

Τραπεζα Φορολογικής Ενημέρωσης από την Epsilon Net

ΣΛΟΤ Αρ.Πρωτ.: 1105 ΕΞ/04.06.2019

Αθήνα, 04.06.2019

Αρ. Πρωτ.: 1105 ΕΞ

ΕΠΙΤΡΟΠΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ ΤΥΠΟΠΟΙΗΣΗΣ & ΕΛΕΓΧΩΝ Ν.Π.Δ.Δ.

ΣΥΜΒΟΥΛΙΟ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ ΤΥΠΟΠΟΙΗΣΗΣ (ΣΛΟΤ)

ΣΛΟΤ 1105/2019

ΘΕΜΑ:

Λογιστική αντιμετώπιση μερικής διάσπασης κλάδου εταιρείας στα βιβλία της επωφελούμενης.

ΕΡΩΤΗΜΑ

Η Εταιρεία XXX Α.Ε., η οποία είναι θυγατρική αλληλοδαπής εταιρείας, συντάσσει τις Χρηματοοικονομικές της Καταστάσεις βάσει του Ν. 4308/2014. Κατά το 2019, η Εταιρεία (εφεξής η «Εταιρεία» ή «Διασπώμενη») αποφάσισε τη μερική διάσπασή της, χωρίς να λυθεί, μεταβιβάζοντας, σε μία εταιρεία του ιδίου Ομίλου (επωφελούμενη εταιρεία), τον καθοριζόμενο στο σχέδιο διάσπασης κλάδο δραστηριότητάς της, με τη διάθεση στους κοινούς μετόχους τους εταιρικών συμμετοχών της επωφελούμενης εταιρείας (εφεξής «Επωφελούμενη»). Η Επωφελούμενη ιδρύθηκε κατά το 2019 με μετοχικό κεφάλαιο ΕΥΡΩ 25 χιλιάδων και βάσει απόφασης των μετόχων της θα ενισχύσει τη δραστηριότητα της μέσω του κλάδου που θα εισφερθεί από την διασπώμενη. Η μερική διάσπαση θα πραγματοποιηθεί βάσει των διατάξεων του Ν. 4601/2019, του Ν. 4548/2018 καθώς και του Ν. 4172/2013.

Βάσει της σχετικής νομοθεσίας, η Εταιρεία, μεταξύ άλλων, συνέταξε Ισολογισμό Μετασχηματισμού με ημερομηνία 31 Δεκεμβρίου 2018, στο πλαίσιο του οποίου προχώρησε στον προσδιορισμό της αξίας των καθαρών περιουσιακών στοιχείων του εν λόγω κλάδου, τα οποία ανήλθαν σε ΕΥΡΩ xx εκατ. περίπου βάσει της λογιστικής αξίας τους στα βιβλία της Διασπώμενης και προσδιόρισε την εύλογη αξία του συνόλου του μεταβιβαζόμενου κλάδου, η οποία ανήλθε σε ΕΥΡΩ yy εκατ. περίπου, βάσει του μοντέλου μελλοντικών ταμειακών ροών. Τα σχετικά ποσά επιβεβαιώνονται στην Έκθεση Εκτίμησης της Αξίας των Εισφερόμενων Στοιχείων Ενεργητικού και Παθητικού της Εταιρείας που συνέταξαν ανεξάρτητοι ορκωτοί ελεγκτές ως εμπειρογνώμονες βάσει του Ν.4601/2019. Βάσει των ανωτέρω ποσών, στον Ισολογισμό Μετασχηματισμού περιλαμβάνεται μετοχικό κεφάλαιο ΕΥΡΩ yy εκατ. περίπου, το οποίο

αντιπροσωπεύει την εύλογη αξία του συνόλου του εισφερόμενου κλάδου, υπεραξία ΕΥΡΩ ψ εκατ. περίπου και λοιπά καθαρά περιουσιακά στοιχεία (στοιχεία ενεργητικού-παθητικού) ΕΥΡΩ xx εκατ. περίπου.

