

# Λογιστική και φορολογική αντιμετώπιση πιστωτικών τιμολογίων για Clawback

## Επισημάνσεις

27 Ιούνιος 2022

Taxheaven.gr

Επιμέλεια

Κουλογιάννης Κων/νος

► Σύμφωνα με πρόσφατη ανακοίνωση του ΕΟΠΥΥ, έχουν αναρτηθεί οι βεβαιώσεις ποσών αυτόματης επιστροφής Α' και Β' εξαμήνου 2021 στον κάτωθι σύνδεσμο: <https://eopyy.gov.gr/eservices/doctor/4A5F43FD-AB64-43A1-858A-22A2219CF132>. Παράλληλα, έχουν αναρτηθεί και οι αναλυτικοί πίνακες εκτελέσεων για ιατροτεχνολογικά προϊόντα και ΣΕΔ.

► Σύμφωνα με τη ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΟΔΗΓΙΑ εφαρμογής του ν. 4308/2014 ισχύουν τα εξής:

«17.1.2 Η θεμελιώδης αρχή του δεδουλευμένου επιτάσσει την αναγνώριση των επιπτώσεων των συναλλαγών και γεγονότων της οντότητας και τη συμπερίληψή τους στις χρηματοοικονομικές καταστάσεις της στο χρόνο που προκύπτουν και όχι στο χρόνο που διακανονίζονται ταμειακά (εισπράττονται ή πληρώνονται). Για παράδειγμα, η λήψη ενός δανείου κατά την ημερομηνία ισολογισμού, επιβάλλεται να αναγνωρισθεί στην κλειόμενη περίοδο, ώστε να απεικονισθούν τα ληφθέντα ταμιακά διαθέσιμα και η αντίστοιχη χρηματοοικονομική υποχρέωση. Ομοίως, οι δουλευμένοι τόκοι ενός δανείου επιβάλλεται να αναγνωρισθούν ως έξοδο στην περίοδο που αφορούν, έστω και εάν σύμφωνα με τη σχετική δανειακή σύμβαση οφείλονται να πληρωθούν στην επόμενη περίοδο. Ο χειρισμός αυτός οδηγεί στην εμφάνιση του σχετικού εξόδου στην κλειόμενη χρήση που αφορά, καθώς και στην αντίστοιχη αύξηση της χρηματοοικονομικής υποχρέωσης προς τον δανειστή και τη μείωση της καθαρής θέσης. 17.1.3 Η αρχή του δεδουλευμένου αφορά τις συνδεόμενες καταστάσεις του ισολογισμού, της κατάστασης αποτελεσμάτων και της κατάστασης μεταβολών καθαρής θέσης. Προφανώς δεν αφορά την κατάσταση χρηματοροών που εκφράζει την ταμειακή βάση της λογιστικής».

► Περαιτέρω, στην ΠΟΛ.1003/31.12.2014 αναφέρονται τα ακόλουθα:

«11.1.2 Διευκρινίζεται ότι ο χρόνος έκδοσης τιμολογίου αποσυνδέεται από την εφαρμογή της αρχής του δεδουλευμένου σχετικά με την αναγνώριση των πωλήσεων. Δηλαδή, η υποχρέωση αναγνώρισης των εσόδων είναι θέμα πραγματικών περιστατικών σύμφωνα με τα σχετικά κριτήρια αναγνώρισης (π.χ. παράδοση αγαθών, παροχή υπηρεσίας) και δεν προϋποθέτει την έκδοση τιμολογίου η οποία μπορεί και να γίνεται σε μεταγενέστερο χρόνο. Αυτό ισχύει ανεξάρτητα από τον τρόπο τήρησης των λογιστικών βιβλίων (απλογραφικό ή διπλογραφικό λογιστικό σύστημα)».

► Σύμφωνα με την νεώτερη εγκύκλιο Ε.2198/2021, σε ό,τι αφορά στη φορολογική αναγνώριση του Clawback για ιδιωτικά φαρμακεία, φαρμακευτικές εταιρείες και Φ.Κ.Α. ισχύουν τα ακόλουθα:

«1. Σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 22 του ν. 4172/2013, κατά τον προσδιορισμό του κέρδους από επιχειρηματική δραστηριότητα, επιτρέπεται η έκπτωση όλων των δαπανών, με την επιφύλαξη των διατάξεων του άρθρου 23 του Κ.Φ.Ε., οι οποίες: α) πραγματοποιούνται προς το συμφέρον της επιχείρησης ή κατά τις συνήθεις εμπορικές συναλλαγές της, β) αντιστοιχούν σε πραγματική συναλλαγή και η αξία της συναλλαγής δεν κρίνεται κατώτερη ή ανώτερη της αγοραίας, στη βάση των στοιχείων που διαθέτει η Φορολογική Διοίκηση, γ) εγγράφονται στα τηρούμενα βιβλία απεικόνισης των συναλλαγών της περιόδου κατά την οποία πραγματοποιούνται και αποδεικνύονται με κατάλληλα δικαιολογητικά. 2. Με την ΠΟΛ.1113/2015 εγκύκλιό μας, με την οποία κοινοποιήθηκαν οι ανωτέρω διατάξεις, διευκρινίσθηκε, μεταξύ άλλων, ότι αναφορικά με το χρόνο έκπτωσης των δαπανών, αυτές εκπίπτουν από τα ακαθάριστα

