



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα, 04.09.2023

Αριθμός Απόφασης: 1166

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α3 ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19
Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα
Τηλέφωνο : 213 1604552

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

α. του άρθρου 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν. 4987/2022 Α' 206), εφεξής ΚΦΔ.

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

γ. Της ΠΟΛ 1064/28.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2014) «Εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (Ειδική Διοικητική Διαδικασία - Ενδικοφανής προσφυγή), καθορισμός λεπτομερειών για τη λειτουργία της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.), την εφαρμοστέα διαδικασία και τον τρόπο έκδοσης των αποφάσεων αυτής και ρύθμιση ζητημάτων καταβολής και αναστολής καταβολής του οφειλόμενου ποσού σε περίπτωση άσκησης ενδικοφανούς προσφυγής».

δ. της με αριθ. Α.1165/22.11.2022 απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ με θέμα: «Υποβολή ενδικοφανών προσφυγών και αιτημάτων αναστολής του άρθρου 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν.4987/2022), αποκλειστικά ψηφιακά μέσω διαδικτύου από το διαδικτυακό τόπο της ΑΑΔΕ» (ΦΕΚ 6009/τ.Β' /25.11.2022).

2. Την ΠΟΛ 1069/4-3-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. 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.

4. Την με ημερομηνία κατάθεσης 13-04-2023 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της ανώνυμης εταιρείας με την επωνυμία «..... ΑΝΩΝΥΜΗ

ΕΤΑΙΡΕΙΑ» και τον διακριτικό τίτλο «..... Α.Ε.», με ΑΦΜ:, νομίμως εκπροσωπούμενης, που εδρεύει στο Αττικής, λεωφόρος, αριθ., κατά της με αριθ. πρωτ. /10-03-2023 αρνητικής απάντησης του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ ΑΘΗΝΩΝ, με την οποία απορρίφθηκε η με αριθ. πρωτ. /30-12-2022 Δήλωση Επιφύλαξης της ως άνω Εταιρείας, που διατυπώθηκε κατ' άρθρο 20 του ν.4987/2022 (ΚΦΔ), επί της με αριθ. πρωτ. /30-12-2022 Τροποποιητικής Δηλώσεως Φ.Π.Α. φορολογικής περιόδου Φεβρουαρίου 2016, και τα προσκομιζόμενα με την υπό κρίση προσφυγή σχετικά έγγραφα.

5. Την εις την ανωτέρω παράγραφο 4 αρνητική απάντηση του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ ΑΘΗΝΩΝ, της οποίας ζητείται η ακύρωση.

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

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α3 όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης

Επί της με ημερομηνία κατάθεσης από 13-04-2023 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της ανώνυμης εταιρείας με την επωνυμία «..... **ΑΝΩΝΥΜΗ ΕΤΑΙΡΕΙΑ» με τον διακριτικό τίτλο «..... Α.Ε.», με 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, επαγόμεστε τα ακόλουθα:**

Σύντομο ιστορικό

Η προσφεύγουσα υπέβαλε στη Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ ΑΘΗΝΩΝ την με αριθ. πρωτ. /30-12-2022 τροποποιητική δήλωση ΦΠΑ μηνός Φεβρουαρίου 2016 με την ένδειξη «Τροποποιητική/Με επιφύλαξη». Περαιτέρω, υπέβαλε, την υπ' αριθ. πρωτ. /30-12-2022 Δήλωση Επιφύλαξης δυνάμει της διάταξης του άρθρου 20 του ΚΦΔ, σχετικά με το δικαίωμά της, σύμφωνα με το άρθρο 19 παρ. 5 Κώδικα ΦΠΑ, να μειωθεί η φορολογητέα βάση κατά ποσό 1.503.951,32 ευρώ της έκπτωσης που χορήγησε στον (μέσω του συστήματος επιστροφής / rebate), αιτούμενη να γίνει δεκτή η ως άνω τροποποιητική /με επιφύλαξη περιοδική δήλωση Φ.Π.Α. και να της επιστραφεί, ως αχρεωστήτως καταβληθέν, το ποσό του ΦΠΑ εκρών ύψους 85.129,32€, που αναλογεί στο σχετικό εκδοθέν πιστωτικό τιμολόγιο προς τον για συνολικό ποσό επιστροφής/rebate 1.503.951,32 €, αναλυόμενο σε καθαρή αξία ποσό 1.418.822,00€ και ποσό ΦΠΑ (με συντελεστή 6%) 85.129,32 ευρώ.

Με την με αριθ. /10-03-2023 απόφαση του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ ΑΘΗΝΩΝ, απορρίφθηκε η με αριθ. πρωτ. /30-12-2022 Δήλωση Επιφύλαξης της προσφεύγουσας επί της υποβληθείσας με αριθ. πρωτ. /30-12-2022 τροποποιητικής περιοδικής δήλωσης Φ.Π.Α. για τη φορολογική περίοδο Φεβρουαρίου 2016.

Η προσφεύγουσα με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά να γίνει δεκτή η υπό κρίση ενδικοφανής προσφυγή, να ακυρωθεί και να εξαφανιστεί άλλως να τροποποιηθεί και μεταρρυθμιστεί επί τα βελτίω η προσβαλλόμενη αρνητική απάντηση του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ ΑΘΗΝΩΝ, να γίνει δεκτή η με αριθ. πρωτ. /30-12-2022 δήλωση επιφύλαξης της επί της με αριθ. πρωτ. /30-12-2022 τροποποιητικής δήλωσης ΦΠΑ φορολογικής περιόδου Φεβρουαρίου 2016, και να της επιστραφεί - συμψηφιστεί νομιμοτόκως, ως αχρεωστήτως καταβληθέν το ποσό ΦΠΑ ύψους 85.129,32 ευρώ, προβάλλοντας τους παρακάτω ισχυρισμούς:

1. Παράνομη και πλημμελής ερμηνεία των φορολογικών διατάξεων της εσωτερικής νομοθεσίας. Τα υφιστάμενα rebate έως 31-12-2016, σύμφωνα με το άρθρο 35 του ν.3819/2011, όπως τροποποιήθηκε δυνάμει του άρθρου 22 του ν.4052/2012 και της Υπουργικής Αποφάσεως με αριθμό Φ4200/8809/1081 (ΦΕΚ Β' 1504/04.05.2012), για τα οποία επήλθε ενοποίηση από 01-01-2017 με βάση το άρθρο 87 του ν.4472/2017, έχουν τον χαρακτήρα υποχρεωτικής εκ του νόμου εκπτώσεως που χορηγείται προς τους Φ.Κ.Α. / Ε.Ο.Π.Υ.Υ. και τα Νοσοκομεία. Ο εν λόγω χαρακτηρισμός έχει άλλωστε αναγνωρισθεί παγίως από το Συμβούλιο της Επικρατείας στις αποφάσεις του με αριθμούς 2439/2015, 3347/2015 και 2049/2017. Περαιτέρω, έχει κριθεί παγίως νομολογιακά και δη κατά τρόπο αμετάκλητο ότι το επίμαχο ποσό αντιστοιχεί σε μια επί της ουσίας υποχρεωτική εκ του νόμου, χορηγούμενη εκ των υστέρων, έκπτωση και άρα θα έπρεπε, ως τέτοια να μειώνει αντίστοιχα και την αρχική φορολογητέα βάση των πωλήσεων, ώστε να θεμελιώνεται δικαίωμα επιστροφής του αναλογούντος Φ.Π.Α. Ακολούθως, η ΔΕΔ με τις αποφάσεις της (2871/2022 και 2940/2022), υιοθετώντας, ως όφειλε, στο ακέραιο την ερμηνεία, που δόθηκε στο εφαρμοστέο νομοθετικό πλαίσιο με βάση τη σχετική νομολογία του Συμβουλίου της Επικρατείας, αλλά και των Διοικητικών Εφετειών, έκανε δεκτές αντίστοιχες ενδικοφανείς προσφυγές εταιρειών σε παρόμοιες, ανάλογες και ισοδύναμες υποθέσεις με την δική της, ήτοι μείωσης της φορολογητέας βάσεως κατά το ποσό της επιστροφής «rebate» προς τον Ε.Ο.Π.Υ.Υ. με βάση το άρθρο 35 του Ν.3918/2011 και συμψηφισμού / επιστροφής νομιμοτόκως του αχρεωστήτως καταβληθέντος ποσού Φ.Π.Α. εκροών που αναλογεί στη μείωση αυτή.
2. Η μη αντιμετώπιση της περιπτώσεως της Εταιρείας κατά τον προσήκοντα τρόπο και η μη ικανοποίηση της αξιώσεώς της περί μείωσης της αρχικής φορολογητέας βάσεως των πωλήσεων της λόγω χορηγήσεως εκπτώσεως / rebate προς τον Ε.Ο.Π.Υ.Υ. θα παρέβλεπε καταφανώς τη θεμελιώδη αρχή της φορολογικής ουδετερότητας του Φ.Π.Α. και θα συνιστούσε, χωρίς να υπάρχει πρόδηλος και ουσιαστικά αντικειμενικός λόγος, κατάφωρη παραβίαση της αρχής της αναλογικής ισότητας και της ίσης μεταχειρίσεως (ως ειδικότερης εκφάνσεως της αρχής της ισότητάς), καθώς και της αρχής της χρηστής διοικήσεως και της προστατευομένης εμπιστοσύνης του διοικούμενου, καθώς κατ' ουσίαν δεν υφίσταται καμία ειδοποιός διαφορά μεταξύ της φύσεως του «Ενοποιημένου rebate», με ισχύ από 01-01-2017, και των ήδη υφιστάμενων επιστροφών / «rebates» δυνάμει του άρθρου 35 του ν.3918/2011, ως ίσχυε έως 31-12-2016, και θα οδηγούσε σε μη τήρηση των βασικών αρχών της λειτουργίας του Φ.Π.Α. με βάση τη σχετική Ελληνική και Ευρωπαϊκή φορολογική νομοθεσία.
3. Παράνομη και εσφαλμένη η με αριθ./10-03-2023 αρνητική απάντηση του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ ΑΘΗΝΩΝ με την οποία απορρίπτεται η υπ' αριθ. πρωτ./30-12-2022 Δήλωσης Επιφυλάξεώς της, η οποία διατυπώθηκε, κατ' άρθρο 20 ν.4987/2022 (ΚΦΔ), επί της υπ' αριθ. πρωτ./30-12-2022 Τροποποιητικής Δηλώσεως Φ.Π.Α. φορολογικής περιόδου Φεβρουαρίου 2016, με αποτέλεσμα η εν λόγω απορριπτική αρνητική απάντηση να αποβαίνει παράνομη και ακυρωτέα.

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 σκεύασμα να συμμετέχουν στο θετικό κατάλογο μετά την 1.1.2012.

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

γ) Ο Εθνικός Οργανισμός Φαρμάκων υποχρεούται μέχρι τις 10.10.2011 να συντάξει και να αποστείλει στη Γενική Γραμματεία Κοινωνικών Ασφαλίσεων κατάσταση με τις συνολικές πωλήσεις κάθε φαρμακευτικής εταιρείας ανά προϊόν και να υπολογίσει το ποσό, το οποίο θα πρέπει να αποδοθεί από την υπόχρεη φαρμακευτική εταιρεία ή κάτοχο άδειας κυκλοφορίας.

δ) Κάθε φαρμακευτική εταιρεία ή κάτοχος αδειών κυκλοφορίας φαρμακευτικών ιδιοσκευασμάτων υποχρεούται να αποδώσει το σύνολο του ποσού επιστροφής (rebate) του έτους 2011 μέχρι τις 15.11.2011, σε λογαριασμό τραπεζής, που καθορίζεται από τις υπηρεσίες της Γενικής Γραμματείας Κοινωνικών Ασφαλίσεων. Σε περίπτωση υπέρξεως και τοπικού αντιπροσώπου, η γνωστοποίηση του υπολογισθέντος ποσού και η απόδοση στο

λογαριασμό γίνεται από τον Κάτοχο Ἀδείας 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 εκδίκηση και έκδοση των σχετικών αποφάσεων από τη Δευτεροβάθμια Επιτροπή Λίστας.».

