



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ Α3

Ταχ. Δ/ση : Φιλαδελφείας 8 και Σάμου

Ταχ. Κώδικας : 104 40 – Αθήνα

Τηλέφωνο : 2131312349

E-mail : ded.ath@aade.gr

Αθήνα, 03 / 09 / 2024

Αριθμός απόφασης: 2432

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπόψη:

1. Τις διατάξεις :

α) του άρθρου 72 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν. 5104/2024 Α' 58), εφεξής ΚΦΔ,

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 1064/28.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε (Β' 1440),

δ) Την με αριθμό Α.1165/22.11.2022 απόφαση του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΑΑΔΕ) με θέμα «Υποβολή ενδικοφανών προσφυγών και αιτημάτων αναστολής του άρθρου 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν.4987/2022), αποκλειστικά ψηφιακά μέσω διαδικτύου από το δικτυακό τόπο της Α.Α.Δ.Ε.» (ΦΕΚ Β' 6009).

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

3. Την υπ' αριθ. Δ.Ε.Δ.1126366ΕΞ2016/30.08.2016 (Β' 2759) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Την από 10.04.2024 και με αριθμό πρωτοκόλλου (ID:) ενδικοφανή προσφυγή της ανώνυμης εταιρείας με την επωνυμία «.....» με ΑΦΜ, με έδρα την Αττικής, επί της εθνικής οδού χλμ, κατά της τεκμαιρόμενης σιωπηρής απόρριψης του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. Αθηνών, επί της με κωδικό αιτήματος υποβολής/18.12.2023 επιφύλαξης επί της ηλεκτρονικώς υποβληθείσας με αριθ. καταχ./18.12.2023 τροποποιητικής δήλωσης Φ.Π.Α. μηνός Οκτωβρίου 2018 και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Τις απόψεις του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. Αθηνών.

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

Επί της από **10.04.2024** και με αριθμό πρωτοκόλλου (ID:) ενδικοφανούς προσφυγής της ανώνυμης εταιρείας με την επωνυμία «.....» με **ΑΦΜ**, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα, και μετά τη μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

Ιστορικό

Η προσφεύγουσα υπέβαλε στη Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. Αθηνών ηλεκτρονικά, στις 18.12.2023, την τροποποιητική δήλωση Φ.Π.Α. μηνός Οκτωβρίου 2018 με την ένδειξη «Τροποποιητική/Με επιφύλαξη», η οποία έλαβε αριθμό καταχώρησης/18.12.2023. Περαιτέρω, υπέβαλε, την με κωδικό αιτήματος σχετική Επιφύλαξη 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 48.162,79 € ευρώ της έκπτωσης που χορήγησε στους Φ.Κ.Α. και στον ΕΟΠΠΥ (μέσω του συστήματος επιστροφής / rebate), για την περίοδο Ιανουάριο-Μάρτιο και Απρίλιο - Ιούνιο 2018, 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 εκροών ύψους 2.889,77 €, που αναλογεί στα σχετικά εκδοθέντα πιστωτικά τιμολόγια προς τον Ε.Ο.Π.Υ.Υ. για συνολικό ποσό επιστροφής/rebate 51.052,56 €, αναλυόμενο σε καθαρή αξία ποσό 48.162,79 € και ποσό ΦΠΑ (με συντελεστή 6%) 2.889,77 €.

Με την τεκμαιρόμενη σιωπηρή απόρριψη του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. Αθηνών, απορρίφθηκε η με αριθ. κωδ. αιτήματος σχετική Επιφύλαξη της προσφεύγουσας επί της υποβληθείσας με αριθ. καταχώρησης/18.12.2023 τροποποιητικής δήλωσης Φ.Π.Α. για την φορολογική περίοδο Οκτωβρίου 2018.

Η προσφεύγουσα εταιρεία με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή ζητά να γίνει δεκτή η εν λόγω προσφυγή, να ακυρωθεί η ως άνω απόρριψη του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. Αθηνών και να της επιστραφεί εντόκως το ποσό ΦΠΑ των 2.889,77 €, προβάλλοντας τους παρακάτω ισχυρισμούς:

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 καθώς δεν δικαιολογείται από κάποιο βάσιμο λόγο.
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.
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 επιχείρησης.
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.

