



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ
ΥΠΟΥΡΓΕΙΟ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ
ΓΕΝΙΚΗ ΓΡΑΜΜΑΤΕΙΑ ΔΗΜΟΣΙΩΝ ΕΣΟΔΩΝ
ΓΕΝΙΚΗ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗΣ ΔΙΟΙΚΗΣΗΣ
ΚΕΝΤΡΟ ΕΛΕΓΧΟΥ ΜΕΓΑΛΩΝ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΩΝ (Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ.)
ΚΗΦΙΣΙΑΣ 32, 151 25 ΜΑΡΟΥΣΙ
ΤΗΛ: 210-6832967 FAX: 210-6834039
Πληροφορίες: Βασίλειος Ιατρίδης

Μαρούσι, **06/08/2015**

Αρ. Πρωτ.: **Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ. 18772/06-08-2015**

ΠΡΟΣ

ΩΣ ΠΙΝΑΚΑΣ ΔΙΑΝΟΜΗΣ

ΘΕΜΑ: ΠΕΡΙ ΤΗΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗΣ ΜΕΤΑΧΕΙΡΙΣΗΣ ΔΑΠΑΝΗΣ ΠΟΥ ΚΑΤΑΒΑΛΛΕΤΑΙ ΓΙΑ ΤΗΝ ΑΠΟΚΤΗΣΗ ΤΗΣ ΑΔΕΙΑΣ ΑΠΟΚΛΕΙΣΤΙΚΗΣ ΕΜΠΟΡΙΑΣ ΚΑΙ ΔΙΑΝΟΜΗΣ ΦΑΡΜΑΚΕΥΤΙΚΩΝ ΠΡΟΪΟΝΤΩΝ

ΣΧΕΤ.: ΤΟ ΥΠ' ΑΡΙΘΜ. ΠΡΩΤ. 1052092/Δ12/27-03-2014 ΕΓΓΡΑΦΟ ΤΗΣ ΑΝΩΝΥΜΟΥ ΕΤΑΙΡΕΙΑΣ ΥΠΟ ΤΗΝ ΕΠΩΝΥΜΙΑ «.....».

Με το υπ' αριθμ. πρωτ. ΔΕΑΦ Β 1095268 ΕΞ2015/13-07-2015 (αρ. πρωτ. Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ. 17908/23-07-2015) έγγραφο της Διεύθυνσης Εφαρμογής Άμεσης Φορολογίας, της Γενικής Διεύθυνσης Φορολογικής Διοίκησης της Γ.Γ.Δ.Ε., μας διαβιβάσθηκε η από 27/03/2014 αίτησή σας.

Δια του παρόντος, σας γνωρίζουμε τα κάτωθι:

1. Με την παράγραφο 4 του άρθρου 24 του Ν. 4172/2013 (Κ.Φ.Ε.) διευκρινίζεται ότι «Κόστος κτήσης ή κατασκευής, περιλαμβανομένου και του κόστους βελτίωσης, ανανέωσης και ανακατασκευής αποκατάστασης του περιβάλλοντος αποσβένονται, σύμφωνα με τον παρακάτω πίνακα:

Κατηγορία ενεργητικού επιχείρησης	Συντελεστής φορολογικής απόσβεσης (% ανά φορολογικό έτος)
Κτίρια, κατασκευές, εγκαταστάσεις, βιομηχανικές και ειδικές εγκαταστάσεις, μη κτιριακές εγκαταστάσεις, αποθήκες και σταθμοί, περιλαμβανομένων των παραρτημάτων τους (και ειδικών οχημάτων φορτοεκφόρτωσης)	4
Εδαφικές εκτάσεις που χρησιμοποιούνται σε εξόρυξη και λατομεία, εκτός αν χρησιμοποιούνται για τις υποστηρικτικές δραστηριότητες εξόρυξης	5
Μέσα μαζικής μεταφοράς, περιλαμβανομένων αεροσκαφών, σιδηροδρομικών συρμών, πλοίων και σκαφών	5
Μηχανήματα, εξοπλισμός εκτός Η/Υ και λογισμικού	10
Μέσα μεταφοράς ατόμων	16
Μέσα μεταφοράς εμπορευμάτων («εσωτερικές εμπορευματικές μεταφορές»)	12
Άυλα στοιχεία και δικαιώματα και έξοδα πολυετούς απόσβεσης	10
Εξοπλισμός Η/Υ, κύριος και περιφερειακός και λογισμικό	20
Λοιπά πάγια στοιχεία της επιχείρησης	10