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

«1.α) Για κάθε φαρμακευτικό ιδιοσκεύασμα που συνταγογραφείται από ιατρό και το τίμημα του οποίου καλύπτεται από τους Φορείς Κοινωνικής Ασφάλισης (Φ.Κ.Α.), τον Ενιαίο Οργανισμό Παροχών Υγειονομικής Περίθαλψης (Ε.Ο.Π.Υ.Υ.) και τον Οίκο Ναύτου, θεσπίζεται «τιμή κοινωνικής ασφάλισης» (εφεξής Τ.Κ.Α.) η οποία συνίσταται στην τιμή παραγωγού ή εισαγωγέα, όπως αυτή ορίζεται στην κάθε φορά ισχύουσα υπουργική απόφαση που καθορίζει τον τρόπο τιμολόγησης των φαρμακευτικών ιδιοσκευασμάτων μειωμένη κατά 9%. Οι Φ.Κ.Α. καλύπτουν τη δαπάνη χορήγησης των συνταγογραφούμενων φαρμάκων μέχρι του ποσού της λιανικής τιμής μειωμένης κατά το ποσό της συμμετοχής του ασφαλισμένου και της προκύπτουσας διαφοράς μεταξύ της τιμής παραγωγού ή εισαγωγέα και της Τ.Κ.Α.. Η δαπάνη που αφορά το παρακρατούμενο 9% βαρύνει αποκλειστικά τους κατόχους της άδειας κυκλοφορίας (Κ.Α.Κ.) των φαρμακευτικών ιδιοσκευασμάτων και θεωρείται «επιστροφή» (re-bate) 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 με το άρθρο 87 παρ.1 και 9 του ν.4472/2017 τροποποιήθηκε ο υπολογισμός του ως άνω rebate και συγκεκριμένα το άρθρο 35 του Ν. 3918/2011 (Α' 31) αντικαταστάθηκε ως εξής:

«1. Το άρθρο 35 του Ν. 3918/2011 (Α' 31), αντικαθίσταται ως εξής:

1. Για κάθε φαρμακευτικό ιδιοσκεύασμα που συνταγογραφείται από ιατρό και το τίμημα του οποίου καλύπτεται από τους Φορείς Κοινωνικής Ασφάλισης (Φ.Κ.Α.) και τον Εθνικό Οργανισμό Παροχών Υπηρεσιών Υγείας (Ε.Ο.Π.Υ.Υ.) θεσπίζεται «τιμή κοινωνικής ασφάλισης» (εφεξής Τ.Κ.Α.), η οποία συνίσταται επί της τιμής παραγωγού και εισαγωγέα, όπως αυτή ορίζεται στην εκάστοτε ισχύουσα υπουργική απόφαση που καθορίζει τον τρόπο τιμολόγησης των φαρμακευτικών ιδιοσκευασμάτων, μειωμένη κατά τα ποσοστά επιπρόσθετης έκπτωσης των παραγράφων 2 και 3 του παρόντος άρθρου.

2. Τα φαρμακεία του Ε.Ο.Π.Υ.Υ., τα νοσοκομεία του Ε.Σ.Υ. και των αποκεντρωμένων μονάδων αυτών, το Ωνάσειο Καρδιοχειρουργικό Κέντρο, το Νοσοκομείο Παπαγεωργίου, καθώς και όλα τα νοσοκομεία του Δημοσίου οποιασδήποτε μορφής προμηθεύονται τα φαρμακευτικά προϊόντα με ποσοστό έκπτωσης 5% επί της νοσοκομειακής τιμής, όπως αυτή η τιμή εκάστοτε καθορίζεται στην ισχύουσα υπουργική απόφαση που καθορίζει τον τρόπο τιμολόγησης των φαρμακευτικών ιδιοσκευασμάτων. Το ποσό της έκπτωσης του 5% ως άνω υπολογίζεται επί του τιμολογίου αγοράς των νοσοκομείων. Εξαιρούνται τα φαρμακευτικά προϊόντα που θα ενταχθούν στη διαγωνιστική διαδικασία εφόσον η τιμή με την οποία θα κατακυρωθούν στο διαγωνισμό, είναι μικρότερη από αυτήν που προκύπτει από την προηγούμενη επιστροφή επί της νοσοκομειακής τιμής. Το ποσοστό αυτής της έκπτωσης συνυπολογίζεται και αφαιρείται κατά τον τελικό υπολογισμό του συνολικού ποσοστού επιστροφής (rebate) που ορίζεται στην επόμενη παράγραφο.

3. Οι Κάτοχοι Άδειας Κυκλοφορίας φαρμάκων (ΚΑΚ) υποχρεούνται κάθε τρίμηνο σε ποσό επιστροφής ίσο με το ποσοστό επί των συνολικών πωλήσεων, του προηγούμενου τριμήνου όλων των συσκευασιών, περιεκτικοτήτων και μορφών του εκάστοτε φαρμακευτικού προϊόντος, σύμφωνα με τον τύπο ...

4. Η καταβολή του ποσού επιστροφής των παραγράφων 2 και 3 από τον Κ.Α.Κ. ή φαρμακευτική εταιρεία μπορεί να γίνει είτε με απευθείας κατάθεση μετρητών στον λογαριασμό του Ε.Ο.Π.Υ.Υ. ή του ΦΚΑ και του νοσοκομείου, είτε μέσω συμψηφισμού του ποσού επιστροφής με αντίστοιχες οφειλές του Ε.Ο.Π.Υ.Υ. ή του νοσοκομείου προς τις φαρμακευτικές εταιρείες για προμήθεια φαρμάκων στα φαρμακεία τους.

5. Ο Ε.Ο.Π.Υ.Υ. δύναται να συμψηφίζει με απόφαση Διοικητικού Συμβουλίου τα οφειλόμενα από τους Κατόχους Άδειας Κυκλοφορίας (Κ.Α.Κ.) φαρμακευτικών ιδιοσκευασμάτων ποσά, που προκύπτουν από την υποχρέωσή τους επιστροφής (rebate) των παραγράφων 2 και 3 του παρόντος άρθρου, με ισόποσες οφειλές του προς τους Κ.Α.Κ.,...

6. α) Σε περίπτωση μη έγκαιρης απόδοσης του ποσού επιστροφής των παραγράφων 2 και 3 του παρόντος άρθρου, αυτά εισπράττονται με τη διαδικασία του Κ.Ε.Δ.Ε..

β) Τα φαρμακευτικά προϊόντα για τα οποία δεν αποδόθηκε το ποσό της επιστροφής διαγράφονται από τον κατάλογο αποζημιούμενων φαρμάκων της παρ.1 του άρθρου 12 του Ν. 3816/2010 .

γ) Οι εταιρείες δικαιούνται βεβαίωσης καταβολής του ποσού επιστροφής για φορολογική χρήση.

7. Για τα εμβόλια του Εθνικού Προγράμματος Εμβολιασμών και τα φάρμακα που εισάγονται μέσω ΙΦΕΤ, οι Κάτοχοι Αδειας Κυκλοφορίας απαλλάσσονται της υποχρέωσης καταβολής των επιστροφών του παρόντος.