5. Επί της παραγραφής του δικαιώματός για την επιστροφή ΦΠΑ ως η συνυποβληθείσα με την επιφύλαξη τροποποιητική δήλωση, η εταιρεία νομίμως και εμπροθέσμως υπέβαλε την υπό κρίση 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 11 Γ παρ. 1 της Έκτης Οδηγίας, ότι: «1. Σε περίπτωση ακύρωσης, καταγγελίας, λύσης, ολικής ή μερικής μη καταβολής, ή μείωσης της τιμής, που επέρχεται μετά την πραγματοποίηση της πράξης, η βάση επιβολής του φόρου μειώνεται ανάλογα, σύμφωνα με τις προϋποθέσεις που καθορίζονται από τα κράτη μέλη. 2. Σε περίπτωση ολικής ή μερικής μη καταβολής της τιμής, τα κράτη μέλη μπορούν να παρεκκλίνουν από τη διάταξη της παραγράφου 1».

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

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

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

5. Στη φορολογητέα αξία δεν περιλαμβάνονται:

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

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

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

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

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

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

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

β) Το συνολικό ποσό της «επιστροφής» (rebate) του 2011, θα υπολογιστεί με βάση το ποσό που αναλογεί για το διάστημα από 1.1.2011 έως 30.4.2011 (α' τετράμηνο 2011), πολλαπλασιαζόμενο επί τρία (3). Ο υπολογισμός του ποσού (rebate) για το χρονικό διάστημα από

1.1.2011 έως 28.2.2011 γίνεται σύμφωνα με τα οριζόμενα στην παράγραφο 6 του άρθρου 35 του Ν.3697/2008 (Α' 194), ενώ για το χρονικό διάστημα από 1.3.2011 έως 30.4.2011 σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 35 του Ν. 3918/2011 (Α' 31).

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

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

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

Σε περίπτωση μη απόδοσης του συνόλου του ποσού επιστροφής (rebate) έτους 2011 μέχρι τις 15.11.2011 επιβάλλεται ποινή αποκλεισμού του φαρμακευτικού ιδιοσκευάσματος από το θετικό κατάλογο συνταγογραφούμενων φαρμάκων.

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

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

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

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

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

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

ε) i) Σε περίπτωση μη έγκαιρης απόδοσης του ποσού επιστροφής της περίπτωσης α' ή του πρόσθετου ποσού επιστροφής της περίπτωσης γ' της παρούσας παραγράφου, αυτά εισπράττονται με τη διαδικασία του Κ.Ε.Δ.Ε., ii) Τα φαρμακευτικά προϊόντα για τα οποία δεν αποδόθηκε το ποσό της επιστροφής διαγράφονται αυτοδίκαια από τον κατάλογο συνταγογραφουμένων φαρμάκων της παρ.1 του άρθρου 12 του Ν.3816/2010. iii) Οι εταιρείες δικαιούνται βεβαίωσης καταβολής του ποσού επιστροφής για φορολογική χρήση.»

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 35 του ν. 3918/2011, όπως αντικαταστάθηκε και τροποποιήθηκε με τις διατάξεις της παρ. 7 άρθρου 97 του ν.4486/2017, του άρθρου 42 του ν.4489/2017, και της παρ. 1 του άρθρου 87 του ν.4472/2017:

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

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

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

Για την απόδοση του πρόσθετου ποσού επιστροφής λαμβάνονται υπόψη οι πωλήσεις του προηγούμενου τριμήνου βάσει των στοιχείων που αντλεί ο Ε.Ο.Π.Υ.Υ. και οι Φ.Κ.Α. από το σύστημα ηλεκτρονικής συνταγογράφησης, το σύστημα σάρωσης συνταγών του Ε.Ο.Π.Υ.Υ. και από το άθροισμα των τιμολογίων που εκδίδουν οι φαρμακευτικές εταιρείες προς τα φαρμακεία του Ε.Ο.Π.Υ.Υ. στο σύνολό τους και τα Νοσοκομεία του Ε.Σ.Υ. στο σύνολό τους, αντίστοιχα. Συγκεκριμένα, στα Νοσοκομεία του Ε.Σ.Υ. η κατανομή του ως άνω ποσού rebate θα γίνεται βάσει του μεριδίου της φαρμακευτικής δαπάνης εκάστου Νοσοκομείου για κάθε φάρμακο, επί του συνόλου της δαπάνης του συνόλου των Νοσοκομείων για το φάρμακο αυτό.

