



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα, 15/09/2021

Αριθμός απόφασης: 2475

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ Α2

Ταχ. Δ/νση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 2131604529

Fax : 2131604567

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 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 1064/28.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017).

δ. Του άρθρου έκτου, παράγραφος 4, της από 30/03/2020 Πράξης Νομοθετικού Περιεχομένου (ΦΕΚ Α' 75) όπως κυρώθηκε με το ν. 4684/2020 (ΦΕΚ Α' 86), της υπ' αριθ. Α 1049/2021 Κοινής Απόφασης του Υφυπουργού Οικονομικών και του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β 984-12.03.2021), καθώς και των υπ' αριθ. Α.1273/2020 (ΦΕΚ Β' 5597/21.12.2020), Α.1241/2020 (ΦΕΚ Β' 4804/30.10.2020) και Α.1215/2020 (ΦΕΚ Β' 4254/30.09.2020) ομοίων κοινών αποφάσεων.

2. 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. «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

3. Την από 26/02/2021 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του του με Α.Φ.Μ., κατοίκου, επί της οδού στην πόλη, κατά της υπ' αρ. /2020 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος φορολογικού έτους 2014 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κατοίκων Εξωτερικού και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

4. Την ανωτέρω Οριστική Πράξη του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κατοίκων Εξωτερικού καθώς και την με ημερομηνία θεώρησης **28-12-2020** έκθεση μερικού ελέγχου προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, επί της οποίας εδράζεται η προσβαλλόμενη πράξη της οποίας ζητείται η ακύρωση.
5. Τις απόψεις της Δ.Ο.Υ. Κατοίκων Εξωτερικού,
6. Το με αρ. πρωτ. ΔΕΔ ΕΙ 2021 ΕΜΠ/28-07-2021 πόρισμα της Δ.Ο.Υ. Κατοίκων Εξωτερικού, επί της με αριθ. /2021 πράξης αναπομπής της Υπηρεσίας μας.
7. Το με αριθ. πρωτ. ΔΕΔ ΕΙ 2020 ΕΜΠ/07-09-2021 Υπόμνημα.
8. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α2, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της με ημερομηνία κατάθεσης 26/02/2021 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:

Με την υπ' αρ. /2020 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος φορολογικού έτους 2014 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κατοίκων Εξωτερικού καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος κύριος φόρος ποσού 249.424,20 €, πλέον πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας ποσού 124.712,10 €, πλέον ειδική εισφορά αλληλεγγύης ποσού 30.233,75 €, πλέον φόρος πολυτελούς διαβίωσης ποσού 3.024,00 €, ήτοι συνολικό ποσό **407.394,05 €**.

Η προσβαλλόμενη πράξη εκδόθηκε μετά τον έλεγχο γραφείου που διενεργήθηκε στον προσφεύγοντα, σε εκτέλεση της με αριθμό /2020 εντολής μερικού φορολογικού ελέγχου εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κατοίκων Εξωτερικού για την φορολογική περίοδο 01/01/2014-31/12/2014, η οποία εκδόθηκε με αφορμή το υπ' αριθμ. πρωτ. /2018 εμπιστευτικό έγγραφο της Αρχής, Καταπολέμησης της Νομιμοποίησης Εσόδων από Εγκληματικές Δραστηριότητες και Χρηματοδότησης της Τρομοκρατίας και Ελέγχου Δηλώσεων Περιουσιακής Κατάστασης (Ν 3691/2008), το οποίο έλαβε αριθμό εισερχομένου πρωτοκόλλου από την Δ.Ο.Υ. Κατοίκων Εξωτερικού /2018.

Από την διενέργεια του ελέγχου στην υποβληθείσα, για την υπό κρίση περίοδο, δήλωση φορολογίας εισοδήματος την επεξεργασία των δεδομένων και στοιχείων που τηρούνταν σε φυσική μορφή στο αρχείο της Δ.Ο.Υ. Κατοίκων Εξωτερικού καθώς και σε ηλεκτρονική μορφή στη Γενική Γραμματεία Πληροφοριακών Συστημάτων και ειδικότερα στα συστήματα Taxis, Elenxis, Πληροφοριακό Σύστημα Οχημάτων και λαμβάνοντας υπ' όψιν τα προσκομισθέντα από τον προσφεύγοντα έγγραφα καθώς και τις κινήσεις των ενεργών κατά την ελεγχόμενη περίοδο τραπεζικών λογαριασμών του, όπως αυτές προέκυψαν από την έρευνα που διενεργήθηκε μέσω του Ειδικού Λογισμικού Αυτοματοποιημένου Ελέγχου Προσαύξησης Περιουσίας, και εκτιμώντας τα πραγματικά περιστατικά, ο έλεγχος διαπίστωσε ότι:

-δεν προσκομίστηκαν τα αιτούμενα νόμιμα δικαιολογητικά προς απόδειξη της φορολογικής κατοικίας του προσφεύγοντα στο εξωτερικό και ο έλεγχος αποφάνθηκε ότι καθ' όλη την υπό κρίση περίοδο, ήτοι το Φορολογικό έτος 2014, ο προσφεύγων θεωρείται φορολογικός κάτοικος Ελλάδας και πρέπει να φορολογηθεί για το παγκόσμιο εισόδημά του σύμφωνα με τις διατάξεις του αρ. 3 παρ. 1 του Ν. 4172/2013,

-ο προσφεύγων δήλωσε ανακριβώς στον κωδ. 319 ότι είναι φορολογικός κάτοικος εξωτερικού παρότι, όπως αναφέρεται και ανωτέρω, δεν έχει προσκομίσει τα αιτούμενα προβλεπόμενα νόμιμα δικαιολογητικά προς απόδειξη της φορολογικής του κατοικίας στο εξωτερικό,

-ως φορολογικός κάτοικος Ελλάδος, δεν εμπίπτει στην εξαίρεση των διατάξεων του αρ. 33 περίπτωση η' του ν. 4172/2013 που αφορά φυσικά πρόσωπα που έχουν τη φορολογική τους κατοικία στην αλλοδαπή,

-ως αποτέλεσμα της μεταβολής, από τον έλεγχο, της φορολογικής κατοικίας του προσφεύγοντα για το φορολογικό έτος 2014, προέκυψε ότι για το εν λόγω φορολογικό έτος είναι υπόχρεος φόρου πολυτελούς διαβίωσης, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 44 του Ν. 4111/2013,

- προέκυψαν πιστώσεις για τις οποίες του ζητήθηκε να προσκομίσει αποδεικτικά στοιχεία από τα οποία να προκύπτει η πραγματική πηγή ή η αιτία προέλευσης τους προκειμένου να εξακριβωθεί αν αυτά έχουν νόμιμα φορολογηθεί ή απαλλαγεί από τον φόρο σύμφωνα με τις ισχύουσες κατά περίπτωση διατάξεις,

-σύμφωνα με το άρθρο 3 παρ. 1 του Ν. 4172/2013, ως φορολογικός κάτοικος Ελλάδας, λόγω μεταβολής της φορολογικής κατοικίας κατά τις ως άνω παραδοχές του ελέγχου, υπόκειται σε φόρο για το φορολογητέο εισόδημά του που προκύπτει τόσο στην ημεδαπή όσο και την αλλοδαπή, ήτοι για το παγκόσμιο εισόδημά του, και εφόσον, δεν προσκομίστηκαν σχετικά αποδεικτικά έγγραφα - παραστατικά προκειμένου να αποδειχτεί η πραγματική πηγή ή αιτία προέλευσης των χρηματικών ποσών των πιστώσεων, ο έλεγχος έκρινε ότι έχει επέλθει προσαύξηση της περιουσίας του, προερχόμενη από άγνωστη ή μη διαρκή ή μη σταθερή πηγή ή αιτία σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 4 του άρθρου 21 του ν. 4172/2013 κατά το ποσό των 755.830,84 ευρώ για το φορολογικό έτος 2014, όπως παρουσιάζεται αναλυτικά σε πίνακες στην οικεία έκθεση ελέγχου.