Σημειώνεται ότι το ποσό υπεραξίας προέκυψε λόγω της αποτίμησης σε εύλογη αξία του συνόλου του εισφερόμενου κλάδου, βάσει της σχετικής νομοθεσίας (Ν. 4548/18), όπου απαιτείται η αποτίμηση των εισφορών σε είδος όλων των στοιχείων ενεργητικού που εισφέρονται, τα οποία μπορούν να τύχουν χρηματικής αποτίμησης. Τα στοιχεία αυτά συνίστανται στα πάγια και λοιπά περιουσιακά στοιχεία και κυρίως στο ότι εισφέρονται στην Επωφελούμενη εμπορικές συμφωνίες της διασπώμενης με πελάτες, τις οποίες θα εκμεταλλεύεται εμπορικά η Επωφελούμενη μετά τη μερική διάσπαση αποκομίζοντας μελλοντικά οικονομικά οφέλη, τα οποία περιλαμβάνονται στο ποσό υπεραξίας του Ισολογισμού Μετασχηματισμού. Σημειώνουμε ότι η Εταιρεία δεν έχει προβεί στον επιμερισμό του ποσού της υπεραξίας που προέκυψε σε επιμέρους εξατομικεύσιμα καθαρά περιουσιακά στοιχεία βάσει της εύλογης αξίας τους, καθώς και σε τυχόν λοιπά άυλα περιουσιακά στοιχεία που πιθανόν να μπορούν να αναγνωριστούν, σύμφωνα με τους σχετικούς ορισμούς του Ν. 4308/2014. Συγκεκριμένα, σύμφωνα με το σχετικό ορισμό, άυλο περιουσιακό στοιχείο είναι ένα εξατομικευμένο και μη νομισματικό περιουσιακό στοιχείο, χωρίς υλική υπόσταση. Ένα άυλο περιουσιακό στοιχείο είναι εξατομικεύσιμο σε κάθε μία από τις δύο παρακάτω περιπτώσεις: α) είναι διαχωρίσιμο, δηλαδή δύναται να διαχωρίζεται ή αποχωρίζεται από την οντότητα και να πωλείται, μεταβιβάζεται, εκμισθώνεται ή ανταλλάσσεται, είτε από μόνο του ή μαζί με σχετική σύμβαση, περιουσιακό στοιχείο ή υποχρέωση. β) προκύπτει από συμβατικά ή άλλα νόμιμα δικαιώματα, ανεξάρτητα του εάν τα δικαιώματα είναι μεταβιβάσιμα, ή διαχωρίσιμα από την οντότητα, ή από άλλα δικαιώματα και δεσμεύσεις.

Σύμφωνα με την παράγραφο 34.4.3 της Λογιστικής Οδηγίας Εφαρμογής του Ν. 4308/2014 που εξέδωσε η ΕΛΤΕ, λαμβάνοντας υπόψη το κριτήριο της εύλογης παρουσίασης των χρηματοοικονομικών καταστάσεων, γίνεται δεκτό ότι σε συναλλαγές όπως αυτές που αναφέρονται στην παράγραφο 34.4.2 (πχ απορρόφηση μιας εταιρείας ενός ομίλου από άλλη εταιρεία του ομίλου) μπορεί να εφαρμόζονται εναλλακτικά οι προβλέψεις του δεύτερου εδαφίου της περίπτωσης (α) και η περίπτωση (β) της παραγράφου 34.4.1 της σχετικής Οδηγίας (ή [άρθρο 34, παρ. 4 του Ν. 4308/2014](#)).

Με βάση τα παραπάνω, το ερώτημα μας συνίσταται στο εξής:

Α) πώς πρέπει να καταχωρήσει η Επωφελούμενη την υπεραξία που προέκυψε βάσει της ανωτέρω Έκθεσης Εκτίμησης της Αξίας των Εισφερόμενων Στοιχείων Ενεργητικού και Παθητικού της Εταιρείας;

