



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



**ΑΑΔΕ**

Ανεξάρτητη Αρχή  
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη : 25-11-2022

Αριθμ. Αποφ.: 2233

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

**ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

**ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ**

**ΤΜΗΜΑ Α7-ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

Ταχ. Δ/ση : Τακαντζά 8 -10, Θεσ/νικη  
Ταχ. Κώδικας : 54639  
Πληροφορίες : Κ. Μαβινίδου  
Τηλέφωνο : 2313-332246  
E-Mail : ded.thess@.aade.gr  
Url : [www.aade.gr](http://www.aade.gr)

**ΑΠΟΦΑΣΗ**

**Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

α. Του άρθρου 63 του ν. 4987/2022 (Κ.Φ.Δ.) (ΦΕΚ Α' 206), όπως τροποποιήθηκε και ισχύει

β. Του άρθρου 10 της Δ. ΟΡΓ. Α 1125859 ΕΞ 2020/23.10.2020 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ Β' 4738/26.10.2020) με θέμα «*Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)*»

γ. Της ΠΟΛ 1064/2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017).

2. Την ΠΟΛ 1069/04-03-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την με αριθμό και ημερομηνία πρωτοκόλλου Δ.Ε.Δ. 1126366ΕΞ 2016/30-08-2016 Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών (ΦΕΚ 2759B/01-09-2016) με θέμα «*Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής*».

4. Την με ημερομηνία κατάθεσης **30-06-2022** και με αριθμό πρωτοκόλλου .... ενδικοφανή προσφυγή των: α)..... του .... με **ΑΦΜ** ....., β)..... του .... με **ΑΦΜ**: ..... και γ). .... του ... με **ΑΦΜ**: ....., ως κληρονόμων της αποβιώσασης . .... του .... με **ΑΦΜ**: ....., κατοίκων ....., επί της

οδού ....., ....., Τ.Κ. ....., κατά της με αριθμ. ..../**03-06-2022** οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2020, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Βόλου και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

5. Την ως άνω προσβαλλόμενη πράξη, της οποίας ζητείται η ακύρωση.

6. Την υπ' αριθμ. ..../11-07-2022 Έκθεση Απόψεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Βόλου ενώπιον της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών της Α.Α.Δ.Ε., με την οποία ζητείται η απόρριψη της υπό κρίση Ενδικοφανούς Προσφυγής.

8. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α7 – Επανεξέτασης όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από **30-06-2022** και με αριθμό πρωτοκόλλου ..... ενδικοφανούς προσφυγής των ....., ..... & ..... ως κληρονόμων της αποβιώσασης στις 12/01/2020, ....., η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

- Με την με αριθμό ..../**03-06-2022** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2020, επιβλήθηκε σε βάρος της αποβιώσασης ..... διαφορά φόρου εισοδήματος ποσού 15.371,44€ πλέον προστίμου του αρ.58 του ν.4174/2013, ποσού 7.642,86€, πλέον ειδική εισφορά αλληλεγγύης ποσού 1.796,03€, ήτοι **συνολικό ποσό 24.810,33€**

Η ανωτέρω πράξη εκδόθηκε βάσει της από 03-06-2022 έκθεσης ελέγχου φόρου εισοδήματος που διενήργησε η Δ.Ο.Υ. Βόλου στη ..... του ..... με ΑΦΜ: ....., δυνάμει της υπ' αριθμ. .../09-03-2022 εντολής μερικού φορολογικού ελέγχου φορολογικών ετών 2016- 2020.

Αιτία του ελέγχου αποτέλεσε η υπ' αριθμ. .../2022 (Θ – .../2020) δήλωση φόρου κληρονομιάς των προσφευγόντων, ως κληρονόμων εκ διαθήκης της από 12/01/2020 αποβιώσασης, . .... του ..... με ΑΦΜ: ....., η οποία δημοσιεύθηκε στο Ειρηνοδικείο Βόλου στις 4-11-2021 με αριθμό ... και καταχωρήθηκε στον τόμο ... με α/α ... του γενικού βιβλίου διαθηκών του Ειρηνοδικείου Βόλου, ενώ σύμφωνα με το υπ' αριθμ. ..../31-1-2022 Πιστοποιητικό του γραμματέα του Ειρηνοδικείου Βόλου, καμία άλλη διαθήκη δεν δημοσιεύθηκε μέχρι την 31/1/2022.

Σύμφωνα με την ως άνω διαθήκη, η αποβιώσασα ..... άφησε από τις οικονομίες της στο γιό της ..... 50.000€, στον εγγονό της ..... -.... 100.000€ και στην εγγονή της ... .... – ..... 100.000€.

Στα πλαίσια του ελέγχου, με το υπ' αριθμ. ..../15-3-2022 έγγραφο που αναρτήθηκε ηλεκτρονικά στην ατομική θυρίδα taxinet του πρώτου προσφεύγοντα . ....., ενημερώθηκε σχετικά με τον επικείμενο έλεγχο, με αποστολή συνημμένα της υπ' αριθμ. ..../9-3-2022 εντολής ελέγχου στην αποβιώσασα μητέρα του, ....., ενώ του γνωστοποιήθηκε η δυνατότητα υποβολής δηλώσεων στα πλαίσια του αρ.397 του ν.4512/2018.

Ο προσφεύγων με την από 29/3/2022 επιστολή του που έλαβε αριθμό πρωτοκόλλου .... παρείχε πληροφορίες σχετικά με την προέλευση των κληρονομηθέντων χρημάτων από τη μητέρα του, ενώ με το υπ' αριθμ. ..../13-4-2022 έγγραφό του κατέθεσε στη Δ.Ο.Υ. πίνακα ανάλυσης κεφαλαίου οικονομικών ετών 1991 – 2021.

Λαμβάνοντας υπόψη τα ως άνω στοιχεία, ο έλεγχος αποδέχθηκε ως σχηματισμένο κεφάλαιο προς ανάλυση το ποσό των 203.679,62€, με αποτέλεσμα να προκύψει διαφορά φορολογητέου εισοδήματος που αποτελεί προσαύξηση περιουσίας το ποσό των 46.320,38€.

Ο έλεγχος συνέταξε και επέδωσε το υπ' αριθμ. .../10-5-2022 σημείωμα διαπιστώσεων ελέγχου και την προσωρινή πράξη επιβολής φόρου εισοδήματος, επί των οποίων οι προσφεύγοντες υπέβαλαν το υπ' αριθμ. ..../02-06-2022 υπόμνημα. Οι ισχυρισμοί τους απορρίφθηκαν από τον έλεγχο και εκδόθηκε η προσβαλλόμενη πράξη.

