



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ Α2 ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

Ταχ. Δ/ση: Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κωδ. : 17671, Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 213 1604 562

FAX : 213 1604 567

ΚΑΛΛΙΘΕΑ 15.04.2019

ΑΡΙΘΜΟΣ ΑΠΟΦΑΣΗΣ: 1230

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

α. Του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170), όπως ισχύει.

β. Της παρ. 3 του άρθρου 47 του ν. 4331/2015 (ΦΕΚ Α' 69).

γ. Του άρθρου 11 της Δ. ΟΡΓ. Α 1036960 ΕΞ 2017/10.03.2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ 968 Β'/22.03.2017) με θέμα «*Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)*»

δ. Της ΠΟΛ 1064/12.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ 1440 /τ. Β' /27.04.2017) «Εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (Ειδική Διοικητική Διαδικασία – Ενδικοφανής προσφυγή), καθορισμός λεπτομερειών για τη λειτουργία της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.), την εφαρμοστέα διαδικασία και τον τρόπο έκδοσης των αποφάσεων αυτής και ρύθμιση ζητημάτων καταβολής και αναστολής καταβολής του οφειλόμενου ποσού σε περίπτωση άσκησης ενδικοφανούς προσφυγής».

2. Την ΠΟΛ 1069/4-3-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την αριθμ. Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ 2759 / τ. Β' / 01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

4. Την από 14.12.2018 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του '..... του με Α.Φ.Μ., κατοίκου οδός, κατά: **1)** της υπ' αριθ./**2018** Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, οικονομικού έτους 2014 (διαχειριστικής περιόδου 01.01 – 31.12.2013), του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., **2)** της υπ' αριθ./**2018** Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, φορολογικού έτους 2014, του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

5. Τις ως άνω οριστικές πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., των οποίων ζητείται η ακύρωση, καθώς και τη σχετική έκθεση ελέγχου.

6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α2, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 14.12.2018 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του "..... του με Α.Φ.Μ., 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, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

1) Με την υπ' αριθ./2018 Οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, , οικονομικού έτους 2013 (διαχειριστικής περιόδου 01.01 – 31.12.2012), του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντα, ποσό φόρου εισοδήματος 46.139,14 €, πλέον 40.247,17 € (πρόσθετος φόρος/πρόστιμο), και εισφορά αλληλεγγύης ποσού 6.554,08 €, και συνολικά 92.940,39 €.

2) Με την υπ' αριθ./2018 Οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, , φορολογικού έτους 2014, του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντα, ποσό φόρου εισοδήματος 7.232,40 €, πλέον 3.616,20 € (πρόσθετος φόρος/πρόστιμο), και εισφορά αλληλεγγύης ποσού 1.006,34 €, και συνολικά 11.854,94 €.

Η ως άνω διαφορά φόρου προέκυψε διότι, στα πλαίσια γενόμενου ελέγχου στα εισοδήματα του προσφεύγοντα, κατόπιν της υπ' αρ./.../...../2018 εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. για την διενέργεια μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος καθώς και λοιπών φόρων, τελών και εισφορών για τις περιόδους 2013 και 2014, διαπιστώθηκε βάσει της 22.10.2018 Έκθεσης Ελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος της ίδιας ως άνω φορολογικής αρχής, προσαύξηση περιουσίας από καταθέσεις χρηματικών ποσών, για τα οποία δεν αποδείχθηκε η πηγή και η αιτία προέλευσής τους ή ότι τα ποσά αυτά φορολογήθηκαν ή απαλλάχθηκαν νόμιμα του φόρου, σύμφωνα με τα οριζόμενα στις διατάξεις της παρ.3 του άρθρου 48 του ν.2238/94, για τη διαχειριστική χρήση 2013, και ως επιχειρηματική δραστηριότητα σύμφωνα με τα οριζόμενα στις διατάξεις του άρθρου 21 παρ. 4 ν. 4172/2013, για τη διαχειριστική χρήση 2014.

Ειδικότερα, ο έλεγχος διενεργήθηκε εξ' αιτίας αποστολής εμβασμάτων στο εξωτερικό.

Ο έλεγχος αφού έλαβε υπόψη του όλα τα στοιχεία που είχε στην διάθεση του, τις απόψεις του προσφεύγοντα, όπως αυτές αποτυπώθηκαν στα με αριθμό πρωτοκόλλου/2018 και/2018 υπόμνημά του κατέληξε στο συμπέρασμα ότι α) συντρέχει η εφαρμογή των διατάξεων της παρ. 3 του άρθρου 48 του ν. 2238/94, δηλαδή λογίζονται ως εισόδημα προερχόμενο από ελευθέρια επαγγέλματα για τη διαχειριστική χρήση 2013 και β) για το φορολογικό έτος 2014, ότι συντρέχει η εφαρμογή των διατάξεων της παρ. 4 του άρθρου 21 ν. 4172/2013, δηλαδή λογίζεται ως επιχειρηματική δραστηριότητα, τα κάτωθι ποσά,

ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΟ/ΦΟ ΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ	ΧΡΗΣΗ	ΠΟΣΑ ΠΡΟΣΑΥΞΗΣΗΣ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΣ	ΜΕΙΟΝ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΑ ΕΚΤΟΣ ΤΡΑΠ. ΣΥΣΤΗΜΑΤΟΣ	ΤΕΛΙΚΑ ΠΟΣΑ ΠΡΟΣΑΥΞΗΣΗΣ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΣ
ΟΙΚ. ΕΤΟΣ 2014	2013	162.659,82	12.909,11	149.750,71
ΦΟΡΟΛ. ΕΤΟΣ 2014	2014	24.634,00	2.717,60	21.916,40

τα οποία αναλύονται ως κάτωθι:

1. ΔΙΑΧΕΙΡΙΣΤΙΚΗ ΧΡΗΣΗ 2013

A/A	Επωνυμία Target Π.Ι.	ΑΡΙΘΜΟΣ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΥ	ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ ΣΥΝΑΛΛΑΓΗΣ	ΠΟΣΟΝ ΣΥΝΑΛΛΑΓΗΣ	ΠΟΣΟΝ ΣΕ ΕΥΡΩ ΠΡΟΣΑΥΞΗΣΗΣ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΣ	ΠΛΗΘΟΣ ΣΥΝΔΙΚΑΙΟΥΧΩΝ	ΠΟΣΑ ΓΙΑ ΤΟΝ ΙΔΙΟ
4			1/4/2013	3.000,00	3.000,00	1	3.000,00

5	.....	.....	1/5/2013	680	680	1	680
6	.....	.....	27/5/2013	500	500	1	500
7	.....	.....	28/8/2013	500	500	1	500
8	.....	.....	26/9/2013	500	500	1	500
9	.....	.....	30/9/2013	5.173,82	5.173,82	1	5.173,82
10	.....	.....	7/10/2013	500	500	1	500
11	.....	.....	9/10/2013	150.000,00	150.000,00	1	150.000,00
	.....	.....	31/10/2013	1.806,00	1.806,00	1	1.806,00
	ΣΥΝΟΛΟ						162.659,82

2. ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ 2014

A/A	Επωνυμία Target Π.Ι.	ΑΡΙΘΜΟΣ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΥ	ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ ΣΥΝΑΛΛΑΓΗΣ	ΠΟΣΟΝ ΣΥΝΑΛΛΑΓΗΣ	ΠΟΣΟΝ ΣΕ ΕΥΡΩ ΠΡΟΣΑΥΞΗΣΗΣ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΣ	ΠΛΗΘΟΣ ΣΥΝΔΙΚΑΙΟΥΧΩΝ	ΠΟΣΑ ΓΙΑ ΤΟΝ ΙΔΙΟ
1			2/1/2014	500	500	1	500
2			3/1/2014	500	500	1	500
3			15/1/2014	500	500	1	500
4			18/2/2014	500	500	1	500
5			25/2/2014	500	500	1	500
6			26/2/2014	984	984	1	984
7			24/4/2014	500	500	1	500
8			25/4/2014	500	500	1	500
9			16/5/2014	5.000,00	5.000,00	1	5.000,00
10			20/5/2014	500	500	1	500
11			10/6/2014	1.050,00	1.050,00	1	1.050,00
12			12/6/2014	500	500	1	500
13			24/6/2014	600	600	1	600

14	.....	.....	16/7/2014	500	500	1	500
15	.....	.....	21/8/2014	1.000,00	1.000,00	1	1.000,00
16	.....	.....	21/8/2014	1.500,00	1.500,00	1	1.500,00
17	.....	.....	15/9/2014	500	500	1	500
18	.....	.....	22/9/2014	500	500	1	500
19	.....	.....	14/10/2014	500	500	1	500
20	.....	.....	22/10/2014	500	500	1	500
21	.....	.....	17/11/2014	500	500	1	500
22	.....	.....	17/11/2014	6.000,00	6.000,00	1	6.000,00
23	.....	.....	18/11/2014	500	500	1	500
24	.....	.....	18/12/2014	500	500	1	500
	ΣΥΝΟΛΟ						24.634,00

Από τον διενεργηθέντα έλεγχο συντάχθηκε η από 22.10.2018 έκθεση μερικού ελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος και εκδόθηκαν στο όνομα του προσφεύγοντα, οι ως άνω προσβαλλόμενες Οριστικές πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, διαχειριστικής χρήσης 2013 και φορολογικού έτους 2014.

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση /τροποποίηση της παραπάνω Πράξης, του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

1. Έλλειψη αιτιολογίας των προσβαλλόμενων πράξεων
2. Πλημμελής εκπλήρωση του δικαιώματος προηγούμενης ακρόασης.
3. Παράνομη η αντιστροφή του βάρους απόδειξης
4. Εσφαλμένη η θεώρηση περί προσαύξησης περιουσίας κατά το μέρος των πιστώσεων που δικαιολογούνται από ανάλωση κεφαλαίου προηγούμενων χρόνων.
5. Εσφαλμένη η θεώρηση περί προσαύξησης περιουσίας κατά το μέρος των πιστώσεων που αφορούν σε επανακαταθέσεις ποσών.

