

Πώς θα διενεργηθεί η κεφαλαιοποίηση υπεραξιών από την αναπροσαρμογή των ακινήτων

Οι ανώνυμες εταιρείες, οι ΕΠΕ, οι συνεταιρισμοί, καθώς και οι ομόρρυθμες και ετερόρρυθμες εταιρείες πρέπει μέχρι 31.12.2010 να κεφαλαιοποιήσουν την υπεραξία που προέκυψε από την αναπροσαρμογή των ακινήτων του έτους 2008.

Οι επιχειρήσεις οι οποίες μέχρι την 31.12.2008 (χρόνος καταχώρησης των λογιστικών εγγραφών σχετικά με την αναπροσαρμογή της αξίας κτήσεως των ακινήτων κατά το έτος 2008) τηρούσαν υποχρεωτικά βιβλία τρίτης κατηγορίας του ΚΒΣ και συγχρόνως είχαν στην κυριότητά τους μέχρι 31.12.2008 ακίνητα ήταν υποχρεωμένες από τις διατάξεις των άρθρων 20 έως 27 του Ν. 2065/1992 και της απόφασης του υφυπουργού Οικονομίας και Οικονομικών 1114301/2008/ΠΟΛ.1152 να αναπροσαρμόσουν τις αξίες των ακινήτων ανεξάρτητα από το αντικείμενο των εργασιών τους ή αν είναι ημεδαπές ή αλλοδαπές ή τη νομική μορφή με την οποία λειτουργούν ή αν υπάγονται στις διατάξεις οποιουδήποτε νόμου (Ν.Δ. 2687/1953, Ν. 4171/1961) ή σε οποιοδήποτε φορολογικό καθεστώς (άρθρο 20, παρ. 1, πρώτο εδάφιο, Ν. 2065/1992).

Η αναπροσαρμογή πραγματοποιήθηκε με λογιστικές εγγραφές, οι οποίες καταχωρήθηκαν υποχρεωτικά στα βιβλία των επιχειρήσεων μέχρι 31.12.2008, ανεξάρτητα από το χρόνο κλεισίματος του ισολογισμού (άρθρο 21, παρ. 1, Ν. 2065/1992, υπ. Οικονομικών 1097930/ΠΟΛ. 1127/2004).

Τρόπος κεφαλαιοποίησης

Οι άνω επιχειρήσεις όφειλαν με την υπεραξία η οποία προέκυψε από την άνω αναπροσαρμογή να καλύψουν κατ' αρχήν τις ζημίες που υφίστανται κατά το χρόνο της αναπροσαρμογής, δηλαδή τις λογιστικές ζημίες μέχρι 31.12.2008 (άρθρο 23, παρ.1, Ν. 2065/1992) και το υπόλοιπο που απέμενε μετά το συμψηφισμό των ζημιών να το κεφαλαιοποιήσουν ως εξής (άρθρο 23, παρ. 2, Ν. 2065/1992):

Ο κ. Γεώργιος Στ. Αληφαντής.

1.1. Οι ατομικές επιχειρήσεις πρέπει να κεφαλαιοποιήσουν την άνω υπεραξία κατά το χρόνο αναπροσαρμογής.

1.2. Οι ομόρρυθμες και ετερόρρυθμες εταιρείες πρέπει να κεφαλαιοποιήσουν την άνω υπεραξία εντός δύο ετών από το χρόνο αναπροσαρμογής αφού τηρήσουν τις διατυπώσεις που προβλέπονται από τις σχετικές διατάξεις που ισχύουν (τροποποίηση του καταστατικού κ.λπ.) για την αύξηση του εταιρικού κεφαλαίου (υπ. Οικονομικών ΠΟΛ. 1127/2004).

1.3. Οι εταιρείες περιορισμένης ευθύνης πρέπει να κεφαλαιοποιήσουν την άνω υπεραξία εντός δύο ετών από το χρόνο αναπροσαρμογής, η οποία πραγματοποιείται υποχρεωτικά με έκδοση νέων εταιρικών μεριδίων, τα οποία θα διανεμηθούν δωρεάν στους παλαιούς εταίρους κατ' αναλογία των μεριδίων τους (υπ. Οικονομικών ΠΟΛ. 1127/2004).