Το ποσό καταβάλλεται αντίστοιχα για το πρώτο τρίμηνο μέχρι 31 Μαΐου, για το δεύτερο τρίμηνο μέχρι 31 Αυγούστου, για το τρίτο τρίμηνο μέχρι 30 Νοεμβρίου του ίδιου έτους και για το τέταρτο τρίμηνο μέχρι 28 Φεβρουαρίου του επόμενου έτους. Η είσπραξη των εν λόγω ποσών γίνεται αποκλειστικά με ευθύνη και μέριμνα των υπηρεσιών των φορέων, στα πλαίσια περιστολής της φαρμακευτικής δαπάνης. Για τους φορείς που δεν διαθέτουν σύστημα

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

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 88 του ν.4472/2017 ορίζονται τα εξής:

«Διατάξεις για τα γενόσημα

1. Τα φαρμακεία που χορηγούν γενόσημα φάρμακα συνταγογραφούμενα και αποζημιούμενα από τον Εθνικό Οργανισμό Παροχής Υγειονομικών Υπηρεσιών (Ε.Ο.Π.Υ.Υ.), ή τους Φορείς Κοινωνικής Ασφάλισης (Φ.Κ.Α.), τα οποία υπερβαίνουν μηνιαίως, κατ' όγκο πωλήσεων, το 25%, των φαρμάκων που περιλαμβάνονται στις συνταγές που εκτελούνται σε αυτά, λαμβάνουν υποχρεωτική έκπτωση από τις φαρμακευτικές εταιρείες. Ο ανωτέρω ελάχιστος ποσοστιαίος στόχος, ο οποίος δεν μπορεί να υπολείπεται του 25%, δύναται να αναπροσαρμόζεται κατ' έτος, με απόφαση του Υπουργού Υγείας που δημοσιεύεται στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως, σε επίπεδα άνω του μέσου όρου διείσδυσης γενοσήμων φαρμάκων από τα φαρμακεία του αμέσως προηγούμενου έτους, όπως αυτός προκύπτει από τα στοιχεία που τηρεί ο Ε.Ο.Π.Υ.Υ..
2. Η υποχρεωτική έκπτωση της προηγούμενης παραγράφου υπολογίζεται ποσοστιαία, αντιστοιχεί σε ποσοστό 3% για τις πρώτες δέκα ποσοστιαίες μονάδες άνω του παραπάνω ελάχιστου ποσοστιαίου στόχου (δηλαδή άνω του 25% ή άνω του ποσοστιαίου στόχου που κάθε φορά ισχύει, σύμφωνα με τη σχετική υπουργική απόφαση), υποδιαιρούμενου αναλογικά του ποσοστού έκπτωσης ανά ποσοστιαία μονάδα, αυξάνεται κλιμακωτά για κάθε επόμενη δεκάδα ποσοστιαίων μονάδων κατά 3% και υπολογίζεται επί της αξίας, σε τιμή παραγωγού, των συνολικών μηνιαίων πωλήσεων στο φαρμακείο των γενοσήμων φαρμάκων της ανωτέρω κατηγορίας, δυνάμει των στοιχείων που διαθέτει ο Ε.Ο.Π.Υ.Υ..
3. Οι ανωτέρω εκπώσεις των φαρμακευτικών εταιρειών προς τα φαρμακεία δεν συμπεριλαμβάνονται στον προϋπολογισμό της φαρμακευτικής δαπάνης του Ε.Ο.Π.Υ.Υ.. Η συνολική αξία των ανωτέρω εκπώσεων επιμερίζεται μεταξύ των φαρμακευτικών εταιρειών, σύμφωνα με τον εκάστοτε ισχύοντα μηχανισμό υπολογισμού αυτόματης επιστροφής της περίπτωσης α' του άρθρου 11 του ν. 4052/2012, εκκαθαρίζεται ανά μήνα και καταβάλλεται ανά τρίμηνο από τις φαρμακευτικές εταιρείες στον Ε.Ο.Π.Υ.Υ. και τους Φ.Κ.Α., οι οποίοι συμψηφίζουν το ποσό έκπτωσης που προκύπτει ως άνω υπέρ του φαρμακείου με το ποσό επιστροφής (rebate) για το οποίο υποχρεούνται το φαρμακείο προς τον Ε.Ο.Π.Υ.Υ. και τους Φ.Κ.Α. του ιδίου τριμήνου, και έως το ποσό rebate του φαρμακείου.
4. Με απόφαση του Υπουργού Υγείας που δημοσιεύεται στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως εξειδικεύονται οι λεπτομέρειες και η διαδικασία υπολογισμού της παρεχόμενης προς τα φαρμακεία υποχρεωτικής έκπτωσης και ρυθμίζεται η διαδικασία συμψηφισμού του ποσοστού έκπτωσης στα φαρμακεία.».