Β) πρέπει να προβεί η Εταιρεία σε προσδιορισμό της εύλογης αξίας των επιμέρους εξατομικεύσιμων καθαρών περιουσιακών στοιχείων του μεταβιβαζόμενου κλάδου, συμπεριλαμβανομένων των ανωτέρω άυλων περιουσιακών στοιχείων που εισφέρονται, κατά την ημερομηνία της μεταβίβασης του στην Επωφελούμενη, ούτως ώστε το τελικό ποσό υπεραξίας να αφορά τη διαφορά εύλογης αξίας του μεταβιβαζόμενου κλάδου και των εξατομικεύσιμων καθαρών περιουσιακών στοιχείων, ώστε αυτό να καταχωρηθεί στα βιβλία της Επωφελούμενης;

Γ) Σε περίπτωση που δε δύναται να καταχωρηθεί τυχόν εισφερόμενη υπεραξία στα λογιστικά βιβλία της Επωφελούμενης, σε ποιο κονδύλι της καθαρής θέσης (πχ κέρδη εις νέον, μετοχικό κεφάλαιο κλπ) θα πρέπει να καταχωρηθεί η διαφορά μεταξύ μετοχικού κεφαλαίου (το οποίο υπολογίστηκε ως εύλογη

αξία του συνόλου του εισφερόμενου κλάδου) και εύλογης αξίας εισφερόμενων καθαρών περιουσιακών στοιχείων που δύνανται να αναγνωριστούν λογιστικά;

ΑΠΑΝΤΗΣΗ

I. Διατάξεις της εμπορικής νομοθεσίας σχετικές με εταιρικούς μετασχηματισμούς

Οι εταιρικοί μετασχηματισμοί που πραγματοποιούνται από 15.4.2019 διέπονται από τις διατάξεις του Ν. 4601/2019 (ΦΕΚ Α' 44/9.3.2019).

Η περίπτωση του ερωτήματός σας αφορά σε μερική διάσπαση εταιρείας με σύσταση νέας εταιρείας.

Στην παράγραφο 3 του άρθρου 56 αναφέρεται:

«3. Μερική διάσπαση με σύσταση νέας εταιρείας ή νέων εταιρειών είναι η πράξη, με την οποία μία εταιρεία (διασπώμενη), χωρίς να λυθεί, μεταβιβάζει σε μία ή περισσότερες εταιρείες που συνιστώνται ταυτόχρονα (επωφελούμενες) τον καθοριζόμενο ή τους καθοριζόμενους στο σχέδιο διάσπασης κλάδο ή κλάδους δραστηριότητας, με τη διάθεση στους μετόχους ή στους εταίρους της διασπώμενης εταιρείας εταιρικών συμμετοχών της επωφελούμενης ή των επωφελούμενων εταιρειών και ενδεχομένως χρηματικού ποσού, το οποίο δεν υπερβαίνει το δέκα τοις εκατό (10%) της ονομαστικής αξίας των εταιρικών συμμετοχών που αποδίδονται στους μετόχους ή στους εταίρους της διασπώμενης εταιρείας ή, σε περίπτωση έλλειψης ονομαστικής αξίας, της λογιστικής τους αξίας.»

Στην παράγραφο 1 του άρθρου 74 αναφέρεται:

«1. Με την επιφύλαξη των διατάξεων για την ελαττωματική ίδρυση, οι γενικές και ειδικές διατάξεις που διέπουν τη **διάσπαση με απορρόφηση**, εφαρμόζονται ανάλογα στη διάσπαση με σύσταση νέας εταιρείας ή νέων εταιρειών. Ως επωφελούμενες εταιρείες νοούνται οι νέες εταιρείες.»

Διευκρινίζεται ότι η **διάσπαση με απορρόφηση** διέπεται από τα άρθρα 58 έως και 73.

Στο άρθρο 62 αναφέρεται:

«Για καθεμία από τις εταιρείες που μετέχουν στη διάσπαση, ένας ή περισσότεροι ανεξάρτητοι εμπειρογνώμονες εξετάζουν το σχέδιο σύμβασης διάσπασης και συντάσσουν γραπτή έκθεση που απευθύνεται στη συνέλευση ή προς τους εταίρους της. Για τις κατηγορίες επαγγελματιών που μπορούν να διοριστούν ως εμπειρογνώμονες, τα κριτήρια ανεξαρτησίας τους, τον διορισμό τους ως εμπειρογνομόνων και τα δικαιώματά τους, το περιεχόμενο και τη δημοσιότητα της γραπτής έκθεσής τους, καθώς και για την εξαίρεση από τις υποχρεώσεις του παρόντος εφαρμόζεται το άρθρο 10.»