έσοδα του φορολογικού έτους το οποίο αφορούν, με την επιφύλαξη των διατάξεων του άρθρου 23 (π.χ. χρόνος έκπτωσης ασφαλιστικών εισφορών, κ.λπ.). Οι δαπάνες των οποίων τα δικαιολογητικά εκδίδονται ή λαμβάνονται έως την ημερομηνία κλεισίματος του ισολογισμού και αφορούν την κλειόμενη χρήση επίσης εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα του έτους που αφορούν. Συνεπώς, λαμβάνονται υπόψη οι δαπάνες των οποίων τα δικαιολογητικά εκδίδονται ή λαμβάνονται μέχρι την προθεσμία που ορίζεται για την κατάρτιση των χρηματοοικονομικών καταστάσεων από την παρ. 3 του άρθρου 6 του ν. 4308/2014 (Α' 251) (σχετ: Ε.2110/2021 εγκύκλιος). 3. Επίσης, με την ΠΟΛ.1113/2015 διευκρινίσθηκε ότι όσον αφορά στα ποσά εκπτώσεων που χορηγούνται από τους συμβεβλημένους ιδιώτες παρόχους υπηρεσιών υγείας προς τον ΕΟΠΥΥ κατ' εφαρμογή του μηχανισμού αυτόματης πληρωμής (clawback) και του κλιμακούμενου ποσοστού επί των ποσοστών του ΕΟΠΥΥ (rebate) με βάση τις διατάξεις των παραγράφων 1 και 5 του άρθρου 100 του ν.4172/2013, αυτά μειώνουν τα ακαθάριστα έσοδα του έτους εντός του οποίου εκκαθαρίζονται και εκδίδονται τα σχετικά στοιχεία. 4. Με τις διατάξεις των άρθρων 34 και 35 του ν.3918/2011 καθιερώνεται ποσό επιστροφής (rebate) από ιδιωτικά φαρμακεία και ποσό έκπτωσης (rebate) των φαρμακευτικών εταιρειών προς τους Φορείς Κοινωνικής Ασφάλισης (Φ.Κ.Α.), αντίστοιχα. Επίσης, με τις διατάξεις του άρθρου 11 του ν.4052/2012 καθορίζεται η μηνιαία φαρμακευτική δαπάνη των Φ.Κ.Α. και των φαρμακευτικών εταιρειών (clawback). 5. Από τα ανωτέρω προκύπτει ότι οι διατάξεις των άρθρων 34 και 35 του ν. 3918/2011, όπως ισχύουν και του άρθρου 11 του ν.4052/2012, οι οποίες καθορίζουν ποσά επιστροφής (rebate) και αυτόματης επιστροφής (clawback) που καταβάλλονται από ιδιωτικά φαρμακεία, φαρμακευτικές εταιρείες και Φ.Κ.Α., είναι αντίστοιχες των διατάξεων του άρθρου 100 του ν.4172/2013 οι οποίες εφαρμόζονται σε παρόχους υγείας.

Συνεπώς, αναφορικά με τον χρόνο έκπτωσης των ποσών επιστροφής (rebate) και αυτόματης επιστροφής (clawback) που καταβάλλονται κατ' εφαρμογή των διατάξεων των άρθρων 34 και 35 του ν. 3918/2011 και των διατάξεων του άρθρου 11 του ν.4052/2012, αντίστοιχα, έχουν ανάλογη εφαρμογή τα όσα αναφέρονται στην ΠΟΛ.1113/2015 εγκύκλιο μας αναφορικά με τις αντίστοιχες διατάξεις του άρθρου 100 του ν.4172/2013, ήτοι εκπίπτουν κατά το χρόνο που αφορούν εφόσον τα σχετικά δικαιολογητικά εκδίδονται ή λαμβάνονται μέχρι την προθεσμία που ορίζεται για την κατάρτιση των χρηματοοικονομικών καταστάσεων από την παρ. 3 του άρθρου 6 του ν. 4308/2014 και αφορούν την κλειόμενη χρήση. Σε διαφορετική περίπτωση, εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα του έτους εντός του οποίου εκκαθαρίζονται και εκδίδονται τα σχετικά στοιχεία».