Επειδή περαιτέρω με την αριθ. Γ5(α)/οικ.43125 (ΦΕΚ Β 1984/8.6.2017) Απόφαση του Υπουργού Υγείας καθορίστηκαν οι λεπτομέρειες και η διαδικασία υπολογισμού και συμψηφισμού της παρεχόμενης προς τα φαρμακεία έκπτωσης για τα γενόσημα, του άρθρου 88 του ν. 4472/2017 (Α 74), ως κάτωθι:

«Άρθρο 1 Πεδίο Εφαρμογής- Καθορισμός Ελάχιστου Στόχου Γενοσήμων

1. Η παρούσα υπουργική απόφαση εφαρμόζεται μόνο ως προς τα ιδιωτικά φαρμακεία, για τα οποία προκύπτει ποσό επιστροφής (rebate) σύμφωνα με το άρθρο 34 του ν. 3918/2011.
2. Καθορίζεται μηνιαίος στόχος χορήγησης γενοσήμων φαρμάκων από τα ιδιωτικά φαρμακεία, για τις συνταγές που εκτελούν και αποζημιώνονται από τον Ε.Ο.Π.Υ.Υ ή τους Φορείς Κοινωνικής Ασφάλισης (Φ.Κ.Α.). Το ύψος του ποσοστού χορήγησης γενοσήμων φαρμάκων για το έτος 2017 καθορίζεται στο 25 % επί του συνόλου των συνταγών του εδαφίου α που εκτελούνται μηνιαίως από κάθε ιδιωτικό φαρμακείο. Τα φαρμακεία που υπερβαίνουν το ποσοστό του προηγούμενου εδαφίου, λαμβάνουν υποχρεωτική έκπτωση από τις φαρμακευτικές εταιρείες.

.....