Με τη με αριθμό πρωτοκόλλου .../30-06-2022 ενδικοφανή προσφυγή οι προσφεύγοντες ζητούν την ακύρωση της προσβαλλόμενης πράξης ισχυριζόμενοι ότι:

1. Η ..... που απεβίωσε στις 12-1-2020, με την από 15/8/2018 ιδιόγραφη διαθήκη της, η οποία δημοσιεύθηκε στις 4-11-2021 στο Ειρηνοδικείο Βόλου, κατέλειπε ως κληρονόμους στον πρώτο εκ των προσφευγόντων το ποσό των 50.000€, στο δεύτερο το ποσό των 100.000€ και στην τρίτη προσφεύγουσα το ποσό των 50.000€ , ήτοι 200.000€, τα οποία η κληρονομούμενη κατείχε στην οικία της ως μετρητά. Υπεβλήθη η υπ' αριθμ. ..../2022 δήλωση φόρου κληρονομιάς, ενώ με την προσβαλλόμενη πράξη, η φορολογική αρχή καταλόγισε εις βάρος της κληρονομούμενης, ....., εισόδημα από άγνωστη πηγή το ποσό των 46.320,38€. Η φορολογική αρχή προσδιόρισε το συνολικό σχηματισθέν κεφάλαιο προηγούμενων ετών στο ποσό των 203.679,62€ λαμβάνοντας υπόψη α) τις δηλώσεις φόρου εισοδήματος της κληρονομούμενης από το έτος 2004 (έτος θανάτου του συζύγου της) μέχρι το έτος 2020, β) το ποσό του εφάπαξ βοηθήματος και γ) τα εισοδήματα μείον τις τεκμαρτές δαπάνες του ....., συζύγου της αποβιώσασας, όπως αυτά προέκυψαν από τις δηλώσεις φόρου εισοδήματος ετών 2002 -2003. Δεν ελήφθησαν υπόψη τα εισοδήματα του συζύγου της ....., ..... για τα έτη προ του 2002 και ειδικότερα από το 1989 ως και το 2004, τα οποία είχαν επικαλεστεί οι προσφεύγοντες προσκομίζοντας τις βεβαιώσεις αποδοχών αυτού. Τα εισοδήματα αυτά είχαν νομίμως δηλωθεί και φορολογηθεί και οι βεβαιώσεις αποδοχών συνιστούν πλήρη απόδειξη. Τα εκκαθαριστικά σημειώματα φόρου εισοδήματος ετών 1989 - 2004 για τον ..... συνιστούν διοικητικές πράξεις και επομένως η εκδούσα αρχή οφείλει να

τις αναζητεί οίκοθεν. Από τις βεβαιώσεις αποδοχών ετών 1989 ως 2004 προκύπτει συνολικό ποσό αποδοχών 172.889,59€ και ποσό παρακρατηθέντος φόρου 7.756,39€.

2. Το καταλογιζόμενο ως προσαύξηση περιουσίας, ποσό των 46.320,38€ δεν είναι δυνατόν να έχει προκύψει κατά το έτος 2020, καθότι η ..... είχε ήδη αποβιώσει.
3. Ακόμη και αν ήθελε θεωρηθεί ότι οι συνολικές αποδοχές του ..... για τα έτη 1989-2004 δεν αποδεικνύεται ότι είχαν φορολογηθεί κατά τα αντίστοιχα έτη, το γεγονός αυτό δεν καθιστά το ποσό των 46.320,38€ ως εισόδημα αγνώστου προέλευσης, αλλά αυτό συνιστά εισόδημα από μισθωτή εργασία.

### Ως προς τους ως άνω ισχυρισμούς :

**Επειδή,** στο **άρθρο 23 του Ν. 4174/13** (ΚΦΔ) μεταξύ άλλων ορίζεται ότι: «1. Η Φορολογική Διοίκηση έχει την εξουσία να επαληθεύει, να ελέγχει και να διασταυρώνει την εκπλήρωση των φορολογικών υποχρεώσεων εκ μέρους του φορολογούμενου, την ακρίβεια των φορολογικών δηλώσεων που υποβάλλονται σε αυτήν και να επιβεβαιώνει τον υπολογισμό και την καταβολή του οφειλόμενου φόρου, διενεργώντας έλεγχο σε έγγραφα, λογιστικά στοιχεία και στοιχεία γνωστοποιήσεων και παρόμοιες πληροφορίες, θέτοντας ερωτήσεις στον φορολογούμενο και σε τρίτα πρόσωπα, ερευνώντας εγκαταστάσεις και μέσα μεταφοράς που χρησιμοποιούνται για τη διενέργεια επιχειρηματικών δραστηριοτήτων, σύμφωνα με τις διαδικασίες και χρησιμοποιώντας μεθόδους που προβλέπονται στον Κώδικα.

2. Ο έλεγχος εκπλήρωσης των φορολογικών υποχρεώσεων του φορολογούμενου που διενεργείται από τη Φορολογική Διοίκηση είναι δυνατόν να έχει τη μορφή φορολογικού ελέγχου από τα γραφεία της Φορολογικής Διοίκησης ή επιτόπιου φορολογικού ελέγχου:  
α) Η Φορολογική Διοίκηση μπορεί να διενεργεί φορολογικό έλεγχο από τα γραφεία της με βάση τις χρηματοοικονομικές καταστάσεις, δηλώσεις και λοιπά έγγραφα που υποβάλλει ο φορολογούμενος, καθώς και έγγραφα και πληροφορίες που έχει στην κατοχή της ή με βάση τα βιβλία και λογιστικά αρχεία που προσκομίζονται από τον φορολογούμενο, κατόπιν σχετικού εγγράφου της Φορολογικής Διοίκησης.

3. Ο Γενικός Γραμματέας Δημοσίων Εσόδων μπορεί με απόφασή του να ορίζει ειδικό τρόπο διενέργειας των ελέγχων, ενδεοδειγμένες ελεγκτικές επαληθεύσεις, για ορισμένες ή και για όλες τις κατηγορίες των υπόχρεων, ανάλογα και με το αντικείμενο δραστηριότητας και το ύψος των οικονομικών δεδομένων, διαδικασίες που πρέπει να ακολουθούνται κατά τον έλεγχο, σύμφωνα με τα οριζόμενα στο άρθρο αυτό, καθώς και κάθε άλλο σχετικό θέμα».

**Επειδή,** με τη με αριθ. **ΔΕΛ Α 1069048/2-5-2014** εγκύκλιο του Γ.Γ.Δ.Ε., σχετικά με το άρθρο 23 του Κ.Φ.Δ. προβλέπεται, μεταξύ άλλων, ότι: «Με τις διατάξεις του άρθρου αυτού καθορίζονται οι εξουσίες της Φορολογικής Διοίκησης με σκοπό τη διαπίστωση της εφαρμογής των φορολογικών

διατάξεων εκ μέρους του φορολογούμενου και την επαλήθευση του περιεχομένου των φορολογικών δηλώσεων που υποβάλλονται σ' αυτήν σε σχέση πάντοτε με τη συναλλακτική δραστηριότητα και τα οικονομικά δεδομένα όπως αυτά προκύπτουν από οποιαδήποτε βιβλία και στοιχεία. Επίσης η Φορολογική Διοίκηση προσδιορίζει το ύψος του οφειλόμενου ποσού (φόρος – πρόστιμο – τέλος - εισφορά κλπ.) που πρέπει να καταβληθεί από το φορολογούμενο...».