- παρέλειψε να δηλώσει εισόδημα από τόκους ημεδαπής προέλευσης ποσού 12,86 ευρώ, όπως προέκυψε από την επεξεργασία των δεδομένων που αντλήθηκαν μέσω του Ειδικού Λογισμικού Αυτοματοποιημένου Ελέγχου Προσαύξησης Περιουσίας και για το οποίο παρακρατήθηκε φόρος 1,91 ευρώ.

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή και το με αριθ. πρωτ. ΔΕΔ ΕΙ 2020 ΕΜΠ/07-09-2021 Υπόμνημα ζητά την ακύρωση της ως άνω προσβαλλόμενης πράξεως, ισχυριζόμενος ότι:

- Είναι μόνιμος κάτοικος κι έχει νομίμως μεταφερθεί στην Δ.Ο.Υ. Κατοίκων Εξωτερικού από το έτος 2008, άπαντα τα εισοδήματά του προέρχονται από την επιχειρηματική του δραστηριότητα στο, το εισόδημα του έχει φορολογηθεί νομίμως στο και νομίμως έχει μεταφέρει και αποστέλλει χρήματα από το στην Ελλάδα - μέσω τραπεζικού λογαριασμού - τόσο για τις ανάγκες της οικογένειάς του όσο και της επιχείρησής του (όπως αγορά πρώτων υλών και

μηχανημάτων από ελληνικές επιχειρήσεις).

- Η φορολογική διοίκηση αυθαίρετως αμφισβήτησε ότι δεν είναι κάτοικος εξωτερικού για το έτος 2014 καθώς είναι εξόχως παράλογο και αντιβαίνει σε κάθε λογική αφενός μόνο για το έτος 2014 να μην είναι κάτοικος εξωτερικού, αφετέρου τόσο για τα προηγούμενα όσο και για τα επόμενα έτη να είναι κάτοικος εξωτερικού.

- Η φορολογική διοίκηση είχε την υποχρέωση να επικαλεστεί και να αποδείξει ότι κατά το έτος 2014 δεν ήταν κάτοικος εξωτερικού, να αποδείξει ότι δεν έχουν φορολογηθεί νομίμως τα έσοδα του και εν συνεχεία και εφόσον αποδείκνυε αυτά, τότε να προχωρήσει στην επιβολή του φόρου.

- Εσφαλμένα παράνομα και καταχρηστικά του καταλογίσθηκε φόρος εισοδήματος με βασική αιτιολογία, χωρίς δηλαδή καμία έγκυρη και νόμιμη αιτιολογία, επικαλούμενη την «μη νόμιμη θεώρηση» και την μη «έγκυρη μετάφραση» των προσκομισθέντων εγγράφων.

Ο προσφεύγων με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή συνυπέβαλε προς επίρρωση των ισχυρισμών του τα παρακάτω:

- Βεβαίωση εργασίας από την εργασία του στο, νομίμως μεταφρασμένη από το Υπουργείο Εξωτερικών.
- Κάρτα κατοίκου από την αρμόδια αρχή του, βάσει της οποίας μπορεί να μετακινηθεί στο, νομίμως μεταφρασμένη από το Υπουργείο Εξωτερικών.
- Πρακτικό εξακρίβωσης Έκτακτης Γενικής Συνέλευσης της εταιρίας του, επικυρωμένο από δικαστική επιμελήτρια της του, νομίμως μεταφρασμένο από το Υπουργείο Εξωτερικών.
- Πιστοποιητικό Φορολογικής Κατοικίας από το Υπουργείο Οικονομικών του, νομίμως επικυρωμένο από Προξενική Αρχή και νομίμως μεταφρασμένο από το Υπουργείο Εξωτερικών.
- Πιστοποιητικό Μόνιμης κατοικίας υπογεγραμμένο από τον επίτιμο Πρόξενο της Ελλάδος στο
- Βεβαίωση Φορολογικής Κατοικίας του Υπουργείου Οικονομικών του, νομίμως επικυρωμένη από την Προξενική Αρχή της και νομίμως μεταφρασμένη από το Υπουργείο Εξωτερικών.
- Λογαριασμό Ενέργειας της κατοικίας του στο, νομίμως επικυρωμένο από το Υπουργείο Εξωτερικών.
- Βεβαίωση αποδοχών του από την εταιρεία για τον 10-11-12/2014, νομίμως μεταφρασμένη από το Υπουργείο Εξωτερικών.
- Το καταστατικό της εταιρείας, της οποίας είναι κύριος μέτοχος, με τις υπόλοιπες μετοχές της εταιρείας να ανήκουν σε μέλη της οικογένειας του, νομίμως μεταφρασμένο από το Υπουργείο Εξωτερικών.

Επειδή στις διατάξεις της παραγράφου 4 του άρθρου 21 του ν.4172/2013, ορίζεται: «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 στις διατάξεις του άρθρου 39 του ν.4174/2013, ορίζεται: «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. 1095/29.4.2011 «Εισόδημα από προσαύξηση περιουσίας της παραγράφου 3 του άρθρου 15 του ν.3888/2010» ορίζεται:

«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 επαγγελματιών 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.»

Επειδή στο με αριθμ. πρωτ. ΔΕΑΦ Α' 1144110 ΕΞ 2015/5.11.2015 έγγραφο της Διεύθυνσης Ελέγχων της Γ.Γ.Δ.Ε. με θέμα «Διευκρινίσεις για θέματα ανάλωσης κεφαλαίου προηγούμενων ετών και προσαύξησης περιουσίας» αναφέρεται:

«.....

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.

Σε περίπτωση που οι αποδείξεις δεν είναι ικανοποιητικές, η οποιαδήποτε προσαύξηση της περιουσίας χαρακτηρίζεται και φορολογείται ως εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα.

4. 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 προσαύξησης της.

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.

.....