Άρθρο 4 Διαδικασία Επιστροφής

1. Σε μηνιαία βάση από τον ΕΟΠΥΥ προσδιορίζεται για κάθε φαρμακείο, που έχει ξεπεράσει το όριο του 25 %, το ποσοστό της έκπτωσης που υπολογίζεται από την παραπάνω παράγραφο, η συνολική αξία, στην τιμή παραγωγού, των συνολικών μηνιαίων πωλήσεων στο ιδιωτικό φαρμακείο των γενοσήμων φαρμάκων και το ποσό επιστροφής του άρθρου 34 του ν. 3918/2011 που επιστρέφει το φαρμακείο προς τον ΕΟΠΥΥ. Το καταβλητέο ποσό επιστροφής (rebate) του άρθρου 34 του νόμου 3918/2011 από κάθε ιδιωτικό φαρμακείο προς τον ΕΟΠΥΥ υπολογίζεται, μετά την αφαίρεση του ποσού της έκπτωσης του άρθρου 88 του ν. 4472/2017 από το ως άνω ποσό επιστροφής (rebate). Το ποσό της έκπτωσης που κάθε φορά αφαιρείται, σύμφωνα με την παραπάνω διαδικασία, δεν δύναται να υπερβαίνει το ποσό της επιστροφής του άρθρου 34 του νόμου 3918/2011, όπως αυτό προσδιορίζεται για κάθε φαρμακείο.
2. Εφαρμόζοντας την παραπάνω διαδικασία κάθε μήνα εκκαθαρίζεται σε κάθε φαρμακείο το τελικό ποσό επιστροφής, και καταβάλλεται κάθε τρίμηνο το συνολικό άθροισμα της υποχρεωτικής έκπτωσης των φαρμακευτικών εταιρειών το οποίο επιμερίζεται και αναζητείται από τις φαρμακευτικές εταιρείες με τη διαδικασία που περιγράφεται κατωτέρω.
3. Η συνολική αξία των ανωτέρω εκπτώσεων προς το σύνολο των φαρμακείων επιμερίζεται μεταξύ των φαρμακευτικών εταιρειών σύμφωνα με το εκάστοτε ισχύον ποσοστό μεριδίου αγοράς που προκύπτει από την εφαρμογή του μηχανισμού αυτόματης επιστροφής (claw back) της περίπτωσης α του άρθρου 11 του νόμου 4052/2012 όπως ισχύει. Δηλαδή για τους υπολογισμούς που θα γίνουν το πρώτο, το δεύτερο και το τρίτο τρίμηνο του έτους χρησιμοποιούνται τα μερίδια αγοράς από τον μηχανισμό αυτόματης επιστροφής για το δεύτερο εξάμηνο του προηγούμενου έτους, ενώ για τους υπολογισμούς για το τέταρτο τρίμηνο του έτους χρησιμοποιούνται τα μερίδια αγοράς από τον μηχανισμό αυτόματης επιστροφής για το πρώτο εξάμηνο του ιδίου έτους. Σε κάθε περίπτωση που δεν θα προκύψει υπέρβαση της δαπάνης και δεν θα εφαρμοστεί ο μηχανισμός αυτόματης επιστροφής, για τον επιμερισμό του ποσού χρησιμοποιείται ο πιο πρόσφατος υπολογισμός που βρίσκεται σε ισχύ. Το ποσό εκκαθαρίζεται ανά μήνα και καταβάλλεται ανά τρίμηνο από τις φαρμακευτικές εταιρείες προς τον ΕΟΠΥΥ και τους ΦΚΑ. Το ποσό καταβάλλεται σε λογαριασμό που θα υποδείξει ο ΕΟΠΥΥ.
4. Μετά την καθ' οιονδήποτε τρόπο είσπραξη του ποσού που αναλογεί σε κάθε φαρμακευτική εταιρεία, πραγματοποιείται σε τριμηνιαία βάση ο συμψηφισμός του ποσού αυτού με το ποσό επιστροφής του ιδιωτικού φαρμακείου, του άρθρου 34 του νόμου 3918/2011 και μέχρι το ύψος του ποσού αυτού. ...».

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

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

Με τις διατάξεις του ν.3918/2011 όπως αυτές ισχύουν, επιβλήθηκε στις φαρμακευτικές επιχειρήσεις, κατόχους των αδειών κυκλοφορίας (Κ.Α.Κ.) των φαρμακευτικών ιδιοσκευασμάτων, προκειμένου για κάθε συνταγογραφούμενο από ιατρό φαρμακευτικό ιδιοσκεύασμα, το τίμημα του οποίου καλύπτεται από τους φορείς κοινωνικής ασφάλισης (Φ.Κ.Α.) και τον Ε.Ο.Π.Υ.Υ., η υποχρέωση «επιστροφής» στους εν λόγω φορείς ποσού κλιμακούμενου αναλόγως του όγκου πωλήσεων εκάστου φαρμάκου σε ορισμένη χρονική περίοδο (κάθε τρίμηνο). Το μέτρο αυτό (rebate), με το οποίο επιδιώκεται η μείωση της δημόσιας φαρμακευτικής δαπάνης, συνίσταται σε περιορισμό χρηματικών απαιτήσεων που απορρέουν από εξωνοσοκομειακές πωλήσεις φαρμάκων προς χρήση των ασφαλισμένων, των φορέων κοινωνικής ασφάλισης (Φ.Κ.Α.) με (ολική ή μερική, κατά περίπτωση) κάλυψη της δαπάνης από τους Φ.Κ.Α. και όχι σε επιβολή φόρου ή κοινωνικής εισφοράς ως πόρου των Φ.Κ.Α.. Ήτοι ουσιαστικά συνιστά μια υποχρεωτική από τον νόμο χορηγούμενη εκ των υστέρων έκπτωση στο αντίτιμο των ήδη πωληθέντων φαρμακευτικών προϊόντων, δηλαδή μείωση της τιμής τους.