**Επειδή**, σύμφωνα με την **παρ. 4 του άρθρου 21 του Ν. 4172/2013 (ΚΦΕ)**, ορίζεται ότι: «4. Κάθε προσαύξηση περιουσίας που προέρχεται από παράνομη ή αδικαιολόγητη ή άγνωστη πηγή ή αιτία θεωρείται κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα υπό τις προϋποθέσεις που προβλέπονται στον Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας».

**Επειδή** περαιτέρω, με την **παρ. 4 του άρθρου 29 του Ν. 4172/2013** ορίζεται ότι: «4. Το εισόδημα από προσαύξηση περιουσίας της παραγράφου 4 του άρθρου 21 φορολογείται με συντελεστή τριάντα τρία τοις εκατό (33%)».

**Επειδή** στο **άρθρο 39 του Ν. 4174/2013 (ΚΦΔ)** ορίζεται ότι: «Σε περίπτωση διαπίστωσης προσαύξησης περιουσίας κατά την παράγραφο 4 του άρθρου 21 του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος, η προσαύξηση αυτή δεν υπόκειται σε φορολογία, εφόσον ο φορολογούμενος αποδείξει την πραγματική πηγή αυτής, καθώς επίσης και ότι αυτή είτε έχει υπαχθεί σε νόμιμη φορολογία είτε απαλλάσσεται από το φόρο σύμφωνα με ειδικές διατάξεις».

**Επειδή**, στην **Πολ. 1175/16-11-2017–** Διευκρινίσεις για θέματα ελέγχου προσαύξησης περιουσίας - ορίζεται ότι: «1. Δεν υφίσταται προσαύξηση περιουσίας κατά την έννοια της παρ. 3 του άρθρου 48 του ν. 2238/1994 ή της παρ. 4 του άρθρου 21 του ν.4172/2013, στην περίπτωση κατά την οποία είναι εμφανής η πηγή προέλευσης ενός χρηματικού ποσού, το οποίο εμφανίζεται ως πίστωση στον τραπεζικό λογαριασμό του ελεγχόμενου φυσικού προσώπου (π.χ. εισόδημα από κεφάλαιο, εισόδημα από κινητές αξίες, εισόδημα Δ ? πηγής του ν.2238/1994, πώληση περιουσιακών στοιχείων, δάνειο, κ.τλ.), ακόμα και αν το ποσό αυτό δεν συμπεριελήφθη στις σχετικές δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος, ενώ υπήρχε σχετική υποχρέωση. Στις περιπτώσεις αυτές, εφόσον οι εν λόγω πιστώσεις συνεπάγονται φορολογική υποχρέωση στον φόρο εισοδήματος, ο καταλογισμός δεν θα γίνεται κατ' επίκληση των ανωτέρω διατάξεων, αλλά των, κατά περίπτωση, εφαρμοστέων διατάξεων του ν.2238/1994 ή του ν.4172/2013, αναλόγως του είδους του εισοδήματος.

2. Γενικά, επισημαίνεται ότι πίστωση σε τραπεζικό λογαριασμό μπορεί να λογισθεί και να φορολογηθεί ως εισόδημα της παρ. 3 του άρθρου 48 του ν. 2238/1994 ή της παρ. 4 του άρθρου 21 του ν.4172/2013 του δικαιούχου του λογαριασμού, εφόσον δεν καλύπτεται με τα δηλωθέντα εισοδήματά του, ούτε από άλλη συγκεκριμένη και αρκούντως τεκμηριωμένη, ενόψει των συνθηκών, πηγή ή αιτία, είτε την οποία αυτός επικαλείται, κατόπιν κλήσης του από τη Διοίκηση για

παροχή σχετικών πληροφοριών ή προηγούμενη ακρόαση, είτε την οποία εντοπίζει η φορολογική αρχή στο πλαίσιο της λήψης των προβλεπόμενων στο νόμο, αναγκαίων, κατάλληλων και εύλογων μέτρων ελέγχου.

Σημειώνεται ότι ο φορολογούμενος οφείλει κατ' αρχήν, να ανταποκριθεί στην κλήση της ελεγκτικής αρχής να της χορηγήσει τα αναγκαία και εύλογα, ενόψει των συνθηκών, στοιχεία διευκρίνισης και επαρκούς δικαιολόγησης της περιουσιακής του κατάστασης, η οποία προδήλως δεν ανταποκρίνεται σε εκείνη που προκύπτει από τα στοιχεία των φορολογικών του δηλώσεων. Η άρνηση ή η παράλειψη του φορολογούμενου να παράσχει τις παραπάνω πληροφορίες ή η αδυναμία του να τεκμηριώσει επαρκώς τους ισχυρισμούς προς δικαιολόγηση των επίμαχων ποσών λαμβάνεται υπόψη κατά την εκτίμηση από τη φορολογική αρχή των αποδείξεων σε βάρος του.

[...]

4. Το ποσό τραπεζικού λογαριασμού που τροφοδότησε έμβασμα και λογίζεται ως φορολογητέο εισόδημα της παρ. 3 του άρθρου 48 του ν. 2238/1994 ή της παρ. 4 του άρθρου 21 του ν. 4172/2013, φορολογείται ως εισόδημα της διαχειριστικής περιόδου κατά την οποία προκύπτει ότι εισήχθη το ποσό αυτό στην περιουσία του δικαιούχου του λογαριασμού, η δε μεταφορά με έμβασμα χρηματικού ποσού από τραπεζικό λογαριασμό δικαιούχου σε άλλο τραπεζικό λογαριασμό του (στην ημεδαπή ή στην αλλοδαπή) δεν αποτελεί προσαύξηση της περιουσίας του. Συνεπώς, κρίσιμος δεν είναι, τουλάχιστον κατ' αρχήν ο χρόνος διενέργειας του εμβάσματος, αλλά είτε ο χρόνος της κατάθεσης του επίμαχου ποσού (ή σε περίπτωση τμηματικής κατάθεσης του, ο χρόνος που κατατέθηκε καθένα από τα τμήματα του) στον τραπεζικό λογαριασμό του δικαιούχου, μέσω του οποίου έγινε το έμβασμα, είτε ο προγενέστερος αυτού χρόνος κατά τον οποίο προκύπτει ότι επήλθε η αντίστοιχη προσαύξηση της περιουσίας του (ΣΤΕ 1225/2017, 884/2016, 435/2017). Ο προσδιορισμός του ως άνω κρίσιμου χρόνου πρέπει να γίνεται από την ελεγκτική αρχή με βάση πρόσφορα και επαρκή στοιχεία τα οποία συλλέγονται κατόπιν της λήψης των προβλεπόμενων στο νόμο αναγκαίων, κατάλληλων και εύλογων, ενόψει των περιστάσεων, μέτρων ελέγχου στα οποία συμπεριλαμβάνονται ιδίως η κλήση του φορολογούμενου για παροχή εξηγήσεων και η αναζήτηση πληροφοριών και στοιχείων από τα εμπλεκόμενα χρηματοπιστωτικά ιδρύματα. Αν η εντός ευλόγου χρόνου συλλογή στοιχείων σχετικά με τη διαπίστωση του χρόνου προσαύξησης της περιουσίας καθίσταται αδύνατη ή ιδιαίτερα δυσχερής, γεγονός που πρέπει να βεβαιώνεται από τη φορολογική αρχή με ειδική αιτιολογία, αυτή μπορεί να διαπιστώσει τον κρίσιμο, κατά τα προεκτεθέντα, χρόνο με βάση όσα στοιχεία κατάφερε να συγκεντρώσει ο έλεγχος και, στην εξαιρετική περίπτωση παντελούς έλλειψης τέτοιων στοιχείων, να θεωρήσει κατά τεκμήριο ως κρίσιμο χρόνο εκείνον του εμβάσματος (ΣΤΕ 884/2016)».