Στην παράγραφο 5 του άρθρου 10 αναφέρεται:

«5. Στην έκθεση της παραγράφου 1, οι εμπειρογνώμονες δηλώνουν σε κάθε περίπτωση αν, κατά τη γνώμη τους, η προτεινόμενη σχέση ανταλλαγής των εταιρικών συμμετοχών είναι δίκαιη και λογική. Στην ίδια έκθεση,, περιλαμβάνονται δε τουλάχιστον οι ακόλουθες πληροφορίες:

α. η μέθοδος ή οι μέθοδοι αποτίμησης που υιοθετήθηκαν για τον καθορισμό της προτεινόμενης σχέσης ανταλλαγής,

β. γνώμη για το αν η μέθοδος ή οι μέθοδοι αυτές είναι κατάλληλες για τη συγκεκριμένη περίπτωση,

γ. γνώμη για τις αξίες που προέκυψαν από την εφαρμογή κάθε μεθόδου,

δ. γνώμη για τη βαρύτητα που αποδόθηκε σε ορισμένη ή ορισμένες μεθόδους για τον προσδιορισμό των παραπάνω αξιών, καθώς και περιγραφή των δυσκολιών που προέκυψαν κατά την αποτίμηση.»

Στο εδάφιο γ της παραγράφου 1 και στην παράγραφο 3 του άρθρο 63 αναφέρεται:

«1. Κάθε μέτοχος ή εταίρος έχει το δικαίωμα να λαμβάνει γνώση των εξής τουλάχιστον εγγράφων:

α.,

γ. της λογιστικής κατάστασης που έχει συνταχθεί σε ημερομηνία που δεν είναι προγενέστερη από την πρώτη ημέρα του τρίτου μήνα πριν από την ημερομηνία του σχεδίου σύμβασης διάσπασης, αν οι τελευταίες ετήσιες χρηματοοικονομικές καταστάσεις αναφέρονται σε χρήση που έχει λήξει έξι (6) τουλάχιστον μήνες πριν από την ημερομηνία του σχεδίου σύμβασης διάσπασης. Η λογιστική κατάσταση περιλαμβάνει τουλάχιστον ισολογισμό, κατάσταση αποτελεσμάτων και περίληψη των λογιστικών μεθόδων που χρησιμοποιήθηκαν για τη σύνταξή τους,

δ.

3. Η λογιστική κατάσταση που προβλέπεται στην περίπτωση γ' της παραγράφου 1 συντάσσεται, σύμφωνα με τις ίδιες μεθόδους και την ίδια διάταξη και εμφάνιση όπως οι τελευταίες ετήσιες χρηματοοικονομικές καταστάσεις.

Για την κατάρτιση της λογιστικής αυτής κατάστασης ισχύουν τα εξής:

α. δεν είναι απαραίτητο να γίνει νέα φυσική απογραφή των αποθεμάτων,

β. οι επιμετρήσεις που εμφανίζονται στον τελευταίο ετήσιο ισολογισμό πρέπει να προσαρμόζονται προς τις λογιστικές εγγραφές της ενδιάμεσης περιόδου, χωρίς να απαιτούνται νέες επιμετρήσεις. Σε κάθε περίπτωση στην λογιστική κατάσταση αναγνωρίζονται:

(αα) οι αποσβέσεις και οι προβλέψεις της ενδιάμεσης περιόδου,

(ββ) οι σημαντικές αλλαγές πραγματικής αξίας που δεν εμφανίζονται στα λογιστικά βιβλία.»

Από τις προαναφερθείσες διατάξεων του Ν. 4601/2019 διαπιστώνουμε τα ακόλουθα:

1. Η παράγραφος 5 του άρθρου 10 αναφέρεται σε **μεθόδους αποτίμησης** και σε **αξίες που προέκυψαν από την εφαρμογή κάθε μεθόδου**, όμως δεν διευκρινίζεται:

α) αν οι αποτιμήσεις αυτές γίνονται μόνο για να διαπιστωθεί το κατά πόσο η προτεινόμενη σχέση ανταλλαγής των εταιρικών συμμετοχών είναι δίκαιη και λογική ή

β) αν τα εισφερόμενα καθαρά περιουσιακά στοιχεία θα περιληφθούν στις χρηματοοικονομικές καταστάσεις της επωφελούμενης εταιρείας με τις αξίες που προέκυψαν από την αποτίμηση.