Ο συντελεστής φορολογικής απόσβεσης του προηγούμενου πίνακα για τα άυλα στοιχεία και δικαιώματα ισχύει, εφόσον δεν προκύπτει συμβατικά από την αρχική συμφωνία διαφορετική των δέκα (10) ετών οικονομική διάρκεια ζωής, οπότε και ο συντελεστής διαμορφώνεται ως το πηλίκο «1 διὰ ἔτη διάρκειας ζωής δικαιώματος». Σε περίπτωση δικαιωμάτων που θεμελιώθηκαν πριν από την έναρξη ισχύος της παρούσας διάταξης, για την αναπόσβεστη αξία (εναπομείνασα αξία) ως διάρκεια δικαιώματος λαμβάνεται η υπολειπόμενη διάρκεια του δικαιώματος.».

2. Περαιτέρω, με την παράγραφο 5 του άρθρου 24 του Ν. 4172/2013 ρητώς ορίζεται ότι ο υπολογισμός των φορολογικών αποσβέσεων είναι υποχρεωτικός, γίνεται σε ετήσια βάση και δεν επιτρέπεται η μεταφορά αποσβενόμενων ποσών μεταξύ οικονομικών χρήσεων.

3. Επιπροσθέτως, με την παράγραφο 6 του άρθρου 24 του Ν. 4172/2013 προβλέπεται ότι «η φορολογική απόσβεση ενός πάγιου περιουσιακού στοιχείου αρχίζει από τον επόμενο μήνα εντός του οποίου χρησιμοποιείται ή τίθεται σε υπηρεσία από τον φορολογούμενο κατ' αναλογία με τους συντελεστές της παραγράφου 4».

4. Συναφούς, άλλωστε, πνεύματος είναι και οι διατάξεις της περιπτώσεως α' της παραγράφου 3 του άρθρου 18 «Ενσώματα και άυλα περιουσιακά στοιχεία» του Ν. 4308/2014 (Ε.Λ.Π.):

«α) Αποσβέσεις

α.1) Η αξία των παγίων περιουσιακών στοιχείων που έχουν περιορισμένη ωφέλιμη ζωή υπόκειται σε απόσβεση. Η απόσβεση αρχίζει όταν το περιουσιακό στοιχείο είναι έτοιμο για τη χρήση για την οποία προρίζεται και υπολογίζεται με βάση την εκτιμώμενη ωφέλιμη οικονομική ζωή του.

α.2) Η διοίκηση της οντότητας έχει την ευθύνη επιλογής της κατάλληλης μεθόδου απόσβεσης για τη συστηματική κατανομή της αξίας του παγίου στην ωφέλιμη οικονομική ζωή του.

α.3) Η απόσβεση διενεργείται είτε με τη σταθερή μέθοδο είτε με τη φθίνουσα μέθοδο είτε με τη μέθοδο των παραγόμενων μονάδων.

.....

α.7) Η υπεραξία, οι δαπάνες ανάπτυξης και τα άυλα περιουσιακά στοιχεία με ωφέλιμη ζωή που δεν μπορεί να προσδιοριστεί αξιόπιστα υπόκεινται σε απόσβεση, με περίοδο απόσβεσης τα δέκα (10) έτη.

.....».

5. Με το υπ' αριθμ. πρωτ. 1052092/Δ12/27-03-2014 έγγραφό σας, μας γνωρίζετε, μεταξύ άλλων, τα παρακάτω:

«Η εταιρεία μας (στο εξής «Εταιρεία Α») έχει υπογράψει συμφωνητικό απόκτησης άδειας εμπορίας και διανομής συγκεκριμένου φαρμακευτικού προϊόντος με άλλη Ελληνική εταιρεία (στο εξής «Εταιρεία Β») που κατείχε αυτά τα δικαιώματα από αλλοδαπή εταιρεία.

Ως αντικείμενο του συμφωνητικού ορίζεται ότι η Εταιρεία Β παραχωρεί στην Εταιρεία Α τα ακόλουθα:

- Το μοναδικό και αποκλειστικό δικαίωμα να πουλά και να εμπορεύεται το προϊόν (φάρμακο) στην Ελλάδα ως αποκλειστικός διανομέας.*
- Το μοναδικό και αποκλειστικό δικαίωμα να χρησιμοποιεί τι εμπορικό σήμα του προϊόντος κατά την εμπορία και διανομή αυτού.*
- Το αποκλειστικό δικαίωμα να προμηθεύεται μόνο εκείνη από την Εταιρεία Β το προϊόν.*

Η αμοιβή για παραχώρηση των παραπάνω δικαιωμάτων ορίζεται ως ακολούθως:

- 1. Ποσό Χ καταβάλλεται αρχικά με την υπογραφή της συμφωνίας με την εταιρεία Β.*
- 2. Ποσό Υ καταβάλλεται επιπλέον όταν το προϊόν στον κατάλογο συνταγογραφούμενων φαρμάκων από τις αρμόδιες αρχές και μπορεί να ξεκινήσει η εμπορία του.*
- 3. Ποσό Ζ καταβάλλεται επιπλέον όταν οι συσσωρευμένες καθαρές πωλήσεις από την έναρξη της εμπορίας του προϊόντος από την Εταιρεία Α φτάσουν ένα συγκεκριμένο ύψος ΚΠ1.*
- 4. Ποσό Κ καταβάλλεται επιπλέον όταν οι συσσωρευμένες καθαρές πωλήσεις από την έναρξη της εμπορίας του προϊόντος από την Εταιρεία Α φτάσουν ένα συγκεκριμένο ύψος ΚΠ2.*
- 5. Ποσό Ρ καταβάλλεται επιπλέον όταν οι συσσωρευμένες καθαρές πωλήσεις από την έναρξη της εμπορίας του προϊόντος από την Εταιρεία Α φτάσουν ένα συγκεκριμένο ύψος ΚΠ3.*

Όπως γίνεται αντιληπτό οι ανωτέρω αιρέσεις-στόχοι αναφέρονται επί των συσσωρευμένων μελλοντικών πωλήσεων από την έναρξη της εμπορίας του προϊόντος και όχι σε πωλήσεις που επιτυγχάνονται εντός μιας χρήσης. Για παράδειγμα μπορεί κατά την τρίτη χρήση από την έναρξη εμπορίας του προϊόντος η Εταιρεία Α να πετύχει το συσσωρευμένο ύψος πωλήσεων του προϊόντος (περιλαμβανομένων και των πωλήσεων της πρώτης και δεύτερης χρήσης) ποσού ΚΠ1. Τον επόμενο στόχο ΚΠ1 μπορεί να το φτάσει κατά την τέταρτη χρήση από την έναρξη της εμπορίας του προϊόντος (αφού ληφθούν υπόψη οι πωλήσεις και των προηγούμενων χρήσεων) κλπ.

Επίσης, θα πρέπει να λάβουμε υπόψη ότι κάποιες αιρέσεις (στόχοι πωλήσεων) μπορεί να μην επιτευχθούν με αποτέλεσμα να μην οφείλεται το επιπλέον τίμημα που ορίζεται από τη σύμβαση.

Η διάρκεια της σύμβασης ορίζεται σε δέκα (10) έτη από την υπογραφή και αν δεν υπάρξει γραπτή ειδοποίηση εικοσιτέσσερις (24) μήνες πριν τη λήξη του συμφωνητικού η διάρκεια του συμφωνητικού αυτόματα θα επιμηκύνεται κατά πέντε (5) έτη.

.....

Λαμβάνοντας υπόψη τα παραπάνω θεωρούμε ότι τόσο το αρχικό ποσό που θα καταβληθεί με την υπογραφή της συμφωνίας όσο και το επόμενο που θα καταβληθεί όταν το προϊόν εισαχθεί στον κατάλογο συνταγογραφούμενων φαρμάκων θα αποτελέσουν τη δαπάνη απόκτησης του σχετικού «Δικαιώματος» του οποίου, αφού η αρχική διάρκεια του συμφωνητικού δεν είναι διαφορετική των 10 ετών, θα αποσβεστεί με συντελεστή 10% όπως ορίζεται από το άρθρο 24 του Ν. 4172/2013.

Το ίδιο όμως θεωρούμε ότι θα ισχύει και για τις πρόσθετες καταβολές που και αυτές αποτελούν μέρος της συμφωνημένης αμοιβής αν επιτευχθούν οι αιρέσεις-στόχοι επί των σωρευμένων διαχρονικά πωλήσεων, με τη διαφορά ότι η απόσβεσή τους θα επιμερισθεί στα υπολειπόμενα έτη της αρχικής διάρκειας της σύμβασης.

