



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη, 05/06/2025

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ ΚΑΙ
ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α8 - ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

Αριθμός απόφασης: 1057

Ταχ. Δ/ση : Τακαντζά 8 – 10
Ταχ. Κώδικας : 546 39 - Θεσσαλονίκη
Τηλέφωνο : 2313-332239, 240
e-mail : ded.thess@aade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

α. του άρθρου 72 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν.5104/2024 ΦΕΚ Α' 58/19.04.2024), εφεξής ΚΦΔ,

β. του άρθρου 10 της Δ. ΟΡΓ. Α 1125859 ΕΞ 2020/23.10.2020 Απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ (ΦΕΚ Β' 4738/26.10.2020) με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΑΑΔΕ)», όπως αναριθμήθηκε, τροποποιήθηκε και ισχύει,

γ. της ΠΟΛ.1064/12.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ (ΦΕΚ Β' 1440/27.04.2017),

δ. της με αριθμό Α.1165/22.11.2022 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΑΑΔΕ) με θέμα «Υποβολή ενδικοφανών προσφυγών και αιτημάτων αναστολής του άρθρου 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν.4987/2022), αποκλειστικά ψηφιακά μέσω διαδικτύου από το δικτυακό τόπο της ΑΑΔΕ» (ΦΕΚ Β' 6009).

2. Την ΠΟΛ.1069/04.03.2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την υπ' αριθμ. ΔΕΔ1126366ΕΞ2016/30.08.2016 (Β' 2759) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Την από 05/02/2025 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή των: α) με ΑΦΜ, β) με ΑΦΜ: και γ) με ΑΦΜ:, ενεργούντων ως κληρονόμων της αποβιώσας με ΑΦΜ:, κατά της υπ' αριθ. / 01.2025 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2020, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΒΟΛΟΥ και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Την υπ' αριθ. / 01.2025 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2020, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΒΟΛΟΥ, της οποίας ζητείται η ακύρωση.

6. Τις απόψεις του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΒΟΛΟΥ.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α8 – Επανεξέτασης, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 05/02/2025 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής των: α) με ΑΦΜ, β) με ΑΦΜ: και γ) με ΑΦΜ:, ενεργούντων ως κληρονόμων της αποβιώσας με ΑΦΜ:, 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 υπ' αριθ.01.2025 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΒΟΛΟΥ, επιβλήθηκε σε βάρος της κατά την 12/01/2020 αποβιώσας, με ΑΦΜ:, για το φορολογικό έτος 2020, κύριος φόρος ποσού 15.371,44€, πλέον προστίμου ανακρίβειας του άρθρου 58 Ν.4987/2022 ποσού 7.642,86€ και εισφοράς αλληλεγγύης ποσού 1.796,03€, ήτοι συνολικό ποσό φόρου 24.810,33€, κατόπιν διαπίστωσης προσαύξησης της περιουσίας της από παράνομη ή αδικαιολόγητη ή άγνωστη πηγή ή αιτία ποσού 46.320,38€, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 21 παρ. 4 του ν.4172/2013.

Η ανωτέρω πράξη εδράζεται επί της από 15/01/2025 έκθεσης φορολογίας εισοδήματος της Δ.Ο.Υ. ΒΟΛΟΥ, που συντάχθηκε κατόπιν ελέγχου που διενεργήθηκε σε εκτέλεση της υπ' αριθ.06.2024 εντολής του Προϊσταμένου της.

Είχε προηγηθεί η έκδοση της υπ' αριθ./2024 απόφασης του Διοικητικού Πρωτοδικείου Βόλου για επανάληψη διαδικασίας με την οποία ακυρώθηκε η υπ' αριθ./03.06.2022 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2020, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΒΟΛΟΥ, ως νομικώς πλημμελής (κατά ανύπαρκτου προσώπου), καθώς και η υπ' αριθ. 2233/25.11.2022 απορριπτική απόφαση της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών (Υποδιεύθυνσης Θεσσαλονίκης) επί της υπ' αριθ. πρωτ.//30.06.2022 ενδικοφανούς προσφυγής κατά της ως άνω πράξης.