Στην περίπτωση όπου κατά την άνω έκδοση νέων εταιρικών μεριδίων, εάν το ποσό της υπεραξίας που προέκυψε από την αναπροσαρμογή των ακινήτων της ΕΠΕ διαιρούμενο με την ονομαστική αξία της εταιρικής μερίδας δώσει αριθμό εταιρικών μεριδίων που δεν μπορούν αυτές να διανεμηθούν σε ακέραιο αριθμό εταιρικών μεριδίων στους παλαιούς εταίρους κατ' αναλογία των εταιρικών μεριδίων που κατέχουν, παρέχεται η δυνατότητα στις ΕΠΕ στις περιπτώσεις αυτές να μην προβούν σε κεφαλαιοποίηση ολόκληρου του ποσού της υπεραξίας, αλλά να κεφαλαιοποιήσουν από το ποσό της υπεραξίας το μέρος εκείνο που θα αντιστοιχεί σε αριθμό εταιρικών μεριδίων που θα μπορούν να διανεμηθούν στους παλαιούς εταίρους σε ακέραιο αριθμό εταιρικών μεριδίων (υπ. Οικονομικών ΠΟΛ. 1127/2004).

1.4. Οι ανώνυμες εταιρείες πρέπει να κεφαλαιοποιήσουν την άνω υπεραξία εντός δύο ετών από το χρόνο αναπροσαρμογής είτε με έκδοση νέων μετοχών είτε με αύξηση της ονομαστικής αξίας των μετοχών που υπάρχουν κατά το χρόνο της κεφαλαιοποίησης είτε και με τους δύο τρόπους. Σε περίπτωση έκδοσης νέων μετοχών οι νέες αυτές μετοχές που θα εκδοθούν θα διανεμηθούν δωρεάν στους παλαιούς μετόχους κατ' αναλογία των μετοχών που κατέχουν. Παλαιοί μέτοχοι στους οποίους διανέμονται οι μετοχές αυτές είναι εκείνοι που έχουν την ιδιότητα του μετόχου κατά το χρόνο που η γενική συνέλευση των μετόχων λαμβάνει απόφαση για την αύξηση του μετοχικού κεφαλαίου με την κεφαλαιοποίηση του ποσού της υπεραξίας που προέκυψε από την αναπροσαρμογή της αξίας των ακινήτων (υπ. Οικονομικών ΠΟΛ. 1127/2004 και Εφ. Αθηνών 3593/1994 Δελτίο Συνδέσμου Α.Ε. και ΕΠΕ1996 σελ. 323 «Αναπροσαρμογή Αξίας Ακινήτων», Γ. Αληφαντή, Εκδόσεις Πάμισος, Αθήνα 2009 τέταρτη έκδοση, σελ. 82 κ.ε.).

Στην περίπτωση όπου η ανώνυμη εταιρεία επιλέξει την έκδοση νέων μετοχών, αν το ποσό της υπεραξίας που προέκυψε από την αναπροσαρμογή των ακινήτων διαιρούμενο με την ονομαστική αξία της μετοχής δώσει αριθμό μετοχών που δεν μπορούν αυτές να διανεμηθούν σε ακέραιο αριθμό μετοχών στους παλαιούς μετόχους κατ' αναλογία των μετοχών που κατέχουν, παρέχεται η δυνατότητα στις ανώνυμες εταιρείες στις περιπτώσεις αυτές να μην προβούν σε κεφαλαιοποίηση ολόκληρου του ποσού της υπεραξίας, αλλά να κεφαλαιοποιήσουν από το ποσό της υπεραξίας το μέρος εκείνο που θα αντιστοιχεί σε αριθμό μετοχών που θα μπορούν να διανεμηθούν στους παλαιούς μετόχους σε ακέραιο αριθμό μετοχών. Το υπόλοιπο ποσό της υπεραξίας, που αντιστοιχεί μετά την κεφαλαιοποίηση του πιο πάνω ποσού, θα εξακολουθήσει να εμφανίζεται στα βιβλία της επιχείρησης στο λογαριασμό 41.07 «Διαφορές από αναπροσαρμογή αξίας λοιπών περιουσιακών στοιχείων» (υπ. Οικονομικών ΠΟΛ. 1127/2004, «Αναπροσαρμογή Αξίας Ακινήτων», Γ. Αληφαντή, Εκδόσεις Πάμισος, Αθήνα 2009 τέταρτη έκδοση, σελ. 86).