Αντίθετα θεωρούμε ότι τα ανωτέρω πρόσθετα ποσά δεν μπορούν να αποτελέσουν αυτοτελείς δαπάνες που μπορούν να συνδεθούν με μία ή περισσότερες χρήσεις διότι:

- Τα πρόσθετα αυτά ποσά δεν συνδέονται με τις πωλήσεις που πραγματοποιούνται ανά διαχειριστική χρήση, αλλά με σωρευμένο ύψος διαχρονικών πωλήσεων που θα καταβληθεί στη χρήση που αυτό επιτευχθεί.*

- Δεν μπορεί να υπολογισθεί με ασφάλεια εκ των προτέρων αν οι στόχοι θα επιτευχθούν και δε ποια διαχειριστική χρήση θα επιτευχθούν.
- Αν αποτελούσαν αυτοτελείς δαπάνες των διαχειριστικών χρήσεων κατά τις οποίες οι στόχοι θα επιτυγχάνονταν, τότε ενδεχομένως θα υπήρχε υπέρμετρη επιβάρυνση των αποτελεσμάτων των χρήσεων αυτών, ενώ τα αντίστοιχα έσοδα -στόχοι έχουν προκύψει και από προηγούμενες χρήσεις.
.....».

6. Η θέση της υπηρεσίας μας επί του εν λόγω ζητήματος συνοψίζεται στα ακόλουθα:

(α) Πράγματι, τα ποσά Χ και Υ που αναμένεται να καταβληθούν κατά την υπογραφή της συμφωνίας και κατά την εισαγωγή του σκευάσματος στον κατάλογο συνταγογραφούμενων φαρμάκων αντίστοιχα, θα αποτελέσουν το αντίτιμο απόκτησης του εν θέματι άυλου περιουσιακού στοιχείου. Και επειδή, όπως προκύπτει από το περιεχόμενο του εγγράφου σας, δεν έχετε μεταπηδήσει στο σχέδιο λογαριασμών των Ε.Λ.Π. (Ν. 4308/2014), τα ως άνω ποσά θα καταχωρηθούν στον κατάλληλο υπολογαριασμό του λογαριασμού 16.01 «Δικαιώματα βιομηχανικής ιδιοκτησίας». Δεδομένου ότι η αρχική διάρκεια της σύμβασης έχει καθορισθεί σε δέκα (10) έτη, η απόσβεση του δικαιώματος θα γίνει με συντελεστή 10%, σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 4 του άρθρου 24 του Ν. 4172/2013.

(β) Αναφορικά, με τις πιθανολογούμενες πρόσθετες καταβολές που θα πραγματοποιηθούν αν και εφόσον επιτευχθούν οι τεθείσες αναβλητικές αιρέσεις (στόχοι τζίρου προϊόντος), κρίνουμε ότι ο προτεινόμενος από την πλευρά σας χειρισμός (ήτοι λογισμός τους ως μέρος της συμφωνημένης αμοιβής και επιμερισμός αποσβέσεων στα εναπομείναντα έτη της σύμβασης) είναι καταρχήν φορολογικώς ανεκτός. Εντούτοις, επ' ουδενί δε συμβάλλει σε ορθή συσχέτιση εσόδων και εξόδων (*matching principle*). Εξάλλου, τυχόν επίτευξη στόχου το τελευταίο έτος της συμβάσεως θα συνεπάγετο εφάπαξ απόσβεση και άρα, ενδεχόμενη υπέρμετρη επιβάρυνση των αποτελεσμάτων της συγκεκριμένης χρήσεως, κάτι το οποίο, όπως συνάγεται από το έγγραφό σας, σάς είναι απευκαίριο.

(γ) Εναλλακτικά, προκειμένου να επιτύχετε αποτελεσματικότερη συσχέτιση εσόδων -εξόδων, δύνασθε για τις πρόσθετες καταβολές των αναβλητικών αιρέσεων να διενεργείτε ανά φορολογικό έτος -χρήση μια πρόβλεψη αναλόγως του ποσοστού του στόχου πωλήσεων που έχει επιτευχθεί. Βεβαίως, το έξοδο της εν λόγω προβλέψεως δεν αναγνωρίζεται φορολογικά προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα και οφείλετε κατά την υποβολή της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος να προβαίνετε σε αναμόρφωσή του.

Εφόσον η αίρεση πληρωθεί, θα καταχωρήσετε το συμφωνημένο ποσό στη χρέωση του λογαριασμού 61.98 «Λοιπές αμοιβές τρίτων» (αφού, εν τοις πράγμασι, πρόκειται για ποσά που καταβάλλονται εντός της χρήσεως σε τρίτους για την παραχώρηση δικαιώματος) με αντιπαραβολή του λογαριασμού 50 «προμηθευτές» (και συγκεκριμένα, του τεταρτοβάθμιου λογαριασμού της Εταιρείας Β).

Εν συνεχεία, θα προβείτε σε χρέωση (κλείσιμο) της σωρευμένης πρόβλεψης με αντίστοιχη, ισόποση πίστωση του δέοντος υπολογαριασμού του λογαριασμού 84 «Έσοδα από προβλέψεις προηγούμενων χρήσεων».

Ακολούθως, κατά την υποβολή της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος της οικείας φορολογικής περιόδου, θα διενεργήσετε αρνητική φορολογική αναμόρφωση του προαναφερθέντος ποσού που έχει καταχωρηθεί στο λογαριασμό 84.

Με τον περιγραφέντα χειρισμό, το λογιστικό αποτέλεσμα της χρήσεως πληρώσεως της αναβλητικής αιρέσεως είναι ουδέτερο (δε συντρέχει περίπτωση υπέρμετρης επιβάρυνσης των αποτελεσμάτων της χρήσεως). Επιπλέον, το προκύπτον φορολογικά αποτέλεσμα του συνόλου των χρήσεων διαρκείας της σύμβασης είναι επίσης ουδέτερο, αφού για τα ποσά της διενεργηθείσας πρόβλεψης που θα αναμορφώνετε ανά χρήση ως μη εκπιπτόμενο, θα έλθετε μετά και θα πραγματοποιήσετε ισόποση αρνητική αναμόρφωση στη χρήση πληρώσεως της αίρεσης.

7. Σε κάθε περίπτωση, για ειδικότερα θέματα που άπτονται του λογιστικού χειρισμού των εν θέματι ποσών-κονδυλίων, σας προτρέπουμε να απευθυνθείτε στο Συμβούλιο Λογιστικής Τυποποίησης (ΣΛΟΤ), ως όντι πλέον αρμόδιο ημών για ζητήματα που άπτονται της λογιστικής τυποποίησης των εν Ελλάδι επιχειρήσεων (υπηρεσία Ατομικής Απάντησης του ΣΛΟΤ).

8. Τέλος, σας καλούμε να λάβετε υπ' όψιν σας, ότι αφενός, η εξακρίβωση των πραγματικών περιστατικών ανήκει στην αρμοδιότητα των εντελλομένων ελεγκτών για τη διενέργεια του πλήρους ή του μερικού επιτόπιου φορολογικού ελέγχου στην υπό μελέτη επιχείρηση και αφετέρου, το σύνολο των προεκτεθέντων τελούν υπό την επιφύλαξη των διατάξεων της παραγράφου 4 του άρθρου 9 του Ν. 4174/2013 (Κ.Φ.Δ.).

Η Διευθύντρια του Κέντρου Ελέγχου
Μεγάλων Επιχειρήσεων (Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ.)

Μαριάνθη Χ. Πανταζοπούλου
Εφοριακός Π.Ε./Β3

ΠΙΝΑΚΑΣ ΔΙΑΝΟΜΗΣ

I. ΑΠΟΔΕΚΤΕΣ

1.

.....

.....

2. Διεύθυνση Υποστήριξης Ηλεκτρονικά Συναλλασσομένων (e-υπηρεσίες) της Γ.Γ.Δ.Ε.

- με την παράκληση να αναρτηθεί στην ιστοσελίδα της Γ.Γ.Δ.Ε. (www.publicrevenue.gr), βάσει των προβλεπόμενων από το δεύτερο εδάφιο της παραγράφου 4 της υπ' αριθμ. πρωτ. Δ6Δ 1035317ΕΞ2014/21-02-2014 απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων.

3. Π.Ο.Ε. - Δ.Ο.Υ.

- με την παράκληση να αναρτηθεί στην ιστοσελίδα της Π.Ο.Ε.-Δ.Ο.Υ. (www.poedoy.gr), βάσει των προβλεπόμενων από την παραγράφου 5 της υπ' αριθμ. πρωτ. Δ6Δ 1035317ΕΞ2014/21-02-2014 απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων.

II. ΚΟΙΝΟΠΟΙΗΣΗ

ΥΠΟΥΡΓΕΙΟ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ

ΓΕΝΙΚΗ ΓΡΑΜΜΑΤΕΙΑ ΔΗΜΟΣΙΩΝ ΕΣΟΔΩΝ

ΓΕΝΙΚΗ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗΣ ΔΙΟΙΚΗΣΗΣ

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ ΑΜΕΣΗΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑΣ

ΤΜΗΜΑ Β'

Καρ. Σερβίας 10,

Τ.Κ. 101 84 Αθήνα

III. ΕΣΩΤΕΡΙΚΗ ΔΙΑΝΟΜΗ

1. Τμήμα Ελέγχου

2. Τμήμα Φορολογικής Διαδικασίας