8. Για τις ειδικές περιπτώσεις που επιλέγεται φάρμακο το οποίο δεν διαθέτει γενόσημο ή μια θεραπευτική κατηγορία στο σύνολό της περιέχει μία μοναδική ή περισσότερες δραστικές ουσίες χωρίς γενόσημα φάρμακα, όπου επιλέγεται φάρμακο με λιανική τιμή υψηλότερη από την τιμή αποζημίωσης, ο ασθενής καλύπτει εκτός από την προβλεπόμενη θεσμοθετημένη συμμετοχή το ήμισυ της διαφοράς μεταξύ της τιμής αποζημίωσης και της λιανικής τιμής του φαρμάκου.

9. Στην περίπτωση των φαρμάκων της περίπτωσης α' της παρ. 2 του άρθρου 12 του Ν. 3816/2010 , τα οποία χορηγούνται από ιδιωτικά φαρμακεία, ο Ε.Ο.Π.Υ.Υ. επιβάλλει πέραν του rebate της παραγράφου 1 του παρόντος rebate τέτοιο ώστε η τελική τιμή αγοράς για τον Ε.Ο.Π.Υ.Υ. να είναι αντίστοιχη με εκείνη που επιτυγχάνεται όταν προμηθεύεται το φάρμακο αυτό από τα φαρμακεία του....

[.....]

9. Η παράγραφος 1 του παρόντος άρθρου εφαρμόζεται αναδρομικά από 1.1.2017, εκτός εάν ορίζεται διαφορετικά στο παρόν άρθρο.»

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), ερμηνευόμενων υπό το φως της θεμελιώδους αρχής που απορρέει από την οδηγία 2006/112/ΕΚ, ότι η βάση επιβολής του φόρου συνίσταται στην πράγματι ληφθείσα αντιπαροχή και ότι η φορολογική αρχή δεν μπορεί να εισπράξει ως Φ.Π.Α. ποσό υψηλότερο εκείνου που εισέπραξε ο υποκείμενος στον φόρο και έκφραση της οποίας αποτελεί η διάταξη της παραγράφου 1 του άρθρου 90 αυτής, η οποία προβλέπει ότι σε περίπτωση, μεταξύ άλλων, μείωσης της τιμής που επέρχεται έπειτα από την πραγματοποίηση της πράξης, τα κράτη μέλη οφείλουν να μειώσουν τη βάση επιβολής του φόρου, άρα και του ποσού του 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 (ΚΑ.Κ.) των φαρμακευτικών ιδιοσκευασμάτων, προκειμένου για κάθε συνταγογραφούμενο από ιατρό φαρμακευτικό ιδιοσκεύασμα, το τίμημα του οποίου καλύπτεται από τους φορείς κοινωνικής ασφάλισης (Φ.ΚΑ.) 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), ερμηνευόμενων υπό το φως της θεμελιώδους αρχής που απορρέει από την οδηγία 2006/112/ΕΚ, ο υπολογισμός του ΦΠΑ που οφείλει η φαρμακευτική επιχείρηση ως υποκείμενη στον φόρο δεν μπορεί να πραγματοποιείται σε βάση ανώτερη του ποσού του οποίου εισπράττει και επομένως η βάση υπολογισμού του ΦΠΑ εκροών θα πρέπει να μειωθεί με το καθαρό ποσό της πρόσθετης επιστροφής (rebate) που έχει αποδοθεί στους φορείς κοινωνικής ασφάλισης, χωρίς, εν προκειμένω, η διάταξη του άρθρου 12 παρ. 2 του ν. 4052/2012, με την οποία ορίζεται ότι το ποσό επιστροφής (rebate) εκπίπτει από το φορολογητέο εισόδημα των υπόχρεων σε πληρωμή του ως παραγωγική δαπάνη, να ασκεί επιρροή, καθόσον αφορά τη φορολογία εισοδήματος σχετικά με την έκπτωση δαπανών του φορολογούμενου από τα ακαθάριστα έσοδά του, προκειμένου να προσδιορισθεί το φορολογητέο του εισόδημα και όχι τον Φ.Π.Α.» (ΣΤΕ 1282/2017, Δ.ΕΦ.ΑΘΗΝΩΝ, 275/2021, Δ.ΕΦ.ΑΘΗΝΩΝ, 279/2021, Δ.ΕΦ.ΑΘΗΝΩΝ, 2213/2021, Δ.ΕΦ.ΑΘΗΝΩΝ, 2214/2021, Δ.ΕΦ.ΑΘΗΝΩΝ, 2216/2021, Δ.ΕΦ.ΑΘΗΝΩΝ, 2217/2021 Δ.ΕΦ.ΑΘΗΝΩΝ, 2220/2021 Δ.ΕΦ.ΠΕΙΡ.Α Α73/2021 Δ.ΕΦ.ΠΕΙΡ. Α75/2021, Δ.ΕΦ.ΠΕΙΡ. Α76/2021 Δ.ΕΦ.ΠΕΙΡ. Α77/2021).

Επειδή, με την υπ' αριθ. Α 1035/2019 απόφαση του Διοικητή της ΑΑΔΕ (ΦΕΚ Β' 235/05-02-2019), τροποποιήθηκε η ΠΟΛ. 1115/2016 και το rebate 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 εκπώσεις. 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 εκπώσεων, επιστροφών ή άλλων διαφορών.».

Επειδή, ως προς τον χρόνο έκδοσης του πιστωτικού τιμολογίου για τις πρόσθετες κλιμακούμενες επιστροφές «rebate» και «clawback» προς τον 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 εκπώσεων που χορηγούνται από τους παρόχους υπηρεσιών υγείας προς τον Ε.Ο.Π.Υ.Υ., εκδίδονται πιστωτικά τιμολόγια τη χρήση εντός της οποίας εκκαθαρίζονται και χορηγούνται οι εν λόγω εκπώσεις (π.χ. 2014), ανεξάρτητα εάν αφορούν συναλλαγές

προηγούμενης διαχειριστικής περιόδου (π.χ. 2013) κατά τα ειδικότερα οριζόμενα στις διατάξεις του άρθρου 100 του Ν. 4172/2013».

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

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

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

-Επίσης, με το έγγραφο ΔΕΑΦΔ.....ΕΞ2017/30-05-2017 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 εκπρώσεων, 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 εκπρώσεις, 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, σύμφωνα με την Ε.2023/18-04-2023, με θέμα «Οδηγίες σχετικά με φορολογική μεταχείριση του ΦΠΑ εκροών που αφορά σε ποσά επιστροφής (rebate) του άρθρου 35 του ν.