8. Η προσαύξηση της περιουσίας που προκύπτει από τον έλεγχο τραπεζικών λογαριασμών πρέπει να τεκμηριώνεται επαρκώς, καθόσον αναλήψεις / καταθέσεις μπορεί να αφορούν συναλλαγές-κινήσεις που δεν συνιστούν κατ' ανάγκη φορολογητέο εισόδημα. Περαιτέρω μεταφορές χρηματικών ποσών μεταξύ τραπεζικών λογαριασμών εξετάζονται και διερευνάται ο λόγος που πραγματοποιήθηκαν οι συναλλαγές μεταφοράς των ποσών αυτών αφού προσκομίσει ο φορολογούμενος τα σχετικά έγγραφα. Δηλαδή το θέμα που πρέπει να εξετάζεται δεν είναι ο χρόνος που μεσολαβεί μεταξύ ανάληψης και κατάθεσης στον ίδιο ή άλλο τραπεζικό λογαριασμό αλλά αν τα αναληφθέντα ποσά υπερκαλύπτουν δαπάνες απόκτησης περιουσιακών στοιχείων ή λοιπών δαπανών, έτσι ώστε να μην δικαιολογούνται μεταγενέστερες καταθέσεις ίσου ή άλλου ποσού στον ίδιο ή άλλο λογαριασμό. Σ' αυτήν την περίπτωση μπορεί να αποδειχθεί και να τεκμηριωθεί από τον έλεγχο ότι, οι συγκεκριμένες αναλήψεις που έγιναν από τον φορολογούμενο από έναν ή περισσότερους λογαριασμούς δαπανήθηκαν για την απόκτηση περιουσιακών στοιχείων ή λοιπών δαπανών οπότε δεν μπορεί να θεωρηθεί εφικτή η επανακατάθεση των ποσών αυτών σε ίδιους ή άλλους λογαριασμούς.

Επιπλέον ο έλεγχος κρίνει και τεκμηριώνει εάν πρόκειται ή όχι για «πρωτογενείς καταθέσεις», δηλαδή για ποσά που προέρχονται από άγνωστη ή μη διαρκή ή μη σταθερή πηγή ή αιτία και δεν προέρχονται από αναλήψεις από άλλους τραπεζικούς λογαριασμούς.

Σημειώνεται ότι δεν αντίκειται στη φορολογική νομοθεσία η ανάληψη χρηματικών ποσών και η αποδεδειγμένη επανακατάθεση μέρους ή του συνόλου αυτών και ούτε προβλέπεται χρονικός περιορισμός για την διαδικασία κίνησης χρηματικών κεφαλαίων.

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 στην ΠΟΛ 1175/16-11-2017 του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. μεταξύ άλλων ορίζεται: «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.

.....
5. Ειδικότερα, σχετικά με τον έλεγχο υποθέσεων για προσαύξηση περιουσίας παρέχονται οι ακόλουθες διευκρινίσεις προκειμένου να υπάρχει ομοιόμορφη αντιμετώπιση των υποθέσεων:

5.1. Ως προς τον χρόνο μεταξύ ανάληψης και επανακατάθεσης ισχύουν τα αναγραφόμενα στο ΔΕΑΦ Α 1144110 ΕΞ 2015/5.11.2015 έγγραφό μας.

.....
5.4.....Σε περίπτωση που ο φορολογούμενος επικαλείται μεν τη λήψη δανείου από ελληνική ή αλλοδαπή επιχείρηση, αλλά δεν υπάρχει σχετικό έγγραφο βέβαιης χρονολογίας ούτε και μπορεί να αποδειχθεί η λήψη του δανείου αυτού από άλλα στοιχεία (π.χ. κινήσεις τραπεζικών λογαριασμών του δανειστή ή του δανειζόμενου από τις οποίες να προκύπτει δόση ή επιστροφή χρημάτων), τότε ο ισχυρισμός του φορολογούμενου περί δανείου δεν μπορεί να γίνει δεκτός.»

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 δηλώσεών του φορολογίας εισοδήματος ..

Β. ... 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 ... Τούτο δεν συνιστά αντιστροφή του βάρους απόδειξης, αλλά κανόνα που αφορά στη φύση και στον τρόπο εκτίμησης των αποδεικτικών στοιχείων

Γ. Κατά την αρκούντως σαφή και προβλέψιμη έννοια της διάταξης (του εδαφίου α') της παραγράφου 3 του άρθρου 48 του ΚΦΕ (όπως η παράγραφος αυτή ίσχυε πριν από την προσθήκη σε αυτήν εδαφίου β' με το άρθρο 15 παρ. 3 του ν. 3888/2010), ερμηνευόμενης σε συνδυασμό, αφενός, με τις διατάξεις του άρθρου 66 (παρ. 1) του ίδιου νόμου και ήδη των άρθρων 14 (παρ. 1), 15 (παρ. 3) και 27 (παρ. 1) του ν. 4174/2013 και, αφετέρου, με τον κανόνα περί δυνατότητας έμμεσης απόδειξης ύπαρξης μη δηλωθέντος φορολογητέου εισοδήματος και αντίστοιχης φορολογικής παράβασης, ποσό τραπεζικού λογαριασμού και αντίστοιχου εμβάσματος μπορεί να λογισθεί και να φορολογηθεί ως εισόδημα από ελευθέριο επάγγελμα του δικαιούχου του λογαριασμού και χορηγήσαντος την εντολή διενέργειας του εμβάσματος, εφόσον δεν καλύπτεται από τα δηλωθέντα εισοδήματά του ούτε από άλλη συγκεκριμένη και αρκούντως τεκμηριωμένη, ενόψει των συνθηκών, πηγή ή αιτία, την οποία είτε αυτός επικαλείται, κατόπιν κλήσης του από τη Διοίκηση για παροχή σχετικών πληροφοριών ή προηγούμενη ακρόαση, είτε εντοπίζει η φορολογική αρχή, στο πλαίσιο της λήψης των προβλεπόμενων στο νόμο, αναγκαίων, κατάλληλων και εύλογων μέτρων ελέγχου, ...».

Επειδή ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι είναι φορολογικός κάτοικος Καμερούν προσκομίζοντας σχετικά αποδεικτικά έγγραφα – παραστατικά προκειμένου να αποδείξει τον ισχυρισμό του.

Επειδή, όπως προέκυψε από την ενδικοφανή προσφυγή καθώς και από την έκθεση μερικού ελέγχου προσδιορισμού φόρου εισοδήματος της ελέγχουσας φορολογικής Αρχής, τα ανωτέρω στοιχεία δεν τα είχε στη διάθεσή της κατά τη διενέργεια του ελέγχου και δεν ήταν δυνατό να τα λάβει υπόψη της κατά τη σύνταξη της από **28-12-2020** οικείας εκθέσεως μερικού ελέγχου.

Επειδή, στα πλαίσια της διαδικασίας επανεξέτασης, η Υπηρεσία μας ανέπεμψε την υπόθεση στη Δ.Ο.Υ. Κατοίκων Εξωτερικού με το αριθ. πρωτ. Δ.Ε.Δ. ΕΞ 2021 ΕΜΠ/23-04-2021 διαβιβαστικό έγγραφο (αρ. πράξης/2021 της Δ.Ε.Δ.), προκειμένου να γίνει συμπληρωματικός έλεγχος βάσει των νέων στοιχείων και να μας αποστείλει σχετικό πόρισμα εντός προθεσμίας 10 ημερών. Η Δ.Ο.Υ Κατοίκων Εξωτερικού απέστειλε το με αρ. πρωτ. ΔΕΔ ΕΙ 2021 ΕΜΠ/28-07-2021 πόρισμα επί της ως άνω πράξης αναπομπής.