Αιτία του ελέγχου αποτέλεσε η υπ' αριθ./....02.2022 δήλωση φόρου κληρονομιάς (αρ. φακ. Θ-...../) των προσφευγόντων, ως εκ διαθήκης κληρονόμων της από 12/01/2020 αποβιώσας, με ΑΦΜ: Συγκεκριμένα, στις 12/01/2020 απεβίωσε η με ΑΦΜ:, η οποία κατέλιπε, με την από ιδιόγραφη διαθήκη της που δημοσιεύθηκε με το υπ' αριθ./....11.2021 πρακτικό του Ειρηνοδικείου Βόλου α) ποσό 50.000,00€ στον υιό της με ΑΦΜ β) ποσό 100.000,00€ στον εγγονό της με ΑΦΜ: και γ) ποσό 100.000,00€ στην εγγονή της με ΑΦΜ: Από την επεξεργασία των δεδομένων των δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος σε συνδυασμό με τις εξηγήσεις που παρείχαν οι προσφεύγοντες κατά την ελεγκτική διαδικασία κρίθηκε ότι η θανούσα δύνατο να κατέχει ποσό 203.679,62€, ενώ το υπολειπόμενο ποσό των 46.320,38€ που δεν αιτιολογήθηκε, καταλογίστηκε ως προσαύξηση περιουσίας προερχόμενη από άγνωστη ή μη διαρκή ή μη σταθερή πηγή ή αιτία, σύμφωνα με το άρθρο 21 παρ. 4 του ν.4172/2013.

Οι προσφεύγοντες, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητούν να γίνει αυτή δεκτή και να ακυρωθεί η προσβαλλόμενη πράξη, προβάλλοντας τους ακόλουθους ισχυρισμούς:

1. Εσφαλμένος ο χαρακτηρισμός και ο προσδιορισμός ποσού 46.320,38€ ως προσαύξηση περιουσίας προερχόμενη από άγνωστη ή μη διαρκή ή μη σταθερή πηγή ή αιτία, σύμφωνα με το άρθρο 21 παρ. 4 του ν.4172/2013. Το εν λόγω ποσό προέρχεται από τη μισθωτή εργασία του συζύγου της κατά τα έτη 1989 – 2004 για τα οποία το δικαίωμα του Δημοσίου για καταλογισμό φόρου έχει παραγραφεί.
2. Εσφαλμένη η κρίση της ελεγκτικής αρχής ως προς το χρόνο προσδιορισμού της προσαύξησης περιουσίας κατά το 2020 που απεβίωσε η κληρονομούμενη.

Επειδή, με το άρθρο 76 του ΚΦΔ ορίζεται ότι: «*Η Φορολογική Διοίκηση έχει την υποχρέωση να παρέχει σαφή, ειδική και επαρκή αιτιολογία για τη νομική βάση, τα γεγονότα και τις περιστάσεις που θεμελιώνουν την έκδοση πράξης και τον προσδιορισμό φόρου*».

Επειδή, με το άρθρο 33 παρ. 2 του ανωτέρω Κώδικα ορίζεται ότι: «*...Η έκθεση ελέγχου συντάσσεται με βάση το σημείωμα διαπιστώσεων και τις απόψεις του φορολογούμενου και περιλαμβάνει εμπεριστατωμένα και αιτιολογημένα τα γεγονότα, τα στοιχεία και τις διατάξεις, τις οποίες έλαβε υπόψη της η Φορολογική Διοίκηση για τον προσδιορισμό του φόρου...*».

Επειδή, με το άρθρο 36 παρ. 6 του ίδιου Κώδικα ορίζεται ότι: «*Η Φορολογική Διοίκηση δύναται να προβεί, μετά από έλεγχο, σε έκδοση πράξης διόρθωσης οποιουδήποτε προηγούμενου άμεσου, διοικητικού, εκτιμώμενου ή ενδιάμεσου προσδιορισμού φόρου, εφόσον από τον έλεγχο διαπιστωθεί αιτιολογημένα ότι ο προηγούμενος προσδιορισμός φόρου ήταν ανακριβής ή εσφαλμένος (διορθωτικός προσδιορισμός φόρου)...*».