3918/2011 (Α'31), ο οποίος είχε εκπέσει από τα ακαθάριστα έσοδα των επιχειρήσεων σε προηγούμενα φορολογικά έτη» ορίζεται ότι:

«1. Σύμφωνα με τις διατάξεις της περ. ζ' του άρθρου 23 του ν. 4172/2013 (Α'167, εφεξής ΚΦΕ) δεν εκπίπτει από τα ακαθάριστα έσοδα των επιχειρήσεων, μεταξύ άλλων, ο Φόρος Προστιθέμενης Αξίας (ΦΠΑ) που αναλογεί σε μη εκπιπτόμενες δαπάνες, εφόσον δεν είναι εκπεστέος ως ΦΠΑ εισροών.

2. Με την παρ. 4 του άρθρου 8 του ΚΦΕ ορίζεται ότι χρόνος κτήσης του εισοδήματος θεωρείται ο χρόνος που ο δικαιούχος απέκτησε το δικαίωμα είσπραξής του.

3. Με την ΠΟΛ.1113/2015, με την οποία κοινοποιήθηκαν οι διατάξεις των άρθρων 22, 22Α και 23 του ΚΦΕ, διευκρινίσθηκε ότι δεν εκπίπτει ο ΦΠΑ που αναλογεί σε μη εκπιπτόμενες δαπάνες, εφόσον δεν είναι εκπεστέος ως ΦΠΑ εισροών από το ΦΠΑ εκροών, με βάση τις διατάξεις του ν. 2859/2000 περί ΦΠΑ.

Επίσης, με την ίδια εγκύκλιο διευκρινίστηκε ότι ο ΦΠΑ για τον οποίο δεν παρέχεται δικαίωμα έκπτωσης από το φόρο των εκροών και αντιστοιχεί σε εκπιπτόμενες δαπάνες κατά τον ΚΦΕ, εκπίπτει κανονικά από τα ακαθάριστα έσοδα.

4. Με την ΠΟΛ.1223/2015 με την οποία κοινοποιήθηκαν οι διατάξεις του άρθρου 8 του ΚΦΕ, διευκρινίσθηκε ότι για την υπαγωγή εισοδήματος σε φόρο απαιτείται να συντρέχουν για το εισόδημα αυτό σωρευτικά δύο προϋποθέσεις: α) να έχει καταστεί δεδουλευμένο εντός του οικείου φορολογικού έτους και β) να έχει αποκτηθεί το δικαίωμα είσπραξής του εντός του ίδιου έτους.

Με την ίδια εγκύκλιο διευκρινίστηκε ότι οι δύο αυτές προϋποθέσεις για φορολογικά έτη που αρχίζουν από την 1.1.2015 και μετά είναι ανάλογες με τις τιθέμενες από τα άρθρα 11 και 13 του ν. 4308/2014 προϋποθέσεις σχετικά με το χρόνο έκδοσης τιμολογίου ή στοιχείου λιανικής πώλησης. Επομένως, το εισόδημα θεωρείται σε κάθε περίπτωση ότι αποκτάται στο χρόνο που υπάρχει υποχρέωση έκδοσης των προβλεπόμενων παραστατικών, καθόσον κατά το χρόνο αυτό πληρούνται και οι δύο ως άνω προϋποθέσεις. Στην περίπτωση που το σχετικό παραστατικό εκδίδεται εντός του επόμενου φορολογικού έτους, όπως προβλέπεται από τις σχετικές διατάξεις του ν. 4308/2014 (μέχρι την 15η ημέρα του επόμενου μήνα), αλλά αφορά το προηγούμενο φορολογικό έτος, το σχετικό εισόδημα θεωρείται ότι έχει αποκτηθεί στο φορολογικό έτος το οποίο αφορά, δηλαδή το προηγούμενο.

5. Με την Α.1035/2019 απόφαση του Διοικητή της ΑΑΔΕ η οποία και τροποποίησε την ΠΟΛ.1115/2016, ορίστηκε ότι για το φορολογικό έτος 2015 και για κάθε φορολογικό έτος εφεξής, εκδίδεται από τους Κατόχους Αδείας Κυκλοφορίας (Κ.Α.Κ.) φαρμακευτικών προϊόντων πιστωτικό τιμολόγιο της παραγράφου 6 του άρθρου 8 του ν. 4308/2014 (Ε.Λ.Π.) και για τις εκπώσεις-επιστροφές από τους Κ.Α.Κ. προς τους Φορείς Κοινωνικής Ασφάλισης (Φ.Κ.Α.), σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 3 του άρθρου 35 του ν. 3918/2011.

Στο εν λόγω πιστωτικό τιμολόγιο αναγράφονται, εκτός από τα στοιχεία που ορίζονται από τις διατάξεις του άρθρου 9 του Ν. 4308/2014, το ποσό της επιστροφής-έκπτωσης, όπως προκύπτει κατά τα οριζόμενα ανωτέρω (παρ. 1), με βάση τις αναλυτικές καταστάσεις που αποστέλλουν οι Φ.Κ.Α. προς τους Κ.Α.Κ. φαρμακευτικών προϊόντων, καθώς και ο αναλογών ΦΠΑ, διακριτά.

Με τις χορηγούμενες με το πιο πάνω πιστωτικό τιμολόγιο εκπώσεις/επιστροφές μειώνεται η φορολογητέα βάση, σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 5 του άρθρου 19 του Κώδικα ΦΠΑ.

6. Όμως για τα φορολογικά έτη προ της εκδόσεως της Α. 1035/2019 οι εταιρείες δεν εξέδιδαν πιστωτικό τιμολόγιο για τα πιο πάνω ποσά επιστροφής - έκπτωσης (rebate) αλλά προέβαιναν στη διαγραφή των σχετικών απαιτήσεων, με αποτέλεσμα το ποσό του ΦΠΑ που περιλαμβανόταν στο διαγραφέν ποσό να το εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδά τους με βάση τα αναφερόμενα στην ΠΟΛ.1113/2015.