α) Απόφαση από τη συνήθη γενική συνέλευση. Επειδή η αύξηση του μετοχικού κεφαλαίου επιβάλλεται από τη διάταξη του άρθρου 23 του Ν. 2065/1992, η διαδικασία λήψης απόφασης της γενικής συνέλευσης των μετόχων για την αύξηση του μετοχικού κεφαλαίου της ανώνυμης εταιρείας λόγω της αναπροσαρμογής της αξίας των ακινήτων πραγματοποιείται από τη συνήθη γενική συνέλευση και χωρίς τροποποίηση του καταστατικού (άρθρο 29, παρ. 3 και άρθρο 34, παρ. 2, εδάφιο α, κωδ. Ν. 2190/1920, όπως τροποποιημένα με το Ν. 2339/1995 ισχύουν, υπ. Εμπορίου Κ2-808/1995, Λογιστής 1995, σελ. 1.515 και 1.516).

β) Δεν απαιτείται να γίνει πιστοποίηση της καταβολής του κεφαλαίου από το διοικητικό συμβούλιο. Σημειώνεται ότι στην περίπτωση που γίνεται αύξηση μετοχικού κεφαλαίου με κεφαλαιοποίηση αποθεματικών και υπολοίπου κερδών εις νέον δεν απαιτείται να γίνει πιστοποίηση της καταβολής του κεφαλαίου από το διοικητικό συμβούλιο, αφού μετά την τροποποίηση του άρθρου 11, παρ. 2 του κωδ. Ν. 2190/1920 από το Ν. 3604/2007 πιστοποίηση καταβολής του κεφαλαίου απαιτείται μόνο στην περίπτωση που η αύξηση κεφαλαίου γίνεται με νέες εισφορές. Επομένως, στο πρακτικό της γενικής συνέλευσης των μετόχων που θα αποφασιστεί η αύξηση του μετοχικού κεφαλαίου με κεφαλαιοποίηση της υπεραξίας του Ν. 2065/1992 πρέπει να αναγράφονται:

α) Τα στοιχεία του τριτοβάθμιου λογαριασμού του δευτεροβάθμιου λογαριασμού 40.00 «Κεφάλαιο-Καταβλημένο μετοχικό κεφάλαιο κοινών μετοχών» π.χ. 40.00.01 «Αύξηση 31.12.2010 λόγω κεφαλαιοποίησης της υπεραξίας του Ν. 2065/1992» (βλέπε επόμενη παρ. 5) και

β) Οι αριθμοί των μετοχών ή των προσωρινών τίτλων που εκδόθηκαν λόγω της άνω αύξησης κεφαλαίου,

γ) Χρόνος καταχώρησης της λογιστικής εγγραφής. Η λογιστική εγγραφή της αύξησης του μετοχικού κεφαλαίου θα καταχωρηθεί στα λογιστικά βιβλία της ανώνυμης εταιρείας την ημέρα που η πράξη αύξησης του μετοχικού κεφαλαίου καταχωρηθεί στο Μητρώο

Ανωνύμων Εταιρειών (Πρακτικό Συνεδριάσεως Ορκωτών Λογιστών 64/17.2.1983, «Αναπροσαρμογή Αξίας Ακινήτων», Γ. Αληφαντή, Εκδόσεις Πάμισος, Αθήνα 2009 τέταρτη έκδοση, σελ. 152).

δ) Προνομιούχες μετοχές. Επίσης, με τις διατάξεις της παρ. 2 (περ. ε, δεύτερο εδάφιο) του άρθρου 23, του Ν. 2065/1992 ορίζεται ότι οι διατάξεις περί προνομιούχων μετοχών που προβλέπονται από το άρθρο 4 του Ν. 876/1979 δεν έχουν εφαρμογή για τις νέες μετοχές που θα εκδοθούν κατά την κεφαλαιοποίηση της υπεραξίας των ακινήτων που προβλέπονται από τις διατάξεις του Ν. 2065/1992.