Επειδή, με το άρθρο 21 παρ. 4 του ν.4172/2013 ορίζεται ότι: «*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, με το άρθρο 39 του Ν.4987/2022, που κωδικοποίησε τον Ν.4174/2013, ορίζεται ότι: «*Σε περίπτωση διαπίστωσης προσαύξησης περιουσίας κατά την παρ. 4 του άρθρου 21 του Κ.Φ.Ε., 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*».

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

Επειδή, με το υπ' αριθ. πρωτ. ΔΕΑΦ Α' 1144110 ΕΞ 2015 έγγραφο της Διεύθυνσης Εφαρμογής Άμεσης Φορολογίας και της Διεύθυνσης Ελέγχων της Γ.Γ.Δ.Ε. παρασχέθηκαν διευκρινήσεις σχετικές με θέματα ανάλωσης κεφαλαίου προηγούμενων ετών και προσαύξησης περιουσίας. Συγκεκριμένα, διευκρινίζεται ότι οι διατάξεις του άρθρου 39 του ν.4174/2013 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. Σε περίπτωση που οι αποδείξεις δεν είναι ικανοποιητικές, η οποιαδήποτε προσαύξηση της περιουσίας χαρακτηρίζεται και φορολογείται ως εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα. Η προσαύξηση της περιουσίας μπορεί να αναφέρεται σε κινητή ή ακίνητη περιουσία οποιασδήποτε μορφής, όπως οικόπεδα, σπίτια, αυτοκίνητα, σκάφη, αεροσκάφη, τραπεζικές καταθέσεις και πάσης φύσεως χρεόγραφα,

(μετοχές, τοκομερίδια, ομόλογα, αμοιβαία κεφάλαια κλπ.), η οποία δεν δικαιολογείται από τα εισοδήματα που δηλώνει ο φορολογούμενος. Η μεταβολή της σύνθεσης ή της διατήρησης της περιουσίας δεν σημαίνει απαραίτητα και την προσαύξησή της. 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. 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. 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.). 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, η φορολογική Διοίκηση φέρει κατ' αρχήν το βάρος απόδειξης των πραγματικών περιστατικών που συγκροτούν την αποδιδόμενη φορολογική παράβαση (παράλειψη δήλωσης φορολογητέου εισοδήματος), στα οποία περιλαμβάνεται ο χρόνος κτήσης του μη δηλωθέντος εισοδήματος άγνωστης πηγής ή αιτίας και, συνακόλουθα, ο χρόνος παράλειψης δήλωσής του και γένεσης της αντίστοιχης φορολογικής οφειλής, ο δε προσδιορισμός του κρίσιμου χρόνου γένεσης της επίμαχης (άγνωστης πηγής ή αιτίας) περιουσιακής προσαύξησης, διενεργείται από τη φορολογική αρχή με βάση πρόσφορα και επαρκή στοιχεία, συλλεγόμενα κατόπιν της λήψης των προβλεπόμενων στο νόμο αναγκαιών, 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 από τα εμπλεκόμενα χρηματοπιστωτικά ιδρύματα). Περαιτέρω, η τέλεση φορολογικής παράβασης, όπως η παράλειψη δήλωσης φορολογητέου εισοδήματος, και, περαιτέρω, η ύπαρξη αντίστοιχης φορολογητέας ύλης μπορεί να προκύπτει, κατά την αιτιολογημένη κρίση της αρμόδιας φορολογικής αρχής, όχι μόνο με βάση άμεσες αποδείξεις, αλλά και από έμμεσες αποδείξεις (άλλως, "τεκμήρια"), ήτοι από αντικειμενικές και συγκλίνουσες ενδείξεις οι οποίες, συνολικά θεωρούμενες και ελλείπει άλλης εύλογης και αρκούντως τεκμηριωμένης, ενόψει των συνθηκών, εξήγησης, που ευλόγως αναμένεται από τον φορολογούμενο, είναι ικανές να προσδώσουν στέρεη πραγματική βάση στο συμπέρασμα περί διάπραξης της αποδιδόμενης παράβασης (ΣτΕ 884/2016 επταμ.).

