



Συνεπείς στη δέσμευσή μας να σας προσφέρουμε συνεχή ενημέρωση σχετικά με όλα τα τρέχοντα φορολογικά θέματα, παραθέτουμε σύντομη αναφορά στις διατάξεις της εγκυκλίου Ε. 2031/2023 περί της απόκτησης εισοδήματος από επιχειρηματική δραστηριότητα λόγω μεμονωμένης ή συστηματικής διενέργειας πράξεων με σκοπό την επίτευξη κέρδους

Η προσφάτως εκδοθείσα εγκύκλιος Ε. 2031/2023 της ΑΑΔΕ αφορά τα φυσικά πρόσωπα που πραγματοποιούν μεμονωμένες πράξεις ή και συστηματική διενέργεια πράξεων με σκοπό την επίτευξη κέρδους, οι οποίες φορολογούνται ως εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα σύμφωνα με το άρθρο 21 παρ. 3 ΚΦΕ, και παρέχει διευκρινίσεις ως προς ζητήματα που έχουν ανακύψει κατόπιν σχετικών ερωτημάτων των φορολογουμένων.

Άρθρο 21 παρ. 3 ΚΦΕ: Εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα λόγω διενέργειας μεμονωμένων πράξεων ή συστηματικής διενέργειας πράξεων με σκοπό την επίτευξη κέρδους

Με το άρθρο 21 παρ. 3 ΚΦΕ συμπεριλαμβάνεται στην έννοια της «επιχειρηματικής συναλλαγής» κάθε μεμονωμένη πράξη με την οποία πραγματοποιείται συναλλαγή ή και η συστηματική διενέργεια πράξεων στην οικονομική αγορά με σκοπό την επίτευξη κέρδους. Κάθε τρεις (3) ομοειδείς συναλλαγές που λαμβάνουν χώρα εντός ενός (1) εξαμήνου (ή εντός δύο (2) ετών στην περίπτωση που οι συναλλαγές αφορούν ακίνητα) θεωρούνται συστηματική διενέργεια πράξεων.

Ζητήματα που διευκρινίζονται με την Ε. 2031/2023

Με τις διατάξεις της Ε. 2031/2023 παρέχονται οι εξής διευκρινίσεις επί της εφαρμογής του άρθρου 21 παρ. 3 ΚΦΕ:

Επιχειρηματική Συναλλαγή

- Για τους σκοπούς του άρθρου 21 παρ. 3 ΚΦΕ, «επιχειρηματική συναλλαγή» πραγματοποιείται όταν διενεργείται στην οικονομική αγορά συναλλαγή με αντάλλαγμα σε χρήμα ή σε είδος που έχει ως σκοπό την επίτευξη κέρδους.
- Στο πεδίο εφαρμογής του άρθρου 21 παρ. 3 ΚΦΕ εμπίπτει όχι μόνο η συστηματική διενέργεια ομοειδών πράξεων αλλά και η μεμονωμένη πράξη, εφόσον έχει ως σκοπό το κέρδος.

- Για τους σκοπούς του άρθρου 21 παρ. 3 ΚΦΕ, ως μεμονωμένη πράξη νοείται η μεταβίβαση περιουσιακού στοιχείου που δεν εμπίπτει στις διατάξεις των άρθρων 41 ΚΦΕ (μεταβίβαση ακινήτων) ή 42 ΚΦΕ (μεταβίβαση τίτλων).
- Δεν θεωρείται «επιχειρηματική συναλλαγή» η εισφορά τίτλων στην περίπτωση που ο εισφέρων είναι φυσικό πρόσωπο και μοναδικός μέτοχος ή εταίρος της λήπτριας εταιρείας (σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 42 παρ. 4 ΚΦΕ).