Επειδή, με το άρθρο 48 § 3 του Ν. 2238/1994 όπως αυτό τροποποιήθηκε με το άρθρ. 15 § 3 του Ν. 3888/2010, ορίζεται ότι "Ως εισόδημα από υπηρεσίες ελευθερίων επαγγελματιών λογίζεται και κάθε εισόδημα που δεν μπορεί να υπαχθεί σε κάποια από τις κατηγορίες Α' έως Ζ' της παρ. 2 του άρθρου 4. Σε προσαύξηση περιουσίας που προέρχεται από άγνωστη ή μη διαρκή ή μη σταθερή πηγή ή αιτία, ο φορολογούμενος μπορεί να κληθεί να αποδείξει είτε την πραγματική πηγή ή αιτία προέλευσής της είτε ότι φορολογείται από άλλες διατάξεις είτε ότι απαλλάσσεται από το φόρο με ειδική διάταξη, προκειμένου αυτό να μην φορολογηθεί ως εισόδημα από υπηρεσίες ελευθερίων επαγγελματιών της χρήσης κατά την οποία επήλθε η προσαύξηση".

Επειδή στην εγκύκλιο 1095/2011 §§§ 1, 2, 11 μεταξύ άλλων αναφέρεται ότι: "1. Με τις διατάξεις της παραγράφου 3 του άρθρου 15 του ν.3888/2010, Φ.Ε.Κ. 175/Α' 30-9-2010, προστέθηκε εδάφιο στην παράγραφο 3 του άρθρου 48 του Κ.Φ.Ε. ν.2238/1994, ως εξής: « Σε προσαύξηση περιουσίας που

προέρχεται από άγνωστη ή μη διαρκή ή μη σταθερή πηγή ή αιτία, ο φορολογούμενος μπορεί να κληθεί να αποδείξει είτε την πραγματική πηγή ή αιτία προέλευσής της, είτε ότι φορολογείται από άλλες διατάξεις, είτε ότι απαλλάσσεται από το φόρο με ειδική διάταξη, προκειμένου αυτό να μην φορολογηθεί ως εισόδημα από υπηρεσίες ελευθερίων επαγγελμάτων της χρήσης κατά την οποία επήλθε η προσαύξηση.

2. Στη σχετική εισηγητική έκθεση του ν.3888/2010 αναφέρεται ότι με τις νέες αυτές διατάξεις καθορίζεται ποιος έχει το βάρος απόδειξης επί εισοδήματος του οποίου δεν προκύπτει σαφώς η πηγή ή αιτία προέλευσης και το οποίο σύμφωνα με τις ισχύουσες διατάξεις (άρθρα 4 και 48 του ν.2238/1994) λογίζεται ως εισόδημα προερχόμενο από ελευθέρια επαγγέλματα. Αν και από την ισχύουσα διάταξη θα μπορούσε να υποστηριχθεί ότι προέκυπτε χωρίς αμφιβολία το γεγονός ότι ο φορολογούμενος υποχρεούται να αποδείξει την πραγματική πηγή ή αιτία του εισοδήματος του, δεδομένου ότι η ισχύουσα διάταξη χρησιμοποιεί το ρήμα «λογίζεται», εντούτοις για την άρση κάθε αμφιβολίας με την προσθήκη του εδαφίου αυτού στην παράγραφο 3 ορίζεται αυτό πλέον και ρητά.

3. Οι διατάξεις αυτές αναφέρονται σε οποιαδήποτε προσαύξηση περιουσίας, που προέρχεται από άγνωστη πηγή και αιτία προέλευσης, ή πρόκειται για προσαύξηση περιουσίας που δεν προκύπτει από διαρκή και σταθερή πηγή και καθορίζεται ότι ο φορολογούμενος, εφόσον κληθεί, φέρει το βάρος της απόδειξης για την πηγή ή την αιτία προέλευσης ή ότι η εν λόγω προσαύξηση φορολογείται με συγκεκριμένες διατάξεις, ή ότι απαλλάσσεται με ειδική διάταξη. Σε περίπτωση που οι αποδείξεις δεν είναι ικανοποιητικές, η οποιαδήποτε προσαύξηση της περιουσίας χαρακτηρίζεται και φορολογείται ως εισόδημα από ελευθέρια επαγγέλματα.

4. Η προσαύξηση της περιουσίας μπορεί να αναφέρεται σε κινητή ή ακίνητη περιουσία οποιασδήποτε μορφής, οικόπεδα, σπίτια, αυτοκίνητα, σκάφη, αεροσκάφη, πάσης φύσεως χρεόγραφα, (μετοχές, τοκομερίδια), καταθέσεις, κλπ.

5. Κατά την εφαρμογή αυτών των διατάξεων, για κάθε υπόθεση που ελέγχεται, πιθανόν να προκύπτουν συγκεκριμένα προβλήματα, τα οποία πρέπει να ελέγχονται και να αντιμετωπίζονται το κάθε ένα ξεχωριστά και μεμονωμένα με τις δικές του ιδιαιτερότητες....

6...10. Οι παραπάνω διατάξεις ισχύουν για υποθέσεις που η προσαύξηση περιουσίας προέκυψε πριν ή μετά τις 30-9-2010 ημερομηνία ψήφισης του σχετικού νόμου, και η έκδοση των καταλογιστικών πράξεων γίνεται μετά τις 30-9-2010

....

11. Η οποιαδήποτε προσαύξηση της περιουσίας φορολογείται στη χρήση που διαπιστώνεται από τον έλεγχο ότι επήλθε η προσαύξηση αυτής. Ο φορολογούμενος δύναται να αποδείξει ότι ο χρόνος αυτός είναι διάφορος από αυτόν που διαπιστώθηκε από τον έλεγχο.”

Επειδή σύμφωνα με την ΠΟΛ 1095/2011 Υπ.Οικ. οι διατάξεις αυτές αναφέρονται σε οποιαδήποτε προσαύξηση περιουσίας, που προέρχεται από άγνωστη πηγή και αιτία προέλευσης, ή πρόκειται για προσαύξηση περιουσίας που δεν προκύπτει από διαρκή και σταθερή πηγή και καθορίζεται ότι ο φορολογούμενος, εφόσον κληθεί, φέρει το βάρος της απόδειξης για την πηγή ή την αιτία προέλευσης ή ότι η εν λόγω προσαύξηση φορολογείται με συγκεκριμένες διατάξεις, ή ότι απαλλάσσεται με ειδική διάταξη. Σε περίπτωση που οι αποδείξεις δεν είναι ικανοποιητικές, η οποιαδήποτε προσαύξηση της περιουσίας χαρακτηρίζεται και φορολογείται ως εισόδημα από ελευθέρια επαγγέλματα. Η προσαύξηση της περιουσίας μπορεί να αναφέρεται σε κινητή ή ακίνητη περιουσία οποιασδήποτε μορφής, οικόπεδα, σπίτια, αυτοκίνητα, σκάφη, αεροσκάφη, πάσης φύσεως χρεόγραφα, (μετοχές, τοκομερίδια), καταθέσεις, κλπ. Κατά την εφαρμογή αυτών των διατάξεων, για κάθε υπόθεση που ελέγχεται, πιθανόν να προκύπτουν συγκεκριμένα προβλήματα, τα οποία πρέπει να ελέγχονται και να αντιμετωπίζονται το κάθε ένα ξεχωριστά και μεμονωμένα με τις δικές του ιδιαιτερότητες. Από τα παραπάνω προκύπτει ότι οι φορολογούμενοι, οι υποθέσεις των οποίων ελέγχονται, μπορούν να δικαιολογήσουν την οποιαδήποτε προσαύξηση περιουσίας με επιπλέον εισοδήματα τα οποία δεν εμφανίζονται στη φορολογική τους δήλωση, επικαλούμενοι τα επιπλέον έσοδα που είχαν αποκτήσει από τις πιο πάνω δραστηριότητες και εφόσον αυτά αποδεικνύονται. Σε κάθε περίπτωση, οποιαδήποτε προσαύξηση περιουσίας διαπιστωθεί κατά τον έλεγχο, προκειμένου να φορολογηθεί ως εισόδημα από

υπηρεσίες ελευθερίων επαγγελματιών, απαιτείται να ελέγχονται και να συνεκτιμώνται τα πραγματικά στοιχεία, όπως αναφέρονται παραπάνω, και επίσης να ελέγχονται και να συνεκτιμώνται οι τυχόν δαπάνες απόκτησης περιουσιακών στοιχείων, που αποτελούν ή όχι τεκμήρια απόκτησης περιουσιακών στοιχείων όπως ορίζεται από τις διατάξεις των άρθρων 17 και 18 του Κ.Φ.Ε.

Επειδή στην **ΠΟΛ 1175/16.11.2017** με Θέμα «Διευκρινίσεις για θέματα ελέγχου προσαύξησης περιουσίας», μεταξύ άλλων αναφέρεται 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, αναγκαιών, 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.

Σε περίπτωση που δεν προσκομίζονται στοιχεία για επένδυση ή κίνηση λογαριασμού ημεδαπής ή αλλοδαπής, λόγω αντικειμενικής αδυναμίας προσκόμισης των σχετικών δικαιολογητικών (για παράδειγμα, διότι έχει παρέλθει ο χρόνος που η τράπεζα ή άλλο ίδρυμα έχει υποχρέωση διαφύλαξης των σχετικών αρχείων), γίνονται δεκτοί οι ισχυρισμοί του ελεγχόμενου, εκτός αν η φορολογική αρχή αιτιολογημένα απορρίψει αυτούς στη βάση άλλων στοιχείων που διαθέτει”.

Επειδή, σύμφωνα και με την δημοσιευθείσα στις 07-04-2016 απόφαση του **ΣτΕ 884/2016 Β' Τμήμα επταμ.** : «**(Α)** ...Ο φορολογούμενος (τεκμαίρεται ότι) γνωρίζει ή οφείλει να γνωρίζει την αληθή αιτία ή την πηγή της εισαγωγής στην περιουσία του των μεγάλων ποσών που περιέχουν οι τραπεζικοί λογαριασμοί του και, συνεπώς, μπορεί ευχερώς και υποχρεούται, κατ' αρχήν, να υποδείξει στη φορολογική αρχή την εν λόγω αιτία ή πηγή, σύμφωνα με τη διάταξη του άρ. 66 παρ. 1 περιπτ. α του ΚΦΕ και, ήδη, εκείνη του άρ. 14 παρ. 1 του ν. 4174/2013, δεδομένου, άλλωστε, ότι πρόκειται για μη ευαίσθητο ή, γενικότερα, μη χρήζον αυξημένης προστασίας προσωπικό δεδομένο, για την πρόσβαση στο οποίο, στο πλαίσιο του φορολογικού ελέγχου και της αντιμετώπισης της φοροδιαφυγής, το κράτος διαθέτει ευρύ περιθώριο εκτίμησης (πρβλ. ΕΔΔΑ 22.12.2015, G.S.B. κατά Ελβετίας, 28601/11, σκέψεις 92-93) – Επομένως, οφείλει, κατ' αρχήν, να ανταποκριθεί στην κλήση της φορολογικής ελεγκτικής αρχής να της χορηγήσει τα αναγκαία και εύλογα, ενόψει των συνθηκών, πληροφοριακά στοιχεία διευκρίνισης και επαρκούς δικαιολόγησης της περιουσιακής του κατάστασης, η οποία προδήλως δεν ανταποκρίνεται σε εκείνη που προκύπτει από τα (μη απορριφθέντα από τη φορολογική αρχή) στοιχεία των δηλώσεων του φορολογίας εισοδήματος –

Επειδή, οι διατάξεις του Ν. 4172/2013 (ΦΕΚ Α' 167/23-07-2013), ορίζουν, ότι:

Άρθρο 21. Κέρδη από επιχειρηματική δραστηριότητα

“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”.