#### ► ΦΟΡΟΣ ΠΡΟΣΤΙΘΕΜΕΝΗΣ ΑΞΙΑΣ

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

2. Συνεπώς, στις περιπτώσεις που οι υπηρεσίες του άρθρου 100 του ν. 4172/2013, που παρέχουν οι συμβεβλημένοι με τον ΕΟΠΥΥ ιδιώτες πάροχοι υγείας, υπάγονται σε ΦΠΑ, το υπερβάλλον ποσό που αναζητείται εκ μέρους του Ε.Ο.Π.Υ.Υ. από τους συμβεβλημένους ιδιώτες παρόχους υπηρεσιών υγείας, σύμφωνα με την παρ. 1 του άρθρου 100 του ν. 4172/2013 καθώς και το ποσό επιστροφής (rebate) που οφείλουν στον ΕΟΠΥΥ οι συμβεβλημένοι με αυτόν ιδιώτες πάροχοι υπηρεσιών υγείας, σύμφωνα με την παρ. 5 του άρθρου 100 του ίδιου ως άνω νόμου, συνιστά έκπτωση η οποία μειώνει τη φορολογητέα αξία, σύμφωνα με το άρθρο 19, παράγραφος 5, περίπτωση α' του Κώδικα ΦΠΑ. Η έκπτωση αυτή θα πρέπει να αποδεικνύεται με την έκδοση πιστωτικού τιμολογίου.

#### ► Συμπεράσματα

Λαμβάνοντας υπόψη όλα τα ανωτέρω επισημάνουμε τα ακόλουθα σε ό,τι αφορά στη φορολογική και λογιστική αντιμετώπιση των εκπτώσεων Clawback που αφορούν το έτος 2021:

**α)** Για τις υποχρεωτικές, βάσει νόμου, επιστροφές χρηματικών ποσών (Clawback) εκδίδεται πιστωτικό τιμολόγιο μέχρι τη **15η ημέρα του επόμενου μήνα**, από το χρόνο που γεννάται η υποχρέωση χορήγησης της έκπτωσης (παρ. 11.2.10. ΠΟΛ.1003/31.12.2014), ήτοι μέχρι τις 15.7.2022.

β) Η έκπτωση θα καταχωρισθεί σε ό,τι αφορά στη λογιστική βάση στο φορολογικό έτος 2021. Παραθέτουμε ενδεικτικές εγγραφές (ΕΓΛΣ) στα βιβλία της επιχείρησης σε περίπτωση που το πιστωτικό επιβαρύνεται και με ΦΠΑ:

Εγγραφή στα βιβλία της επιχείρησης στις 31.12.2021		
	Χρέωση	Πίστωση
70.98 Εκπτώσεις πωλήσεων	50.000,00	
56.03 Εκπτώσεις επί πωλήσεων χρήσης υπό διακανονισμό		50.000,00

Εγγραφή στο έτος 2022 με την έκδοση του πιστωτικού το 2022		
	Χρέωση	Πίστωση
56.03 Εκπτώσεις επί πωλήσεων χρήσης υπό διακανονισμό	50.000,00	
54. ΦΠΑ πιστωτικού	12.000,00	
30 Πελάτης (ΕΟΠΥΥ)		62.000,00

γ) Στη φορολογική βάση η συγκεκριμένη έκπτωση η οποία αποτελεί **μειωτικό στοιχείο των ακαθάριστων εσόδων**, **εκπίπτει** από τα ακαθάριστα έσοδα του φορολογικού έτους 2021 σύμφωνα με τα αναφερόμενα στην Ε.2198/2021.

δ) Ο Φ.Π.Α. —στις περιπτώσεις που το πιστωτικό τιμολόγιο επιβαρύνεται με ΦΠΑ— θα μειώσει τις εκροές της περιόδου που θα εκδοθεί το πιστωτικό τιμολόγιο (Ιούνιο ή Ιούλιο του 2022).

ε) Στην πλατφόρμα myDATA το πιστωτικό τιμολόγιο θα διαβιβαστεί σύμφωνα με τα οριζόμενα στην Α.1138/2020 στο έτος 2022, ενώ η τακτοποιητική εγγραφή μείωσης των εσόδων του 2021, θα διαβιβασθεί με το παραστατικό 17.3 στο χρόνο που θα οριστεί με την τροποποίηση της Α.1138/2020.

Σχετικές επίσης και οι ακόλουθες αποφάσεις/γνωμοδοτήσεις:

- ΠΟΛ.1115/2016
- ΔΕΑΦ Δ 1082549 ΕΞ 2017
- ΠΟΛ.1191/2014
- ΣΛΟΤ 328/2016
- ΠΟΛ.1113/2015