ε) Μετοχές με κληρονομική διαδοχή. Τέλος, εάν ο μέτοχος απέκτησε με κληρονομική διαδοχή τις μετοχές, με βάση τις οποίες λαμβάνει κατ' αναλογία τις εκδιδόμενες για την κεφαλαιοποίηση της υπεραξίας αυτής νέες μετοχές, ο χρόνος κατά τον οποίο συντελέσθηκε η υπεραξία, καθώς και το οποιοδήποτε ποσοστό αυτής που ανάγονται στον πριν από την επέλευση της κληρονομικής διαδοχής χρόνο, δεν ασκούν έννομη επιρροή επί του αριθμού των μετοχών οι οποίες αποτέλεσαν αντικείμενο κληρονομιάς, οι δε εκδιδόμενες, μετά την κληρονομική αυτή διαδοχή, ως άνω μετοχές δεν αποτελούν αντικείμενο της κατ' άρθρο 1710 του Αστικού Κώδικα κληρονομιάς (Α.Π. 214/2000, «Αναπροσαρμογή Αξίας Ακινήτων», Γ. Αληφαντή, Εκδόσεις Πάμισος, Αθήνα 2009 τέταρτη έκδοση, σελ. 88).

στ) Εταιρείες από μετασχηματισμό Ν.Δ. 1297/1972. Σημειώνεται ότι οι ανώνυμες εταιρείες που προήλθαν από μετατροπή ή συγχώνευση άλλων επιχειρήσεων με βάση τις διατάξεις του Ν.Δ. 1297/1972 και οι οποίες για μια πενταετία έχουν υποχρέωση να έχουν τις μετοχές που αντιστοιχούν στην αξία του εισφερόμενου κεφαλαίου ονομαστικές δεν ήταν υποχρεωμένες να εκδώσουν κατά την κεφαλαιοποίηση της υπεραξίας που προέκυψε με βάση τις διατάξεις του Ν. 542/1977 ονομαστικές μετοχές κατ' αναλογία των ήδη υπάρχουσών ονομαστικών μετοχών και επομένως δεν συντρέχει περίπτωση επιβολής προστίμου (άρθρο 15, παρ. 2, Ν. 542/1977) και άρση των φορολογικών απαλλαγών (άρθρο 6, Ν.Δ. 1297/1972) (υπ. Οικονομικών Ν. 856/ΠΟΛ.293/1986 με την οποία κοινοποιήθηκε η 203/1986 γνωμοδότηση των Νομικών Συμβούλων Διοικήσεως, Λογιστής 1986, σελ. 942).

1.5. Οι συνεταιρισμοί πρέπει να κεφαλαιοποιήσουν την άνω υπεραξία εντός δύο ετών από το χρόνο αναπροσαρμογής με αύξηση της συνεταιριστικής μερίδας κατά το ποσό που προκύπτει από τη διαίρεση του ποσού της υπεραξίας με τον αριθμό των συνεταιριστικών μερίδων και με τροποποίηση του καταστατικού τους από τη γενική συνέλευση των συνταίρων (υπ. Οικονομικών πολ. 1127/2004).

Στην περίπτωση όπου κατά την άνω έκδοση νέων συνεταιριστικών μερίδων, αν το ποσό της υπεραξίας που προέκυψε από την αναπροσαρμογή των ακινήτων του συνεταιρισμού διαιρούμενο με την ονομαστική αξία της συνεταιριστικής μερίδας δώσει αριθμό συνεταιριστικών μερίδων που δεν μπορούν αυτές να διανεμηθούν σε ακέραιο αριθμό συνεταιριστικών μερίδων στους παλαιούς συνταίρους κατ' αναλογία των συνεταιριστικών μερίδων που κατέχουν, παρέχεται η δυνατότητα στους συνεταιρισμούς στις περιπτώσεις αυτές να μην προβούν σε κεφαλαιοποίηση ολόκληρου του ποσού της υπεραξίας, αλλά να κεφαλαιοποιήσουν από το ποσό της υπεραξίας το μέρος εκείνο που θα αντιστοιχεί σε αριθμό συνεταιριστικών μερίδων που θα μπορούν να διανεμηθούν στους παλαιούς συνταίρους σε ακέραιο αριθμό συνεταιριστικών μερίδων (υπ. Οικονομικών ΠΟΛ. 1127/2004).

1.6. Οι αλλοδαπές εταιρείες και επιχειρήσεις πρέπει να κεφαλαιοποιήσουν την άνω υπεραξία ως εξής: είτε τη μεταφέρουν σε ιδιαίτερο λογαριασμό του παθητικού με τίτλο «Διαφορές αναπροσαρμογής Ν. 2065/1992» είτε μπορεί να μεταφερθεί σε επαύξηση του λογαριασμού «Κεφάλαιο», αν υπάρχει, του υποκαταστήματος χωρίς να εκδοθούν νέες μετοχές και χωρίς να ακολουθηθεί καμία ιδιαίτερη διαδικασία για την αύξηση αυτού.