Επειδή στο με αρ. πρωτ. ΔΕΔ ΕΙ 2021 ΕΜΠ/28-07-2021 πόρισμα της Δ.Ο.Υ. Α' Αθηνών, επί της με αριθ./2021 πράξης αναπομπής της Υπηρεσίας μας, αναφέρεται: **«...3.2. Συμπληρωματικές Ελεγκτικές Επαληθεύσεις – Διαπιστώσεις ελέγχου 1.** Προς απόδειξη της φορολογικής του κατοικίας ο ελεγχόμενος προσκόμισε τα εξής:

α) **πιστοποιητικό φορολογικής κατοικίας για το φορολογικό έτος 2014 από το Υπουργείο Οικονομικών του, θεωρημένο σύμφωνα με τα διεθνή νόμιμα και συνοδευόμενο από επίσημη μετάφραση από τη Μεταφραστική Υπηρεσία του Υπουργείου Εξωτερικών**

β) **έγγραφα που αποδεικνύουν τη μόνιμη και σταθερή εγκατάστασή του στο εξωτερικό, ήτοι πιστοποιητικό μόνιμης κατοικίας υπογεγραμμένο από τον επίτιμο Πρόξενο της Ελλάδος στο, το οποίο βεβαιώνει ότι είναι μόνιμος κάτοικος από 1^η Ιουνίου 1991, καθώς και κάρτα κατοίκου εκδοθείσα στις 20-8-2014 από τη Δημοκρατία του, συνοδευόμενα αμφότερα από επίσημη μετάφραση από τη Μεταφραστική Υπηρεσία του Υπουργείου Εξωτερικών**

γ) **έγγραφα που στοιχειοθετούν ότι κατά την ελεγχόμενη περίοδο ο ελεγχόμενος είχε το κέντρο του επαγγελματικού του βίου στο Καμερούν, ήτοι i) βεβαίωση εργασίας, όπου βεβαιώνεται ότι ο ελεγχόμενος είναι γενικός διαχειριστής (διευθυντής) της εταιρείας στο του από 1^η Ιανουαρίου 2001 έως σήμερα, συνοδευόμενη από επίσημη μετάφραση από τη Μεταφραστική Υπηρεσία του Υπουργείου Εξωτερικών, ii) βεβαιώσεις αποδοχών του από την εταιρεία για τους μήνες Οκτώβριο, Νοέμβριο και Δεκέμβριο 2014, συνοδευόμενες επίσης από επίσημη μετάφραση από τη Μεταφραστική Υπηρεσία του Υπουργείου Εξωτερικών, καθώς και iii) επίσημη μετάφραση από τη Μεταφραστική Υπηρεσία του Υπουργείου Εξωτερικών αντιγράφου του καταστατικού της εταιρείας, που εδρεύει στο**

του Καμερούν και στο οποίο ο ελεγχόμενος εμφανίζεται ως μέτοχος της εν λόγω εταιρείας.

Επομένως, βάσει των διατάξεων του ν. 4172/2013 και των σχετικών με αυτόν εγκύκλιων διαταγών, σύμφωνα με τις οποίες απαιτείται να συντρέχουν αφενός το υλικό στοιχείο της πραγματικής εγκατάστασης του προσώπου σε ορισμένο τόπο (στέγαση, φυσική παρουσία κλπ.) και αφετέρου το βουλητικό στοιχείο της μόνιμης εγκατάστασης, δηλαδή της βούλησης του προσώπου να καταστήσει τον τόπο αυτό ως κέντρο των ζωτικών του συμφερόντων (οικογενειακών, επαγγελματικών, κοινωνικών, περιουσιακών κλπ.), και λαμβάνοντας υπόψη τα ως άνω αναφερόμενα προσκομισθέντα στοιχεία, ο έλεγχος αποφάνεται ότι καθ' όλη την ελεγχόμενη περίοδο, ήτοι το φορολογικό έτος 2014, ο ελεγχόμενος έχει τη φορολογική του κατοικία στο εξωτερικό και συγκεκριμένα στο Καμερούν.

2. Οι παρακάτω πιστώσεις είναι **εμβάσματα από το εξωτερικό**, όπως προκύπτει από τη Βεβαίωση Εισαγωγής Χρηματικών Κεφαλαίων από το Εξωτερικό της τράπεζας που είχε προσκομιστεί στον αρχικό έλεγχο, καθώς και από τα δεδομένα του Ειδικού Λογισμικού Αυτοματοποιημένου Ελέγχου Προσαύξησης Περιουσίας.

Πίνακας 1					
A/A	Τράπεζα	Αριθμός Λογαριασμού	Ημερομηνία Συναλλαγής	Απολογία Συναλλαγής	Ποσό Συναλλαγής σε Ευρώ
1					2.990,00 €
2					991,00 €
3					4.500,00 €
4					9.146,00 €
5					3.000,00 €
6					573,00 €
7					2.000,00 €
8					3.000,00 €
9					1.526,00 €
10					3.000,00 €
11					3.055,00 €
12					4.275,00 €
13					55,00 €
14					1.530,00 €
15					6.090,00 €
16					6.107,00 €

					
17	.....	.....	.....	.....	4.575,00 €
18	.....	.....	.....	.....	1.528,00 €
19	.....	.....	.....	.....	1.525,00 €
20	.....	.....	.....	.....	4.575,00 €
21	.....	.....	.....	.....	3.055,00 €
22	.....	.....	.....	.....	3.050,00 €
23	.....	.....	.....	.....	4.580,00 €
24	.....	.....	.....	.....	1.525,00 €
25	.....	.....	.....	.....	2.000,00 €
26	.....	.....	.....	.....	4.886,00 €
27	.....	.....	.....	.....	3.000,00 €
28	.....	.....	.....	.....	1.530,00 €
29	.....	.....	.....	.....	1.530,00 €
30	.....	.....	.....	.....	2.292,00 €
31	.....	.....	.....	.....	1.522,00 €
32	.....	.....	.....	.....	1.522,00 €
33	.....	.....	.....	.....	3.000,00 €
34	.....	.....	.....	.....	4.575,00 €
35	.....	.....	.....	.....	3.055,00 €
36	.....	.....	.....	.....	1.530,00 €
37	.....	.....	.....	.....	3.055,00 €
38	.....	.....	.....	.....	1.530,00 €
39	.....	.....	.....	.....	3.000,00 €
40	.....	.....	.....	.....	1.530,00 €
41	.....	.....	.....	.....	3.055,00 €
42	.....	.....	.....	.....	5.000,00 €
43	.....	.....	.....	.....	1.530,00 €
44	.....	.....	.....	.....	1.900,00 €