Άρθρο 29. Φορολογικός συντελεστής

“4. Το εισόδημα από προσαύξηση περιουσίας της παραγράφου 4 του άρθρου 21 φορολογείται με συντελεστή τριάντα τρία τοις εκατό (33%)”.

Επειδή, οι διατάξεις του ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170/26-07-2013), ορίζουν, ότι:

Άρθρο 23. Εξουσίες Φορολογικής Διοίκησης

“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 δύναται να διενεργεί φορολογικό έλεγχο από τα γραφεία της με βάση τις οικονομικές καταστάσεις, δηλώσεις, και λοιπά έγγραφα που υποβάλλει ο φορολογούμενος, καθώς και έγγραφα και πληροφορίες που έχει στην κατοχή της.....”

Άρθρο 28. Αποτελέσματα φορολογικού ελέγχου

“1. Η Φορολογική Διοίκηση κοινοποιεί εγγράφως στο φορολογούμενο σημείωμα διαπιστώσεων με τα αποτελέσματα του φορολογικού ελέγχου και τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου ο οποίος πρέπει να είναι πλήρως αιτιολογημένος. Ο φορολογούμενος δύναται να ζητά να λαμβάνει αντίγραφα των εγγράφων στα οποία βασίζεται ο διορθωτικός προσδιορισμός φόρου. Ο φορολογούμενος έχει τη δυνατότητα να διατυπώσει εγγράφως τις απόψεις του σχετικά με τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου εντός είκοσι (20) ημερών από την κοινοποίηση της έγγραφης γνωστοποίησης.

2. Η Φορολογική Διοίκηση εκδίδει την οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου, εντός μηνός από την ημερομηνία παραλαβής των απόψεων του φορολογούμενου ή, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος δεν υποβάλλει τις απόψεις του, την εκπνοή της προθεσμίας που ορίζεται στην παράγραφο 1. Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου εκδίδεται με βάση έκθεση ελέγχου την οποία συντάσσει η Φορολογική Διοίκηση. Η έκθεση ελέγχου περιλαμβάνει εμπεριστατωμένα και αιτιολογημένα τα γεγονότα, τα στοιχεία και τις διατάξεις τις οποίες έλαβε υπόψη της η Φορολογική Διοίκηση για τον προσδιορισμό του φόρου. Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου μαζί με την έκθεση ελέγχου κοινοποιούνται στον φορολογούμενο”.

Άρθρο 30. Προσδιορισμός φόρου

“1. Πράξη προσδιορισμού φόρου είναι η πράξη, με την οποία καθορίζεται το ποσό της φορολογικής οφειλής ή απαίτησης του φορολογούμενου για μια ή περισσότερες φορολογικές περιόδους ή για ένα ή περισσότερα φορολογικά έτη ή διαχειριστικές περιόδους ή για μια ή περισσότερες φορολογικές υποθέσεις. Με την πράξη προσδιορισμού φόρου συνιστάται και βεβαιώνεται η φορολογική οφειλή ή απαίτηση του φορολογούμενου. Η πράξη αυτή καταχωρίζεται ως εισπρακτέο ή επιστρεπτέο ποσό στα βιβλία της Φορολογικής Διοίκησης.

2. Η Φορολογική Διοίκηση είναι αρμόδια να εκδίδει τις ακόλουθες πράξεις προσδιορισμού φόρου:

α)β) γ) πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου και δ).....”.

Άρθρο 39. Δικαιολόγηση προσαύξησης περιουσίας

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, από τον έλεγχο των τραπεζικών λογαριασμών του προσφεύγοντα, προέκυψαν πιστώσεις – πρωτογενείς καταθέσεις, των οποίων η πηγή ή αιτία προέλευσης δεν αιτιολογήθηκε, προκειμένου να εξακριβωθεί εάν έχουν φορολογηθεί ή νομίμως απαλλαγεί του φόρου, ο έλεγχος θεώρησε ότι τα ποσά αυτά αποτελούν φορολογητέο εισόδημα από Υπηρεσίες Ελευθέρων Επαγγελματιών, σύμφωνα με τα οριζόμενα στις διατάξεις της παρ. 3 του άρθρου 48 του ν. 2238/1994, για τις διαχειριστικές χρήσεις 2012 και 2013, και για τα φορολογικά έτη 2014 και 2015 ότι αποτελούν κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα, σύμφωνα με τα οριζόμενα στις διατάξεις της παρ. 4 του άρθρου 21 ν. 4172/2013.

Επειδή εν προκειμένω όπως προκύπτει από την οικεία έκθεση ελέγχου, ο έλεγχος πραγματοποιήθηκε κατ' εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 48 παρ.3 του ν.2238/1994 και του άρθρου 21 του ν. 4172/2013, έπειτα από την επεξεργασία των δεδομένων και στοιχείων των φορολογικών δηλώσεων, των δεδομένων που υπάρχουν σε ηλεκτρονική μορφή στη Γενική Γραμματεία Πληροφοριακών Συστημάτων και των υποσυστημάτων TAXIS και ELENXIS, σε συνδυασμό με το Ειδικό Λογισμικό Αυτοματοποιημένου Ελέγχου Προσαύξησης Περιουσίας.

Η μεθοδολογία του εν λόγω ελέγχου, βασίζεται αρχικώς στα επεξεργασμένα αρχεία του ως άνω Λογισμικού και εν συνεχεία για όσες τραπεζικές πιστώσεις της ελεγχόμενης περιόδου δεν υπάρχει συσχέτιση με δηλωθέν εισόδημα ή με κίνηση γνωστής προέλευσης ζητείται από τον φορολογούμενο όπως αιτιολογήσει την προέλευση αυτών. Η εν λόγω αιτιολόγηση θα πρέπει να βασίζεται σε έγγραφα και παραστατικά από τα οποία να προκύπτει και η ροή του χρήματος στους υπό κρίση τραπεζικούς λογαριασμούς δεδομένου ότι ο έλεγχος αφορά αποκλειστικά σε κρίση επί τραπεζικών κινήσεων.

Επειδή, από τα στοιχεία του φακέλου της υπό κρίση υπόθεσης, προκύπτει, ότι, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στην από 22.10.2018 έκθεση μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος, επί της οποίας εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες. Συγκεκριμένα, η αρμόδια φορολογική αρχή, μετά την κοινοποίηση του υπ' αρ./2018 Σημειώματος Διαπιστώσεων Ελέγχου και των προσωρινών πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, και προς εξαγωγή του τελικού της αποτελέσματος, έλαβε υπόψη της τα υπ' αρ./2018 και/2018 υπομνήματα του προσφεύγοντα καθώς και όλα τα αποδεικτικά στοιχεία που προσκομίσθηκαν σε αντιπαραβολή με τις ελεγχόμενες πιστώσεις των τραπεζικών λογαριασμών. Απέδειξε δε, με πραγματικά περιστατικά, τα στοιχεία εκείνα τα οποία στοιχειοθετούν την αποδιδόμενη προσαύξηση περιουσίας. Η δε έκθεση ελέγχου περιλαμβάνει εμπεριστατωμένα και αιτιολογημένα τα γεγονότα, τα στοιχεία και τις διατάξεις τις οποίες έλαβε υπόψη της η Φορολογική Διοίκηση για τον προσδιορισμό του φόρου.

Ως εκ τούτου, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντα, περί έλλειψης αιτιολογίας των προσβαλλόμενων πράξεων, στερείται νομοθετικού πλαισίου και απορρίπτεται, ως νόμω και ουσία αβάσιμος.

Επειδή, ως προαναφέρθηκε "1. Η Φορολογική Διοίκηση κοινοποιεί εγγράφως στο φορολογούμενο τα αποτελέσματα του φορολογικού ελέγχου και τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου ο οποίος πρέπει να είναι πλήρως αιτιολογημένος. Ο φορολογούμενος δύναται να ζητά να λαμβάνει αντίγραφα των εγγράφων στα οποία βασίζεται ο διορθωτικός προσδιορισμός φόρου. Ο φορολογούμενος έχει τη δυνατότητα να διατυπώσει εγγράφως τις απόψεις του σχετικά με τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου εντός είκοσι (20) ημερών από την κοινοποίηση της έγγραφης γνωστοποίησης", σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 28 του ν. 4174/2013.

Επειδή σύμφωνα με τη γενική διάταξη του **άρθρου 6 ν. 2690/1999** (Κώδικας Διοικητικής Διαδικασίας), *“οι διοικητικές αρχές, πριν από κάθε ενέργεια ή μέτρο σε βάρος των δικαιωμάτων ή συμφερόντων συγκεκριμένου προσώπου, οφείλουν να καλούν τον ενδιαφερόμενο να εκφράσει τις απόψεις του, εγγράφως ή προφορικά, ως προς τα σχετικά ζητήματα. Η κλήση προς ακρόαση είναι έγγραφη, αναφέρει τον τόπο, την ημέρα και την ώρα της ακρόασης, προσδιορίζει δε το αντικείμενο του μέτρου ή της ενέργειας. Η κλήση κοινοποιείται στον ενδιαφερόμενο τουλάχιστον 5 πλήρεις ημέρες πριν από την ημέρα της ακρόασης. Ο ενδιαφερόμενος έχει το δικαίωμα να λάβει γνώση των σχετικών αποδεικτικών στοιχείων και να προβεί σε ανταπόδειξη. Η τήρηση της προαναφερόμενης διαδικασίας, καθώς και η λήψη υπόψη των απόψεων του ενδιαφερομένου, πρέπει να προκύπτουν από την αιτιολογία της διοικητικής πράξης”*

Επειδή η προθεσμία που προβλέπει η διάταξη του **άρθρου 28 ν. 4174/2013** είναι ειδική και ευνοϊκότερη σε σχέση με την ως άνω γενική 5ήμερη προθεσμία προηγούμενης ακρόασης (η οποία άλλωστε καθορίζει την ελάχιστη προθεσμία που πρέπει να χορηγηθεί στο διοικούμενο-φορολογούμενο, προκειμένου να προετοιμάσει την απάντησή του), υπερισχύει της γενικής προθεσμίας που προβλέπει η διάταξη του άρθρου 6 του Κώδικα Διοικητικής Διαδικασίας.