**Επειδή**, σύμφωνα με τη ΔΕΑΦ 1144110/5-11-2015 εγκύκλιο – Διευκρινίσεις για θέματα ανάλωσης κεφαλαίου προηγούμενων ετών και προσαύξησης περιουσίας, ορίζεται ότι:

«Β' - Προσαύξηση περιουσίας

1. Σύμφωνα με τις διατάξεις της [παρ. 4 του άρθ. 21](#) του ΚΦΕ, κάθε προσαύξηση περιουσίας που προέρχεται από παράνομη ή αδικαιολόγητη ή άγνωστη πηγή ή αιτία, θεωρείται κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα, υπό τις προϋποθέσεις που προβλέπονται στον Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας.

2. Επιπλέον, με τις διατάξεις του [άρθρου 39](#) του ΚΦΔ ορίζεται ότι σε περίπτωση διαπίστωσης προσαύξησης περιουσίας κατά την [παράγραφο 4 του άρθρου 21](#) του ΚΦΕ, η προσαύξηση αυτή δεν υπόκειται σε φορολογία, εφόσον ο φορολογούμενος αποδείξει την πραγματική πηγή αυτής, καθώς επίσης και ότι αυτή είτε έχει υπαχθεί σε νόμιμη φορολογία, είτε απαλλάσσεται από τον φόρο σύμφωνα με ειδικές διατάξεις.

3. Οι διατάξεις της ως άνω παραγράφου αναφέρονται σε οποιαδήποτε προσαύξηση περιουσίας, που προέρχεται από παράνομη ή αδικαιολόγητη ή άγνωστη πηγή και αιτία προέλευσης, και ορίζεται ότι ο φορολογούμενος, έχει τη δυνατότητα να αποδείξει την πραγματική πηγή ή την αιτία προέλευσης ή ότι η εν λόγω προσαύξηση φορολογήθηκε ή απαλλάχθηκε νόμιμα.

[...]

5. Σε κάθε περίπτωση, οποιαδήποτε προσαύξηση περιουσίας διαπιστωθεί κατά τον έλεγχο, προκειμένου να φορολογηθεί σύμφωνα με τις διατάξεις της [παραγρ. 4 του άρθρου 29](#) του ΚΦΕ, δηλαδή με συντελεστή τριάντα τρία τοις εκατό (33%), απαιτείται να ελέγχονται και να συνεκτιμώνται και οι τυχόν δαπάνες απόκτησης περιουσιακών στοιχείων του [άρθρου 32](#) του ΚΦΕ.

6. Για την δικαιολόγηση προσαύξησης περιουσίας μέσω διάθεσης περιουσιακών στοιχείων ή μέσω απόκτησης εισοδημάτων που στο παρελθόν δεν υπήρχε η υποχρέωση της αναγραφής τους στη δήλωση φορολογίας εισοδήματος φυσικών προσώπων, είτε γιατί ήταν αφορολόγητα είτε γιατί φορολογούνταν με ειδικό τρόπο (πχ. τόκοι, πώληση εισηγμένων μετοχών), πρέπει να αποδεικνύονται με τα κατάλληλα νόμιμα δικαιολογητικά.

7. Επίσης, σε όσες περιπτώσεις επικαλείται ο φορολογούμενος ότι η προσαύξηση περιουσίας προέρχεται από δωρεά, δανειοδότηση, γονική παροχή, κληρονομιά κλπ, πρέπει να ελέγχεται αν υπήρχε η δυνατότητα από τον δωρητή, τον δανειοδότη, τον παρέχοντα, τον κληρονομούμενο, να καταβάλλει ποσά που επικαλείται ο φορολογούμενος, καθώς και αν έχουν καταλογιστεί τα ποσά που προβλέπονται από τις εκάστοτε ισχύουσες διατάξεις (π.χ. τέλη χαρτοσήμου, φόρος γονικής παροχής, φόρος δωρεάς κ.λπ.).

9. Όταν δεν μπορεί να δικαιολογηθεί η προσαύξηση της περιουσίας, τότε αυτή φορολογείται στη χρήση που διαπιστώνεται από τον έλεγχο ότι επήλθε. Ο φορολογούμενος δύναται σε κάθε περίπτωση να αποδείξει ότι ο χρόνος αυτός είναι διάφορος από αυτόν που διαπιστώθηκε από τον έλεγχο».

**Επειδή**, ο προσδιορισμός του χρόνου γένεσης της επίμαχης περιουσιακής προσαύξησης διενεργείται από τη φορολογική αρχή με βάση πρόσφορα και επαρκή στοιχεία, συλλεγόμενα κατόπιν της λήψης των προβλεπόμενων στο νόμο αναγκαίων, κατάλληλων και εύλογων, ενόψει των

περιστάσεων, μέτρων ελέγχου και διερεύνησης της υπόθεσης, στα οποία συμπεριλαμβάνονται, ιδίως, η κλήση του φορολογούμενου για παροχή εξηγήσεων και η αναζήτηση πληροφοριών και εγγράφων. (ΣΤΕ 1995/2019)

**Επειδή**, στο ν.4172/2013 (Κ.Φ.Ε.) άρθρα 30 ως 34 ορίζεται ο εναλλακτικός τρόπος υπολογισμού ελάχιστης φορολογίας, ενώ σύμφωνα με το άρθρο 34 – Διαφορά εισοδήματος και υπολογισμός του φόρου αυτής, ορίζεται ότι: «1. Η διαφορά που προκύπτει μεταξύ του τεκμαρτού και του συνολικού εισοδήματος κατά την παράγραφο 1 του άρθρου 30, η οποία προστίθεται στο φορολογητέο εισόδημα, προσδιορίζεται από τη Φορολογική Διοίκηση κατά το ίδιο φορολογικό έτος σύμφωνα με τα οριζόμενα στις επόμενες παραγράφους και φορολογείται:

α) σύμφωνα με την παράγραφο 1 του άρθρου 15 εφόσον ο φορολογούμενος έχει εισόδημα μόνο από μισθωτή εργασία ή/και συντάξεις ή εφόσον το μεγαλύτερο μέρος των εισοδημάτων του προκύπτει από μισθωτή εργασία και συντάξεις ή

β) σύμφωνα με την παράγραφο 1 του άρθρου 29, εφόσον ο φορολογούμενος έχει εισόδημα μόνο από επιχειρηματική δραστηριότητα ή εφόσον το μεγαλύτερο μέρος των εισοδημάτων του δεν προκύπτει από μισθωτή εργασία και συντάξεις.

