

**ΑΝΑΡΤΗΤΕΑ ΣΤΟ ΔΙΑΔΙΚΤΥΟ
ΑΔΑ:**

ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ

**ΑΑΔΕ**Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

ΓΕΝΙΚΗ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑΣ (Γ.Δ.Φ.)
ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ ΑΜΕΣΗΣ
ΦΟΡΟΛΟΓΙΑΣ (Δ.Ε.Α.Φ.)
ΤΜΗΜΑ Β'
Ταχ. Δ/νση : Καρ. Σερβίας 10
Ταχ. Κώδικας : 105 62 Αθήνα
Τηλέφωνα : 210 3375312
Email : deaf.b@aaade.gr
Url : www.aaade.gr

Αθήνα, 12 Απριλίου 2023

Αριθ. Πρωτ.: **E.2023**

ΠΡΟΣ: Ως Πίνακα Διανομής

ΘΕΜΑ: 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.

ΠΕΡΙΛΗΨΗ**Α) ΑΝΤΙΚΕΙΜΕΝΟ**

Εγκύκλιος που αφορά στην παροχή οδηγιών αναφορικά με τη φορολογική μεταχείριση του ΦΠΑ εκροών που αφορά σε ποσά επιστροφής (rebate) του άρθρου 35 του ν. 3918/2011, ο οποίος ενώ είχε εκπέσει από τα ακαθάριστα έσοδα των επιχειρήσεων σε προηγούμενα φορολογικά έτη, επιστρέφεται σε μεταγενέστερο φορολογικό έτος με βάση δικαστική απόφαση με την οποία μειώνεται η βάση υπολογισμού του ΦΠΑ εκροών.

Β) ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΟ

Περιεχόμενο της εγκυκλίου είναι η παροχή οδηγιών σχετικά με τη φορολογική μεταχείριση του ΦΠΑ εκροών που αφορά σε ποσά επιστροφής rebate του άρθρου 35 του ν. 3918/2011, ο οποίος ενώ είχε εκπέσει από τα ακαθάριστα έσοδα των επιχειρήσεων σε προηγούμενα φορολογικά έτη, επιστρέφεται σε μεταγενέστερο φορολογικό έτος με βάση δικαστική απόφαση με την οποία μειώνεται η βάση υπολογισμού του ΦΠΑ εκροών.

Γ) ΠΕΔΙΟ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ

Η εγκύκλιος αφορά νομικά πρόσωπα και νομικές οντότητες.

Αναφορικά με το πιο πάνω θέμα σας γνωρίζουμε τα ακόλουθα:

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 εκπιπόμενες 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 είσπραξης 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 εκπιπόμενες 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 διευκρινίσθηκε ότι ο ΦΠΑ για τον οποίο δεν παρέχεται δικαίωμα έκπτωσης από το φόρο των εκροών και αντιστοιχεί σε εκπιπόμενες 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 είσπραξης του εντός του ίδιου έτους.

Με την ίδια εγκύκλιο διευκρινίσθηκε 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 Αθηνών (βλ. ενδεικτικά ΔΕφΑθ. υπ' αριθ. 2220/2021, 2213/2021, 2214/2021, 2217/2021, 275/2021, 279/2021, 1034/2021) 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 εκρών 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 Δ.Λ.Π. 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.

Ο ΔΙΟΙΚΗΤΗΣ ΤΗΣ ΑΑΔΕ

ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΠΙΤΣΙΛΗΣ

ΠΙΝΑΚΑΣ ΔΙΑΝΟΜΗΣ:**I. ΑΠΟΔΕΚΤΕΣ ΓΙΑ ΕΝΕΡΓΕΙΑ**

1. Αποδέκτες πίνακα Γ (εκτός του αριθμού 2 αυτού)
2. Επιχειρησιακή Δ/ση ΣΔΟΕ Αττικής & Επιχειρησιακή Δ/ση ΣΔΟΕ Μακεδονίας
3. Γενική Διεύθυνση Ηλεκτρονικής Διακυβέρνησης
4. Διεύθυνση Στρατηγικής Τεχνολογιών Πληροφορικής (με την παράκληση να αναρτηθεί στην ιστοσελίδα της ΑΑΔΕ και στην Ηλεκτρονική Βιβλιοθήκη της ΑΑΔΕ)

II. ΑΠΟΔΕΚΤΕΣ ΓΙΑ ΚΟΙΝΟΠΟΙΗΣΗ

1. Γραφείο κ. Υπουργού Οικονομικών
2. Γραφείο κ. Υφυπουργού Οικονομικών
3. Γραφείο του Γενικού Γραμματέα Φορολογικής Πολιτικής και Δημόσιας Περιουσίας
4. Αποδέκτες πινάκων Α΄ , Β΄ (εκτός των αριθμ.1 και 2 αυτού), Ζ΄ , Η΄ , Θ΄ , Ι΄ , ΙΒ΄ , ΙΓ΄ , ΙΔ΄ , ΙΕ΄ , ΙΣΤ΄ , ΙΖ΄ , ΙΗ΄ , ΙΘ΄ , Κ΄ , ΚΑ΄ , ΚΒ΄ και ΚΓ΄
5. ΔΤΔ – Εγκεκριμένοι Οικονομικοί Φορείς
6. Υπουργείο Ανάπτυξης & Επενδύσεων, Γενική Γραμματεία Εμπορίου & Προστασίας Καταναλωτή, Γενική Δ/ση Αγοράς, Δ/ση Εταιρειών, Πλ. Κάνιγγος - 101 81, Αθήνα
7. Υπουργείο Οικονομικών, Επιτροπή Λογιστικής Τυποποίησης και Ελέγχων (ΕΛΤΕ) Βουλής 7 - 105 62, Αθήνα

III. ΕΣΩΤΕΡΙΚΗ ΔΙΑΝΟΜΗ

1. Γραφείο κ. Διοικητή Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων
2. Γραφείο κ. Γενικού Δ/ντή Φορολογίας
3. Γραφεία κ.κ. Γενικών Δ/ντών
4. Αυτοτελές Τμήμα Συντονισμού, Μεταρρυθμιστικών Δράσεων και Επικοινωνίας
5. Δ/ση Νομικής Υποστήριξης
6. Δ/ση Εφαρμογής Άμεσης Φορολογίας – Τμήματα Α΄ , Β΄ , Γ΄