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, από τα διαλαμβανόμενα στην από 15/01/2025 έκθεση φορολογίας εισοδήματος (ν.4172/2013) της Δ.Ο.Υ. ΒΟΛΟΥ προκύπτει ότι με την υπ' αριθ./....02.2022 δήλωση φόρου κληρονομιάς (αρ. φακ. Θ-...../), υποβληθείσα στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. ΒΟΛΟΥ από τους προσφεύγοντες, ως κληρονόμους εκ διαθήκης της αποθανούσας στις 12/01/2020 με ΑΦΜ:, δηλώθηκε ότι

καταλήφθηκε σε αυτούς κληρονομιά, βάσει της από ιδιόγραφης διαθήκης της ανωτέρω κληρονομούμενης, δημοσιευθείσας στο Ειρηνοδικείο Βόλου στις 04/11/2021, στον μεν με ΑΦΜ, υιό της κληρονομούμενης, το ποσό 50.000,00€, στον με ΑΦΜ:, εγγονό της κληρονομούμενης, το ποσό των 100.000,00€ και στην με ΑΦΜ:, εγγονή της κληρονομούμενης, το ποσό των 100.000,00€.

Ακολούθως, δυνάμει της υπ' αριθ./....06.2024 εντολής μερικού φορολογικού ελέγχου, φορολογικών ετών 2016 – 2020, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΒΟΛΟΥ διενεργήθηκε έλεγχος σε βάρος της αποθανούσας με ΑΦΜ:, προκειμένου να διαπιστωθεί αν το ποσό των 250.000,00€, που κατέλιπε ως κληρονομιά στους ανωτέρω κληρονόμους της, είχε δηλωθεί και φορολογηθεί ή αν απαλλάσσεται νομίμως από το φόρο. Στο πλαίσιο του ελέγχου αυτού, διαπιστώθηκε, βάσει της προαναφερθείσας έκθεσης ελέγχου φορολογίας εισοδήματος, ότι: α) η με ΑΦΜ: υπέβαλε δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος ως υπόχρεος από το έτος 2004, επειδή κατά το έτος αυτό απεβίωσε ο σύζυγός της,, έως και το έτος 2020, οπότε και απεβίωσε η ίδια στις 12/01/2020 και β) τα φορολογητέα εισοδήματά της κατά τα έτη 2004 έως και 2019 ανήλθαν σε 224.513,26€ και το σχηματισθέν κεφάλαιο προηγούμενων ετών σε 144.598,52€, σύμφωνα με τον συνημμένο στην ανωτέρω έκθεση ελέγχου «αναλυτικό πίνακα σχηματισμού κεφαλαίου προηγούμενων ετών από 01/01/2004 έως 31/12/2019».

Κατόπιν εξηγήσεων που παρασχέθηκαν από τον με ΑΦΜ, ο έλεγχος έκανε δεκτό το ποσό του εφάπαξ βοηθήματος που έλαβε η με ΑΦΜ:, ύψους 48.094,28€, και τα εισοδήματα, μείον των τεκμαρτών δαπανών, του βάσει των δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος που προσκομίσθηκαν, προσδιόρισε, δε, για το έτος 2002 τα φορολογητέα εισοδήματα της με ΑΦΜ: σε 16.695,94€ και το σχηματισθέν κεφάλαιο προηγούμενων ετών σε 5.190,04€ και για το έτος 2003 τα φορολογητέα εισοδήματα της ανωτέρω σε 17.300,88€ και το σχηματισθέν κεφάλαιο προηγούμενων ετών σε 5.795,88€, ήτοι υπολογίστηκε συνολικό ποσό κεφαλαίου προς ανάλωση, στις 31/12/2003, 10.986,82€. Ωστόσο, σύμφωνα με την ανωτέρω έκθεση ελέγχου, δεν έγινε δεκτό κανένα άλλο ποσό προς ανάλωση, επειδή δεν προσκομίστηκαν ακριβή στοιχεία, από τα οποία να αποδεικνύεται σχηματισμός τοιαύτου κεφαλαίου. Μετά την αποστολή μάλιστα του με αριθμό/27.12.2024 σημειώματος διαπιστώσεων της ελεγκτικής αρχής, οι προσφεύγοντες κατέθεσαν βεβαιώσεις αποδοχών του συζύγου της κληρονομούμενης, ετών 1989 έως και 2004, ζητώντας να ληφθούν υπόψη οι αποδοχές που προκύπτουν από αυτές για τον σχηματισμό του κεφαλαίου προηγούμενων ετών, ωστόσο απορρίφθηκαν από τον έλεγχο, με την αιτιολογία ότι δεν προσκομίστηκαν ακριβή στοιχεία, όπως δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος και εκκαθαριστικά σημειώματα για τα αντίστοιχα έτη. Κατόπιν των ανωτέρω, ο έλεγχος κατέληξε στο συμπέρασμα ότι από το συνολικό κληρονομηθέν ποσό των 250.000,00€, μόνο το ποσό των 203.679,62€ (σχηματισθέν κεφάλαιο προηγούμενων ετών 2004 – 2019 της με ΑΦΜ: ποσού 144.598,52€ + εφάπαξ βοήθημα ποσού 48.094,28€ + σχηματισθέν κεφάλαιο προηγούμενων ετών 2002 – 2003 του συζύγου της κληρονομούμενης, ποσού 10.986,82€) προέρχεται από ανάλωση

κεφαλαίου, ενώ το υπόλοιπο ποσό των 46.320,38€ αποτελεί εισόδημα της
..... με ΑΦΜ: από άγνωστη πηγή, που συνιστά αδικαιολόγητη
προσαύξηση περιουσίας, βάσει του άρθρου 21 παρ. 4 του Ν.4172/2013 και πρέπει να
φορολογηθεί με συντελεστή 33% βάσει του άρθρου 29 παρ. 4 του ίδιου νόμου, εφόσον δεν
προκύπτει από φορολογικά έγγραφα ότι έχει νομίμως φορολογηθεί.

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 77 του ΚΦΔ ορίζεται ότι: «Σε περίπτωση αμφισβήτησης
πράξης προσδιορισμού φόρου στο πλαίσιο ενδικοφανούς προσφυγής, ο φορολογούμενος ή
οποιοδήποτε άλλο πρόσωπο που προβαίνει στην εν λόγω αμφισβήτηση φέρει το βάρος της
απόδειξης της πλημμέλειας της πράξης προσδιορισμού του φόρου».

Επειδή, οι προσφεύγοντες ισχυρίζονται ότι ο χαρακτηρισμός και ο προσδιορισμός ποσού
46.320,38€ ως προσαύξηση περιουσίας προερχόμενη από άγνωστη ή μη διαρκή ή μη σταθερή
πηγή ή αιτία, είναι εσφαλμένος. Το εν λόγω ποσό προέρχεται από τη μισθωτή εργασία του
συζύγου της κληρονομούμενης κατά τα έτη 1989 - 2004 για τα οποία το δικαίωμα του
Δημοσίου για καταλογισμό φόρου έχει παραγραφεί.

Ωστόσο, το μη αναλωθέν κεφάλαιο προηγούμενων ετών για την κάλυψη των δαπανών διαβίωσης
είτε τεκμαρτών, είτε πραγματικών αποτελεί στοιχείο που λαμβάνεται υπόψη για την κάλυψη της
διαφοράς που προκύπτει μεταξύ του τεκμαρτού και του συνολικού εισοδήματος, σύμφωνα με
το άρθρο 34 παρ. 2 περ. ζ' του Ν.4172/2013. Οι προσφεύγοντες δύνανται, καταρχήν μεταξύ
άλλων, να επικαλεστούν έναντι της Φορολογικής Διοίκησης ότι η διαφορά που προέκυψε κατά
τον προσδιορισμό διαθέσιμων κεφαλαίων προηγούμενων ετών με το ύψος των διαθέσιμων
μετρητών που κατέλιπε η κληρονομούμενη προέρχεται από εισοδήματα του συζύγου της, όμως,
προκειμένου να τεκμηριωθεί επαρκώς ένας τέτοιος ισχυρισμός, αφ' ης στιγμής δεν
προσκομίζονται δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος ή εκκαθαριστικά των ετών 1989 - 2001
του ή δηλώσεις φόρου κληρονομιάς βάσει των
οποίων να προκύπτει ότι ποσό τουλάχιστον ίσο με τη διαπιστωθείσα διαφορά (46.320,38€)
αποτέλεσε αντικείμενο της κληρονομιάς περιουσίας που κατέλιπε ο τελευταίος στη σύζυγό
του, σε συνδυασμό με τις κινήσεις και τα υπόλοιπα κατά το χρόνο θανάτου της (12/01/2020)
των τραπεζικών λογαριασμών της, ώστε να προκύπτει επαρκές διαθέσιμο κεφάλαιο εκτός
τραπεζικού συστήματος σε μετρητά, ούτε αποδεικνύεται η εισαγωγή του ποσού αυτού σε
τραπεζικούς λογαριασμούς της κληρονομούμενης σε ορισμένο χρονικό σημείο στο παρελθόν,
δεν αρκεί η επίκληση και μόνον του διαθέσιμου κεφαλαίου από τη μισθωτή εργασία του συζύγου
της κληρονομούμενης, δη στα έτη 1989 - 2001, αλλά πρέπει επιπλέον να προκύπτει, κατ'
εκτίμηση του συνόλου των στοιχείων και των συνθηκών της υπόθεσης, ότι το κρινόμενο ποσό
προέρχεται όντως από τα εισοδήματα του συζύγου της. Από τα προσκομισθέντα έγγραφα δεν
αποδεικνύεται η πορεία των χρημάτων του ούτε
αποδεικνύεται η οικονομική δυνατότητα της κληρονομούμενης να διακρατεί ποσό 46.320,38€
εκτός τραπεζικού συστήματος, ελλείψει στοιχείων για την κίνηση των τραπεζικών λογαριασμών
της τελευταίας. Εξάλλου, μόνον η ύπαρξη διαθέσιμου χρηματικού ποσού προς ανάλωση, δεν
είναι ικανή να αιτιολογήσει το ύψος της διαφοράς μεταξύ του σχηματισθέντος διαθέσιμου
κεφαλαίου και του αντικειμένου της κληρονομιάς, ήτοι μετρητά 250.000,00€ γιατί σκοπός των
διατάξεων των άρθρων 21 και 28 του Ν.4172/2013 και 39 του Ν.4987/2022 είναι η
εξακρίβωση της προέλευσης των συγκεκριμένων χρημάτων της κληρονομούμενης. Και τούτο
διότι η επάρκεια διαθέσιμων κεφαλαίων προηγούμενων ετών δεν αποκλείει την ύπαρξη και

άλλων χρηματικών ποσών που δεν σχετίζονται με τα δηλωθέντα εισοδήματα προηγούμενων ετών αλλά έχουν άλλη πηγή προέλευσης.

Επειδή, οι προσφεύγοντες υποστηρίζουν ότι η κρίση της ελεγκτικής αρχής ως προς το χρόνο προσδιορισμού της προσαύξησης περιουσίας κατά το 2020 που απεβίωσε η κληρονομούμενη είναι εσφαλμένη. Όμως, ο προσδιορισμός του κρίσιμου χρόνου γένεσης της επίμαχης (άγνωστης πηγής ή αιτίας) περιουσιακής προσαύξησης διενεργείται από τη φορολογική αρχή με βάση πρόσφορα και επαρκή στοιχεία, συλλεγόμενα κατόπιν της λήψης των προβλεπόμενων στο νόμο αναγκαιών, 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 από τα εμπλεκόμενα χρηματοπιστωτικά ιδρύματα (ΣτΕ 884/2016). Στην προκειμένη περίπτωση, και με βάση τα συγκεκριμένα στοιχεία του φακέλου, η φορολογική αρχή, μετά την υποβολή της υπ' αριθ./....02.2022 δήλωσης φόρου κληρονομιάς (αρ. φακ. Θ-...../) των προσφευγόντων, ως εκ διαθήκης κληρονόμων της από 12/01/2020 αποβιώσας, με ΑΦΜ, η οποία κατέλιπε στους προσφεύγοντες, με την από ιδιόγραφη διαθήκη της δημοσιευθείσας με το υπ' αριθ./....11.2021 πρακτικό του Ειρηνοδικείου Βόλου συνολικό ποσό 250.000,00€, διενήργησε έλεγχο σε αντιπαράβολή με το υπόλοιπο του διαθέσιμου κεφαλαίου που διέθετε η κληρονομούμενη, λαμβάνοντας υπόψη το σύνολο των δηλωθέντων εισοδημάτων της κατά τα έτη 2002 έως και 2019. Και όταν διαπίστωσε ότι το σύνολο του διαθέσιμου κεφαλαίου υπολειπόταν κατά πολύ των χρημάτων που κατέλιπε με την κληρονομιά της, κάλεσε τους προσφεύγοντες να παράσχουν τις δέουσες εξηγήσεις σχετικά με την προέλευση των χρημάτων, προσκομίζοντας κάθε αποδεικτικό στοιχείο σχετικά με την προέλευση των διαθέσιμων μετρητών που ισχυρίστηκαν ότι διέθετε και κατέλιπε η κληρονομούμενη. Οι δε προσφεύγοντες, αν και επικαλέστηκαν ότι τα χρήματα προέρχονταν από εισοδήματα προγενέστερων ετών, δεν μπόρεσαν να συνδέσουν και να καλύψουν το ύψος της διαφοράς μεταξύ του σχηματισθέντος διαθέσιμου κεφαλαίου προηγούμενων ετών και της κινητής περιουσίας που κατέλιπε η κληρονομούμενη. Συνεπώς, στην προκειμένη περίπτωση και με τα συγκεκριμένα πραγματικά περιστατικά, ανεξαρτήτως του εάν καταρχήν κρίσιμος χρόνος θεωρείται όχι αυτός της επαγωγής της κληρονομιάς αλλά ο χρόνος που αυτά τα χρήματα αποκτήθηκαν από την κληρονομούμενη, ορθά η φορολογική αρχή θεώρησε ότι συντρέχει προσαύξηση της περιουσίας κατ' άρθρο 21 παρ. 4 του ΚΦΕ, για την οποία και θα πρέπει να φορολογηθούν οι προσφεύγοντες, ανάλογα με την κληρονομική τους μερίδα. Κατά συνέπεια, οι ισχυρισμοί των προσφευγόντων περί εσφαλμένης κρίσης της ελεγκτικής αρχής ως προς την προσαύξηση περιουσίας από άγνωστη πηγή και εσφαλμένου καταλογισμού αυτής κατά το έτος 2020 προβάλλονται αβάσιμα και απορρίπτονται.

Αποφασίζουμε

την **απόρριψη** της υπ' αριθ. πρωτ./05.02.2025 ενδικοφανούς προσφυγής των α) με ΑΦΜ, β) με ΑΦΜ: και γ) με ΑΦΜ:, ενεργούντων ως κληρονόμων της αποβιώσας με ΑΦΜ:

Οριστική φορολογική υποχρέωση – καταλογιζόμενο ποσό / πρόστιμο με βάση την παρούσα απόφαση:

**Υπ' αριθ. /01.2025 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού
φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2020**

Κύριος φόρος	15.371,44€
Πρόστιμο άρθρου 58 Ν.4987/2022	7.642,86€
Εισφορά αλληλεγγύης	1.796,03€
Σύνολο για καταβολή	24.810,33€

** Επί των οφειλόμενων φόρων και προστίμων θα υπολογιστούν κατά την καταβολή και τόκοι σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 52 του ΚΦΔ.*

Εντελλόμεθα όπως αρμόδιο όργανο κοινοποιήσει με τη νόμιμη διαδικασία την παρούσα απόφαση στους υπόχρεους.

Ακριβές αντίγραφο

Η υπάλληλος του Αυτοτελούς

Γραφείου Διοικητικής Υποστήριξης

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

**Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ**

ΜΑΒΙΝΙΔΟΥ ΚΥΡΑΤΣΑ

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.