45	.....	..... .....	..... .....	.....	3.050,00 €
46	.....	..... .....	..... .....	.....	1.500,00 €
47	.....	..... .....	..... .....	.....	1.530,00 €
48	.....	..... .....	..... .....	.....	1.530,00 €
49	.....	..... .....	..... .....	.....	2.295,00 €
50	.....	..... .....	..... .....	.....	2.295,00 €
51	.....	..... .....	..... .....	.....	2.978,00 €
52	.....	..... .....	..... .....	.....	3.055,00 €
53	.....	..... .....	..... .....	.....	2.300,00 €
54	.....	..... .....	..... .....	.....	1.750,00 €
55	.....	..... .....	..... .....	.....	3.000,00 €
56	.....	..... .....	..... .....	.....	7.635,00 €
57	.....	..... .....	..... .....	.....	1.530,00 €
58	.....	..... .....	..... .....	.....	2.903,00 €
59	.....	..... .....	..... .....	.....	3.000,00 €
60	.....	..... .....	..... .....	.....	58,00 €
61	.....	..... .....	..... .....	.....	2.290,00 €
62	.....	..... .....	..... .....	.....	3.060,00 €
63	.....	..... .....	..... .....	.....	3.000,00 €
64	.....	..... .....	..... .....	.....	15.696,00 €
65	.....	..... .....	..... .....	.....	9.155,00 €
66	.....	..... .....	..... .....	.....	3.055,00 €
67	.....	..... .....	..... .....	.....	3.055,00 €
68	.....	..... .....	..... .....	.....	3.060,00 €
69	.....	..... .....	..... .....	.....	4.580,00 €
70	.....	..... .....	..... .....	.....	4.580,00 €
71	.....	..... .....	..... .....	.....	1.530,00 €
72	.....	..... .....	..... .....	.....	3.055,00 €
73	.....	..... .....	..... .....	.....	2.292,00 €

74	.....	..... .....	..... .....	.....	1.527,50 €
75	.....	..... .....	..... .....	.....	1.527,50 €
76	.....	..... .....	..... .....	.....	2.963,00 €
77	.....	..... .....	..... .....	.....	3.050,00 €
78	.....	..... .....	..... .....	.....	3.000,00 €
79	.....	..... .....	..... .....	.....	2.960,00 €
80	.....	..... .....	..... .....	.....	5.150,00 €
81	.....	..... .....	..... .....	.....	1.530,00 €
82	.....	..... .....	..... .....	.....	2.295,00 €
83	.....	..... .....	..... .....	.....	1.530,00 €
84	.....	..... .....	..... .....	.....	1.530,00 €
85	.....	..... .....	..... .....	.....	2.600,00 €
86	.....	..... .....	..... .....	.....	1.530,00 €
87	.....	..... .....	..... .....	.....	1.980,00 €
88	.....	..... .....	..... .....	.....	2.295,00 €
89	.....	..... .....	..... .....	.....	3.055,00 €
90	.....	..... .....	..... .....	.....	4.580,00 €
91	.....	..... .....	..... .....	.....	3.000,00 €
92	.....	..... .....	..... .....	.....	3.055,00 €
93	.....	..... .....	..... .....	.....	4.590,00 €
94	.....	..... .....	..... .....	.....	7.631,00 €
95	.....	..... .....	..... .....	.....	2.000,00 €
96	.....	..... .....	..... .....	.....	1.530,00 €
97	.....	..... .....	..... .....	.....	9.840,00 €
98	.....	..... .....	..... .....	.....	7.622,00 €
99	.....	..... .....	..... .....	.....	1.607,83 €
100	.....	..... .....	..... .....	.....	5.405,00 €
101	.....	..... .....	..... .....	.....	3.000,00 €
102	.....	..... .....	..... .....	.....	2.000,00 €

103	.....	..... .....	..... .....	.....	1.530,00 €
104	.....	..... .....	..... .....	.....	2.000,00 €
105	.....	..... .....	..... .....	.....	3.060,00 €
106	.....	..... .....	..... .....	.....	7.643,00 €
107	.....	..... .....	..... .....	.....	1.525,00 €
108	.....	..... .....	..... .....	.....	2.000,00 €
109	.....	..... .....	..... .....	.....	3.055,00 €
110	.....	..... .....	..... .....	.....	9.151,00 €
111	.....	..... .....	..... .....	.....	2.286,60 €
112	.....	..... .....	..... .....	.....	1.925,00 €
113	.....	..... .....	..... .....	.....	1.530,00 €
114	.....	..... .....	..... .....	.....	1.530,00 €
115	.....	..... .....	..... .....	.....	1.530,00 €
116	.....	..... .....	..... .....	.....	3.000,00 €
117	.....	..... .....	..... .....	.....	7.632,00 €
118	.....	..... .....	..... .....	.....	1.530,00 €
119	.....	..... .....	..... .....	.....	3.000,00 €
120	.....	..... .....	..... .....	.....	2.525,00 €
121	.....	..... .....	..... .....	.....	3.050,00 €
122	.....	..... .....	..... .....	.....	3.055,00 €
123	.....	..... .....	..... .....	.....	4.580,00 €
124	.....	..... .....	..... .....	.....	1.530,00 €
125	.....	..... .....	..... .....	.....	3.055,00 €
126	.....	..... .....	..... .....	.....	2.295,00 €
127	.....	..... .....	..... .....	.....	3.000,00 €
128	.....	..... .....	..... .....	.....	1.530,00 €
129	.....	..... .....	..... .....	.....	3.000,00 €
130	.....	..... .....	..... .....	.....	2.295,00 €
131	.....	..... .....	..... .....	.....	5.000,00 €

132	.....	..... .....	..... .....	.....	765,00 €
133	.....	..... .....	..... .....	.....	1.524,00 €
134	.....	..... .....	..... .....	.....	3.049,00 €
135	.....	..... .....	..... .....	.....	115,00 €
136	.....	..... .....	..... .....	.....	1.530,00 €
137	.....	..... .....	..... .....	.....	3.000,00 €
138	.....	..... .....	..... .....	.....	3.000,00 €
139	.....	..... .....	..... .....	.....	1.530,00 €
140	.....	..... .....	..... .....	.....	3.055,00 €
141	.....	..... .....	..... .....	.....	2.292,00 €
142	.....	..... .....	..... .....	.....	3.055,00 €
143	.....	..... .....	..... .....	.....	3.000,00 €
144	.....	..... .....	..... .....	.....	3.000,00 €
145	.....	..... .....	..... .....	.....	3.055,00 €
146	.....	..... .....	..... .....	.....	310,00 €
147	.....	..... .....	..... .....	.....	1.525,00 €
148	.....	..... .....	..... .....	.....	3.000,00 €
149	.....	..... .....	..... .....	.....	3.005,00 €
150	.....	..... .....	..... .....	.....	4.580,00 €
151	.....	..... .....	..... .....	.....	1.500,00 €
152	.....	..... .....	..... .....	.....	1.530,00 €
153	.....	..... .....	..... .....	.....	3.055,00 €
154	.....	..... .....	..... .....	.....	1.530,00 €
155	.....	..... .....	..... .....	.....	1.530,00 €
156	.....	..... .....	..... .....	.....	9.153,00 €
157	.....	..... .....	..... .....	.....	1.530,00 €
158	.....	..... .....	..... .....	.....	1.530,00 €
159	.....	..... .....	..... .....	.....	1.530,00 €
160	.....	..... .....	..... .....	.....	1.835,00 €