2. Το στοιχείο (ββ) του εδαφίου (β) της παραγράφου 3 του άρθρου 63 αναφέρει ότι στη λογιστική κατάσταση του εδαφίου (γ) της παραγράφου 1 του ίδιου άρθρου πρέπει να καταχωρίζονται οι σημαντικές αλλαγές πραγματικής αξίας που δεν εμφανίζονται στα λογιστικά βιβλία. Όμως η κατάσταση αυτή δεν είναι υποχρεωτικό να συντάσσεται σε κάθε περίπτωση.

Επομένως από τις διατάξεις του Ν. 4601/2019 δεν προκύπτει με σαφήνεια αν τα εισφερόμενα καθαρά περιουσιακά στοιχεία πρέπει να καταχωρίζονται στις χρηματοοικονομικές καταστάσεις της επωφελούμενης εταιρείας με την εκτιμηθείσα εύλογη αξία τους ή με την προηγούμενη λογιστική αξία τους.

Οι προϊσχύουσες διατάξεις του κ.ν. 2190/1920, σε όλες τις περιπτώσεις μετασχηματισμών, προέβλεπαν με σαφήνεια ότι τα εισφερόμενα καθαρά περιουσιακά στοιχεία έπρεπε να περιλαμβάνονται στις χρηματοοικονομικές καταστάσεις της επωφελούμενης εταιρείας με την εκτιμηθείσα τρέχουσα (εύλογη) αξία τους, όπως αυτή είχε προσδιοριστεί από τα πρόσωπα που αναφέρονταν στο άρθρο 9 του νόμου.

II. Διατάξεις της φορολογικής και αναπτυξιακής νομοθεσίας σχετικές με εταιρικούς μετασχηματισμούς

Σχετικά με εταιρικούς μετασχηματισμούς είναι σε ισχύ τα φορολογικού και αναπτυξιακού περιεχομένου νομοθετήματα ν. 2166/1993, **ν.δ. 1297/1972 και Ν. 4172/2013**.

Στην [παράγραφο 2 του άρθρου 3 του Ν. 2166/1993](#) αναφέρεται :

«2. Προς το σκοπό διευκόλυνσης του μετασχηματισμού, οι προς μετασχηματισμό επιχειρήσεις μπορούν με αίτηση τους προς τον αρμόδιο για τη φορολογία τους προϊστάμενο Δημόσιας Οικονομικής Υπηρεσίας (Δ.Ο.Υ.) να ζητήσουν την διενέργεια φορολογικού ελέγχου κατά τις ισχύουσες

διατάξεις. Στην περίπτωση αυτή το αποτέλεσμα του ελέγχου πρέπει να κοινοποιηθεί στην αιτούσα, εντός τριμήνου από την ημερομηνία της αιτήσεώς της. Η προθεσμία αυτή με αιτιολογημένη απόφαση του προϊσταμένου Δ.Ο.Υ. και του αρμόδιου επιθεωρητή Δ.Ο.Υ. και για εξαιρετικούς λόγους μεγέθους επιχειρήσεως ή ελεγκτικών επαληθεύσεων, μπορεί να παραταθεί για άλλους τρεις μήνες ακόμα. Οι εκθέσεις ελέγχου φορολογίας εισοδήματος των φοροτεχνικών εμπειρογνομώνων, που θα συνταγούν για καθεμία μετασχηματιζόμενη επιχείρηση, θα περιέχουν για το σκοπό του μετασχηματισμού ειδικό κεφάλαιο περί του ύψους της λογιστικής αξίας των περιουσιακών στοιχείων της επιχείρησης.