Ωστόσο, σύμφωνα με αποφάσεις του Διοικητικού Εφετείου(βλ. ενδεικτικά ΔΕΦΑΘ. υπ' αριθ./2021,/2021,/2021,/2021,/2021,/2021,/2021) οι οποίες έχουν καταστεί αμετάκλητες, έχει γίνει δεκτό ότι τα rebates των φαρμακευτικών εταιρειών συνιστούν κατ' ουσίαν μια υποχρεωτική από το νόμο χορηγούμενη εκ των υστέρων έκπτωση στο αντίτιμο των ήδη πωληθέντων φαρμακευτικών προϊόντων, ήτοι μείωση της τιμής, που επέρχεται μετά την πραγματοποίηση της φορολογητέας πράξης, ότι η βάση επιβολής του φόρου συνίσταται στην πράγματι ληφθείσα αντιπαροχή ως εκ τούτου η φορολογική αρχή δεν μπορεί να εισπράξει ως Φ.Π.Α. ποσό υψηλότερο εκείνου που εισέπραξε ο υποκείμενος στον φόρο και ότι η βάση υπολογισμού του Φ.Π.Α. των εκροών των εν λόγω εταιριών πρέπει να μειωθεί κατά το ποσό της «πρόσθετης επιστροφής» (rebate) που αποδόθηκε στον φορέα Κοινωνικής Ασφάλισης.

Τα ως άνω ισχύουν και για τα φορολογικά έτη προ της εκδόσεως της Α.1035/2019 κατά συνέπεια και για τα εν λόγω έτη θα πρέπει μετά την μείωση της φορολογητέας αξίας ΦΠΑ των οικείων πωλήσεων κατά το ποσό της έκπτωσης (rebate), να επιστραφεί ο αντίστοιχος ΦΠΑ που καταβλήθηκε με την επιφύλαξη των διατάξεων περί παραγραφής.

7. Με το αρ. πρωτ. ΕΞ/22.12.2022 έγγραφο του Συμβουλίου Λογιστικής Τυποποίησης (ΣΛΟΤ) διευκρινίστηκε ότι: «Στον ν. 4308/2014 δεν παρέχεται καθοδήγηση σχετικά με την αναγνώριση μιας απαίτησης και του σχετικού εσόδου ως αποτέλεσμα έκδοσης δικαστικής απόφασης σε όφελος οικονομικής οντότητας. Με βάση τις γενικές αρχές των Ελληνικών Λογιστικών Προτύπων, η αναγνώριση των εσόδων στις οικονομικές καταστάσεις γίνεται την περίοδο που αυτά προκύπτουν, βάσει της αρχής του δουλευμένου.

Για το χρονικό σημείο αναγνώρισης του εσόδου, ερμηνευτική καθοδήγηση μπορεί να ληφθεί από την παράγραφο 35 του ΔΛΠ 37 «Προβλέψεις» στην οποία αναφέρεται ότι: «Τα ενδεχόμενα περιουσιακά στοιχεία εκτιμώνται συνεχώς για να διασφαλιστεί, ότι οι εξελίξεις αντικατοπτρίζονται ορθά στις οικονομικές καταστάσεις. Αν έχει καταστεί κατ' ουσίαν βέβαιο, ότι μια εισροή οικονομικών ωφελειών θα προκύψει, το περιουσιακό στοιχείο και το σχετικό έσοδο αναγνωρίζονται στις οικονομικές καταστάσεις της περιόδου στην οποία η μεταβολή συμβαίνει». Συνεπώς, οι οντότητες, με βάση τα πραγματικά περιστατικά, θα κρίνουν σε ποιο χρονικό σημείο (ημερομηνία δικαστικής απόφασης ή ημερομηνία παρέλευσης προθεσμίας υποβολής αίτησης αναίρεσης επί της απόφασης ενώπιον του ΣτΕ ή ημερομηνία σχετικής απόφασης της Δ.Ε.Δ. ή της αρμόδιας Δ.Ο.Υ.) επήλθε η μεταβολή από την οποία κατέστη κατ' ουσίαν βέβαιη η εισροή οικονομικών ωφελειών».

8. Με βάση τα ανωτέρω αναφερόμενα και δεδομένου ότι σύμφωνα με τις σχετικές αποφάσεις μειώνεται η φορολογητέα αξία για σκοπούς εφαρμογής των διατάξεων του ν. 2859/2000 (Κώδικας ΦΠΑ) και επιστρέφεται ο Φ.Π.Α. που αναλογεί στις σχετικές πράξεις, συνάγεται ότι τα σχετικά ποσά δεν αποτελούν δαπάνη για την επιχείρηση και ως εκ τούτου δεν τίθεται θέμα έκπτωσής τους από τα ακαθάριστα έσοδά της.

Επομένως, σε περίπτωση που το ποσό ΦΠΑ που αντιστοιχεί στη μείωση της φορολογητέας αξίας για σκοπούς εφαρμογής των διατάξεων του Κώδικα ΦΠΑ είχε εκπέσει ταυτόχρονα και ως δαπάνη κατά τη διαγραφή της απαίτησης (προγενέστερο έτος), σύμφωνα με τα αναφερόμενα

στην ΠΟΛ.1113/2015 εγκύκλιο, το ποσό αυτό επιβαρύνει ως έσοδο τα αποτελέσματα του υπόψη νομικού προσώπου ή νομικής οντότητας, το έτος κατά το οποίο καθίσταται κατ' ουσίαν βέβαιη η επιστροφή των ποσών του ΦΠΑ, σύμφωνα και με τα αναφερόμενα στο αρ. πρωτ. ΕΞ/22.12.2022 έγγραφο του ΣΛΟΤ, ανάλογα με τα δεδομένα της κάθε περίπτωσης.»

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 19 «Υποβολή τροποποιητικής φορολογικής δήλωσης» του 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 αχρεωστήτα παραγράφεται κατά το χρόνο που παραγράφεται το δικαίωμα της Φορολογικής Διοίκησης για έκδοση πράξης προσδιορισμού φόρου, σύμφωνα με τις παρ. 1 και 2 του άρθρου 36 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 πράξης και τον προσδιορισμό φόρου.».

Επειδή με τις διατάξεις του άρθρου 53 παρ. 2 και 4 του ΚΦΔ:

«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 μέσα σε ενενήντα (90) ημέρες από την παραλαβή από τη Φορολογική Διοίκηση της αίτησης επιστροφής φόρου του φορολογούμενου. Για τους σκοπούς του πρώτου εδαφίου, εάν το υπερβάλλον ποσό φόρου συμψηφιστεί με άλλες οφειλές, το ποσό θεωρείται ότι επιστράφηκε κατά τον χρόνο διενέργειας του συμψηφισμού.

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 70 παρ. 13 του ΚΦΔ:

«13. Η παρ. 2 του άρθρου 53 του Κώδικα εφαρμόζεται για αιτήσεις επιστροφής που υποβάλλονται από την 1η.1.2014 και εφεξής.»