γ) σύμφωνα με την παρ. 3 του άρθρου 29, εφόσον ο φορολογούμενος έχει εισόδημα μόνο από ατομική αγροτική επιχείρηση ή εφόσον το μεγαλύτερο μέρος των εισοδημάτων του προκύπτει από ατομική αγροτική επιχείρηση.

δ) σύμφωνα με την κλίμακα της παραγράφου 1 του άρθρου 15, εφόσον ο φορολογούμενος είναι εγγεγραμμένος στο μητρώο ανέργων του Οργανισμού Απασχόλησης Εργατικού Δυναμικού (Ο.Α.Ε.Δ).

2. Η Φορολογική Διοίκηση κατά τον προσδιορισμό της διαφοράς της προηγούμενης παραγράφου υποχρεούται να λάβει υπόψη τα αναγραφόμενα στη δήλωση χρηματικά ποσά, τα οποία αποδεικνύονται από νόμιμα παραστατικά στοιχεία. Ο φορολογούμενος φέρει το βάρος της απόδειξης για τα ποσά που ιδίως είναι:

α) Πραγματικά εισοδήματα τα οποία αποκτήθηκαν από τον φορολογούμενο, τη σύζυγό του και τα εξαρτώμενα μέλη του και τα οποία απαλλάσσονται από το φόρο ή φορολογούνται με ειδικό τρόπο σύμφωνα με τις ισχύουσες διατάξεις. Αν τα εισοδήματα αυτά αποκτήθηκαν στην αλλοδαπή, αναγνωρίζονται, εφόσον υπόκεινται σε φόρο εισοδήματος στην Ελλάδα ή απαλλάσσονται νομίμως από αυτόν.

β) Χρηματικά ποσά που δεν θεωρούνται εισόδημα κατά τις ισχύουσες διατάξεις.

γ) Χρηματικά ποσά που προέρχονται από τη διάθεση περιουσιακών στοιχείων.

δ) Εισαγωγή συναλλάγματος που δεν εκχωρείται υποχρεωτικά στην Τράπεζα της Ελλάδος, εφόσον δικαιολογείται η απόκτησή του στην αλλοδαπή.

Δεν απαιτείται η δικαιολόγηση της απόκτησης αυτού του συναλλάγματος για τα πρόσωπα:

αα) Που είναι φορολογικοί κάτοικοι άλλου κράτους.



ββ) Που είχαν διαμείνει τρία (3) τουλάχιστον χρόνια στην αλλοδαπή και η εισαγωγή του συναλλάγματος γίνεται μέσα σε δύο (2) χρόνια από τη μετοικεσία τους.

γγ) Που είχαν διαμείνει πέντε (5) τουλάχιστον συνεχή χρόνια στην αλλοδαπή και το επικαλούμενο ποσό συναλλάγματος προέρχεται από καταθέσεις στο όνομά τους ή στο όνομα του άλλου συζύγου σε τραπεζικό λογαριασμό ανοιγμένο σε χώρα της Ε.Ε./ΕΟΧ ή σε υποκατάστημα ελληνικής τράπεζας στο εξωτερικό κατά το χρόνο που διέμεναν στην αλλοδαπή ή από καταθέσεις τους - μέσα σε έναν (1) χρόνο από τη μετοικεσία τους στην Ελλάδα χωρίς το συνάλλαγμα αυτό να έχει επανεξαχθεί στην αλλοδαπή. Η προϋπόθεση της μη επανεξαγωγής του συναλλάγματος δεν απαιτείται για το ποσό εκείνο του συναλλάγματος που έχει επανεξαχθεί στην αλλοδαπή για την απόκτηση περιουσιακού στοιχείου από εκείνα που αναφέρονται στο άρθρο 32, εφόσον η δαπάνη για την απόκτηση αυτού του στοιχείου έχει ληφθεί υπόψη κατά την εφαρμογή του άρθρου 32, ή του άρθρου 34. δδ) Που έχουν ενταχθεί στις διατάξεις του άρθρου 5Α.

ε) Δάνεια, τα οποία έχουν ληφθεί και αποδεικνύονται με έγγραφα στοιχεία που φέρουν βέβαιη χρονολογία. Ειδικώς, όταν πρόκειται για την κάλυψη διαφοράς δαπάνης της προηγούμενης παραγράφου, κατά το ποσό που προέρχεται από δαπάνη του άρθρου 32, το ποσό του δανείου λαμβάνεται υπόψη εφόσον από το οικείο έγγραφο αποδεικνύεται ότι έχει ληφθεί πριν από την πραγματοποίηση της σχετικής δαπάνης.

στ) Δωρεά ή γονική παροχή χρηματικών ποσών για την οποία η οικεία φορολογική δήλωση έχει υποβληθεί μέχρι τη λήξη του έτους στο οποίο πραγματοποιήθηκε η σχετική δαπάνη.

ζ) Ανάλωση κεφαλαίου που αποδεδειγμένα έχει φορολογηθεί κατά τα προηγούμενα έτη ή νόμιμα έχει απαλλαγεί από το φόρο.

Για τον προσδιορισμό του κεφαλαίου αυτού ανά έτος, από τα πραγματικά εισοδήματα που έχουν φορολογηθεί ή νόμιμα απαλλαγεί από το φόρο, τα οποία προκύπτουν από συμψηφισμό των θετικών και αρνητικών στοιχείων αυτών, από τα χρηματικά ποσά που ορίζονται στις περιπτώσεις β', γ', δ', ε' και στ' της παραγράφου αυτής και από οποιοδήποτε άλλο ποσό το οποίο αποδεδειγμένα έχει εισπραχθεί, εκπίπτουν οι δαπάνες που προσδιορίζονται στα άρθρα 31 και 32, ανεξάρτητα αν απαλλάσσονται της εφαρμογής των άρθρων αυτών. Αν δεν υπάρχουν δαπάνες με βάση το άρθρο 31 ή αν το ποσό τους είναι μικρότερο από τις τρεις χιλιάδες (3.000) ευρώ προκειμένου για άγαμο και πέντε χιλιάδες (5.000) ευρώ προκειμένου για συζύγους, το ποσό που πρέπει να εκπέσει προσδιορίζεται με βάση την κοινωνική, οικονομική και οικογενειακή κατάσταση των φορολογουμένων και τις αποδεδειγμένες δαπάνες διαβίωσής τους και σε καμιά περίπτωση δεν μπορεί να είναι κατώτερο των τριών χιλιάδων (3.000) και πέντε χιλιάδων (5.000) ευρώ, αντίστοιχα. Σε περίπτωση χωριστών δηλώσεων συζύγων, το ποσό της δαπάνης του προηγούμενου εδαφίου δεν μπορεί να είναι κατώτερο των τριών χιλιάδων (3.000) ευρώ για κάθε σύζυγο. Κάθε ποσό που καταβλήθηκε για την απόκτηση των εσόδων των παραπάνω περιπτώσεων τα μειώνει και η διαφορά που προκύπτει λαμβάνεται υπόψη για την κάλυψη ή τον περιορισμό της συνολικής ετήσιας δαπάνης, εκτός αν τα ποσά αυτά έχουν ληφθεί υπόψη κατά τον προσδιορισμό

του εισοδήματος του έτους που καταβλήθηκαν και ο φορολογούμενος επικαλείται ανάλωση κεφαλαίου του έτους αυτού.