Κέρδος

- Ως κέρδος νοείται η διαφορά μεταξύ της αξίας κτήσης και της αξίας πώλησης, όπως οι αξίες αυτές προσδιορίζονται από τα σχετικά παραστατικά, έγγραφα ή συμβόλαια.
- Διευκρινίζεται ο τρόπος υπολογισμού της αξίας κτήσης σε διάφορες εξειδικευμένες περιπτώσεις, και συγκεκριμένα στην περίπτωση κτήσης ή μεταβίβασης με δωρεά, αξία κτήσης είναι αυτή βάσει της οποίας υπολογίστηκε ο φόρος δωρεάς, ενώ στην περίπτωση ανέγερσης οικοδομής ως αξία κτήσης θεωρείται το κόστος κατασκευής της και η αξία του οικοπέδου που αναλογεί στην πωλούμενη ιδιοκτησία. Αν η τιμή κτήσης δεν μπορεί να προσδιορισθεί θεωρείται ότι είναι μηδενική.

Σκοπός Επίτευξης Κέρδους

- Ο «σκοπός επίτευξης κέρδους» θα πρέπει να υπάρχει ήδη κατά τη στιγμή της απόκτησης του πράγματος που πωλείται στη συνέχεια.
- Η ύπαρξη σκοπού επίτευξης κέρδους αποτελεί προϋπόθεση για την εφαρμογή του άρθρου 21 παρ. 3 ΚΦΕ, και θα πρέπει να συνάγεται επαρκώς από τα εκάστοτε πραγματικά περιστατικά και τις εκάστοτε συνθήκες εν γένει (π.χ. η πώληση σε σύντομο χρονικό διάστημα από την απόκτηση σε συνδυασμό και με το ύψος του τιμήματος, η αναλογία των διαμερισμάτων που πωλήθηκαν σε σχέση με αυτά που

κατασκευάστηκαν, το χρονικό διάστημα που μεσολάβησε από την ανέγερση μέχρι την πώληση, η αγορά ακινήτων από πλειστηριασμούς και η πώληση αυτών κλπ.).

- Το βάρος της απόδειξης περί της ύπαρξης σκοπού επίτευξης κέρδους το φέρει καταρχήν η φορολογική αρχή.
- Η εγκύκλιος εξαιρεί ρητά από την εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 21 παρ. 3 ΚΦΕ τις περιπτώσεις απόκτησης ακινήτων με σκοπό την αξιοποίηση κεφαλαίου (π.χ. εκμίσθωση, ιδιοκατοίκηση, ιδιόχρηση επαγγελματικής στέγης κλπ.), εν όψει του ότι δεν ενέχουν σκοπό επίτευξης κέρδους.

Αριθμός Συναλλαγών

- Κρίσιμο είναι το πλήθος των συναλλαγών και όχι το πλήθος των πωλούμενων σε κάθε συναλλαγή περιουσιακών στοιχείων, π.χ. ακίνητα που πωλούνται με ένα συμβόλαιο προς τον ίδιο αγοραστή, νοούνται ως μία συναλλαγή χωρίς να εξετάζεται το πλήθος των ακινήτων, πώληση περισσότερων ακινήτων στον ίδιο αγοραστή την ίδια ημέρα αλλά με διαφορετικά συμβόλαια θεωρείται ως μία συναλλαγή, ενώ ακίνητα που πωλούνται με διαφορετικά συμβόλαια στον ίδιο αγοραστή σε διαφορετικό χρόνο νοούνται ως διαφορετικές συναλλαγές με βάση τον αριθμό των συμβολαίων.