Ωστόσο από το συνδυασμό των διατάξεων του άρθρου 19 παρ. 1 και 5 του Κώδικα ΦΠΑ (ν.2859/2000), ερμηνευομένων υπό το φως της θεμελιώδους αρχής που απορρέει από την οδηγία 2006/112/ΕΚ, ο υπολογισμός του ΦΠΑ που οφείλει η φαρμακευτική επιχείρηση ως υποκείμενη στον φόρο δεν μπορεί να πραγματοποιείται σε βάση ανώτερη του ποσού του οποίου εισπράττει και επομένως η βάση υπολογισμού του ΦΠΑ εκροών θα πρέπει να μειωθεί με το καθαρό ποσό της πρόσθετης επιστροφής (rebate) που έχει αποδοθεί στους φορείς κοινωνικής ασφάλισης, χωρίς, εν προκειμένω, η διάταξη του άρθρου 12 παρ. 2 του ν.4052/2012, με την οποία ορίζεται ότι το ποσό επιστροφής (rebate) εκπίπτει από το φορολογητέο εισόδημα των υπόχρεων σε πληρωμή του ως παραγωγική δαπάνη, να ασκεί επιρροή, καθόσον αφορά τη φορολογία εισοδήματος σχετικά με την έκπτωση δαπανών του φορολογούμενου από τα ακαθάριστα έσοδά του, προκειμένου να προσδιορισθεί το φορολογητέο του εισόδημα και όχι τον Φ.Π.Α.» (ΣΤΕ 1282/2017, Δ.ΕΦ.ΑΘΗΝΩΝ, 275/2021, Δ.ΕΦ.ΑΘΗΝΩΝ, 279/2021, Δ.ΕΦ.ΑΘΗΝΩΝ, 2213/2021, Δ.ΕΦ.ΑΘΗΝΩΝ, 2214/2021, Δ.ΕΦ.ΑΘΗΝΩΝ, 2216/2021, Δ.ΕΦ.ΑΘΗΝΩΝ, 2217/2021 Δ.ΕΦ.ΑΘΗΝΩΝ, 2220/2021 Δ.ΕΦ.ΠΕΙΡ.Α 173/2021 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 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 εκπώσεων, επιστροφών ή άλλων διαφορών.»

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

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

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

2. Κατόπιν των ανωτέρω, καθώς και των όσων αναφέρονται στο κεφάλαιο Α' της παρούσας, για τα ποσά των 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 ΔΕΑΦΔ1082549ΕΞ2017/30-05-2017 της ΑΑΔΕ, διευκρινίζονται τα εξής:

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

1. Με τις διατάξεις της παραγράφου 6 του άρθρου 8 του ν.4308/2014 (ΦΕΚ 251 Α' /2014), όπως ισχύει, ορίζεται ότι πιστωτικό είναι το τιμολόγιο, που εκδίδεται για κάθε περίπτωση εκπώσεων, επιστροφών ή άλλων διαφορών. Όπως διευκρινίστηκε με την παράγραφο 11.2.10 περ. γ' της εγκυκλίου ΠΟΛ. 1003/2014 όπως ισχύει, για άλλες διαφορές που έχουν σχέση και επηρεάζουν την αξία ή το περιεχόμενο γενικά του αρχικού τιμολογίου, το πιστωτικό τιμολόγιο εκδίδεται μέχρι την 15η ημέρα του επόμενου μήνα, από τη διαπίστωση των διαφορών (θέμα πραγματικό). 2. Κατόπιν των ανωτέρω, για τα ποσά που αφορούν διαφορές, συνεπεία περικοπών δαπανών στους παρόχους υπηρεσιών υγείας, μετά από έλεγχο των δικαιολογητικών αυτών και επανυπολογισμό του αρχικά βεβαιωθέντος ποσού, κατ' εφαρμογή του μηχανισμού