Για την κάλυψη ή περιορισμό της διαφοράς που προκύπτει κατά την εφαρμογή των διατάξεων αυτής της περίπτωσης δεν έχουν εφαρμογή οι διατάξεις του άρθρου 10 του ν. 2019/1992 (Α' 34) για τα ποσά των πραγματικών ή τεκμαρτών δαπανών που πραγματοποιούνται από 1.1.1994. Χρηματικά ποσά που έχουν ληφθεί υπόψη από τη δήλωση που, τυχόν, υποβλήθηκε κατά τις διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 10 του ν. 2019/1992, για την κάλυψη ή τον περιορισμό διαφοράς δαπάνης, αφαιρούνται από το κεφάλαιο που σχηματίζεται από προηγούμενα έτη, όπως αυτό προσδιορίζεται με βάση όσα ορίζονται στα εδάφια δεύτερο, τρίτο και τέταρτο αυτής της περίπτωσης. Σε περίπτωση χωριστών δηλώσεων συζύγων, για την κάλυψη ή τον περιορισμό της διαφοράς που προκύπτει από τις διατάξεις του άρθρου αυτού, λαμβάνονται υπόψη τα αναγραφόμενα στη δήλωση χρηματικά ποσά της παραγράφου αυτής, όπως αυτά δηλώνονται από τον κάθε σύζυγο χωριστά. Οι αντικειμενικές δαπάνες και υπηρεσίες του άρθρου 31, καθώς και οι δαπάνες απόκτησης περιουσιακών στοιχείων του άρθρου 32 που αφορούν τον κάθε σύζυγο βαρύνουν αυτόν ατομικά, ενώ για τα ανήλικα εξαρτώμενα μέλη τους εφαρμόζονται οι διατάξεις της παραγράφου 5 του άρθρου 11».

**Επειδή**, με την Πολ. 1076/26-03-2015 δόθηκαν οδηγίες για την ορθή εφαρμογή του εναλλακτικού τρόπου υπολογισμού της ελάχιστης φορολογίας εισοδήματος (άρθρα 30-34 του ν.4174/2013), ως εξής: « .... Άρθρο 34 – Διαφορά φόρου και υπολογισμός του φόρου αυτής. [...] Μείωση της διαφοράς. Σύμφωνα με τις διατάξεις της [παραγράφου 2 του άρθρου 34](#) η Φορολογική Διοίκηση κατά τον προσδιορισμό της διαφοράς, που προκύπτει με βάση τις διατάξεις της παραγράφου 1 του ίδιου άρθρου, υποχρεούται να λάβει υπόψη της τα αναγραφόμενα στη δήλωση χρηματικά ποσά που εισπράχθηκαν και τα οποία αποδεικνύονται με νόμιμα παραστατικά στοιχεία. Αν τα ποσά αυτά έχουν απλώς πιστωθεί, χωρίς να έχουν εισπραχθεί δεν μπορούν να ληφθούν υπόψη κατά την εφαρμογή, αυτής της περίπτωσης, καθόσον δεν είναι δυνατόν, να χρησιμοποιηθούν εφόσον δεν εισπράχθηκαν.

**Ο φορολογούμενος φέρει το βάρος της απόδειξης της συνδρομής των προϋποθέσεων για τα ποσά αυτά που περιορίζουν τη διαφορά μεταξύ συνολικού εισοδήματος και τεκμαρτού εισοδήματος.**

Στο νόμο αναφέρονται ενδεικτικά ορισμένες κατηγορίες εισοδημάτων ή εσόδων που περιορίζουν την πιο πάνω διαφορά. Τονίζεται ότι και οποιοδήποτε άλλο έσοδο που δεν αναφέρεται ρητά στο νόμο (π.χ. κέρδη από λαχεία) λαμβάνεται υπόψη, εφόσον αποδεικνύεται η είσπραξη του, η φορολόγηση του ή η απαλλαγή του από τη φορολογία.

Τα ποσά που ιδίως λαμβάνονται υπόψη για την κάλυψη ή τον περιορισμό της υπόψη διαφοράς είναι τα εξής: [...]

ζ) Ανάλωση κεφαλαίου που αποδεδειγμένα έχει φορολογηθεί κατά τα προηγούμενα έτη ή νόμιμα είχε απαλλαγεί από το φόρο.

Ειδικότερα, για τον προσδιορισμό κάθε χρόνο, του κεφαλαίου που μπορεί να επικαλεστεί ο φορολογούμενος, από τα πραγματικά εισοδήματα που έχουν φορολογηθεί ή νόμιμα έχουν απαλλαγεί της φορολογίας καθώς και από τα χρηματικά ποσά που ορίζονται στις περιπτώσεις β', γ', δ', ε', και στ' της [παραγράφου 2 του άρθρου 34](#), καθώς και από οποιαδήποτε άλλο ποσό το οποίο αποδεδειγμένα έχει εισπραχθεί εκπίπτουν οι δαπάνες που προσδιορίζονται στα [άρθρα 31 και 32](#) του ΚΦΕ, ανεξάρτητα αν απαλλάσσονται της εφαρμογής των άρθρων αυτών.

[...]

Διευκρινίζεται ότι τα έτη για τα οποία γίνεται επίκληση με σκοπό την ανάλωση θα πρέπει να είναι συνεχόμενα και να φθάνουν μέχρι το προηγούμενο του κρινόμενου έτους. Το θετικό αλγεβρικό άθροισμα των ετών αυτών θα αποτελέσει το συνολικό κεφάλαιο που σχηματίστηκε αυτά τα έτη. Αν σε κάποιο έτος ο προσδιορισμός του εισοδήματος πραγματοποιηθεί με βάση την τεκμαρτή δαπάνη τότε θεωρείται ότι δεν απομένει κεφάλαιο προς επίκληση για το έτος αυτό (θεωρείται μηδενικό) και δεν επηρεάζει αρνητικά τα θετικά υπόλοιπα των προηγούμενων ετών. Αν όμως σε κάποιο έτος προκύψει αρνητικό υπόλοιπο και υπάρχει απαλλαγή από τις αντικειμενικές δαπάνες των [άρθρων 31 και 32](#) του Κ.Φ.Ε. τότε το έτος αυτό επηρεάζει αρνητικά τα θετικά υπόλοιπα των προηγούμενων ετών.