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 2 και 3 της υπ' αριθ. [ΔΠΕΙΣ 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 ΚΦΔ, 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 και προκύπτει από τα στοιχεία του φακέλου (σχετ. 1, 2, 3, 4, 5), η προσφεύγουσα έλαβε κατά το έτος 2016 από τον επιστολές (ειδοποιήσεις) προκειμένου να αποδώσει τα παρακάτω ποσά επιστροφής (rebate) φαρμακευτικών εταιρειών για το χρονικό διάστημα Οκτώβριος - Δεκέμβριος 2015 συνολικού ύψους 1.503.951,32 ευρώ, και ειδικότερα:

α) με το αριθ. πρωτ. /17-02-2016 (σχετικό 1) έγγραφο του, ζητήθηκε από την Εταιρεία να αποδώσει ποσό επιστροφής (rebate) για το χρονικό διάστημα Οκτώβριος - Δεκέμβριος 2015 ανερχόμενο συνολικά σε 817.707,69 ευρώ,

β) με το αριθ. πρωτ. /17-02-2016 (σχετικό 2) έγγραφο του, ζητήθηκε από την Εταιρεία να αποδώσει ποσό επιστροφής (rebate) για το χρονικό διάστημα Οκτώβριος - Δεκέμβριος 2015 ανερχόμενο συνολικά σε 229.724,44 ευρώ,

γ) με το αριθ. πρωτ. /17-02-2016 (σχετικό 3) έγγραφο του, ζητήθηκε από την Εταιρεία να αποδώσει ποσό επιστροφής (rebate) για το χρονικό διάστημα Οκτώβριος - Δεκέμβριος 2015 ανερχόμενο συνολικά σε 11.559,13 ευρώ,

δ) με το αριθ. πρωτ. /17-02-2016 (σχετικό 4) έγγραφο του, ζητήθηκε από την Εταιρεία να αποδώσει ποσό επιστροφής (rebate) για το χρονικό διάστημα Οκτώβριος - Δεκέμβριος 2015 ανερχόμενο συνολικά σε 255.830,74 ευρώ και

ε) με το αριθ. πρωτ./17-02-2016 (σχετικό 5) έγγραφο του, ζητήθηκε από την Εταιρεία να αποδώσει ποσό επιστροφής (rebate) για το χρονικό διάστημα Οκτώβριος - Δεκέμβριος 2015 ανερχόμενο συνολικά σε 189.129,32 ευρώ.

Επειδή, περαιτέρω, με την υπό κρίση προσφυγή, η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι τα ως άνω οφειλόμενα ποσά έχουν εξοφληθεί ολοσχερώς από την Εταιρεία. Προς απόδειξη των ισχυρισμών της περί καταβολής του rebate για το δ' τρίμηνο του 2015 προς τον προσκομίζει το από 31-03-2016 αντίγραφο κίνησης λογαριασμού της τράπεζας(σχετικό 6).

Επειδή, λόγω της υπαγωγής της προσφεύγουσας εταιρείας στον υποχρεωτικό εκ του νόμου μηχανισμό των επιστροφών (rebates) προς τον, τελικά εισέπραξε από τον χαμηλότερο του αρχικά συμφωνημένου και τιμολογηθέντος από αυτήν τιμήματος, μειωμένο κατά το ποσό των 1.503.951,32 €, και στο οποίο ποσό επιστραφέντος τιμήματος αναλογεί ποσό Φ.Π.Α. εκροών (κατόπιν εσωτερικής υφαίρεσης με εφαρμογή του ισχύοντος συντελεστή Φ.Π.Α. 6%) ύψους 85.129,32 €. 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.

Επειδή, κατόπιν παραλαβής των ως άνω επιστολών, η προσφεύγουσα προέβη στις 21-12-2022 στην έκδοση του υπ' αριθ./21-12-2022 (σειρά Α') πιστωτικού τιμολογίου (σχετικό 7) προς τον «.....» με αιτιολογία «έκπτωση - επιστροφή (rebate) της παρ. 1 του άρθρου 22 του ν.4052/2012 9% (και πρόσθετο 2% και 5%), για τους μήνες Οκτώβριο - Δεκέμβριο 2015» και «έκπτωση - επιστροφή (rebate) της παρ. 1 του άρθρου 22 του ν.4052/2012 κλιμακούμενου όγκου για τους μήνες Οκτώβριο - Δεκέμβριο 2015», καθαρής αξίας 1.418.822,00 ευρώ, πλέον ΦΠΑ (υπολογιζόμενου με εσωτερική υφαίρεση με συντελεστή 6%) ποσού 85.129,32 ευρώ, ήτοι συνολικό ποσό επιστροφής (rebate) 1.503.951,32 ευρώ.

Επειδή, για το ως άνω rebate, το οποίο αποτελεί έκπτωση η οποία κατέστη βέβαιη και εκκαθαρισμένη, σύμφωνα με την επίσημη πληροφόρηση (γνωστοποίηση) του εντός του φορολογικού έτους 2016 η προσφεύγουσα εταιρεία εξέδωσε προς τον το ως άνω πιστωτικό τιμολόγιο σχετικά με την έκπτωση/επιστροφή rebate και το οποίο κοινοποίησε στον Ε.Ο.Π.Υ.Υ. με το αριθ. πρωτ./22.12.2022 (σχετικό 8). Η προσφεύγουσα επίσης ισχυρίζεται ότι το εν λόγω πιστωτικό τιμολόγιο δεν ελήφθη υπόψη κατά την υποβολή στη Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ Αθηνών της τροποποιητικής δήλωσης Φ.Π.Α. μηνός Φεβρουαρίου 2016 με την έννοια ότι δεν μείωσε το φόρο των εκροών της κατά το ως άνω ποσό Φ.Π.Α. 85.129,32 ευρώ για την ως άνω αιτία, δηλαδή για το ποσό επιστροφής (rebate) βάσει της ως άνω γνωστοποίησης του Ε.Ο.Π.Υ.Υ. Για το εν λόγω πιστωτικό τιμολόγιο η προσφεύγουσα υπέβαλε ενώπιον της Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. ΑΘΗΝΩΝ την με αριθ. πρωτ./30-12-2022 επιφύλαξη του άρθρου 20 του ΚΦΔ, με την οποία δήλωσε τη ρητή επιφύλαξή της σχετικά με τη μείωση του Φ.Π.Α. εκροών της κατά τον Φ.Π.Α. που αναλογεί στο ποσό της επιστροφής - rebate ύψους 85.129,32 ευρώ (σχετικό 10). Παράλληλα, προέβη στην υποβολή της από 30-12-2022 με αριθμό πρωτ. τροποποιητικής περιοδικής δήλωσης Φ.Π.Α. για την ημερολογιακή περίοδο 01-02-2016 - 29-02-2016 (σχετικό 9). Ο Προϊστάμενος της αρμόδιας Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. ΑΘΗΝΩΝ απέρριψε την ως άνω τροποποιητική

δήλωση με την/10-03-2023 απάντησή του η οποία κοινοποιήθηκε ηλεκτρονικά στην προσφεύγουσα με την από 23-03-2023 ανάρτησή της στο TAXISNET. Συγκεκριμένα η ως άνω τροποποιητική δήλωση απορρίφθηκε από την φορολογική αρχή έχοντας ως βάση αιτιολόγησης τα εξής:

«... αποφασίζει

- Την απόρριψη της επιφύλαξης στο σύνολό της
- Την απόρριψη της αναγνώρισης του δικαιώματος της εταιρείας να μειώσει τη φορολογητέα βάση της κατά το ποσό των Ευρώ 85.129,32 το οποίο αφορά στο καθαρό ποσό της έκπτωσης που χορήγησε με έκδοση πιστωτικού τιμολογίου με α/α 118 στις 21/12/2022 μέσω του Συστήματος Επιστροφής/rebate για συνταγογραφούμενα φάρμακα προς τους Φ.Κ.Α. και τον Ε.Ο.Π.Υ.Υ. και το οποίο εντέλει δεν θα καταβληθεί από αυτούς για την περίοδο από ΟΚΤΩΒΡΙΟ-ΔΕΚΕΜΒΡΙΟ/15
- Την απόρριψη της επιστροφής εντόκως του ΦΠΑ ποσού Ευρώ 85.129,32 που αντιστοιχεί στο ποσό μείωσης της φορολογητέας βάσης / έκπτωσης, ως ανωτέρω,

καθώς, η πρόσφατη Απόφαση 1035/2019 του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων η οποία τροποποίησε την απόφαση του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων, ΠΟΛ 1115/2016, «Φορολογική αντιμετώπιση της επιστροφής χρηματικών ποσών από τους Κατόχους Αδείας Κυκλοφορίας (Κ.Α.Κ.) φαρμακευτικών προϊόντων προς τους φορείς Κοινωνικής Ασφάλισης (Φ.Κ.Α.), βάσει των διατάξεων του ν.4052/2012» και την οποία επικαλείται η εταιρεία, ισχύει τυπικά από τη δημοσίευσή της στο ΦΕΚ, ήτοι από 5/2/2019 (ΦΕΚ Β' 235), ως κανονιστική πράξη, και επομένως δεν έχει εφαρμογή για την υπό εξέταση δήλωση με επιφύλαξη, διότι η χορηγηθείσα έκπτωση αποτελεί περίπτωση «rebate» πριν την ισχύς της εν λόγω απόφασης.».

Επειδή, η προσφεύγουσα εταιρεία με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή ισχυρίζεται ότι εσφαλμένα κατόπιν της υπάρχουσας νομολογίας, και των θέσεων της Διοίκησης απορρίφθηκε από τον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ ΑΘΗΝΩΝ, η ως άνω επιφύλαξη στην 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, εισέπραξε χαμηλότερα ποσά ως τίμημα.

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

Εν προκειμένω η φορολογική αρχή απέρριψε χωρίς να εξετάσει το υπό κρίση αίτημα περί υποβολής τροποποιητικής δήλωσης της προσφεύγουσας αναφέροντας μόνο ότι η

A.1035/2019 (ΦΕΚ Β' 235/5-2-2019), η οποία τροποποιεί την ΠΟΛ 1115/2016 (ΦΕΚ Β' 2665/26-08-2016) δημοσιεύθηκε την 05-02-2019, και δεν έχει εφαρμογή για την υπό κρίση φορολογική περίοδο, χωρίς ωστόσο από την πλευρά της φορολογικής αρχής να αναφέρεται άλλη τεκμηριωμένη αιτιολόγηση απόρριψης του αιτήματος της προσφεύγουσας, που να αφορά σε συγκεκριμένους λόγους (πλην του ανωτέρω) για τους οποίους δεν υφίσταται δυνατότητα έκπτωσης και επιστροφής του υπό κρίση ποσού ΦΠΑ.

Κατόπιν των ανωτέρω, 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 καθώς και την πρόσφατη Εγκύκλιο του Διοικητή της ΑΑΔΕ Ε.2023/18-04-2023, ο Προϊστάμενος της αρμόδιας φορολογικής αρχής, δύναται να κάνει δεκτή την αίτηση επιφύλαξης της προσφεύγουσας και κατά συνέπεια και την σχετική τροποποιητική δήλωση ΦΠΑ μηνός Φεβρουαρίου 2016, ασκώντας κατά νόμιμο τρόπο την εξελεγκτική του αρμοδιότητα ως προς την δυνατότητα έκπτωσης και επιστροφής σύμφωνα με τις σχετικές διατάξεις του ΦΠΑ (ν.2859/2000) και του ΚΦΔ (4987/2022).

Αποφασίζουμε

Την **αποδοχή** της με ημερομηνία κατάθεσης 13-04-2023 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της ανώνυμης εταιρείας με την επωνυμία «..... **ΑΝΩΝΥΜΗ ΕΤΑΙΡΕΙΑ**» με τον διακριτικό τίτλο «..... **Α.Ε.**», **ΑΦΜ:** νομίμως εκπροσωπούμενης και την ακύρωση της με αριθ. πρωτ. /10-03-2023 αρνητικής απάντησης του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ ΑΘΗΝΩΝ, κατά της με αριθ. πρωτ. /30-12-2022 Δηλώσεως Επιφύλαξης της ως άνω Εταιρείας επί της με αριθ. πρωτ. /30-12-2022 υποβληθείσας Τροποποιητικής Δηλώσεως Φ.Π.Α. φορολογικής περιόδου Φεβρουαρίου 2016 και όπως ο Προϊστάμενος της αρμόδιας φορολογικής αρχής προβεί στις παραπάνω ενέργειες σύμφωνα με το ως άνω σκεπτικό.

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

Ακριβές αντίγραφο

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

**Με εντολή του Προϊσταμένου της
Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών**

**Η Προϊσταμένη της Υποδιεύθυνσης
Επανεξέτασης**

ΣΚΟΥΡΑ ΓΡΑΜΜΑΤΩ

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