Από τα ανωτέρω προκύπτει ότι οι ανώνυμες εταιρείες, οι ΕΠΕ, οι συνεταιρισμοί και οι ομόρρυθμες και ετερόρρυθμες εταιρείες πρέπει μέχρι 31.12.2010 να κεφαλαιοποιήσουν την υπεραξία που προέκυψε από την αναπροσαρμογή των ακινήτων του έτους 2008 (άρθρο 23, παρ. 3, Ν. 2065/1992).

1.7. Υπόλοιπο υπεραξίας προηγούμενων αναπροσαρμογών. Αν στα βιβλία της επιχείρησης υπάρχει ποσό υπεραξίας που είχε προκύψει από την αναπροσαρμογή της αξίας κτήσεως των ακινήτων κατ' εφαρμογή της κοινής απόφασης των υπουργών Εθνικής Οικονομίας και Οικονομικών Ε. 2665/ 1988 (κυρώθηκε με το άρθρο 11 του Ν. 1839/1989 - Αναπροσαρμογή της αξίας κτήσεως γηπέδων και κτηρίων που αποκτήθηκαν μέχρι 31.12.1987), καθώς και από προηγούμενες αναπροσαρμογές και τα οποία ποσά δεν έχουν κεφαλαιοποιηθεί τότε τα ποσά αυτά θα προστεθούν στην υπεραξία που προέκυψε από την αναπροσαρμογή της αξίας των ακινήτων 31.12.2008 (ποσό που απέμεινε μετά το συμψηφισμό των λογιστικών ζημιών) και θα κεφαλαιοποιηθούν στο σύνολό τους (υπ. Οικονομικών ΠΟΛ. 1127/2004).

1.8. Πληροφορίες στο προσάρτημα. Σύμφωνα με το άρθρο 43, παρ. 1, περ. γ, του κωδ. Ν. 2190/1920 οι ανώνυμες εταιρείες, οι ΕΠΕ, καθώς και οι ομόρρυθμες και ετερόρρυθμες εταιρείες των οποίων όλοι οι απεριόριστα ευθυνόμενοι εταίροι είναι ανώνυμες εταιρείες και ΕΠΕ είναι υποχρεωμένες να αναφέρουν στο προσάρτημα (πλήρες και συνοπτικό) τον αριθμό των μετοχών ή των εταιρικών μεριδίων που εκδόθηκαν, την ονομαστική αξία αυτών καθώς και την τιμή έκδοσή τους.

Επιβολή κυρώσεων

2. Συνέπειες σε περίπτωση μη κεφαλαιοποίησεως. Στην περίπτωση που οι ανωτέρω επιχειρήσεις δεν πραγματοποιήσουν μέσα στους άνω χρόνους την αύξηση του κεφαλαίου επιβάλλονται οι κυρώσεις του άρθρου 56 του κωδ. Ν. 2190/1920 (τιμωρείται με φυλάκιση και με χρηματική ποινή τουλάχιστον ευρώ 1.000 ή διά ετέρας των ποινών τούτων κάθε ιδρυτής, μέλος διοικητικού συμβουλίου ή διευθυντής ανώνυμης εταιρείας).

Σε Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα

3. Επιχειρήσεις που δημοσιεύουν οικονομικές καταστάσεις σύμφωνα με τα ΔΛΠ or "International Accounting Standards" or IAS&orderby=2'>Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα Οι διατάξεις του άρθρου 23 του Ν. 2065/1992 περί κεφαλαιοποίησης της προκύπτουσας την 31.12.2008 βάσει του Ν. 2065/1992 υπεραξίας δεν έχουν εφαρμογή για τις επιχειρήσεις που δημοσιεύουν τις οικονομικές καταστάσεις σύμφωνα με τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα (υπ. Οικονομικών 1114301/ΠΟΛ.1152/2008 παρ. 8).

Οι επιχειρήσεις που εφαρμόζουν τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα για τις ανάγκες σύνταξης των οικονομικών τους καταστάσεων και τηρούν τα βιβλία τους:

α) με βάση τον ΚΒΣ θα καταχωρούν την προκύπτουσα υπεραξία στο λογαριασμό 41.07 «Διαφορές από αναπροσαρμογή αξίας λοιπών περιουσιακών στοιχείων»,

β) ενώ όσες τηρούν τα βιβλία τους με βάση τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα θα αναπροσαρμόζουν την αξία των ακινήτων τους μόνο στο «Φορολογικό Μητρώο Παγίων Περιουσιακών Στοιχείων» ως το έγγραφο ΣΛΟΤ 392/2008 (υπ. Οικονομικών ΠΟΛ. 1173/2008, «Αναπροσαρμογή Αξίας Ακινήτων», Γ. Αληφαντή, Εκδόσεις Πάμισος, Αθήνα 2009 τέταρτη έκδοση, σελ. 35).