[...]

Περαιτέρω, με τις ισχύουσες διατάξεις δεν προβλέπεται χρονικός περιορισμός για την κάλυψη των δαπανών με ανάλωση κεφαλαίου, συνεπώς για την κάλυψη της διαφοράς μπορεί να γίνει επίκληση ανάλωσης κεφαλαίου οσωνδήποτε προηγούμενων ετών. **Τα εκκαθαριστικά σημειώματα για φορολογικά έτη για τα οποία έχει συμπληρωθεί ο χρόνος παραγραφής αποτελούν πλήρη απόδειξη για τα αναγραφόμενα σε αυτά ποσά χωρίς να απαιτείται η προσκόμιση λοιπών δικαιολογητικών.** Τα δεδομένα φορολογικών δηλώσεων που δεν αναγράφονται στο εκκαθαριστικό λαμβάνονται υπ' όψη μόνο μετά από διασταύρωση».

**Επειδή** περαιτέρω, με την Ε.2137/2019 δόθηκαν διευκρινίσεις για θέματα ανάλωσης κεφαλαίου προηγούμενων ετών για τις ανάγκες εφαρμογής της περίπτωσης ζ' της παραγράφου 2 του άρθρου 34 του Κ.Φ.Δ., ως εξής: « 1. Σύμφωνα με τις διατάξεις της περ. ζ' της [παρ. 2 του άρθρου 34](#) του ν. [4172/2013](#), η διαφορά που προκύπτει μεταξύ του τεκμαρτού και του συνολικού εισοδήματος του φορολογουμένου σε ένα φορολογικό έτος μειώνεται κατά το ποσό που αναλογεί σε κεφάλαιο σχηματισθέν και μη αναλωθέν, το οποίο αποδεδειγμένα έχει φορολογηθεί κατά τα προηγούμενα έτη ή νόμιμα έχει απαλλαγεί από τον φόρο. Για τον προσδιορισμό του κεφαλαίου αυτού ανά έτος, από τα πραγματικά εισοδήματα που έχουν φορολογηθεί ή νόμιμα απαλλαγεί από τον φόρο και τα οποία προκύπτουν από συμψηφισμό των θετικών και αρνητικών στοιχείων αυτών, από τα χρηματικά ποσά που ορίζονται στις περιπτώσεις β', γ', δ', ε', και στ' της παραγράφου αυτής και από οποιοδήποτε άλλο ποσό το οποίο αποδεδειγμένα έχει εισπραχθεί, εκπίπτουν οι δαπάνες

που προσδιορίζονται στα [άρθρα 31 και 32 του ν.4172/2013](#), ανεξάρτητα από το αν ο φορολογούμενος απαλλάσσεται της εφαρμογής των άρθρων αυτών. Ο φορολογούμενος φέρει το βάρος της απόδειξης για τα ποσά αυτά.

2..... Αν τα έτη στα οποία ανατρέχει ο φορολογούμενος προκειμένου να σχηματίσει κεφάλαιο για ανάλωση είναι παρανεγραμμένα, και σε αυτά συμπεριλαμβάνεται και το έτος διάθεσης του περιουσιακού στοιχείου, τότε λαμβάνεται υπόψη το ποσό που εισπράχθηκε και το οποίο προκύπτει είτε από δήλωση φορολογίας εισοδήματος είτε από τα κατάλληλα νόμιμα δικαιολογητικά, εφόσον ο φορολογούμενος δεν είχε υποχρέωση αναγραφής του ποσού που εισέπραξε στη φορολογική του δήλωση. Τα ανωτέρω ισχύουν για όλες τις περιπτώσεις εισοδημάτων, τα οποία στο παρελθόν είτε ήταν αφορολόγητα είτε φορολογούνταν κατ' ειδικό τρόπο (τόκοι, πώληση εισηγμένων μετοχών). Σε περίπτωση που τα περιουσιακά στοιχεία έχουν περιέλθει στο φορολογούμενο από χαριστική αιτία ή κληρονομιά, ισχύουν τα όσα αναφέρονται στην [ΠΟΛ.1076/2015](#) εγκύκλιο».

**Επειδή** στην προκειμένη περίπτωση:

- Οι προσφεύγοντες με την υπ' αριθμ. .../2022 δήλωση φόρου κληρονομιάς που υποβλήθηκε στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. Βόλου, φορολογήθηκαν ως κληρονόμοι δυνάμει της από 15-08-2018 ιδιόγραφης διαθήκης της αποβιώσασης στις 12-01-2020 ....., η οποία δημοσιεύθηκε στο Ειρηνοδικείο Βόλου στις 04-11-2021 με αριθμό ... και καταχωρήθηκε στον τόμο ... με α/α ..., σύμφωνα με την οποία κληρονόμησαν από τη θανούσα το ποσό των 50.000,00€ ο ....., γιος της θανούσης, το ποσό των 100.000,00€ ο ..... και το ποσό των 100.000,00€ η ....., εγγόνια της θανούσης. Σύμφωνα με την ως άνω διαθήκη τα κληρονομηθέντα χρηματικά ποσά προήλθαν από τις οικονομίες της θανούσης.
- Η Δ.Ο.Υ. Βόλου προέβη σε έλεγχο φόρου εισοδήματος της κληρονομούμενης για τα έτη 2016 -2020, προκειμένου να διαπιστώσει την ύπαρξη διαθέσιμου εισοδήματος, από το οποίο προήλθε η συσσώρευση του κληρονομηθέντος ποσού των 250.000,00€ που είχε στην κατοχή της η θανούσα σε μετρητά στην οικία της και τα οποία κληροδότησε στους προσφεύγοντες.
- Στα πλαίσια του ελέγχου οι προσφεύγοντες, ως κληρονόμοι της ελεγχόμενης υπέβαλαν το από 29-03-2022 έγγραφό τους, με το οποίο ενημέρωσαν τη φορολογική αρχή ότι η προέλευση των κληρονομηθέντων χρημάτων προήλθε από τη σύνταξη της θανούσης, ως πρεσβυτέρας του προαποβιώσαντος το 2004 συζύγου της, καθώς και από τους μισθούς αυτού από το 1982 μέχρι και το 2004. Οι ίδιοι επέλεξαν να κρατούν τα χρήματά τους σε ασφαλές μέρος στην οικία τους.
- Προς επίρρωση του ισχυρισμού τους, οι προσφεύγοντες υπέβαλαν το υπ' αριθμ. ..../13-04-2022 έγγραφό τους, με το οποίο κατέθεσαν πίνακα ανάλωσης κεφαλαίου της .... του .... με ΑΦΜ: ..... για τα οικονομικά έτη 1991 ως και 2021 καθώς και αντίγραφα των δηλώσεων φόρου εισοδήματος για τα οικονομικά έτη 2003 έως και 2021, ενώ για τα προηγούμενα έτη

το εισόδημα προσδιορίστηκε κατά προσέγγιση, σύμφωνα με τις μισθοδοσίες του προαποβιώσαντος συζύγου της, ..... του ....., προσκομίζοντας μισθοδοτικές καταστάσεις της Ιεράς Μητρόπολης ....., από την οποία αμοίβονταν ο ιερέας σύζυγος της ελεγχόμενης.