161	.....	..... .....	..... .....	.....	3.000,00 €
162	.....	..... .....	..... .....	.....	1.530,00 €
163	.....	..... .....	..... .....	.....	2.527,00 €
164	.....	..... .....	..... .....	.....	1.530,00 €
165	.....	..... .....	..... .....	.....	1.530,00 €
166	.....	..... .....	..... .....	.....	1.530,00 €
167	.....	..... .....	..... .....	.....	1.530,00 €
168	.....	..... .....	..... .....	.....	3.055,00 €
169	.....	..... .....	..... .....	.....	4.580,00 €
170	.....	..... .....	..... .....	.....	7.620,00 €
171	.....	..... .....	..... .....	.....	1.530,00 €
172	.....	..... .....	..... .....	.....	2.020,00 €
173	.....	..... .....	..... .....	.....	4.580,00 €
174	.....	..... .....	..... .....	.....	829,00 €
175	.....	..... .....	..... .....	.....	1.530,00 €
176	.....	..... .....	..... .....	.....	1.530,00 €
177	.....	..... .....	..... .....	.....	2.292,00 €
178	.....	..... .....	..... .....	.....	1.530,00 €
179	.....	..... .....	..... .....	.....	610,00 €
180	.....	..... .....	..... .....	.....	770,00 €
181	.....	..... .....	..... .....	.....	770,00 €
182	.....	..... .....	..... .....	.....	2.300,00 €
183	.....	..... .....	..... .....	.....	3.055,00 €
184	.....	..... .....	..... .....	.....	768,00 €
185	.....	..... .....	..... .....	.....	6.110,00 €
186	.....	..... .....	..... .....	.....	2.290,00 €
187	.....	..... .....	..... .....	.....	1.530,00 €
188	.....	..... .....	..... .....	.....	1.530,00 €
189	.....	..... .....	..... .....	.....	1.530,00 €

190	.....	..... .....	..... .....	.....	2.295,00 €
191	.....	..... .....	..... .....	.....	3.055,00 €
192	.....	..... .....	..... .....	.....	1.530,00 €
193	.....	..... .....	..... .....	.....	3.065,00 €
194	.....	..... .....	..... .....	.....	1.530,00 €
195	.....	..... .....	..... .....	.....	3.000,00 €
196	.....	..... .....	..... .....	.....	2.292,00 €
197	.....	..... .....	..... .....	.....	1.530,00 €
198	.....	..... .....	..... .....	.....	1.530,00 €
199	.....	..... .....	..... .....	.....	2.292,00 €
200	.....	..... .....	..... .....	.....	3.000,00 €
201	.....	..... .....	..... .....	.....	9.152,00 €
202	.....	..... .....	..... .....	.....	1.590,00 €
203	.....	..... .....	..... .....	.....	1.530,00 €
204	.....	..... .....	..... .....	.....	1.530,00 €
205	.....	..... .....	..... .....	.....	3.055,00 €
206	.....	..... .....	..... .....	.....	1.530,00 €
207	.....	..... .....	..... .....	.....	4.713,00 €
208	.....	..... .....	..... .....	.....	3.000,00 €
209	.....	..... .....	..... .....	.....	763,00 €
210	.....	..... .....	..... .....	.....	1.225,00 €
211	.....	..... .....	..... .....	.....	1.527,00 €
212	.....	..... .....	..... .....	.....	1.535,00 €
213	.....	..... .....	..... .....	.....	1.535,00 €
214	.....	..... .....	..... .....	.....	1.530,00 €
215	.....	..... .....	..... .....	.....	1.530,00 €
216	.....	..... .....	..... .....	.....	2.155,00 €
217	.....	..... .....	..... .....	.....	3.060,00 €
218	.....	..... .....	..... .....	.....	1.530,00 €

219	.....	.....	.....	.....	3.900,00 €
ΣΥΝΟΛΟ ΠΙΣΤΩΣΕΩΝ:					615.494,43 €

Ο ελεγχόμενος, ως φορολογικός κάτοικος εξωτερικού υπόκειται σε φόρο, σύμφωνα με το άρθρο 3 παρ. 2 του ν. 4172/2013 (Κ.Φ.Ε.), μόνο για το φορολογητέο εισόδημά του που προκύπτει στην Ελλάδα Επομένως, οι πιστώσεις που απεικονίζονται στον ανωτέρω πίνακα δεν αποτελούν φορολογητέο εισόδημα του ελεγχόμενου, καθώς είναι εισόδημα που έχει αποκτηθεί στην αλλοδαπή.

3. Οι παρακάτω πιστώσεις αφορούν καταβολές τοκοχρεολυτικών δόσεων στεγαστικού δανείου, οι οποίες συνιστούν δαπάνες απόκτησης περιουσιακών στοιχείων, σύμφωνα με το άρθρο 32 του ν. 4172/2013.

Πίνακας 2						
A/A	Τράπεζα	Αριθμός Λογαριασμού	Ημερομηνία Συναλλαγής	Απολογία Συναλλαγής	Ποσό Συναλλαγής	Ποσό σε Ευρώ
1				ΕΙΣΠΡΑΞΗ	10.034,04 CHF	8.153,12 €
2				ΕΙΣΠΡΑΞΗ	9.976,60 CHF	8.162,82 €
3				ΕΙΣΠΡΑΞΗ	57,63 CHF	47,28 €
4				ΕΙΣΠΡΑΞΗ	10.034,04 CHF	8.231,37 €
5				ΕΙΣΠΡΑΞΗ	9.939,90 CHF	8.154,14 €
6				ΕΙΣΠΡΑΞΗ	94,50 CHF	77,62 €
7				ΕΙΣΠΡΑΞΗ	10.034,04 CHF	8.242,19 €
8				ΕΙΣΠΡΑΞΗ	10.046,51 CHF	8.252,43 €
9				ΕΙΣΠΡΑΞΗ	0,31 CHF	0,26 €
10				ΕΙΣΠΡΑΞΗ	10.025,49 CHF	8.253,47 €
11				ΕΙΣΠΡΑΞΗ	8,28 CHF	6,82 €
12				ΕΙΣΠΡΑΞΗ	9.784,06 CHF	8.062,68 €
13				ΕΙΣΠΡΑΞΗ	264,22 CHF	218,76 €
14				ΕΙΣΠΡΑΞΗ	9.709,69 CHF	8.039,15 €
15				ΕΙΣΠΡΑΞΗ	326,66 CHF	269,63 €
16				ΕΙΣΠΡΑΞΗ	9.687,19 CHF	7.996,03 €
17				ΕΙΣΠΡΑΞΗ	347,96 CHF	288,64 €
18				ΕΙΣΠΡΑΞΗ	9.610,63 CHF	7.972,32 €
19				ΕΙΣΠΡΑΞΗ	423,42 CHF	351,68 €
20				ΕΙΣΠΡΑΞΗ	395,26 CHF	328,62 €
21				ΕΙΣΠΡΑΞΗ	9.640,89 CHF	8.007,38 €
ΣΥΝΟΛΟ ΠΙΣΤΩΣΕΩΝ:						99.116,41€