Εξαιρούμενες συναλλαγές

- Από το φορολογικό έτος 2019 και μετά, η μεμονωμένη πράξη μεταβίβασης ακινήτου με σκοπό την επίτευξη κέρδους δεν εμπίπτει στο πεδίο εφαρμογής του άρθρου 21 παρ. 3 ΚΦΕ.
- Η πώληση από φυσικό πρόσωπο περιουσιακού στοιχείου, το οποίο έχει αποκτηθεί με κληρονομιά ή δωρεά από συγγενείς μέχρι δεύτερου βαθμού ή έχει διακρατηθεί για χρονικό διάστημα μεγαλύτερο των πέντε (5) ετών, δεν εμπίπτει στο πεδίο εφαρμογής του άρθρου 21 παρ. 3 ΚΦΕ. Αυτή η εξαίρεση αφορά σε πωλήσεις που πραγματοποιήθηκαν ακόμα και πριν το 2018 (σημειώνουμε ότι η εν λόγω εξαίρεση είχε εισαχθεί με τροποποίηση του άρθρου 21 παρ. 3 ΚΦΕ με έναρξη ισχύος και εφαρμογή από το φορολογικό έτος 2018 και μετά).
- Τα κέρδη, που αποκτούν φυσικά πρόσωπα από τις μεταβιβάσεις τίτλων του άρθρου 42 ΚΦΕ, φορολογούνται ως εισόδημα από υπεραξία μεταβίβασης κεφαλαίου και όχι ως εισόδημα του άρθρου 21 παρ. 3 ΚΦΕ (σημειώνουμε ότι αυτό ισχύει από τις 24 Δεκεμβρίου 2014 και μετά).
- Αντίθετα, διευκρινίζεται ότι εμπίπτει στο άρθρο 21 παρ. 3 ΚΦΕ η συστηματική διενέργεια πώλησης συναλλάγματος και λοιπών επενδυτικών αγαθών (π.χ. ράβδων χρυσού, χρυσών λιρών, πολύτιμων λίθων κλπ.), αλλά και η μεμονωμένη πράξη πώλησης αυτών, εφόσον γίνονται με σκοπό την επίτευξη κέρδους. Γίνεται ειδική αναφορά στην εξαίρεση του συναλλάγματος από τις διατάξεις του άρθρου 21

παρ. 3 ΚΦΕ, όταν η αγορά του πραγματοποιείται για επενδυτικούς ή αποταμιευτικούς σκοπούς ή για την κάλυψη ίδιων αναγκών.

Συμπλήρωση Εντύπου Ε1

- Το εισόδημα που αποκτάται σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 21 παρ. 3 ΚΦΕ αναγράφεται στους κωδικούς 427-428 «Εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα της παρ. 3 του άρθρου 21 Κ.Φ.Ε.» της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος φυσικών προσώπων (Έντυπο Ε1), χωρίς προφανώς να απαιτείται έναρξη επιχειρηματικής δραστηριότητας.

Επικοινωνία

Ανέζα Σταύρου

Αναπληρώτρια Γενική Διευθύντρια
Φορολογικό Τμήμα

T: + 30 210 60 62 393

E: astavrou@kpmg.gr

Περισσότερες πληροφορίες

kpmg.com/socialmedia



Η παρούσα έκδοση έχει σκοπό να παράσχει στον αναγνώστη γενική ενημέρωση επί των αναφερομένων θεμάτων. Καμία ενέργεια δεν πρέπει να γίνει χωρίς προηγουμένως να ληφθεί κατάλληλη επαγγελματική συμβουλή που θα στηρίζεται στα πραγματικά περιστατικά της κάθε περίπτωσης

ΓΕΜΗ 003467701000

© 2023 KPMG Σύμβουλοι Μονοπρόσωπη Α.Ε., Ελληνική Ανώνυμη Εταιρεία και μέλος του διεθνούς οργανισμού ανεξάρτητων εταιρειών-μελών της KPMG συνδεδεμένων με την KPMG International Limited, ιδιωτική Αγγλική εταιρεία περιορισμένης ευθύνης με εγγυητικές εισφορές. Με την επιφύλαξη κάθε δικαιώματος.

Οι πληροφορίες που περιέχονται στο παρόν είναι γενικής φύσεως και δεν έχουν σκοπό την επίλυση θεμάτων κάποιου συγκεκριμένου φυσικού προσώπου ή νομικής οντότητας. Αν και στόχος μας είναι να παρέχουμε ακριβείς και έγκαιρες πληροφορίες, δεν μπορεί να υπάρξει εγγύηση ότι πληροφορίες αυτές θα είναι ακριβείς κατά την ημερομηνία λήψης τους ή ότι θα συνεχίσουν να είναι ακριβείς στο μέλλον. Κανείς δεν πρέπει να ενεργεί βάσει αυτών των πληροφοριών χωρίς την κατάλληλη επαγγελματική συμβουλή η οποία θα παρέχεται μετά από ενδελεχή εξέταση της συγκεκριμένης περίπτωσης.

Το όνομα και το λογότυπο της KPMG είναι εμπορικά σήματα που χρησιμοποιούνται με άδεια του διεθνούς οργανισμού της KPMG από τις ανεξάρτητες εταιρείες-μέλη.