Εάν δεν ζητηθεί η διενέργεια ελέγχου κατά τα ανωτέρω η διαπίστωση της λογιστικής αξίας των περιουσιακών στοιχείων των μετασχηματιζόμενων επιχειρήσεων ενεργείται από Ορκωτό ελεγκτή ή από την κατά το [άρθρο 9 του κωδ. ν.2190/1920](#) προβλεπόμενη επιτροπή εμπειρογνομώνων.»

Επομένως ο ν. 2166/1993, κατά παρέκκλιση των διατάξεων του κ.ν. 2190/1920, προβλέπει ότι τα εισφερόμενα καθαρά περιουσιακά στοιχεία πρέπει να περιλαμβάνονται στις χρηματοοικονομικές καταστάσεις της επωφελούμενης εταιρείας με τη λογιστική αξία τους.

Στις [παραγράφους 1 και 2 του άρθρου 2 του Ν . Δ . 1297/1972](#) αναφέρεται:

«1. Η εκ της κατά το άρθρον 1 συγχωνεύσεως ή μετατροπής προκύπτουσα υπεραξία δεν υπόκειται, κατά τον χρόνον της συγχωνεύσεως ή μετατροπής, εις φόρον εισοδήματος.

2. Η κατά την προηγούμενην παράγραφον υπεραξία, διαπιστούμενη δι' απογραφής των στοιχείων ενεργητικού και παθητικού των συσυχωνευομένων ή μετατρεπομένων επιχειρήσεων και εμφανιζόμενη απαραιτήτως εις ειδικούς λογαριασμούς της συγχωνευούσης ή της νέας εταιρείας μέχρι του χρόνου διαλύσεώς της, θεωρείται περιερχομένη εις ταύτην και φορολογείται κατά τον χρόνον της καθ' οιονδήποτε τρόπον διαλύσεώς της,»

Επομένως το ν.δ.1297/1972 προβλέπει ότι τα εισφερόμενα καθαρά περιουσιακά στοιχεία πρέπει να περιλαμβάνονται στις χρηματοοικονομικές καταστάσεις της επωφελούμενης εταιρείας με την εκτιμηθείσα τρέχουσα (εύλογη) αξία τους.

Στις [παραγράφους 8 και 9 του άρθρου 54 του Ν . 4172/2013](#) αναφέρεται :

«8. Κατά την εφαρμογή του παρόντος άρθρου, η συγχώνευση ή η διάσπαση δεν συνεπάγεται, κατά τον χρόνο της συγχώνευσης ή της διάσπασης, καμία φορολογία των υπεραξιών οι οποίες υπολογίζονται βάσει της διαφοράς μεταξύ της πραγματικής αξίας των μεταβιβαζομένων στοιχείων ενεργητικού και παθητικού και της λογιστικής αξίας τους.

9. Η λήπτρια εταιρεία διενεργεί αποσβέσεις των στοιχείων του ενεργητικού σύμφωνα με τους κανόνες που θα ίσχυαν για την εισφέρουσα εταιρεία, εάν δεν είχε λάβει χώρα η συγχώνευση ή η διάσπαση.»

Από την παράγραφο 8 εμμέσως τεκμαίρεται ότι τα εισφερόμενα καθαρά περιουσιακά στοιχεία πρέπει να περιλαμβάνονται στις χρηματοοικονομικές καταστάσεις της επωφελούμενης εταιρείας με την εκτιμηθείσα πραγματική (εύλογη) αξία τους. Παρά ταύτα από την παράγραφο 9 προκύπτει ότι οι αποσβέσεις επί των εισφερόμενων αποσβέσιμων περιουσιακών στοιχείων υπολογίζονται επί της προηγούμενης λογιστικής αξίας τους.

Με την [παράγραφο 1 του άρθρου 4 του Ν. 4601/2019](#) διευκρινίστηκε ότι:

«1. Οι διατάξεις του ν.δ. 1297/1972 (Α΄ 217), των νόμων 2166/1993 (Α΄ 137), 4172/2013 (Α΄ 167) και άλλων νόμων, ιδίως φορολογικού ή αναπτυξιακού περιεχομένου, οι οποίες αναφέρονται σε μετασχηματισμούς που αποτελούν αντικείμενο του παρόντος, διατηρούνται σε ισχύ ως προς τις φορολογικές τους ρυθμίσεις και τα παρεχόμενα πλεονεκτήματα ή κίνητρα. Κατά τα λοιπά, οι αναφερόμενοι στα νομοθετήματα αυτά μετασχηματισμοί διέπονται από τις διατάξεις του παρόντος, ιδίως όσον αφορά το επιτρεπτό, τις προϋποθέσεις, τη διαδικασία πραγματοποίησης και τα αποτελέσματά τους.»