Για την κάλυψη του εν λόγω τεκμηρίου ο ελεγχόμενος δήλωσε στον κωδικό 781 στη δήλωση του φορολογικού έτους 2014 το ποσό των 150.807,00 ευρώ, για το οποίο προσκόμισε (στον αρχικό έλεγχο) Βεβαίωση Εισαγωγής Χρηματικών Κεφαλαίων από το εξωτερικό από την και το οποίο ο έλεγχος κάνει δεκτό, καθώς σύμφωνα με το άρθρο 34 παρ. 2 του ν. 4172/2013 δεν απαιτείται η δικαιολόγηση της απόκτησης των εισαγόμενων χρηματικών κεφαλαίων από το εξωτερικό για τα πρόσωπα που είναι φορολογικοί κάτοικοι άλλου κράτους.

4. Σύμφωνα με την περ. η του άρθρου 33 του ν. 4172/2013 (όπως αντικαταστάθηκε με την παρ. 1 του άρθρου 1 του ν. 4330/2015 και ισχύει για το φορολογικό έτος 2014 και εξής, σύμφωνα με την παρ. 6 του ίδιου άρθρου και νόμου) η ετήσια αντικειμενική δαπάνη του άρθρου 31 του ν. 4172/2013 δεν εφαρμόζεται για φυσικά πρόσωπα που έχουν τη φορολογική κατοικία τους στην αλλοδαπή και συνεπακόλουθα **δεν επιβάλλεται φόρος πολυτελούς διαβίωσης**.

6. ΠΟΡΙΣΜΑ ΣΥΜΠΛΗΡΩΜΑΤΙΚΟΥ ΕΛΕΓΧΟΥ

Μετά τις διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αναλυτικά παρατίθενται ανωτέρω, κατόπιν της προσκόμισης των νέων στοιχείων από τον ελεγχόμενο, ο έλεγχος προβαίνει στα εξής συμπεράσματα:

A) Στη Δήλωση Φορολογίας Εισοδήματος του φορολογικού έτους 2014 ο ελεγχόμενος δήλωσε ορθά στον κωδικό 319 ότι είναι φορολογικός κάτοικος εξωτερικού. **Η φορολογική κατοικία του ελεγχόμενου είναι στο εξωτερικό και ειδικότερα στο**, όπως προκύπτει από τα προβλεπόμενα στις ΠΟΛ 1260/19-12-2014 και ΠΟΛ 1201/06-12-2017 νόμιμα δικαιολογητικά που προσκόμισε ο ελεγχόμενος στη Δ.Ε.Δ. προς απόδειξη της φορολογικής του κατοικίας στο εξωτερικό, όπως αυτά περιγράφηκαν αναλυτικά ανωτέρω.

B) Από την έρευνα που διενήργησε ο έλεγχος στα δεδομένα που αντλήθηκαν μέσω του Ειδικού Λογισμικού Αυτοματοποιημένου Ελέγχου Προσαύξησης Περιουσίας, κατά την ελεγχόμενη περίοδο (φορολογικό έτος 2014), **προέκυψαν πιστώσεις πηγής Ελλάδος** για τις οποίες, από τους υποβληθέντες ισχυρισμούς και τα προσκομισθέντα από τον ελεγχόμενο αποδεικτικά έγγραφα – παραστατικά, δεν αποδείχθηκε η πραγματική πηγή ή αιτία προέλευσης των χρηματικών ποσών των πιστώσεων, είτε ότι η εν λόγω προσαύξηση περιουσίας έχει υπαχθεί σε νόμιμη φορολογία είτε ότι απαλλάχθηκε από τον φόρο με ειδικές διατάξεις, κατά τα οριζόμενα στη διάταξη του αρ. 39 του ν. 4174/2013 σε συνδυασμό με την παρ. 4 του αρ. 21 του ν. 4172/2013 (Κ.Φ.Ε.). Ο έλεγχος κρίνει τις κάτωθι πιστώσεις στους τραπεζικούς του λογαριασμούς ως πρωτογενείς καταθέσεις πηγής Ελλάδος τις οποίες, σύμφωνα με τη διάταξη του αρ. 39 του ν. 4174/2013 σε συνδυασμό με την παρ. 4 του αρ. 21 του ν. 4172/2013 (Κ.Φ.Ε.), λογίζει ως προσαύξηση της περιουσίας του ελεγχόμενου, η οποία αποτελεί αποκρυβείσα φορολογητέα ύλη και φορολογείται ως εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα με συντελεστή 33% κατά τη διάταξη της παρ. 4 αρ. 29 ν. 4172/2013.

Πίνακας 3					
A/A	Τράπεζα	Αριθμός Λογαριασμού	Ημερομηνί α	Αιτιολογία Συναλλαγής	Ποσό Συναλλαγής σε

			Συναλλαγή ς		Ευρώ
1				ΚΑΤΑΘΕΣΗ ΜΕΤΡΗΤΩΝ	6.000,00 €
2					27.720,00 €
3				ΚΑΤΑΘΕΣΗ ΜΕΤΡΗΤΩΝ	7.500,00 €
ΣΥΝΟΛΟ ΠΙΣΤΩΣΕΩΝ:					41.220,00€

Γ) Ο ελεγχόμενος παρέλειψε να δηλώσει εισόδημα από τόκους ημεδαπής προέλευσης ποσού **12,86 ευρώ**, όπως προέκυψε από την επεξεργασία των δεδομένων που αντλήθηκαν μέσω του Ειδικού Λογισμικού Αυτοματοποιημένου Ελέγχου Προσαύξησης Περιουσίας για την ελεγχόμενη περίοδο (φορολογικό έτος 2014) και για το οποίο παρακρατήθηκε φόρος **1,91 ευρώ**.

Συνεπώς, με βάση τα ανωτέρω εκτεθέντα, ο έλεγχος επαναπροσδιορίζει το φορολογητέο εισόδημα για το ελεγχόμενο φορολογικό έτος (2014) (χρήση 01/01/2014 - 31/12/2014) ως εξής:

Φορολογητέο εισόδημα βάσει <u>δήλωσης</u>	
Μισθωτή εργασία	0,00 €
Επιχειρηματική Δραστηριότητα:	0,00 €
Τόκοι ημεδαπής προέλευσης:	0,00 €
Συνολικό φορολογητέο εισόδημα δήλωσης	0,00 €

Φορολογητέο εισόδημα βάσει <u>αρχικού ελέγχου</u>	
Μισθωτή εργασία	0,00 €
Επιχειρηματική Δραστηριότητα - Προσαύξηση περιουσίας (αρ. 21 παρ. 4 και αρ. 29 παρ. 4 του Ν. 4172/2013)	755.830,84 €
Τόκοι ημεδαπής προέλευσης:	12,86 €
Συνολικό φορολογητέο εισόδημα βάσει ελέγχου:	755.843,70 €

Φορολογητέο εισόδημα βάσει <u>συμπληρωματικού ελέγχου</u>	
Μισθωτή εργασία	0,00 €
Επιχειρηματική Δραστηριότητα - Προσαύξηση περιουσίας (αρ. 21 παρ. 4 και αρ. 29 παρ. 4 του Ν. 4172/2013)	41.220,00 €
Τόκοι ημεδαπής προέλευσης:	12,86 €
Συνολικό φορολογητέο εισόδημα βάσει ελέγχου:	41.232,86 €

..»

