμενος προβεί στις παραπάνω ενέργειες σύμφωνα με τα αναφερόμενα στο ως άνω σκεπτικό.

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

Ακριβές Αντίγραφο

Ο/Η Υπάλληλος του
Αυτοτελούς Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
Η ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΗ ΤΗΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΓΡΑΜΜΑΤΩ ΣΚΟΥΡΑ

Σ η μ ε ί ω σ η: Κατά της απόφασης αυτής επιτρέπεται η άσκηση προσφυγής ενώπιον των αρμόδιων Διοικητικών Δικαστηρίων εντός τριάντα (30) ημερών από την κοινοποίησή της με υποχρέωση, επί ποινή απαραδέκτου άσκησης της προσφυγής.