αυτόματης επιστροφής (clawback), εκδίδονται πιστωτικά τιμολόγια προς τον Ε.Ο.Π.Υ.Υ., στη χρήση εντός της οποίας διαπιστώνονται και εκκαθαρίζονται τα εν λόγω ποσά (π.χ. 2017), ανεξάρτητα εάν αφορούν συναλλαγές προηγούμενων φορολογικών ετών (π.χ. 2013, 2014), κατά τα ειδικότερα οριζόμενα στις διατάξεις του άρθρου 100 του ν. 4172/2013. Σημειώνεται ότι, τα ως άνω πιστωτικά τιμολόγια καταχωρούνται στα λογιστικά αρχεία εντός του φορολογικού έτους του οποίου εκδίδονται και ειδικότερα στο μήνα που εξεδόθησαν (σχετ. εγκύκλιος ΠΟΛ.1191/12.08.2014). Τέλος, τα υπόψη τιμολόγια θα περιληφθούν στις καταστάσεις φορολογικών στοιχείων για διασταύρωση πληροφοριών, που θα υποβληθούν εντός του έτους έκδοσης αυτών, ανάλογα με την ημερομηνία έκδοσής τους, ανεξάρτητα από το γεγονός ότι αφορούν συναλλαγές προηγούμενων φορολογικών ετών. β. ΤΜΗΜΑ Β' Οι δαπάνες των οποίων τα δικαιολογητικά εκδίδονται ή λαμβάνονται έως την ημερομηνία κλεισίματος του ισολογισμού και αφορούν την κλειόμενη χρήση εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα του έτους αυτού. Σε διαφορετική περίπτωση μειώνουν τα ακαθάριστα έσοδα του έτους εντός του οποίου εκδίδονται τα σχετικά στοιχεία.

Β. ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ ΕΜΜΕΣΗΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑΣ

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

Η έκπτωση αυτή θα πρέπει να αποδεικνύεται με την έκδοση πιστωτικού τιμολογίου και ο αναλογούν ΦΠΑ υπολογίζεται με εσωτερική υφαίρεση εφαρμόζοντας τον συντελεστή του φόρου που ισχύει κατά το χρόνο έκδοσης του πιστωτικού τιμολογίου, σύμφωνα με την ΠΟΛ 1003/2011.»

Επειδή, στην 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. 3072 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 έκπτωσης 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. 3072 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, στο άρθρο 64 του ΚΦΔ (άρθρο 76 του νέου ΚΦΔ), ορίζεται:

«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 της παρ. 1 του άρθρου 36 «Παραγραφή» του ΚΦΔ (άρθρο 37 του νέου 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. Αν για κάποια φορολογία προβλέπεται η υποβολή περισσότερων δηλώσεων, η κοινοποίηση της πράξης του πρώτου εδαφίου μπορεί να

γίνει εντός πέντε (5) ετών από τη λήξη του έτους, εντός του οποίου λήγει η προθεσμία υποβολής της δήλωσης της τελευταίας φορολογικής περιόδου εκάστου έτους.»

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

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 53 του ΚΦΔ (άρθρου 52 του νέου ΚΦΔ), ορίζεται ότι: «...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.».

Επειδή, με τις διατάξεις των άρθρων 2 και 3 της υπ' αριθ. ΔΠΕΙΣ 1198598 ΕΞ 2013/31-12-2013 (ΦΕΚ Β ' 19/10-1-2014) απόφασης του Υπουργού Οικονομικών, ρυθμίζεται το ύψος του επιτοκίου για τον υπολογισμό των τόκων της παραγράφου 2 του άρθρου 53 του ΚΦΔ.

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, στην προσφεύγουσα κατά τον μήνα Οκτώβριο έτους 2018 απεστάλησαν από τον Ε.Ο.Π.Υ.Υ. οι με αριθ. πρωτ. επιστολές για απόδοση οφειλομένων ποσών υποχρεωτικής έκπτωσης των φαρμακευτικών εταιρειών για την χορήγηση γενοσήμων (rebate γενοσήμων) κατ' εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 88 του ν.4472/2017 (74/Α/19.5.2017) και της Υπουργικής Απόφασης Γ5(α)/οικ. (1984/Β/8.6.2017) (σχετικό 1).