Επειδή στην υπό κρίση περίπτωση η φορολογική αρχή κοινοποίησε με συστημένη επιστολή στον προσφεύγοντα το υπ’ αριθ./2018 Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου με τις υπ’ αριθ./...../2018 και/...../2018 προσωρινές πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, με προθεσμία είκοσι (20) ημερών για να εκφράσει προφορικά ή εγγράφως τις απόψεις της.

Επί του ως άνω Σημειώματος ο προσφεύγων υπέβαλε τα υπ’ αρ./2018 και/2018 ΥΠΟΜΝΗΜΑΤΑ με συνημμένα δικαιολογητικά έγγραφα, παραθέτοντας τις απόψεις του επί των καταλογιζόμενων ποσών φόρων.

Ως εκ τούτου ο ισχυρισμός περί μη κλήσης σε ακρόαση είναι απορριπτέος ως ουσιαστικά και νομικά αβάσιμος.

Επειδή, αναφορικά με την προηγούμενη ακρόαση του διοικουμένου, το ΣτΕ έχει κρίνει ότι εφόσον ο αιτών την ακύρωση διοικητικής πράξης λόγω μη κλήσης του σε ακρόαση δεν προβάλλει στοιχεία που θα μπορούσαν να οδηγήσουν σε διαφορετικό αποτέλεσμα από αυτό που διαμόρφωσε η τελικώς εκδοθείσα πράξη, αναφέροντας τους σχετικούς ισχυρισμούς στο εισαγωγικό της δίκης δικόγραφο, ο σχετικός λόγος ακύρωσης απορρίπτεται ως αλυσιτελής (ΣτΕ Ολ 4447/2012, 3382/2010).

Μάλιστα, το Ανώτατο Ακυρωτικό έχει δεχθεί, σε μια μάλλον προβληματική, ενόψει και του άρθρου 6 παρ. 4 του Κώδικα Διοικητικής Διαδικασίας, συλλογιστική, ότι, εφόσον προβλέπεται ενδικοφανής διαδικασία, το πέρας της οποίας ορίζει και το σημείο της λήξης της διοικητικής διαδικασίας, η παράλειψη της προηγούμενης ακρόασης του διοικουμένου «καλύπτεται», αφού αυτός είχε την ευκαιρία να διατυπώσει τους κρίσιμους ισχυρισμούς του κατά τον έλεγχο της διοικητικής πράξης από τη διοίκηση (έτσι και ΣτΕ 4918/2012). Η νομολογιακή κατασκευή της αλυσιτελείας εφαρμόζεται πλέον και στις διαφορές ουσίας, ενώ φαίνεται ότι η παραπάνω αναφερθείσα αντίληψη του ΣτΕ παγιώνεται ως νομολογιακή τάση (βλ. ΣτΕ 2180/2013).

Ρητά λοιπόν το Συμβούλιο της Επικρατείας απαιτεί προκειμένου να προβεί σε ακύρωση της πράξης για παράβαση ουσιώδους τύπου όχι μόνο την προβολή σχετικού λόγου περί παραβίασης του δικαιώματος προηγούμενης ακρόασης (γεγονός που στη συγκεκριμένη υπόθεση δεν ισχύει) αλλά και αναφορά των όσων θα μπορούσαν να προβληθούν ενώπιον της Διοίκησης και δεν προβλήθηκαν και τα οποία θα μπορούσαν να είχαν ανατρέψει την τελική κρίση της τελευταίας (η προσφεύγουσα με την ενδικοφανή της προσφυγή, προσκομίζει κάποια στοιχεία και τα οποία λήφθηκαν υπόψη για την έκδοση της απόφασης). Εξάλλου στην έκθεση ελέγχου η αρμόδια Δ.Ο.Υ. έλαβε υπόψη τις αιτιάσεις του προσφεύγοντα και τα προσκομισθέντα στοιχεία, πριν το τελικό της πόρισμα.

Επειδή, οι διατάξεις του άρθρου 65 του ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170/26-07-2013), ορίζουν, ότι: “Σε περίπτωση αμφισβήτησης πράξης προσδιορισμού φόρου στα πλαίσια 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, σύμφωνα με την απόφαση του ΣτΕ 884/2016 Β' Τμήμα επταμ. :

“(Β) Η καταστολή της φοροδιαφυγής (και, ιδίως, της μεγάλης από απόψεως ποσού), μέσω της διαπίστωσης των οικείων παραβάσεων και της επιβολής από τη Διοίκηση των αντίστοιχων διαφυγόντων φόρων, καθώς και των προβλεπόμενων στο νόμο διοικητικών κυρώσεων, συνιστά, κατά το Σύνταγμα (άρθρο 4 παρ. 5 και άρθρο 106 παρ. 1 και 2), επιτακτικό σκοπό δημοσίου συμφέροντος – Σύμφωνα με τις θεμελιώδεις αρχές του σεβασμού της αξιοπρέπειας του ανθρώπου (άρ. 2 παρ. 1 Σ.), του κράτους δικαίου (άρ. 25 παρ. 1 εδ. α' Σ.), της αναλογικότητας (άρθρο 25 παρ. 1 εδ. δ' Σ.) και του τεκμηρίου αθωότητας, το οποίο κατοχυρώνεται στο άρθρο 6 παρ. 2 της ΕΣΔΑ και βρίσκει εφαρμογή και σε διοικητικές διαδικασίες καταλογισμού παραβάσεων και συναφών κυρώσεων (πρβλ. ΔΕΕ 21.1.2016, C-74/14 Eturas, σκέψη 38 και ΔΕΕ 23.12.2009, C-45/08, Spector Photo Group, σκέψεις 42-44), το βάρος απόδειξης των πραγματικών περιστατικών που στοιχειοθετούν την αποδιδόμενη σε ορισμένο πρόσωπο φορολογική παράβαση, η οποία επισύρει την επιβολή σε βάρος του των διαφυγόντων φόρων και συναφών κυρώσεων, φέρει, κατ' αρχήν, το κράτος, ήτοι η φορολογική Διοίκηση (πρβλ. ΣτΕ 4049/2014, ΣτΕ 2442/2013, ΣτΕ 886/2005 κ.ά.) – Ωστόσο, τούτο δεν έχει την έννοια ότι η φορολογική αρχή υποχρεούται να τεκμηριώσει την παράβαση με αδιάσειστα στοιχεία, που αποδεικνύουν άμεσα και με πλήρη βεβαιότητα την τέλεσή της, διότι μια τέτοια απαίτηση θα επέβαλε στη Διοίκηση ένα υπέρμετρο και συχνά αδύνατο να επωμισθεί βάρος, ασύμβατο με την ανάγκη ανεύρεσης δίκαιης ισορροπίας μεταξύ, αφενός, των προαναφερόμενων θεμελιωδών αρχών (και των θεμελιωδών δικαιωμάτων που αντλούν από αυτές οι φορολογούμενοι) και, αφετέρου, του επιτακτικού δημοσίου συμφέροντος της πάταξης της φοροδιαφυγής, που από τη φύση της είναι συνήθως δυσχερώς εντοπίσιμη – Συγκεκριμένα, η αποτελεσματική αντιμετώπιση του φαινομένου της φοροδιαφυγής επιβάλλει να μην καθιστούν οι αρχές ή οι κανόνες που διέπουν το είδος και το βαθμό απόδειξης της ύπαρξης της αδύνατη ή υπερβολικά δυσχερή την εφαρμογή της φορολογικής νομοθεσίας από τη Διοίκηση – Τούτων έπεται ότι η τέλεση φορολογικής παράβασης, όπως η επίδικη, που συνίσταται στην 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 ελλείψει 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 [πρβλ. ΣτΕ 2316/1991, ΣτΕ 2961/1980 (φορολογία εισοδήματος), ΣτΕ 43/2006 επταμ., ΣτΕ 4134/2001, ΣτΕ 428/1996, ΣτΕ 4026/1983, ΣτΕ 954/1982 (φορολογία δωρεών), ΣτΕ 2046/1985, ΣτΕ 2193/1958 (φορολογία κληρονομιών), ΣτΕ 2136/2012, ΣτΕ 2967/2004, ΣτΕ 1275/1985 (παραβάσεις μη έκδοσης φορολογικών στοιχείων), [ΣτΕ 1404/2015](#) (παραβαση λήψης εικονικού τιμολογίου), ΣτΕ 2768/2015, ΣτΕ 747/2015, ΣτΕ 1351/2014 επταμ., ΣτΕ 2951/2013, ΣτΕ 117/2005 (τελωνειακές παραβάσεις) – πρβλ. ακόμα ΣτΕ 2780/2012 επταμ., ΣτΕ 1934/2013 επταμ., ΣτΕ 2365/2013 επταμ., ΣτΕ 3103/2015, σχετικά με παραβάσεις των κανόνων περί ανταγωνισμού) – Τούτο δεν συνιστά αντιστροφή του βάρους απόδειξης, αλλά κανόνα που αφορά στη φύση και στον τρόπο εκτίμησης των αποδεικτικών στοιχείων (πρβλ. ΣτΕ 2365/2013 επταμ., ΣτΕ 2780/2012 επταμ.)”

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 14 του ν. 4174/2013, “Πληροφορίες, τις οποίες ζητά εγγράφως η Φορολογική Διοίκηση από τον φορολογούμενο, πρέπει να παρέχονται εντός πέντε (5) εργασίμων ημερών από την κοινοποίηση του σχετικού αιτήματος,.....”

Περαιτέρω, σύμφωνα με το άρθρο 39 του ίδιου ως άνω Νόμου, “η προσαύξηση κατ' άρθρο 21 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.”

Εξάλλου ίδιο είναι και το πνεύμα του άρθρου 48 παρ. 3 του ν. 2238/1994, με το οποίο “ ο φορολογούμενος μπορεί να κληθεί να αποδείξει είτε την πραγματική πηγή ή αιτία προέλευσής της είτε ότι φορολογείται από άλλες διατάξεις είτε ότι απαλλάσσεται από το φόρο με ειδική διάταξη, προκειμένου αυτό να μην φορολογηθεί ως εισόδημα από υπηρεσίες ελευθερίων επαγγελματιών της χρήσης κατά την οποία επήλθε η προσαύξηση”.

Επειδή, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στην από 22.10.2018 Έκθεση Μερικού Ελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος, επί της οποίας εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες, καθόσον η φορολογική αρχή φέρουσα το βάρος της απόδειξης, απέδειξε με πραγματικά περιστατικά τα στοιχεία εκείνα τα οποία στοιχειοθετούν την αποδιδόμενη προσαύξηση περιουσίας από αιτία που δεν δικαιολογείται, ο δε προσφεύγων φέρων το βάρος της απόδειξης της πλημμέλειας της πράξης προσδιορισμού του φόρου, την οποία επικαλείται, δεν αιτιολογεί αυτή, για τους λόγους που αναλυτικά εκτίθενται στην ως άνω έκθεση ελέγχου, καθόσον ζητήθηκαν πληροφορίες μόνο για τις πιστώσεις που δεν μπορούσαν να διασταυρωθούν με τα δηλωθέντα εισοδήματα.

Ως εκ τούτου ο ισχυρισμός του προσφεύγοντα περί παράνομης αντιστροφής του βάρους της απόδειξης δεν γίνεται δεκτός και απορρίπτεται.

Επειδή, εν προκειμένω, ο προσφεύγων ισχυρίζεται, ότι οι υπόλοιπες πιστώσεις, προέρχονται είτε από προηγούμενες αναλήψεις και επανακαταθέσεις, είτε από ανάλωση κεφαλαίου προηγούμενων ετών του ιδίου.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις φορολογίας Εισοδήματος η ανάλωση κεφαλαίου που αποδεδειγμένα έχει φορολογηθεί κατά τα προηγούμενα έτη ή νόμιμα έχει απαλλαγεί από το φόρο. όπως προβλέπεται από το άρθρο 19 του Ν.2238/94 και το άρθρου 33 του Ν.4172/2013, έχει ως σκοπό τον περιορισμό της διαφοράς που προκύπτει μεταξύ του τεκμαρτού και του συνολικού εισοδήματος ενώ δεν χρησιμοποιείται για περιορισμό της προσαύξησης περιουσίας.

Επειδή, δίδεται η δυνατότητα στον φορολογούμενο να αποδείξει την πραγματική πηγή της προσαύξησης της περιουσίας, καθώς επίσης και ότι αυτή είτε έχει υπαχθεί σε νόμιμη φορολογία είτε απαλλάσσεται από το φόρο σύμφωνα με ειδικές διατάξεις. Προς τον σκοπό αυτόν ζητήθηκαν από τον προσφεύγοντα πληροφορίες με το υπ’ αριθ.. 9222/02-04-2018 αίτημα παροχής πληροφοριών.

Επειδή, ο προσφεύγων επικαλείται, ανάλωση κεφαλαίου χωρίς να προσδιορίσει συγκεκριμένα την περίοδο στην οποία αναφέρεται, χωρίς να προσκομίσει στοιχεία δηλώσεων ή εκκαθαριστικών από τα οποία να προκύπτει συγκεκριμένο σχηματισθέν κεφάλαιο προς ανάλωση (σχετ. αρθρ. 19 ν. 2238/94, και αρθρ. 34 ν. 4172/2013), ούτε προσδιορίζει το υπόλοιπο των τραπεζικών του καταθέσεων και λοιπών χρηματοοικονομικών προϊόντων που είχε στα χέρια του κατά την έναρξη του ελέγχου, ώστε να προσδιοριστεί με ακρίβεια το τυχόν υπόλοιπο εις χείρας του ρευστών – διαθεσίμων .

Επειδή, ο προσφεύγων ισχυρίζεται, ότι, “παράνομα και εσφαλμένα οι ελεγκτικές αρχές, καταλογίζουν ως αδικαιολόγητη προσαύξησης περιουσίας το ποσό των 150.000,00 ευρώ που είχε καταθέσει στις 09.10.2013 στον τραπεζικό λογαριασμό στην, και συγκεκριμένα τόσο από την κίνηση του λογαριασμού στη από 12.02.2013 έως 20.11.2014 αλλά και από τα σώματα των τριών επιταγών της ίδιας Τράπεζας με ημερομηνία έκδοσης 21.06.2013, προκύπτει χωρίς καμία αμφιβολία ότι το συγκεκριμένο ποσό αποτελεί επανακατάθεση του ποσού που έχει αναληφθεί στις 21.06.2013 από τον ίδιο λογαριασμό της με την έκδοση των συγκεκριμένων τραπεζικών επιταγών”.

Επειδή, από τον προσκομιζόμενο τραπεζικό λογαριασμό με αρ. /..... της και για το χρονικό διάστημα από 12.02.2013 έως 20.11.2014, προκύπτει, ότι στις 21.06.2013 υπάρχει μία μόνο τραπεζική κίνηση, η υπ' αρ. "068 ΜΕΤΑΦ ΣΕ ΛΟΓ/ΣΜΟ" με χρέωση του ποσού των 150.600,00 € και μείωση του Υπολοίπου του λογαριασμού αυτού στο ποσό των 252.583,04 € από 403.183,304 €. Περαιτέρω στις 09.10.2013, υπάρχει η υπ' αρ. "011 ΚΑΤΑΘΕΣΗ ΕΠΙΤΑΓΩΝ" τραπεζική κίνηση, με πίστωση του ποσού των 150.000,00 € και αύξηση του Υπολοίπου του τραπεζικού του λογαριασμού από το ποσό των 566,85 € στο ποσό των 150.566,85 €.

Επιπλέον, προσκομίζει, αντίγραφο κίνησης του υπ' αρ. τραπεζικού λογαριασμού της, με ημερομηνία από 16.11.2012 έως 13.02.2013 από τον οποίο προκύπτει, ότι α) στις 04.01.2013 υπάρχει τραπεζική κίνηση, η υπ' αρ. "....." με χρέωση του ποσού των 50.000,00 € και μείωση του Υπολοίπου από 219.213,60 € σε 169.213,60 €, β) στις 07.01.2013 υπάρχει τραπεζική κίνηση, η υπ' αρ. "....." με χρέωση του ποσού των 50.000,00 € και μείωση του Υπολοίπου από 168.713,60 € σε 118.713,00 €, γ) στις 10.01.2013 υπάρχει τραπεζική κίνηση, η υπ' αρ. "....." με χρέωση του ποσού των 50.000,00 € και μείωση του Υπολοίπου από 118.713,60 € σε 68.713,60 €.

Επειδή, από τα ως άνω προσκομιζόμενα στοιχεία, δεν αποδεικνύεται, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντα, καθόσον από τον επικαλούμενο τραπεζικό λογαριασμό της με ημερομηνία 21.06.2013 δεν υπάρχει τραπεζική κίνηση με την ένδειξη "έκδοση επιταγών", δεν προσκομίζεται παραστατικό της ίδιας τράπεζας με ημερομηνία 09.10.2013 από την οποία να αποδεικνύεται ο αριθμός της κάθε επιταγής και ο συνολικός αριθμός των κατατεθειμένων επιταγών, καθώς και από ποια τράπεζα εκδόθηκαν οι επιταγές. Επίσης δεν αποδεικνύεται αν οι ως άνω μη προσκομιζόμενες με την παρούσα ενδικοφανή προσφυγή, τραπεζικές επιταγές της είναι αυτές τις οποίες επικαλείται ο προσφεύγων.

Περαιτέρω, από τον φάκελο της υπόθεσης, προκύπτει, ότι, με το με αριθ. πρωτ. ΚΕ.ΦΟ.ΜΕ.Π. /2018 ΥΠΟΜΝΗΜΑ ο προσφεύγων προσκόμισε ένα φωτοαντίγραφο σελίδας βιβλιαρίου καταθέσεως με αριθμό λογαριασμού, με πιστώσεις από 06.01.2013-02.04.2013 για την δικαιολόγηση της εγγραφής 11 του αιτήματος, αναφέροντας όμως στο ΥΠΟΜΝΗΜΑ ότι ο αριθμός του εν λόγω λογαριασμού είναι Στο δε με αριθ. πρωτ. ΚΕ.ΦΟ.ΜΕ.Π. /2018 ΥΠΟΜΝΗΜΑ ο προσφεύγων αναφέρει ότι δικαιολογεί την εγγραφή 11 του πίνακα του υπ' αριθ. /2018 αιτήματος πληροφοριών προσκομίζοντας φωτοαντίγραφα τριών επιταγών 50.000,00 € εκάστης με ημερομηνία έκδοσης **21.06.2013** και κατάθεσης αυτών στις 09.10.2013 στον λογαριασμό Τόσο ο υπ' αριθ. όσο και ο υπ' αριθ. λογαριασμός ήταν στην διάθεση του ελέγχου ενώ δεν έχει γίνει ανάληψη με έκδοση επιταγών στις 21.6.2013 από κανέναν από τους εν λόγω λογαριασμούς.

Επιπλέον, από τις κινήσεις των λογαριασμών του προσφεύγοντα δεν προκύπτει η ανάληψη και επανακατάθεση του ποσού των 150.000,00 € που αυτός επικαλείται, καθ' όσον το συνολικό ποσόν των αναλήψεων που διενήργησε από τον λογαριασμό απεστάλη σε λογαριασμούς Γερμανίας. Συγκεκριμένα, έστειλε εμβάσματα ποσού 150.390,00€ στις 10.9.2013 και 100.265,00 € στις 25.09.2013, στους λογαριασμούς και αντίστοιχα όπως προκύπτει από το κεφάλαιο 11.1.2.3. «ΛΟΙΠΕΣ ΔΙΑΠΙΣΤΩΣΕΙΣ» της Έκθεσης ελέγχου. Δεν προκύπτει από κανένα στοιχείο ο επαναπατρισμός αυτών και συνεπώς η επανακατάθεση που επικαλείται ο προσφεύγων.

Ως εκ τούτου οι ισχυρισμοί του προσφεύγοντα δεν γίνονται δεκτοί και απορρίπτονται.

Επειδή, η διαπιστωθείσα προσαύξηση περιουσίας του φορολογουμένου, πρέπει να κρίνεται όχι μόνο με βάση συγκεκριμένο ύψος κατάθεσης, αλλά και από την συνεκτίμηση και άλλων παραγόντων, όπως το ύψος και το είδος των εισοδημάτων του, το επάγγελμά του, την περιοδικότητα των καταθέσεών του, το πλήθος των συνδικαιούχων εκάστου λογαριασμού κλπ, το δε τιθέμενο όριο καταθέσεων πάνω από το οποίο θα πρέπει να ζητείται από τον φορολογούμενο συγκεκριμένη αιτιολογία της κάθε μίας

κατάθεσης πρέπει να είναι τέτοιο, που ο φορολογούμενος ουσιαστικά να μην υποχρεώνεται στα αδύνατα.

Επειδή ο προσφεύγων για τα υπό κρίση έτη δήλωσε εισοδήματα από την άσκηση ατομικής επιχείρησης με αντικείμενο εργασιών “εμπόριο παιχνιδιών”, ενώ δήλωσε και εισοδήματα από ακίνητα και τόκους, ως εξής:

ΕΤΟΣ	Ακαθάριστα έσοδα από άσκηση ατομικής επιχείρησης	Καθαρό εισόδημα από ατομική επιχείρηση	εισόδημα από ακίνητα	εισόδημα από τόκους
2013	12.909,11	3.162,99	32.041,04	18.021,57
2014	2.717,60	2.451,02	32.398,02	35,99

Επειδή, από το 1959 μέχρι και το τέλος του 2012, ήταν μέλος της εταιρείας με αντικείμενο εργασιών την παραγωγή επιτραπέζιων παιχνιδιών, και με την εκκαθάριση της εταιρείας, έλαβε έτοιμο εμπόρευμα και μέρος του μηχανολογικού εξοπλισμού.

Επειδή, σύμφωνα με στοιχεία της ΔΗΛΕΔ, ο προσφεύγων, προέβη σε αποστολή εμβασμάτων στο εξωτερικό, τις χρήσεις 2013 και 2014, συνολικού ύψους 560.000,00 € και 16.000,00 € αντίστοιχα.

Επειδή λαμβάνοντας υπόψη την οικονομική δυνατότητα του προσφεύγοντος, ως προαναφέρθηκε, κρίνοντας από τις δηλώσεις φορολογίας εισοδήματός του, γίνεται δεκτό σύμφωνα με τα δεδομένα της **λογικής και της κοινής πείρας**, ότι τα ποσά κάτω των 1.000,00 € που κατατίθενται στους λογαριασμούς του προσφεύγοντος και δεν αποδεικνύεται ότι προέρχονται από τρίτα πρόσωπα, δεν αποτελούν **προσαύξηση περιουσίας** σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 48 § 3 του ν. 2238/1994, και επομένως πρέπει να **διαγραφούν**:

1. Διαχειριστική χρήση 2013

A/A	Επωνυμία Target Π.Ι.	ΑΡΙΘΜΟΣ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΥ	ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ ΣΥΝΑΛΛΑΓΗΣ	ΠΟΣΟΝ ΣΥΝΑΛΛΑΓΗΣ	ΔΙΑΠΙΣΤΩΣΕΙΣ ΕΛΕΓΧΟΥ ΒΑΣΕΙ ΑΙΤΙΟΛΟΓΙΑΣ ΥΠΟΜΝΗΜΑΤΟΣ	ΠΟΣΟΝ ΣΕ ΕΥΡΩ ΠΡΟΣΑΥΞΗΣΗΣ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΣ	ΠΛΗΘΟΣ ΣΥΝΔΙΚΑΙΟΥΧΩΝ	ΠΟΣΑ ΓΙΑ ΤΟΝ ΙΔΙΟ
5			1/5/2013	680	.....	680	1	680,00
6			27/5/2013	500	.....	500	1	500,00
7			28/8/2013	500	.....	500	1	500,00
8			26/9/2013	500	.....	500	1	500,00
	ΣΥΝΟΛΟ							2.180,00

2. Φορολογικό έτος 2014

A/A	Επωνυμία Target Π.Ι.	ΑΡΙΘΜΟΣ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΥ	ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ ΣΥΝΑΛΛΑΓΗΣ	ΠΟΣΟΝ ΣΥΝΑΛΛΑΓΗΣ	ΔΙΑΠΙΣΤΩΣΕΙΣ ΕΛΕΓΧΟΥ ΒΑΣΕΙ ΑΙΤΙΟΛΟΓΙΑΣ ΥΠΟΜΝΗΜΑΤΟΣ	ΠΟΣΟΝ ΣΕ ΕΥΡΩ ΠΡΟΣΑΥΞΗΣΗΣ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΣ	ΠΛΗΘΟΣ ΣΥΝΔΙΚΑΙΟΥΧΩΝ	ΠΟΣΑ ΓΙΑ ΤΟΝ ΙΔΙΟ
-----	----------------------	---------------------	-----------------------	------------------	--	--------------------------------------	----------------------	-------------------

1	.....	.....	2/1/2014	500	.....	500	1	500,00
2	.....	.....	3/1/2014	500	.....	500	1	500,00
3	.....	.....	15/1/2014	500	.....	500	1	500,00
4	.....	.....	18/2/2014	500	.....	500	1	500,00
6	.....	.....	26/2/2014	984	.....	984	1	984,00
7	.....	.....	24/4/2014	500	.....	500	1	500,00
10	.....	.....	20/5/2014	500	.....	500	1	500,00
12	.....	.....	12/6/2014	500	.....	500	1	500,00
14	.....	.....	16/7/2014	500	.....	500	1	500,00
15	.....	.....	21/8/2014	1.000,0 0	.....	1.000,00	1	1000,00
18	.....	.....	22/9/2014	500	.....	500	1	500,00
19	.....	.....	14/10/2014	500	.....	500	1	500,00
20	.....	.....	22/10/2014	500	.....	500	1	500,00
21	.....	.....	17/11/2014	500	.....	500	1	500,00
23	.....	.....	18/11/2014	500	.....	500	1	500,00
24	.....	.....	18/12/2014	500	.....	500	1	500,00
ΣΥΝΟΛΟ								8.984,00

Επειδή συνεπώς το εισόδημα προερχόμενο από άγνωστη ή μη διαρκή ή μη σταθερή πηγή και αιτία σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 3 του άρθρου 48 του ν. 2238/1194 ,προσδιορίζεται στο ποσό των **160.479,82 € για το οικονομικό έτος 2014**, και για το φορολογικό έτος 2014 ως εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 4 του άρθρου 21 ν. 4172/2013, το ποσό των 15.650,00 €, τα οποία αναλύονται από τις κάτωθι κινήσεις:

1. Διαχειριστική χρήση 2013

A/A	Επωνυμία Target Π.Ι.	ΑΡΙΘΜΟΣ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΥ	ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ ΣΥΝΑΛΛΑΓΗΣ	ΠΟΣΟΝ ΣΥΝΑΛΛΑΓΗΣ	ΠΟΣΟΝ ΣΕ ΕΥΡΩ ΠΡΟΣΑΥΞΗΣΗΣ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΣ	ΠΛΗΘΟΣ ΣΥΝΔΙΚΑΙΟ ΥΧΩΝ	ΠΟΣΑ ΓΙΑ ΤΟΝ ΙΔΙΟ
4			1/4/2013	3.000,00	3.000,00	1	3.000,00
10			7/10/2013	500	500	1	500
9			30/9/2013	5.173,82	5.173,82	1	5.173,82
11			9/10/2013	150.000,00	150.000,00	1	150.000,00

12	..... ..... .....	..... ..... .....	31/10/2013	1.806,00	1.806,00	1	1.806,00
	ΣΥΝΟΛΟ						160.479,82

2. Φορολογικό έτος 2014

A/A	Επωνυμία Target Π.Ι.	ΑΡΙΘΜΟΣ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΥ	ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ ΣΥΝΑΛΛΑΓΗΣ	ΠΟΣΟΝ ΣΥΝΑΛΛΑΓΗΣ	ΠΟΣΟΝ ΣΕ ΕΥΡΩ ΠΡΟΣΑΥΞΗΣΗΣ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΣ	ΠΛΗΘΟΣ ΣΥΝΔΙΚΑΙΟ ΥΧΩΝ	ΠΟΣΑ ΓΙΑ ΤΟΝ ΙΔΙΟ
5			25/2/2014	500	500	1	500
8			25/4/2014	500	500	1	500
9			16/5/2014	5.000,00	5.000,00	1	5.000,00
11			10/6/2014	1.050,00	1.050,00	1	1.050,00
13			24/6/2014	600	600	1	600
16			21/8/2014	1.500,00	1.500,00	1	1.500,00
17			15/9/2014	500	500	1	500
22			17/11/2014	6.000,00	6.000,00	1	6.000,00
	ΣΥΝΟΛΟ						15.650,00

Σημειώνεται, ότι τα ποσά που αναφέρονται ανωτέρω και είναι κάτω των 1.000,00 € αφορούν καταθέσεις με "κάρτα" & "κατάθεση πελατείας" και δεν αιτιολογούνται.

Τα δε τελικά ποσά προσαύξησης περιουσίας, βάσει πιστώσεων, διαμορφώνονται, ως εξής:

ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΟ/ΦΟΡΟ ΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ	ΧΡΗΣΗ	ΠΟΣΑ ΠΡΟΣΑΥΞΗΣΗΣ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΣ	ΜΕΙΟΝ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΑ ΕΚΤΟΣ ΤΡΑΠ. ΣΥΣΤΗΜΑΤΟΣ	ΤΕΛΙΚΑ ΠΟΣΑ ΠΡΟΣΑΥΞΗΣΗΣ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΣ
ΟΙΚ. ΕΤΟΣ 2014	2013	160.479,82	12.909,11	147.570,71
ΦΟΡΟΛ. ΕΤΟΣ 2014	2014	15.650,00	2.717,60	12.932,40

Επειδή, οι διατάξεις του ν. 3986/2011 (ΦΕΚ Α' 152/1-7-2011), ορίζουν, ότι:

Άρθρο 29. Ειδική εισφορά αλληλεγγύης στα φυσικά πρόσωπα

"1. Επιβάλλεται ειδική εισφορά αλληλεγγύης στα εισοδήματα άνω των δώδεκα χιλιάδων (12.000) ευρώ των φυσικών προσώπων, που προέκυψαν κατά τις διαχειριστικές χρήσεις 2010 έως και 2014 και δηλώνονται με τις δηλώσεις των αντίστοιχων οικονομικών ετών 2011 - 2015.

2. Για την επιβολή της εισφοράς, λαμβάνεται υπόψη το ετήσιο συνολικό καθαρό ατομικό εισόδημα, πραγματικό ή τεκμαρτό, φορολογούμενο ή απαλλασσόμενο του φυσικού προσώπου ή σχολάζουσας κληρονομιάς.....

3. Η ειδική εισφορά αλληλεγγύης, που επιβάλλεται στο συνολικό καθαρό εισόδημα της προηγούμενης παραγράφου, υπολογίζεται ως εξής:

α) Για συνολικό καθαρό εισόδημα από δώδεκα χιλιάδες ένα (12.001) ευρώ έως είκοσι χιλιάδες (20.000) ευρώ, η ειδική εισφορά υπολογίζεται με συντελεστή ένα τοις εκατό (1%) επί ολόκληρου του ποσού.

β) Για συνολικό καθαρό εισόδημα από είκοσι χιλιάδες ένα (20.001) ευρώ έως και πενήντα χιλιάδες (50.000) ευρώ, η ειδική εισφορά υπολογίζεται με συντελεστή δύο τοις εκατό (2%) επί ολόκληρου του ποσού.

γ) Για συνολικό καθαρό εισόδημα από πενήντα χιλιάδες ένα (50.001) έως και εκατό χιλιάδες (100.000) ευρώ, η ειδική εισφορά υπολογίζεται με συντελεστή τρία τοις εκατό (3%) επί ολόκληρου του ποσού.

δ) Για συνολικό καθαρό εισόδημα από εκατό χιλιάδες ένα (100.001) ευρώ και άνω, η ειδική εισφορά υπολογίζεται με συντελεστή τέσσερα τοις εκατό (4%) επί ολόκληρου του ποσού....”

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

την μερική αποδοχή της με αριθ. πρωτ./14.12.2018 ενδικοφανούς προσφυγής του ‘..... του, με Α.Φ.Μ., και την τροποποίηση της κάτωθι πράξης, ως προς το φορολογητέο εισόδημα του προσφεύγοντα.

1) της υπ’ αριθμ./2018 Οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, , οικονομικού έτους 2013 (διαχειριστικής περιόδου 01.01 – 31.12.2012), του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π.,

Φορολογητέα εισοδήματα με βάση την παρούσα απόφαση :

Μετά από τα παραπάνω τα φορολογητέα εισοδήματα με βάση την παρούσα απόφαση διαμορφώνονται ως εξής :

ΠΡΟΕΛΕΥΣΗ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ	ΒΑΣΕΙ ΔΗΛΩΣΗΣ		ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ (Διορθωτικός προσδιορισμός)		ΒΑΣΕΙ ΑΠΟΦΑΣΗΣ	
	ΑΤΟΜΙΚΟ & ΤΕΚΝΩΝ	ΤΗΣ ΣΥΖΥΓΟΥ	ΑΤΟΜΙΚΟ & ΤΕΚΝΩΝ	ΤΗΣ ΣΥΖΥΓΟΥ	ΑΤΟΜΙΚΟ & ΤΕΚΝΩΝ	ΤΗΣ ΣΥΖΥΓΟΥ
Α-Β. ΑΠΌ ΑΚΙΝΗΤΑ	32.041,04		32.041,04		32.041,04	
ΤΟΚΟΙ-ΜΕΡΙΣΜΑΤΑ- ΔΙΚΑΙΩΜΑΤΑ						
Δ. ΑΠΌ ΕΜΠΟΡΙΚΕΣ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΙΣ	3.162,99		3.162,99		3.162,99	
Ε. ΑΠΌ ΓΕΩΡΓΙΚΕΣ ΕΠΟΧΕΙΡΗΣΕΙΣ						
ΣΤ. ΑΠΌ ΜΙΣΘΩΤΕΣ ΥΠΗΡΕΣΙΕΣ						
Ζ. ΑΠΌ ΕΛΕΥΘΕΡΙΑ ΕΠΑΓΓΕΛΜΑΤΑ			149.750,71		147.570,71	
ΕΙΣΟΔΗΜΑ ΑΛΛΟΔΑΠΗΣ ΠΡΟΕΛΕΥΣΗΣ						
ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΕΙΣΟΔΗΜΑ	35.204,03		184.954,74		182.774,74	
ΑΡΝΗΤΙΚΑ ΣΤΟΙΧΕΙΑ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ ΠΟΥ ΣΥΜΨΗΦΙΖΟΝΤΑΙ	0,00		0,00		0,00	
ΥΠΟΛΟΙΠΟ	35.204,03		184.954,74		182.774,74	

ΔΙΑΦΟΡΑ ΤΕΚΜΑΡΤΗΣ ΔΑΠΑΝΗΣ ΠΟΥ ΠΡΟΣΤΙΘΕΤΑΙ	0,00		0,00		0,00	
ΑΘΡΟΙΣΜΑ	35.204,03		184.954,74		182.774,74	
ΕΚΠΤΩΣΕΙΣ ΔΑΠΑΝΩΝ ΑΡ. 8 Ν 2238/94	0,00		0,00		0,00	
ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΟ ΕΙΣΟΔΗΜΑ	35.204,03		184.954,74		182.774,74	

Οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου – καταλογιζόμενο ποσό φόρου εισοδήματος βάσει της παρούσης απόφασης.

Η φορολογική υποχρέωση της υποχρέου με βάση την παρούσα απόφαση διαμορφώνεται ως εξής :

Α. Φορολογητέο εισόδημα και φόρος βάσει κλίμακας	Ποσά Δήλωσης		Ποσά Ελέγχου (Διορθωτικός προσδιορισμός)		ΠΟΣΑ ΔΕΔ		Διαφορά φόρου (3)-(1)
	Εισόδημα	Φόρος κ.λπ.	Εισόδημα	Φόρος κ.λπ.	Εισόδημα	Φόρος κ.λπ.	
Εισόδημα-φόρος κλίμακας	35.204,03	8.635,92	184.954,74	54.775,06	182.774,74	54.055,66	147.570,71
1. Του συζύγου Μείωση του φόρου Υπόλοιπο φόρου (α)		8.635,92		54.775,06		54.055,66	45.419,74
Εισόδημα-φόρος κλίμακας					0,00		
2. Της συζύγου Μείωση του φόρου Υπόλοιπο φόρου (β)				0,00			
Επιβάρυνση φόρου αποδείξεων (γ)							
Β. Συμπληρωματικός φόρος							
Στο ακαθάριστο εισόδημα από ακίνητα (δ) Φόρος που αναλογεί [(α) + (β) + (γ) + (δ)]	33.032,00	912,48		912,48		912,48	
		9.548,40		55.687,54		54.968,14	45.419,74
Γ. Εκπτώσεις από το φόρο που αναλογεί							
1. Φόρος που παρακρατήθηκε στο εισόδημα από :							
α) Κινητές αξίες							
β) Εμπορικές επιχειρήσεις							
γ) Ακίνητα							
δ) Μισθωτές υπηρεσίες			0,00				
ε) Ελευθέρια επαγγέλματα							
στ) Την αλλοδαπή							
2. Φόρος που προκαταβλήθηκε :							
α) Το προηγούμενο οικονομικό έτος	771,67		771,67		771,67		
β) Ειδικών περιπτώσεων		771,67	0,00	771,67		771,67	
3. Φόρος που καταβλήθηκε με βάση							
Μείωση επιστροφής φόρου		0,00					
Υπόλοιπο φόρου		8.776,73		54.915,87		54.196,47	45.419,74
Δ. Σε περίπτωση χρεωστικού υπόλοιπου φόρου προστίθενται και σε περίπτωση πιστωτικού υπόλοιπου φόρου αφαιρούνται :							
1. Προκαταβολή φόρου για το επόμενο οικονομικό έτος	5.251,62		5.251,62		5.251,62		
2. Τέλη χαρτοσήμου στο ακαθάριστο εισόδημα από εκμίσθωση ακινήτων	834,00		834,00		834,00		
3. Εισφορά υπέρ ΟΓΑ στα πιο πάνω τέλη χαρτοσήμου	166,80		166,80		166,80		
4. Πρόσθετος φόρος λόγω εκπροθέσμου							
5. Πρόσθετα τέλη χαρτοσήμου λόγω εκπροθέσμου & εισφορά υπέρ ΟΓΑ							
6. Πρόσθετος φόρος/πρόστιμο ανακρίβειας/μη υποβολής							
7. Πρόσθετος φόρος ανακρίβειας/μη υποβολής 50%				23.069,57		22.709,87	22.709,87
7α.Τόκοι εκπρόθεσμης καταβολής βάσει άρθρου 53 του Ν. 4174/13 (51 μηνες*0,73%=37,23%)				17.177,60		16.909,77	16.909,77
8. Πρόσθετα τέλη χαρτοσήμου ανακρίβειας/μη υποβ.	0,00%						
9. Εισφορά υπέρ ΟΓΑ στα πιο πάνω πρόσθετα τέλη χαρτοσήμου							
10. Εισφορά ΕΛΓΑ							
11. Εισφορά Αλληλεγγύης μείον παρακρατηθείσα εισφορά πρόστιμο εισφοράς αλλ	1.692,18		8.246,26		8.159,06	6.466,88	
							0,00

12. Τέλος Επιτηδεύματος				0,00	
Σύνολο	16.721,33		109.661,72	108.227,59	91.506,26
13. Φόρος πολυτ. Διαβίωσης	2.086,00		2.086,00	2.086,00	
14. Τέλος Επιτηδεύματος	650,00		650,00	650,00	
Έκπτωση λόγω υποβολής της δήλωσης μέσω διαδικτύου και λοιπών συμφητισμών					
Χρεωστικό ποσό για βεβαίωση	19.457,33		112.397,72	110.963,59	91.506,26
Πιστωτικό ποσό για επιστροφή					
Ποσό που επιστράφηκε	0,00			0,00	
Τελικό χρεωστικό ποσό για βεβαίωση	19.457,33		112.397,72	110.963,59	91.506,26

ΑΝΑΛΥΣΗ		ΔΗΛΩΣΗΣ	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΑΠΟΦΑΣΗΣ	ΓΙΑ ΚΑΤΑΒΟΛΗ
Φορολογητέο εισόδημα	Ατομικό & τέκνων	35.204,03	184.954,74	182.774,74	45.419,74
	της συζύγου			0,00	
Φόρος	Πιστωτικό ποσό				
	Χρεωστικό ποσό	8.776,73	54.915,87	54.196,47	
Προκαταβολή φόρου		5.251,62	5.251,62	5.251,62	39.619,64
Τέλη χαρτ/μου στο εισόδημα από εκμίσθωση ακινήτων		834,00	834,00	834,00	
Εισφορά υπέρ ΟΓΑ στα πιο πάνω τέλη χαρτοσήμου		166,80	166,80	166,80	
Πρόσθετος φόρος, τέλη χαρτ. & εισφ ΟΓΑ εκπροθέσμου					
Πρόστιμο άρθρου 58 ν. 4174/2013			40.247,17	39.619,64	6.466,88
Τόκοι άρθρου 53 ν. 4174/2013				0,00	
Πρόσθετα τέλη χαρτοσήμου					
Εισφορά υπέρ ΟΓΑ στα πιο πάνω πρόσθετα τέλη χαρ/μου					
Εισφορά ΕΛΓΑ 2% (άρθρο 13 ν. 3877/2010)					6.466,88
Εισφορά Αλληλεγγύης		1.692,18	8.246,26	8.159,06	
Πρόσθετος φόρος Εισφοράς Αλληλεγγύης					
Τέλος Επιτηδεύματος		650,00	650,00	650,00	
Έκπτωση λόγω υποβ της δήλ μέσω διαδ και λοιπών συμψ		2.086,00	2.086,00	2.086,00	91.506,26
Σύνολο φόρων τελών & εισφορών	για καταβολή	19.457,33	112.397,72	110.963,59	
	για επιστροφή				
Αχρεωστήτως καταβληθέντα ποσά					

Η δε εισφορά αλληλεγγύης διαμορφώνεται ως κάτωθι:

εισόδημα επιβολής εισφοράς βάσει ΔΕΔ 182.774,74+ΚΑ 433+ΚΑ667	203.976,60
συντελεστής εισφοράς	4%
εισφορά που αναλογεί	8.159,06
μείον: παρακρατηθείσα εισφορά	1.692,18
ΣΥΝΟΛΟ ΕΙΣΦΟΡΑΣ ΑΛΛΗΛΕΓΓΥΗΣ	6.466,88

2) της υπ' αριθμ./2018 Οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, , φορολογικού έτους 2014, του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π.,

Φορολογητέα εισοδήματα με βάση την παρούσα απόφαση :

Μετά από τα παραπάνω τα φορολογητέα εισοδήματα με βάση την παρούσα απόφαση διαμορφώνονται ως εξής :

	ΒΑΣΕΙ ΔΗΛΩΣΗΣ		ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ (Διορθωτικός προσδιορισμός)		ΒΑΣΕΙ ΑΠΟΦΑΣΗΣ	
	ΑΤΟΜΙΚΟ & ΤΕΚΝΩΝ	ΤΗΣ ΣΥΖΥΓΟΥ	ΑΤΟΜΙΚΟ & ΤΕΚΝΩΝ	ΤΗΣ ΣΥΖΥΓΟΥ	ΑΤΟΜΙΚΟ & ΤΕΚΝΩΝ	ΤΗΣ ΣΥΖΥΓΟΥ
ΠΡΟΕΛΕΥΣΗ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ						
ΑΚΙΝΗΤΗ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑ	32.398,02		32.398,02		32.398,02	
ΤΟΚΟΙ-ΜΕΡΙΣΜΑΤΑ-ΔΙΚΑΙΩΜΑΤΑ	35,99		35,99		35,99	
ΕΠΙΧΕΙΡΗΜΑΤΙΚΗ ΔΡΑΣΤΗΡΙΟΤΗΤΑ	2.451,02		2.451,02		2.451,02	
ΕΙΣΟΔΗΜΑ ΑΡΘΡ 21 ΠΑΡ. 4 Ν. 4172/14			21.916,40		12.932,40	
ΑΓΡΟΤΙΚΗ ΕΠΙΧ. ΔΡΑΣΤΗΡΙΟΤΗΤΑ						
ΜΙΣΘΩΤΗ ΕΡΓΑΣΙΑ-ΣΥΝΤΑΞΕΙΣ						
ΥΠΕΡΑΞΙΑ ΚΕΦΑΛΑΙΟΥ						
ΝΑΥΤΙΚΟ ΕΙΣΟΔΗΜΑ						
ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΕΙΣΟΔΗΜΑ	34.885,03		56.801,43		47.817,43	
ΑΡΝΗΤΙΚΑ ΣΤΟΙΧΕΙΑ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ ΠΟΥ ΣΥΜΨΗΦΙΖΟΝΤΑΙ						
ΥΠΟΛΟΙΠΟ	34.885,03		56.801,43		47.817,43	
ΠΡΟΣΤΙΘΕΜΕΝΗ ΔΙΑΦΟΡΑ ΔΑΠΑΝΩΝ						
ΕΚΠΤΩΣΕΙΣ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ						
ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΟ ΕΙΣΟΔΗΜΑ	34.885,03		56.801,43		47.817,43	
ΑΠΑΛΛΑΣΣΟΜΕΝΑ ΕΠΙΧ ΔΡΑΣΤΗΡΙΟΤ						
ΑΥΤΟΤΕΛΩΣ ΦΟΡΟΛΟΓΟΥΜΕΝΑ ΠΟΣΑ						
ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΕΙΣΟΔΗΜΑ	34.885,03		56.801,43		47.817,43	
ΤΕΚΜΑΡΤΟ ΕΙΣΟΔΗΜΑ						
ΕΙΣΟΔΗΜΑ ΕΠΙΒΟΛΗΣ ΕΙΔ ΕΙΣ ΑΛΛΗΛ	34.885,03		56.801,43		47.817,43	

Οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου – καταλογιζόμενο ποσό φόρου εισοδήματος βάσει της παρούσης απόφασης.

Η φορολογική υποχρέωση της υπόχρεου με βάση την παρούσα απόφαση διαμορφώνεται ως εξής :

		Ποσά Δήλωσης (1)		Ποσά Ελέγχου (2)		Ποσά Δ.Ε.Δ. (3)		Διαφορά φόρου (3)-(1)
		ΕΙΣΟΔΗΜΑ	ΦΟΡΟΣ	ΕΙΣΟΔΗΜΑ	ΦΟΡΟΣ	ΕΙΣΟΔΗΜΑ	ΦΟΡΟΣ	
Α. Φορολογητέο εισόδημα και φόρος βάσει κλίμακας								
ΤΟΥ	Εισόδημα	34.885,03	8.694,02	56.801,43	15.926,42	47.817,43	12.961,71	

ΥΠΟΧΡΕΟΥ	Μείωση φόρου		0,00		0,00		0,00	
	Υπόλοιπο φόρου (α)		8.694,02		15.926,42		12.961,71	
ΤΗΣ ΣΥΖΥΓΟΥ	Εισόδημα							
	Μείωση φόρου							
	Υπόλοιπο φόρου (β)							
Επιβάρυνση φόρου αποδείξεων (γ)								
Φόρος που αναλογεί			8.694,02		15.926,42		12.961,71	4.267,69
Β. Μείον								
1.φορος που παρακρατήθηκε από								
α. Τόκους -μερίσματα- δικαιώματα			5,40		5,40		5,40	
β. επιχειρηματική δραστηριότητα								
γ. Μισθωτή εργασία-συντάξεις								
2.φορος που προκαταβλήθηκε								
α. Φόρος που προκαταβλήθηκε το προηγ. έτος			5.251,62		5.251,62		5.251,62	
β. ειδικών περιπτώσεων								
Υπόλοιπο φόρου			3.437,00		10.669,40		7.704,69	4.267,69
Γ. Πλέον								
1.Προκαταβολή φόρου για το επόμενο έτος			350,50		350,50		350,50	
2.Τέλη χαρτοσήμου στο ακαθάριστο εισόδημα από εκμίσθωση ακινήτων			892,30		892,30		892,30	
3.Εισφορά υπέρ ΟΓΑ			178,46		178,46		178,46	
Ειδική εισφορά αλληλεγγύης			697,70		1.704,04		956,35	258,65
Τέλος επιτηδεύματος			541,67		541,67		541,67	
Φόρος πολυτελούς διαβίωσης			2.711,80		2.711,80		2.711,80	
Πρόστιμο άρθρου 58 παρ.1α ν.4174/2013 10%			0,00		3.616,20		2.133,85	2.133,85
Γενικό Σύνολο			8.809,43		20.664,37		15.469,62	6.660,19
Χρεωστικό ποσό φόρου για βεβαίωση			8.809,43		20.664,37		15.469,62	6.660,19

ΑΝΑΛΥΣΗ		ΔΗΛΩΣΗΣ	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΑΠΟΦΑΣΗΣ	ΓΙΑ ΚΑΤΑΒΟΛΗ
Φορολογητέο εισόδημα	Ατομικό & τέκνων	34.885,03	56.801,43	47.817,43	4.267,69
	της συζύγου				
Φόρος	Πιστωτικό ποσό				
	Χρεωστικό ποσό	3.437,00	10.669,40	7.704,69	
Προκαταβολή φόρου		350,50	350,50	350,50	
Τέλη χαρτ/μου στο εισόδημα από εκμίσθωση ακινήτων		892,30	892,30	892,30	

Εισφορά υπέρ ΟΓΑ στα πιο πάνω τέλη χαρτοσήμου	178,46	178,46	178,46	2.133,85
Πρόσθετος φόρος, τέλη χαρτ. & εισφ ΟΓΑ εκπροθέσμου				
Πρόστιμο άρθρου 58 ν. 4174/2013		3.616,20	2.133,85	
Τόκοι άρθρου 53 ν. 4174/2013				
Πρόσθετα τέλη χαρτοσήμου				
Εισφορά υπέρ ΟΓΑ στα πιο πάνω πρόσθετα τέλη χαρ/μου				258,65
Εισφορά ΕΛΓΑ 2% (άρθρο 13 ν. 3877/2010)				
Εισφορά Αλληλεγγύης	697,70	1.704,04	956,35	
Πρόσθετος φόρος Εισφοράς Αλληλεγγύης				
Τέλος Επιτηδεύματος	541,67	541,67	541,67	
Φόρος πολυτελούς διαβίωσης	2.711,80	2.711,80	2.711,80	6.660,19
Σύνολο φόρων τελών & εισφορών	για καταβολή	8.809,43	20.664,37	
	για επιστροφή			
Αχρεωστήτως καταβληθέντα ποσά				

Η δε εισφορά αλληλεγγύης διαμορφώνεται ως κάτωθι:

εισόδημα επιβολής εισφοράς βάσει ΔΕΔ	48.817,43
συντελεστής εισφοράς	2%
εισφορά που αναλογεί	956,35
μείον: παρακρατηθείσα εισφορά	697,70
ΣΥΝΟΛΟ ΕΙΣΦΟΡΑΣ ΑΛΛΗΛΕΓΓΥΗΣ	258,65

Η παρούσα απόφαση να κοινοποιηθεί από αρμόδιο όργανο με τη νόμιμη διαδικασία στον υπόχρεο.

Ακριβές Αντίγραφο

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

**Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ
ΤΗΣ ΥΠΟΔ/ΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

**Ο/Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΦΑΚΟΣ

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.