Επειδή, οι ισχυρισμοί του προσφεύγοντος γίνονται μερικώς αποδεκτοί ως προς το ότι: α)είναι φορολογικός κάτοικος αλλοδαπής και α) καταθέσεις συνολικού ύψους 714.610,84

ευρώ δεν αποτελούν προσαύξηση περιουσίας σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 21 § 4 του ν. 4172/2013, καθόσον η αρμόδια φορολογική αρχή τους αποδέχεται κατά τρόπο σαφή και εμπεριστατωμένο στο πόρισμα που μας απέστειλε η Δ.Ο.Υ. Κατοίκων Εξωτερικού επί της επί της με αριθ./2021 πράξης αναπομπής της Υπηρεσίας μας, ως αναλυτικά αναφέρουμε παραπάνω.

Επειδή ύστερα από τα παραπάνω, το εισόδημα προερχόμενο από άγνωστη ή μη διαρκή ή μη σταθερή πηγή και αιτία σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 4 του άρθρου 21 του ν.4172/2013 προσδιορίζεται στο ποσό των **41.220,00 ευρώ** για το φορολογικό έτος **2014**, όπως προσδιορίζεται στο παρακάτω πίνακα :

A/A	Τράπεζα	Αριθμός Λογαριασμού	Ημερομηνία Συναλλαγής	Αιτιολογία Συναλλαγής	Ποσό Συναλλαγής σε Ευρώ
1				ΚΑΤΑΘΕΣΗ ΜΕΤΡΗΤΩΝ	6.000,00 €
2					27.720,00 €
3				ΚΑΤΑΘΕΣΗ ΜΕΤΡΗΤΩΝ	7.500,00 €
ΣΥΝΟΛΟ ΠΙΣΤΩΣΕΩΝ:					41.220,00€

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την μερική αποδοχή της από 26/02/2021 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του, με Α.Φ.Μ. και την τροποποίηση της υπ' αρ./2020 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος φορολογικού έτους 2014 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κατοίκων Εξωτερικού ως εξής:

ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ 2014	Ποσά Δήλωσης	Ποσά Ελέγχου	Ποσά Απόφασης Δ.Ε.Δ.	Διαφορά Απόφασης ΔΕΔ- Δήλωσης
Φορολογητέο Εισόδημα από μισθωτή εργασία	0,00	0,00	0,00	0,00
Φορολογητέο Εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα	0,00	755.830,84	41.220,00	41.220,00
Τόκοι ημεδαπής προέλευσης	0,00	12,86	12,86	12,86
Συνολικό Φορολογητέο Εισόδημα	0,00	755.843,70	41.232,86	41.232,86

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				755.843,70	249.424,18	41.232,86	13.602,60	41.232,86
1.	Του συζύγου	Μείωση του φόρου							0,00
		Υπόλοιπο φόρου (α)		0,00		249.424,18		13.602,60	13.602,60
	Εισόδημα-φόρος κλίμακας								0,00
2.	Της συζύγου	Μείωση του φόρου							0,00
		Υπόλοιπο φόρου (β)		0,00		0,00		0,00	
Επιβάρυνση φόρου αποδείξεων (γ)									
Β. Συμπληρωματικός φόρος									
Στο ακαθάριστο εισόδημα από ακίνητα (δ)									
Φόρος που αναλογεί [(α) + (β) + (γ) + (δ)]				0,00		249.424,18		13.602,60	13.602,60
Γ. Εκπτώσεις από το φόρο που αναλογεί									
1. Φόρος που παρακρατήθηκε στο εισόδημα από :									
α) Κινητές αξίες					0,00		0,00		
β) Εμπορικές επιχειρήσεις					0,00		0,00		
γ) Ακίνητα									
δ) Μισθωτές υπηρεσίες					0,00		0,00		
ε) Ελευθέρια επαγγέλματα									
στ) Την αλλοδαπή									
2. Φόρος που προκαταβλήθηκε :									
α) Το προηγούμενο οικονομικό έτος					0,00	0,00	0,00	0,00	
β) Ειδικών περιπτώσεων					0,00				
3. Φόρος που καταβλήθηκε με βάση									
Μείωση επιστροφής φόρου					0		0		
Υπόλοιπο φόρου				0,00		249.424,18		13.602,60	13.602,60
Δ. Σε περίπτωση χρεωστικού υπόλοιπου φόρου προστίθενται και σε περίπτωση πιστωτικού υπόλοιπου φόρου αφαιρούνται :									
1. Προκαταβολή φόρου για το επόμενο οικονομικό έτος						0,00		0,00	
2. Τέλη χαρτοσήμου στο ακαθάριστο εισόδημα από εκμίσθωση ακινήτων						0,00		0,00	
3. Εισφορά υπέρ ΟΓΑ στα πιο πάνω τέλη χαρτοσήμου						0,00		0,00	
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						124.712,09		6.801,30	6.801,30
7α. Τόκοι εκπρόθεσμης καταβολής βάσει άρθρου 53 του Ν. 4174/13									
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						30.233,75		824,66	824,66
12. Τέλος Επιτηδεύματος									0,00
Σύνολο				0,00		404.370,02		21.228,56	21.228,56
13. Φόρος πολυτ. Διαβίωσης						3.024,00			
14. Τέλος Επιτηδεύματος									
Έκπτωση λόγω υποβολής της δήλωσης μέσω διαδικτύου και λοιπών συμψηφισμών						0,00		0,00	
Χρεωστικό ποσό για βεβαίωση				0,00		407.394,02		21.228,56	21.228,56
Πιστωτικό ποσό για επιστροφή									
Ποσό που επιστράφηκε				0,00				0,00	
Τελικό χρεωστικό ποσό για βεβαίωση				0,00		407.394,02		21.228,56	21.228,56

Οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου - καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα απόφαση:

ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ 2014	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΑΠΟΦΑΣΗΣ
-----------------------------	----------------------	-----------------------

Διαφορά φόρου	249.424,20 €	13.602,60 €
Πρόσθετος φόρος ανακρίβειας	124.712,10 €	6.801,30 €
Εισφορά αλληλεγγύης	30.233,75 €	824,66 €
Φόρος πολυτελούς διαβίωσης	3.024,00 €	0,00 €
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	407.394,05 €	21.228,56 €

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**

**Η ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΗ
ΤΗΣ ΥΠΟΔ/ΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

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

ΓΡΑΜΜΑΤΩ ΣΚΟΥΡΑ

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.