- Από τον πίνακα ανάλωσης κεφαλαίου της ελεγχόμενης για τα έτη 2004 έως 2020 προέκυψε σχηματισθέν ποσό προς ανάλωση 144.598,52€. Περαιτέρω, λήφθηκε υπόψη η είσπραξη του εφάπαξ ποσού 48.094,28€, καθώς και το σχηματισθέν κεφάλαιο του προαποβιώσαντος συζύγου της ελεγχόμενης στα έτη 2002 & 2003, που ανήλθε σε 10.986,82€. Κατόπιν αυτού, το συνολικό σχηματισθέν ποσό προς ανάλωση ανήλθε σε 203.679,62€, το οποίο έχει νομίμως φορολογηθεί.
- Η διαφορά μεταξύ των κληρονομηθέντων μετρητών και του κεφαλαίου προς ανάλωση αποτελεί προσαύξηση περιουσίας, ύψους 46.320,38€ (250.000,00 – 203.679,62), καθώς οι προσφεύγοντες δεν απέδειξαν την πηγή και την προέλευσή του.

**Επειδή**, κατά τον έλεγχο της προσαύξησης της περιουσίας, ο φορολογούμενος οφείλει να ανταποκριθεί στην κλήση της φορολογικής αρχής και να χορηγήσει τα αναγκαία πληροφοριακά στοιχεία διευκρίνησης και επαρκούς δικαιολόγησης της περιουσιακής του κατάστασης (Στε 884/2016).

**Επειδή**, οι προσφεύγοντες επικαλούνται ανάλωση κεφαλαίου προηγούμενων ετών της αποβιώσας προκειμένου να αιτιολογήσουν την προέλευση των κληρονομηθέντων μετρητών, φέρουν το βάρος της απόδειξης του εναπομείναντος σχηματισθέντος κεφαλαίου, σύμφωνα με τις διατάξεις του ν.4172/2013 και της Πολ. 2016/2015. Ως εκ τούτου, υποχρεούνται να προσκομίσουν εκείνα τα στοιχεία (δηλώσεις φόρου εισοδήματος & εκκαθαριστικά) που αποδεικνύουν την ύπαρξη δηλωθέντος εισοδήματος.

**Επειδή**, οι προσφεύγοντες, προσκόμισαν πίνακα ανάλωσης κεφαλαίου ετών με αντίγραφα των εκκαθαριστικών για τις χρήσεις 2002 ως 2020 της θανούσης, η αρμόδια Δ.Ο.Υ. Βόλου αποδέχθηκε την ύπαρξη σχηματισθέντος προς ανάλωση κεφαλαίου, προερχόμενου από μισθούς - συντάξεις και από το εφάπαξ, χωρίς όμως να λάβει υπόψη περαιτέρω τυχόν πραγματικές δαπάνες (Πολ.1033/2014), ούτε δεδομένα τραπεζικών λογαριασμών της θανούσης.

Αντίθετα, για τα προηγούμενα έτη 1990 ως 2001, δεν προσκομίστηκαν τα απαιτούμενα δικαιολογητικά (εκκαθαριστικά δηλώσεων φ.ε.).

Για το υπόλοιπο ποσό των 46.320,38€, οι προσφεύγοντες ισχυρίζονται ότι προέρχεται από μισθούς και συντάξεις της θανούσης, χωρίς ωστόσο να το αποδεικνύουν.

Κατά συνέπεια, ορθώς η φορολογική αρχή χαρακτήρισε την ως άνω διαφορά ως προσαύξηση περιουσίας, κατ' εφαρμογή του αρ.21 παρ.4 & 29 παρ.4 του ν.4172/2013, καθώς δεν αποδείχθηκε η πηγή και η αιτία προέλευσή της.

**Επειδή**, ο προσδιορισμός του χρόνου γένεσης της προσαύξησης περιουσίας, πραγματοποιείται με βάση επαρκή και πρόσφορα στοιχεία, ενώ όταν δεν είναι δυνατόν να προσδιοριστεί, η προσαύξηση φορολογείται στη χρήση που διαπιστώνεται από τον έλεγχο ότι επήλθε. (παρ.4 της Πολ. 1175/2017, ΔΕΑΦ 1144110/2015 παρ.9, ΣτΕ 1995/2019).

Στην προκειμένη περίπτωση, τα κληρονομηθέντα χρήματα σε μετρητά κατά δήλωση και όχι σε τραπεζικούς λογαριασμούς, ώστε να διαπιστώνεται ο χρόνος συσσώρευσης του κεφαλαίου, εμφανίστηκαν ως περιουσιακό στοιχείο της θανούσης στο έτος θανάτου της, το 2020.

Κατά συνέπεια, ορθώς η φορολογική αρχή φορολόγησε την εν λόγω προσαύξηση στο έτος 2020.

### **Αποφασίζουμε**

Την **απόρριψη** της από **30-06-2022** και με αριθ. πρωτ. .... ενδικοφανούς προσφυγής των α)..... του .... με **ΑΦΜ** ....., β)..... του .... με **ΑΦΜ**: .... και γ)..... του .... με **ΑΦΜ**: ....., ως κληρονόμων της αποβιώσας . .... του .... με **ΑΦΜ**: .....

**Οριστική φορολογική υποχρέωση της υπόχρεης- Καταλογιζόμενα ποσά με βάση την παρούσα απόφαση.**

#### **1)Επί της υπ' αριθμ. .../03-06-2022 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2020**

	<b>ΕΛΕΓΧΟΥ</b>	<b>ΑΠΟΦΑΣΗΣ</b>
Κύριος φόρος	15.371,44 €	15.371,44 €
Πρόστιμο αρ.58 Κ.Φ.Δ.	7.642,86 €	7.642,86 €
Ειδική εισφορά αλληλεγγύης	1.796,03 €	1.796,03 €
<b>Συνολικό ποσό</b>	<b>24.810,33 €</b>	<b>24.810,33 €</b>

Επί του ως άνω οφειλόμενου φόρου και προστίμου θα υπολογιστούν κατά την καταβολή και τόκοι, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 53του Κ.Φ.Δ.

Εντελλόμεθα όπως αρμόδιο όργανο κοινοποιήσει με τη νόμιμη διαδικασία την παρούσα απόφαση στον υπόχρεο.

**Με εντολή του Προϊσταμένου της  
Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών  
Ο Προϊστάμενος Της Υποδιεύθυνσης  
Επανεξέτασης και Νομικής Υποστήριξης**

**Σ η μ ε ί ω σ η :** Κατά της απόφασης αυτής επιτρέπεται η άσκηση προσφυγής ενώπιον των αρμόδιων Διοικητικών Δικαστηρίων εντός τριάντα (30) ημερών από την κοινοποίησή της.