Φορολογία κεφαλαιοποίησης

4. Φορολογικά θέματα κεφαλαιοποίησης της υπεραξίας.

4.1. Φόρος συγκέντρωσης κεφαλαίου. Για το ποσό της αύξησης του εταιρικού κεφαλαίου λόγω της κεφαλαιοποίησης της υπεραξίας που προέκυψε από την αναπροσαρμογή της αξίας κτήσεως των ακινήτων δεν οφείλεται φόρος συγκέντρωσης κεφαλαίου (υπ. Οικονομικών ΠΟΛ. 1127/2004).

4.2. Φορολογία κεφαλαιοποίησης υπεραξίας. Η υπεραξία η οποία προέκυψε από την αναπροσαρμογή της αξίας των ακινήτων βάσει των διατάξεων του Ν. 2065/1992 φορολογείται με τους συντελεστές του άρθρου 24, του Ν. 2065/1992, δηλαδή με 2% φορολογείται η υπεραξία των γηπέδων και 8% η υπεραξία των κτηρίων. Με την καταβολή του φόρου αυτού εξαντλείται η φορολογική υποχρέωση από το φόρο εισοδήματος της επιχείρησης των μετόχων, των εταιρών και των μελών του συνεταιρισμού. Ειδικά για την ανώνυμη εταιρεία και την ΕΠΕ, η εξάντληση της φορολογικής υποχρέωσης παρέχεται με την προϋπόθεση ότι η εταιρεία δεν θα διαλυθεί ή το κεφάλαιο δεν θα μειωθεί με σκοπό διανομής στους μετόχους ή εταιρούς του ποσού της προκύψασας υπεραξίας των ακινήτων πριν από την πάροδο πέντε ετών από το χρόνο της αναπροσαρμογής της αξίας των ακινήτων (βλέπε επόμενη παρ. 5). Από 1.1.2009 με τις διατάξεις του Ν. 3697/2008 επιβλήθηκε φορολογία με συντελεστή 10% στα διανεμόμενα και κεφαλαιοποιούμενα κέρδη των ανωνύμων εταιρειών. Όπως διευκρίνισε το υπουργείο Οικονομικών (ΠΟΛ. 1061/2009) από τον ανωτέρω φόρο εξαιρείται η κεφαλαιοποίηση της υπεραξίας που προέκυψε από την αναπροσαρμογή της αξίας των ακινήτων. Οι διατάξεις του Ν. 3697/2008 τροποποιήθηκαν στη συνέχεια από το Ν. 3842/2010. Πιο συγκεκριμένα: Για τα κέρδη που διανέμουν οι ημεδαπές ανώνυμες εταιρείες με τη μορφή αμοιβών και ποσοστών στα μέλη του διοικητικού συμβουλίου και στους διευθυντές αμοιβών στο εργατοϋπαλληλικό προσωπικό εκτός μισθού καθώς και μερισμάτων ή προμερισμάτων σε φυσικά ή νομικά πρόσωπα, ημεδαπά ή αλλοδαπά ή νομικές οντότητες, ενώσεις προσώπων ή ομάδες περιουσίας, ανεξάρτητα αν η καταβολή τους γίνεται σε μετρητά ή μετοχές, η ανώνυμη εταιρεία καταβάλλει φόρο με συντελεστή 40% (άρθρο 109, παρ. 1, περ. β, πρώτο εδάφιο, Ν. 2238/1994, όπως τροποποιημένο με την παρ. 7 του άρθρου 13 του Ν. 3842/2010 ισχύει για ισολογισμούς που κλείνουν από 31.12.2010 και μετά).

Κατά τη γνώμη μας, βάσει των άνω διατάξεων του άρθρου 26, παρ. 2 του Ν. 2065/1992 κατά την άνω κεφαλαιοποίηση της υπεραξίας από την αναπροσαρμογή της αξίας των ακινήτων δεν θα επιβληθεί και ο φόρος 40%, του άρθρου 13, του Ν. 3842/2010.