Επειδή, το συνολικό ποσό των εκκαθαρισμένων εκπτώσεων εντός του μήνα Οκτωβρίου έτους 2018 που όφειλε η προσφεύγουσα προς τον Ε.Ο.Π.Υ.Υ., η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι έχει εξοφληθεί, σύμφωνα με την προσκομισθείσα από τον Ε.Ο.Π.Υ.Υ. σχετική κατάσταση βεβαιωθέντων εσόδων (Σχετικό 4).

Επειδή, για τις ως άνω εκπώσεις οι οποίες κατέστησαν βέβαιες και εκκαθαρισμένες σύμφωνα με την επίσημη πληροφόρηση (γνωστοποιήσεις) του Ε.Ο.Π.Υ.Υ. εντός του μήνα Οκτωβρίου 2018, η προσφεύγουσα εταιρεία εξέδωσε προς τον Ε.Ο.Π.Υ.Υ. τα υπ' αριθ./12.10.2018,/12.10.2018,/12.10.2018,/12.10.2018, .../12.10.2018 και/12.10.2018 πιστωτικά τιμολόγια (σχετικό 2), τα οποία κοινοποίησε στον Ε.Ο.Π.Υ.Υ. στις 13.12.2023 (αρ. πρωτ. κατάθεσης/13.12.2023 (Σχετικό 3).

Για τα εν λόγω πιστωτικά τιμολόγια, ως ισχυρίζεται η προσφεύγουσα, προέβη εμπρόθεσμα και εντός του χρόνου που ορίζουν οι διατάξεις του άρθρου 36 του ΚΦΔ, στην υποβολή της από 18.12.2023 τροποποιητικής περιοδικής δήλωσης Φ.Π.Α. για την φορολογική περίοδο 01/10/2018 – 31/10/2018 και της επ' αυτής Δήλωσης Επιφύλαξης, με κωδικό αιτήματος υποβολής/18.12.2023 (σχετικό 7).

Η εν λόγω τροποποιητική δήλωση απορρίφθηκε σιωπηρώς από τον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. Αθηνών μετά την άπρακτη σχετική προθεσμία των ενενήντα (90) ημερών.

Επειδή, η προσφεύγουσα εταιρεία με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή ισχυρίζεται ότι εσφαλμένα κατόπιν της υπάρχουσας νομολογίας, και των θέσεων της Διοίκησης απορρίφθηκε σιωπηρά από τον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. Αθηνών, η ως άνω υποβληθείσα τροποποιητική δήλωση ΦΠΑ. Η εν λόγω απόρριψη είχε ως αποτέλεσμα την καταβολή στο Ελληνικό Δημόσιο ΦΠΑ εκρών υπολογισθέντος επί φορολογητέας αξίας υψηλότερης της τελικώς διαμορφωθείσας, καθώς ο καταβληθείς στο Ελληνικό Δημόσιο ΦΠΑ εκρών έχει υπολογιστεί, με βάση τα αρχικώς τιμολογηθέντα από την προσφεύγουσα ποσά τιμήματος για την πώληση φαρμάκων, ενώ τελικά η προσφεύγουσα μετά την καταβολή των εκπώσεων, 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 σιωπηρά χωρίς να εξετάσει το υπό κρίση αίτημα περί υποβολής τροποποιητικής δήλωσης της προσφεύγουσας.

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 Οκτωβρίου 2018, 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.

Αποφαιζουμε

Τη αποδοχή της από 10.04.2024 και με αριθμό πρωτοκόλλου (ID:) ενδικοφανούς προσφυγής της ανώνυμης εταιρείας με την επωνυμία «.....» με

ΑΦΜ, και όπως ο Προϊστάμενος της αρμόδιας φορολογικής αρχής 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 υπόχρεη.

**ΑΚΡΙΒΕΣ ΑΝΤΙΓΡΑΦΟ
Ο/Η ΥΠΑΛΛΗΛΟΣ ΤΟΥ ΤΜΗΜΑΤΟΣ
ΔΙΟΙΚΗΤΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ**

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

ΓΡΑΜΜΑΤΩ ΣΚΟΥΡΑ