Επομένως, από τα ανωτέρω νομοθετήματα διατηρούνται σε ισχύ μόνο οι φορολογικές τους ρυθμίσεις και τα παρεχόμενα πλεονεκτήματα ή κίνητρα, ενώ οι προτεινόμενοι λογιστικοί χειρισμοί καταργούνται.

III. Συμπέρασμα

Το στοιχείο (ββ) του εδαφίου (β) της παραγράφου 3 του άρθρου 63 αναφέρει ότι στη λογιστική κατάσταση του εδαφίου (γ) της παραγράφου 1 του ίδιου άρθρου πρέπει να καταχωρίζονται οι σημαντικές αλληλαγές **πραγματικής αξίας** που δεν εμφανίζονται στα λογιστικά βιβλία. Όμως η κατάσταση αυτή δεν είναι υποχρεωτικό να συντάσσεται σε κάθε περίπτωση.

Το [άρθρο 34 του ν. 4308/2014](#) αναφέρεται στην κατάρτιση ενοποιημένων χρηματοοικονομικών καταστάσεων και σε καμιά περίπτωση δεν μπορεί να χρησιμοποιηθεί σε εταιρικούς μετασχηματισμούς. Ειδικότερα, η παράγραφος 4 αναφέρεται στην εφαρμογή της μεθόδου της απόκτησης, κατά την απόκτηση μιας θυγατρικής εταιρείας και την κατάρτιση ενοποιημένων χρηματοοικονομικών καταστάσεων και ορίζει ότι τα καθαρά περιουσιακά στοιχεία της θυγατρικής, κατ' αρχήν, περιλαμβάνονται στις ενοποιημένες χρηματοοικονομικές καταστάσεις με τη λογιστική αξία τους, όμως, μετά την, κατά το δυνατόν, κατανομή της διαφοράς που προκύπτει από το συμψηφισμό της λογιστικής αξίας της συμμετοχής της μητρικής με τη λογιστική αξία των ιδίων κεφαλαίων της θυγατρικής, στα καθαρά περιουσιακά στοιχεία της θυγατρικής, τελικά τα καθαρά περιουσιακά στοιχεία της θυγατρικής θα περιληφθούν στον ενοποιημένο ισολογισμό με την εύλογη αξία τους.

Τα προαναφερόμενα εξειδικεύονται στις παραγράφους 34.4.1 έως 34.4.3 της Λογιστικής Οδηγίας εφαρμογής του ν. 4308/2014 που εξέδωσε η ΕΛΤΕ. Δεδομένου ότι η ενοποίηση αντιπροσωπεύει μια μορφή λογιστικής «*συγχώνευσης με απορρόφηση*», η παράγραφος 34.4.3 της Λογιστικής Οδηγίας ήθελε να καταδείξει ότι «*στην περίπτωση απορρόφησης θυγατρικής από μητρική, για τις οποίες συντάσσονταν ενοποιημένες χρηματοοικονομικές καταστάσεις, οι ατομικές χρηματοοικονομικές καταστάσεις της μητρικής κατά την απορρόφηση είναι οι ενοποιημένες χρηματοοικονομικές καταστάσεις των οντοτήτων, αμέσως πριν την απορρόφηση*».

Συμπερασματικά, στο ν. 4601/2019 δεν διευκρινίζεται, αν τα εισφερόμενα περιουσιακά στοιχεία θα περιληφθούν στις χρηματοοικονομικές καταστάσεις της επωφελούμενης με τη λογιστική ή με την εύλογη αξία τους.