Περιορισμοί μείωσης κεφαλαίου ή διάλυσης

5. Μείωση κεφαλαίου ή διάλυση ανώνυμης εταιρείας και ΕΠΕ. Ειδικά για την ανώνυμη εταιρεία και την ΕΠΕ η εξάντληση της φορολογικής υποχρέωσης παρέχεται με την προϋπόθεση ότι η εταιρεία δεν θα διαλυθεί ή το κεφάλαιο δεν θα μειωθεί με σκοπό διανομής στους μετόχους ή ετέρους του ποσού της προκύψασας υπεραξίας των ακινήτων πριν από την πάροδο πέντε ετών από το χρόνο της αναπροσαρμογής της αξίας των ακινήτων. (άρθρο 26, παρ. 2, Ν. 2065/1992). Κατά το υπουργείο Οικονομικών, στην περίπτωση κεφαλαιοποίησης της υπεραξίας του Ν. 2065/1992 και στη συνέχεια εντός των πέντε επόμενων από την αναπροσαρμογή ετών μειωθεί το μετοχικό κεφάλαιο κατά το ποσό της άνω υπεραξίας για κάλυψη ζημιών, τότε οφείλεται φόρος εισοδήματος υπ. Οικονομικών 1109097/11504/Β0012/2007, Ατομικές Λύσεις 2007).

Το μετοχικό κεφάλαιο της ανώνυμης εταιρείας μπορεί να μειωθεί πριν από την πάροδο της άνω αναφερόμενης πενταετίας και χωρίς να τίθεται θέμα φορολογίας εισοδήματος της κεφαλαιοποίησης υπεραξίας αναπροσαρμογής αξίας ακινήτων εφόσον η ανώνυμη εταιρεία κατά τη μείωση του μετοχικού κεφαλαίου τηρήσει τις εξής προϋποθέσεις (υπ. Οικονομικών Ε.13857/2100/1982, «Διανεμόμενα Κέρδη Α.Ε. και ΕΠΕ», Γ. Αληφαντή, Εκδόσεις Πάμισος, Αθήνα 2008 πέμπτη έκδοση, σελ. 486):

α) το ποσό κατά το οποίο μειώνεται το μετοχικό κεφάλαιο να μη θίγει με οποιονδήποτε τρόπο το κεφαλαιοποιηθέν ποσό το οποίο βάσει των αναφερόμενων ανωτέρω απαγορεύεται η διανομή του και

β) η γενική συνέλευση των μετόχων στη σχετική απόφασή της προσδιορίζει με σαφήνεια την προέλευση του ποσού (του κεφαλαίου) που ακυρώνεται.

Ως εκ τούτου η ανώνυμη εταιρεία για να προσδιορίσει με σαφήνεια την προέλευση του ποσού του μετοχικού κεφαλαίου το οποίο ακυρώνεται πρέπει να αναπτύσσει σε τριτοβάθμια ανάλυση το δευτεροβάθμιο λογαριασμό 40.00 «Κεφάλαιο-Καταβλημένο μετοχικό κεφάλαιο κοινών μετοχών» ως εξής: 40.00.00 «Αρχικό καταβλημένο κεφάλαιο», 40.00.01 «Αύξηση (ημερομηνία γενικής συνέλευσης) με καταβολή μετρητών» ευρώ 40.00.02 «Αύξηση (ημερομηνία γενικής συνέλευσης) με κεφαλαιοποίηση υπεραξίας Ν. 2065/1992 ευρώ» κ.ο.κ. Στην περίπτωση περαιτέρω μείωσης του μετοχικού κεφαλαίου εντός του άνω κρίσιμου χρονικού διαστήματος των πέντε ετών στο πρακτικό της γενικής συνέλευσης των μετόχων θα πρέπει να αναγράφεται ο τριτοβάθμιος λογαριασμός του μετοχικού κεφαλαίου ο οποίος μειώνεται - ακυρώνεται λόγω της άνω μείωσης, καθώς επίσης και οι αριθμοί των μετοχών οι οποίες ταυτοχρόνως ακυρώνονται λόγω της ίδιας μείωσης του μετοχικού κεφαλαίου.

ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΣΤ. ΑΛΗΦΑΝΤΗΣ, διδάσκων στο Πανεπιστήμιο Πειραιά και σύμβουλος στην εταιρεία δικηγόρων Potamitis - Vekris