Στην [παράγραφο 3 του άρθρου 17 του Ν. 4548/2018](#) αναφέρεται:

«3. Για την εξακρίβωση της αξίας των εισφορών σε είδος κατά τη σύσταση της εταιρείας, καθώς και σε κάθε αύξηση του κεφαλαίου της, συντάσσεται έκθεση αποτίμησης από δύο ορκωτούς ελεγκτές λογιστές ή ελεγκτική εταιρεία ή, κατά περίπτωση, από δύο ανεξάρτητους πιστοποιημένους εκτιμητές. Επιτρέπεται η πρόσληψη από τους ελεγκτές ή τους πιστοποιημένους εκτιμητές ειδικών εκτιμητών, ημεδαπών ή αλλοδαπών, για την εκτίμηση περιουσιακών στοιχείων που απαιτούν εξειδικευμένες γνώσεις ή διεθνή εμπειρία.»

Στην περίπτωση του ερωτήματός σας:

α) Με βάση την προαναφερθείσα διάταξη, τα εισφερόμενα καθαρά περιουσιακά στοιχεία θα περιληφθούν στις χρηματοοικονομικές καταστάσεις της επωφελούμενης εταιρείας με την εκτιμηθείσα εύλογη αξία τους. Το ποσό εύλογης αξίας του εισφερόμενου κλάδου, το οποίο δεν μπορεί να επιμεριστεί σε εξατομικεύσιμα καθαρά περιουσιακά στοιχεία θα καταχωριστεί ως υπεραξία στις χρηματοοικονομικές καταστάσεις της επωφελούμενης.

β) Η επωφελούμενη εταιρεία σε αντάλλαγμα των καθαρών περιουσιακών στοιχείων που απέκτησε θα αυξήσει ισόποσα το μετοχικό της κεφάλαιο, εκδίδοντας συμμετοχικούς τίτλους, τους οποίους θα παραχωρήσει δωρεάν στους ιδιοκτήτες της εισφέρουσας εταιρείας.

γ) Αν η εισφέρουσα εταιρεία και η επωφελούμενη εταιρεία ανήκουν σε όμιλο, ο οποίος καταρτίζει ενοποιημένες χρηματοοικονομικές καταστάσεις, οι διαφορές εύλογης αξίας των εισφερθέντων καθαρών περιουσιακών στοιχείων, κατά την ενοποίηση, πρέπει να απαλείφονται, ώστε αυτά να περιλαμβάνονται στον ενοποιημένο ισολογισμό με τις προηγούμενες λογιστικές αξίες, όπως αυτές διαμορφώνονται σε κάθε περίοδο.

δ) Η εισφορά καθαρών περιουσιακών στοιχείων (κλάδου) από την εισφέρουσα εταιρεία στην επωφελούμενη εταιρεία χωρίς αντάλλαγμα άλλου περιουσιακού στοιχείου, συνεπάγεται τη μείωση της καθαρής θέσης της εισφέρουσας εταιρείας. Στην [παράγραφο 5 του άρθρου 56 του Ν. 4601/2019](#) αναφέρεται ότι «. . . η απόφαση της συνέλευσης ή των εταίρων της διασπώμενης εταιρείας σύμφωνα με το άρθρο 66 περιλαμβάνει και τα απαιτούμενα μέτρα, συμπεριλαμβανομένων των απαραίτητων τροποποιήσεων του καταστατικού της, για την πραγματοποίηση της μερικής διάσπασης. Στα μέτρα αυτά μπορεί να περιλαμβάνεται και η μείωση του κεφαλαίου της διασπώμενης εταιρείας, η οποία γίνεται σύμφωνα . . . ».

ΤΑ ΜΕΛΗ	Ο ΠΡΟΕΔΡΟΣ ΤΟΥ ΣΛΟΤ
Ελένη Ρογδάκη - Χαραμή	Χαράλαμπος Ξένος

Διονύσιος Παπαγεωργακόπουλος	
Χαράλαμπος Συρούνης	
Νικόλαος Σγουρινάκης	



Το περιεχόμενο αυτό προστατεύεται από τον νόμο περι πνευματικής ιδιοκτησίας.

Εκτύπωση από την Τραπεζα Φορολογικής Ενημέρωσης από την Epsilon Net.

Συνδρομητής: