



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

ΤΜΗΜΑ

Α2

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 213 1604561

Fax : 213 1604567

Καλλιθέα 09/ 07/ 2018

Αριθμός Απόφασης 3351

Α Π Ο Φ Α Σ Η

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. 1 του άρθρου 17 του ν. 4389/2016 (ΦΕΚ Α' 94).

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

δ. Του άρθρου 59 του π.δ. 111/2014 (Α' 178) «Οργανισμός του Υπουργείου Οικονομικών».

ε. Του άρθρου 6 της αριθμ. Δ6Α 1058824 ΕΞ 2014 (ΦΕΚ Β' 865, 1079 και 1846) Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών «Ανακαθορισμός της εσωτερικής διάρθρωσης και των αρμοδιοτήτων οργανικών μονάδων της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών και μετονομασία ορισμένων από αυτές», όπως τροποποιήθηκε και ισχύει.

στ. Της ΠΟΛ 1064/12-04-2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017).

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

3. Την υπ' αριθμόν 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 **09/03/2018** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του του, ΑΦΜ κάτοικος, οδός αρ., κατά:

- Της υπ' αριθ. υπ' αριθμ...../2018 προσβαλλόμενης Πράξης Επιβολής Προστίμου (άρθρο 7 §3&5 ν.4337/2015) της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΑΓΙΩΝ ΑΝΑΡΓΥΡΩΝ, για την διαχειριστική περίοδο 01-01/31-12-2009

και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Την ως άνω προσβαλλόμενη πράξη της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΑΓΙΩΝ ΑΝΑΡΓΥΡΩΝ της οποίας ζητείται η ακύρωση ή τροποποίηση.

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 **09/03/2018** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής που υπέβαλε ο του ΑΦΜ, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προσβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

ΙΣΤΟΡΙΚΟ

A. Ο προσφεύγων είχε ήδη περαιώσει με τακτικό έλεγχο από την Δ.Ο.Υ. με την υπ' αριθ./2015 εντολή ελέγχου, για την διαχειριστική περίοδο 01/01/31-12-2009, εκδίδοντας α) τον υπ' αριθ./2016 Οριστικό Διορθωτικό Προσδιορισμό Εισοδήματος, β) τον υπ' αριθ./2016 Οριστικό Διορθωτικό Προσδιορισμό ΦΠΑ, γ) την υπ' αριθ./2016 Πράξη Επιβολής Προστίμου Ν. 4174/2013 και δ) την υπ' αριθ./2016 Οριστική Πράξη Επιβολής Προστίμου ΠΔ 186/92.

B. Με την υπ' αριθμ...../2018 προσβαλλόμενη Πράξη Επιβολής Προστίμου (άρθρο 7 §3&5 ν.4337/2015) της Δ.Ο.Υ. ΑΓ. ΑΝΑΡΓΥΡΩΝ, (λόγω συγχώνευση των Δ.Ο.Υ) για την διαχειριστική περίοδο 01-01/31-12-2009 επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντα πρόστιμο συνολικού ποσού 38.996,70€ [(41.579,26€x40%=16.631,70€),(49.401,50€x40%=19.760,60), (6.511,00€x40%=2.604,40€)], διότι:

α) Εξέδωσε δύο (2) εικονικά φορολογικά στοιχεία ως προς το σύνολο της και συγκεκριμένα, α) το ΔΑ-ΤΠΑ Νο/2009 καθαρής αξίας 41.579,26€ και β) το ΔΑ-ΤΠΑ Νο/2009 καθαρής αξίας 49.401,50 €, προς το μη κερδοσκοπικό σωματείο “ ” ΑΦΜ, κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 2§1, 11, 12 & 18 του ΠΔ 186/92(ΚΒΣ) σε συνδυασμό με το άρθρο 19§4 του Ν.2523/97 και επισύρει τις κυρώσεις του άρθρου 7§3 περ. β' του Ν. 4337/2015, σε συνδυασμό με το άρθρο 5 του Ν 2523/97.

β) Εξέδωσε ένα (1) μερικώς εικονικό φορολογικό στοιχείο και συγκεκριμένα, το ΔΑ-ΤΠΑ Νο/2009 καθαρής αξίας 6.511,00€, προς το μη κερδοσκοπικό σωματείο “ ” ΑΦΜ, κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 2§1,

11 ,12&18 του ΠΔ 186/92(ΚΒΣ) σε συνδυασμό με το άρθρο 19§4 του Ν.2523/97 και επισύρει τις κυρώσεις του άρθρου 7§3 περ. β' του Ν. 4337/2015, σε συνδυασμό με το άρθρο 5 του Ν 2523/97.

Η ως άνω προσβαλλόμενη Πράξη Επιβολής Προστίμου εκδόθηκε από την Προϊστάμενη της Δ.Ο.Υ. ΑΓΙΩΝ ΑΝΑΡΓΥΡΩΝ (λόγω συγχώνευση των Δ.Ο.Υ), κατόπιν της από 24-11-2017 Έκθεσης Μερικού Επιτόπιου Ελέγχου (εφαρμογής διατάξεων του ΠΔ 186/1992(ΚΒΣ) Ν.2523/1997 & Ν.4174/2013) της Υπηρεσίας Ερευνών & Διασφάλισης Δημοσίων Εσόδων, η οποία συντάχθηκε από τους ελεγκτές της εν λόγω υπηρεσίας, α) & β) από έλεγχο που έγινε στον προσφεύγοντα, που διαβιβάστηκε στην Δ.Ο.Υ. Β' ΠΕΡΙΣΤΕΡΙΟΥ σύμφωνα με την αριθ. υπόθεση/17 (αρ. πρωτ. ΕΞ2017 ΕΜΠ/2017) της ΥΕ.Δ.Δ.Ε. και με αριθ. πρωτ. 30-11-2017 της Δ.Ο.Υ.

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση, της παραπάνω Πράξης Επιβολής Προστίμου της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΑΓΙΩΝ ΑΝΑΡΓΥΡΩΝ, προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους :

- Ότι το δικαίωμα του Δημοσίου για επιβολή φόρου και προστίμου, το οποίο αφορά την προσβαλλόμενη πράξη, έχει υποπέσει σε παραγραφή .
- Η φορολογική αρχή πριν την κοινοποίηση της προσβαλλόμενης πράξης δεν τον κάλεσε να δώσει εξηγήσεις .
- Μη επίδειξη και επίδοση της εντολής ελέγχου.
- Ότι οι συναλλαγές ήταν πραγματικές, η φορολογική αρχή δεν απέδειξε ως όφειλε την εικονικότητα των εν λόγω συναλλαγών.
- Περί ανεπαρκούς-πλημμελούς αιτιολογία, αοριστία έκθεσης ελέγχου.
- Προσαύξηση- εφαρμογή ευμενέστερου νομοθετικού καθεστώτος.

Επειδή, στο άρθρο 9 παρ. 5 του Ν. 2523/1997 ορίζεται:

«Οι διατάξεις περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για την ενέργεια αρχικής ή συμπληρωματικής φορολογικής εγγραφής στην κύρια φορολογία εφαρμόζονται ανάλογα και για την επιβολή των προστίμων. Η προθεσμία αρχίζει από τη λήξη της διαχειριστικής περιόδου που έπεται εκείνης, στην οποία αφορά η παράβαση. Στα πρόστιμα του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων ως και σε άλλα πρόστιμα που δεν συνδέονται με αντίστοιχη φορολογία, ως κύρια φορολογία νοείται η φορολογία εισοδήματος.»

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 72 § 11 του ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170), ορίζεται ότι:

«Διατάξεις περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να κοινοποιεί φύλλα ελέγχου και πράξεις προσδιορισμού φόρου, τελών, εισφορών, προστίμων, προϋσχύουσες του άρθρου 36 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, εξακολουθούν να έχουν εφαρμογή για τις χρήσεις, τις περιόδους,

τις υποθέσεις και τις φορολογικές υποχρεώσεις τις οποίες αφορούν. Κατ' εξαίρεση, οι διατάξεις της παραγράφου 3 του άρθρου 36 εφαρμόζονται και για περιπτώσεις φοροδιαφυγής, η οποία διαπράχθηκε πριν την εφαρμογή του Κώδικα, εάν, κατά τη θέση αυτού σε ισχύ, το δικαίωμα του Δημοσίου δεν έχει παραγραφεί», με τις διατάξεις του άρθρου 67 του ίδιου νόμου, ότι «ο παρών Κώδικας τίθεται σε ισχύ την 1η Ιανουαρίου 2014 εκτός αν ορίζεται διαφορετικά στις κατ' ιδίαν διατάξεις».

Με τις διατάξεις του άρθρου 84 του ν. 2238/1994 (ΦΕΚ Α' 151), όπως τροποποιήθηκε με τις διατάξεις του άρθρου 13 § 6 του ν. 3522/2006 (ΦΕΚ Α' 276) και ισχύει από 22/12/2006 και μετά σύμφωνα με το άρθρο 39 περ. ιγ' του ίδιου νόμου, ορίζεται ότι: «1) Η κοινοποίηση φύλλου ελέγχου, κατά τις διατάξεις του άρθρου 69, δεν μπορεί να γίνει μετά την πάροδο πενταετίας από το τέλος του έτους μέσα στο οποίο λήγει η προθεσμία για την επίδοση της δήλωσης. Το δικαίωμα του Δημοσίου για επιβολή του φόρου παραγράφεται μετά την πάροδο της πενταετίας, 2) ..., 3) ... 4) Το δικαίωμα του Δημοσίου για την ενέργεια αρχικής ή συμπληρωματικής φορολογικής εγγραφής και την επιβολή φόρων, πρόσθετων φόρων, για φορολογικές παραβάσεις, παραγράφεται μετά την πάροδο δεκαετίας, εφόσον η μη ενάσκηση του, έστω και κατά ένα μέρος, οφείλεται: α) β) Σε οποιαδήποτε από τις περιπτώσεις που αναφέρονται στην παράγραφο 2 του άρθρου 68, ανεξάρτητα από το εάν έχει εκδοθεί και κοινοποιηθεί ή όχι, αρχικό φύλλο ελέγχου, ...», σύμφωνα δε με τις διατάξεις του άρθρου 17 § 2 του ν. 3296/2004 (ΦΕΚ Α' 253), ορίζεται ότι: «Οι διατάξεις των παραγράφων 2 του άρθρου 68 του Ν. 2238/1994 και 3 του άρθρου 49 του Ν. 2859/2000 έχουν εφαρμογή και για τις περαιούμενες κατά τα άρθρα 13 έως και 16 δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος, Φ.Π.Α. και λοιπών φορολογιών. Τα ανωτέρω ισχύουν ανάλογα και σε περιπτώσεις ύπαρξης ανέλεγκτων δελτίων πληροφοριών ή λοιπών εν γένει επιβαρυντικών στοιχείων κατά το χρόνο υποβολής των πιο πάνω δηλώσεων»

Με τις διατάξεις του άρθρου 68 § 2 του ν. 2238/1994 (ΦΕΚ Α' 151), ορίζεται ότι: «Φύλλο ελέγχου και αν ακόμη έγινε οριστικό δεν αποκλείει την έκδοση και κοινοποίηση συμπληρωματικού φύλλου ελέγχου, αν: α) από συμπληρωματικά στοιχεία, που περιήλθαν σε γνώση του προϊστάμενου της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας, εξακριβώνεται ότι το εισόδημα του φορολογουμένου υπερβαίνει αυτό που έχει περιληφθεί στο προηγούμενο φύλλο ελέγχου, ...»

Όταν τα συμπληρωματικά στοιχεία περιέρχονται στον προϊστάμενο της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας το τελευταίο έτος της Παραγραφής, ο χρόνος αυτής παρατείνεται για ένα ακόμη ημερολογιακό έτος.

Περαιτέρω με τις διατάξεις του άρθρου 17 § 2 του ν. 3296/2004 (ΦΕΚ Α' 253), ορίζεται ότι: «Οι διατάξεις των παραγράφων 2 του άρθρου 68 του Ν. 2238/1994 και 3 του άρθρου 49 του Ν. 2859/2000 έχουν εφαρμογή και για τις περαιούμενες κατά τα άρθρα 13 έως και 16 δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος, Φ.Π.Α. και λοιπών φορολογιών. Τα ανωτέρω ισχύουν ανάλογα και σε περιπτώσεις ύπαρξης ανέλεγκτων δελτίων πληροφοριών ή λοιπών εν γένει επιβαρυντικών στοιχείων κατά το χρόνο υποβολής των πιο πάνω δηλώσεων».

Επιπλέον, με την υπ' αριθμ. **102/2001 γνωμοδότηση** του Γ' τμήματος του Νομικού Συμβουλίου του Κράτους, η οποία έγινε δεκτή από τον υπουργό Οικονομικών με την υπ' αριθμ.

1020145/ΠΟΛ1100 /10-04-2001, εγκύκλιο, έγινε δεκτό ότι: «α) Κατά την έννοια των άρθρων 68 παράγραφος 2 ν. 2238/94 και 39 παράγραφος 3 ν. 1642/86 όπως κωδικοποιήθηκε με το άρθρο 49 παράγραφος 3 ν. 2859/2000, τα πορίσματα και οι διαπιστώσεις ελέγχου που έγινε σε μεταγενέστερο στάδιο σε τρίτες επιχειρήσεις, προμηθεύτριες επιχειρήσεων που είχαν περαιωθεί με συμβιβασμό, από τα οποία προέκυψε ότι τα εκδοθέντα και καταχωρηθέντα στην λήπτρια επιχείρηση τιμολόγια πώλησης είναι εικονικά, αποτελούν συμπληρωματικά στοιχεία και είναι δυνατή η έκδοση και κοινοποίηση των σχετικών συμπληρωματικών φύλλων ελέγχου και πράξεων. β) Δεν αποκλείεται και δεν απαιτείται διενέργεια πλήρους επανελέγχου, αλλά αρκεί να προσδιορισθεί εξ υπαρχής το συνολικό εισόδημα κατά συνεκτίμηση παλαιών και νέων στοιχείων».

Εξάλλου συμπληρωματικό στοιχείο αποτελεί και η έκθεση ελέγχου άλλης οικονομικής εφορίας, εκτός αν αυτή είχε εκδοθεί κατόπιν αιτήσεως του αρμοδίου για την έκδοση συμπληρωματικού φύλλου ελέγχου Προϊσταμένου ΔΟΥ, οπότε θα αποτελούσε μη επιτρεπόμενη έκθεση επανελέγχου της φορολογικής δηλώσεως ΣΤΕ 2397/1990 και εφόσον, από νέα στοιχεία, διαπιστώνεται εικονικότητα των εκδοθέντων στοιχείων και απόκρυψη εισοδήματος, δεν αποκλείεται ο εξ υπαρχής και εκ νέου εξωλογιστικός προσδιορισμός, με βάση τόσο τα παλαιά, όσο και τα νέα στοιχεία **ΣΤΕ 1426/2000**.

Ιδιαίτερα δε συμπληρωματικό στοιχείο, δέον να θεωρηθεί επί εικονικών τιμολογίων η περιέλευση στοιχείων στον αρμόδιο Οικ. Έφορο και μετά την οριστικοποίηση της εγγραφής από έκθεση άλλης οικ. Εφορίας ή στοιχεία τρίτων επιχειρήσεων ή και άλλα έγγραφα όταν αποδεικνύεται η εικονικότητα των τιμολογίων και στοιχείων, έστω και αν αυτά ήταν στην διάθεση του Οικ. Εφόρου καθ' όσον γι' αυτά δεν είχε εγερθεί υπόνοια για την εικονικότητά τους κατά την συμβιβαστική επίλυση ούτε ήταν δυνατή άνευ των σχετικών διασταυρώσεων η ανακάλυψη της εικονικότητας, γενομένη σε μεταγενέστερο χρόνο, και τα στοιχεία αυτά συνιστούν οπωσδήποτε νέα στοιχεία αφού έχουν διαφορετικό ουσιαστικό περιεχόμενο από το εμφανιζόμενο στα στοιχεία τους και μπορούν να δικαιολογήσουν την έκδοση συμπληρωματικής πράξεως (Διοικ. Εφ. Ιωαννίνων 245/1998 και σκέψεις ΣΤΕ 1426/2000).

Περαιτέρω, Πράξη επιβολής φόρου εισοδήματος, ακόμη και αν κατέστη οριστική κατόπιν διοικητικής επιλύσεως της διαφοράς, δεν αποκλείει την έκδοση και κοινοποίηση συμπληρωματικής πράξεως, αν από συμπληρωματικά στοιχεία, τα οποία περιήλθαν εκ των υστέρων στον Προϊστάμενο της Δημόσιας Οικονομικής Υπηρεσίας και τα οποία ο τελευταίος δεν είχε υπ' όψιν του κατά την έκδοση της αρχικής πράξεως, εξακριβώνεται ότι το εισόδημα του υπόχρεου είναι ανώτερο από αυτό που περιλήφθηκε στην αρχική πράξη. Τέτοια συμπληρωματικά στοιχεία δεν αποκλείεται να είναι επίσημα ή ανεπίσημα βιβλία ή στοιχεία που τηρούν τρίτες επιχειρήσεις ή και άλλα έγγραφα από τα οποία αποδεικνύεται, κατά την κρίση της φορολογικής αρχής ή των διοικητικών δικαστηρίων, η εικονικότητα των τιμολογίων που εξέδιδε ή λάμβανε και καταχώριζε ο φορολογούμενος και ως εκ τούτου η απόκρυψη απ' αυτόν εισοδήματος **ΣΤΕ 2122/2012**.

Επειδή, με την υπ' αριθμ. **1738/2017** απόφαση της Ολομέλειας του ΣτΕ κρίθηκαν ως αντισυνταγματικές οι διατάξεις των νόμων που προέβλεπαν παράταση της παραγραφής και συγκεκριμένα οι διατάξεις που περιλαμβάνονται στη σκέψη 8 της Απόφασης, δεδομένου ότι αντίκεινται στις εξειδικεύουσες την (απορρέουσα από την αρχή του κράτους δικαίου) αρχή της ασφάλειας δικαίου διατάξεις των παραγράφων 1 και 2 του άρθρου 78 του Συντάγματος, διότι παρέτειναν την προθεσμία παραγραφής φορολογικών αξιώσεων του Δημοσίου αναγομένων σε ημερολογιακά έτη προγενέστερα του προηγούμενου της δημοσιεύσεως των σχετικών νόμων ετών.

Επειδή, στην προκείμενη περίπτωση τα νέα στοιχεία περιήλθαν σε γνώση της προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΑΓ. ΑΝΑΡΓΥΡΩΝ λόγω αρμοδιότητας, με την από 24-11-2017 Έκθεση Μερικού Επιτόπιου Ελέγχου (εφαρμογής διατάξεων του ΠΔ 186/1992(ΚΒΣ) Ν.2523/1997 & Ν.4174/2013) της Υπηρεσίας Ερευνών & Διασφάλισης Δημοσίων Εσόδων, η οποία αφορούσε την χρήση 2009, η οποία είχε περαιωθεί με τακτικό έλεγχο. Τα νέα αυτά στοιχεία αποτελούν συμπληρωματικά στοιχεία κατά την έννοια των διατάξεων του άρθρου 68 § 2 του Ν.2238/1994 και συνεπώς, στην υπό κρίση περίπτωση, σύμφωνα με όλες τις προαναφερόμενες διατάξεις, το δικαίωμα του Δημοσίου για έκδοση και κοινοποίηση καταλογιστικής πράξης επιβολής προστίμου ΚΒΣ λόγω νέων στοιχείων, παραγράφεται μετά την πάροδο δεκαετίας, ήτοι για την χρήση 2009 στις 31-12-2020 και ως εκ τούτου ο ισχυρισμός περί παραγραφής για την κρινόμενη πράξη χρήσεως 2009 απορρίπτεται..

Επειδή, με τις διατάξεις του **άρθρου 28 του Ν. 4174/2013** [ΦΕΚ Α' 170/26-07-2013], ορίζεται ότι:
«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. 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.» Τα ανωτέρω ισχύουν από 01-01-2014 σύμφωνα με το άρθρο 73 του ιδίου Νόμου.

Επειδή, στην υπό κρίση περίπτωση η φορολογική αρχή (Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. ΑΤΤΙΚΗΣ) κατ' εφαρμογή της ως άνω διάταξης κοινοποίησε (δια θυροκολλησεως) στην έδρα του προσφεύγοντα (στην οδό-.....) στις 06-09-2017, το υπ' αριθ./2017 Σ.Δ.Ε. -Κλήση σε Ακρόαση (σημείωμα διαπιστώσεων ελέγχου των άρθρων 28 & 62 του Ν. 4174/2013), με συνημμένο το υπ' αριθ./2017 προσωρινό προσδιορισμό προστίμου με το οποίο του γνωστοποίησε την παράβαση που προέκυψε κατά την διάρκεια του ελέγχου και τον καλούσε, όπως εντός είκοσι (20) ημερών από την επομένη της κοινοποίησής του, να διατυπώσει τις απόψεις του. Επί της ως άνω Κλήση σε Ακρόαση ο προσφεύγων, στις 26-09-2017 υπέβαλε εγγράφως με αριθ. πρωτ. υπόμνημα σε απάντηση της και ως εκ τούτου ο ισχυρισμός του, ότι η φορολογική αρχή δεν τον κάλεσε να δώσει εξηγήσεις (περί μη κλήσης σε ακρόαση) είναι απορριπτέος ως ουσιαστικά και νομικά αβάσιμος.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του **άρθρου 25 §§1,2 του Ν. 4174/2013** ορίζεται ότι :

«1. Ο οριζόμενος «ή οι οριζόμενοι», από τη Φορολογική Διοίκηση, για τη διενέργεια του φορολογικού ελέγχου, υπάλληλος «ή υπάλληλοι», «φέρουν», έγγραφη εντολή διενέργειας επιτόπιου φορολογικού ελέγχου, η οποία έχει εκδοθεί από τον Γενικό Γραμματέα , «ή από εξουσιοδοτημένα από αυτόν όργανα της Φορολογικής Διοίκησης» και η οποία περιλαμβάνει τουλάχιστον τα εξής:

- α) τον αριθμό και την ημερομηνία της εντολής,*
- β) το ονοματεπώνυμο του υπαλλήλου «ή των υπαλλήλων στους οποίους» έχει ανατεθεί ο φορολογικός έλεγχος,*
- γ) το ονοματεπώνυμο ή την επωνυμία, τη διεύθυνση και τον αριθμό φορολογικού μητρώου του φορολογούμενου, αν αυτός έχει αποδοθεί στον φορολογούμενο,*
- δ) τη φορολογική περίοδο ή υπόθεση και το είδος φορολογίας που αφορά ο φορολογικός έλεγχος,*
- ε) τη διάρκεια του φορολογικού ελέγχου, και*
- στ) το χαρακτηρισμό «πλήρης» ή «μερικός» έλεγχος, κατά περίπτωση.*

Η εντολή διενέργειας φορολογικού ελέγχου δεν δημοσιεύεται.

2. Ο οριζόμενος από τη Φορολογική Διοίκηση, για τη διενέργεια του φορολογικού ελέγχου, υπάλληλος πρέπει να επιδεικνύει το δελτίο ταυτότητας του και την εντολή φορολογικού ελέγχου πριν την έναρξη του φορολογικού ελέγχου».

Στην προκείμενη περίπτωση ο προσφεύγων είχε λάβει τις με αριθ./2016 &/2016 προσκλήσεις της υπηρεσίας Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. ΑΤΙΚΗΣ, στις οποίες αναγραφόταν ο αριθμός της εκδοθείσας εντολής ελέγχου (...../2016 &/2016 αντίστοιχα). Στις 16-05-2017 ο (ο προσφεύγων) προσήλθε στην υπηρεσία της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. ΑΤΙΚΗΣ, προσκομίζοντας τα βιβλία και στοιχεία της ελεγχόμενης περιόδου, καθώς και το με αρ. πρωτ. Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. ΑΤΤ/2017 Υπόμνημα, όπως αναφέρουμε πιο πάνω.

Εν συνεχεία εκδόθηκε η με αρ./2017 εντολή διενέργειας ελέγχου, η οποία επιδείχτηκε στον προσφεύγοντα πριν την έναρξη του ελέγχου με βάσει τα οριζόμενα στις διατάξεις του άρθρου 25 του ν. 4174/2013 και με την οποία ανατέθηκε στις υπογράφουσες την παρούσα έκθεση η

διενέργεια του ελέγχου εντός της Υπηρεσίας. Ο νόμος δεν προβλέπει την επίδοση της εντολής επιτόπιου ελέγχου στο φορολογούμενο. Επιπροσθέτως στην εν λόγω εντολή αναγράφονταν οι διατάξεις σύμφωνα με τις οποίες η υπηρεσία της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. ΑΤΙΚΗΣ έχει αρμοδιότητα για την διενέργεια αυτού του είδους ελέγχων και εκ τούτου ο ισχυρισμός του προσφεύγοντα, για μη επίδειξη και επίδοση εντολής ελέγχου απορρίπτεται.

Επειδή, σύμφωνα με το **πρώτο εδάφιο της παραγράφου 4 του άρθρου 19 του Ν.**

2523/97 ορίζεται ότι : *«Εικονικό είναι το στοιχείο που εκδίδεται για συναλλαγή ανύπαρκτη στο σύνολό της ή για μέρος αυτής ή για συναλλαγή που πραγματοποιήθηκε από πρόσωπα διαφορετικά από αυτά που αναγράφονται στο στοιχείο ή το ένα από αυτά είναι άγνωστο φορολογικά πρόσωπο, με την έννοια ότι δεν έχει δηλώσει την έναρξη του επιτηδεύματός του ούτε έχει θεωρήσει στοιχεία στην κατά τόπο αρμόδια, σύμφωνα με την αναγραφόμενη στο στοιχείο διεύθυνση, δημόσια οικονομική υπηρεσία».*

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του **άρθρου 18 § 9 του ΚΒΣ** ορίζεται ότι : *« Το βάρος της απόδειξης της συναλλαγής φέρει τόσο ο εκδότης, όσο και ο λήπτης του στοιχείου, οι οποίοι δικαιούνται να επιβεβαιώσουν τα αναγκαία στοιχεία του αντισυμβαλλόμενου από τη δήλωση έναρξης εργασιών ή από άλλο πρόσφορο αποδεικτικό στοιχείο, επιφυλασσομένων των διατάξεων περί φορολογικού απορρήτου, τα οποία οι συμβαλλόμενοι υποχρεούνται εκατέρωθεν να παρέχουν, φέροντας ο καθένας και την ευθύνη για την ακρίβεια των στοιχείων που παρέχει »*

Επειδή, όπως καταγράφεται στην από 24-11-2017 Έκθεση Μερικού Επιτόπιου Ελέγχου (εφαρμογής διατάξεων του ΠΔ 186/1992(ΚΒΣ) Ν.2523/1997 & Ν.4174/2013) της Υπηρεσίας Ερευνών & Διασφάλισης Δημοσίων Εσόδων, ότι:

<<- Ο (ο προσφεύγων) δεν έθεσε στη διάθεση του ελέγχου φορολογικά παραστατικά αγοράς για όλα τα υλικά που αναφέρονται στα Δελτία Αποστολής - Τιμολόγια με αρ./2009 και για μέρος των υλικών που αναφέρονται στο Δελτίο Αποστολής - Τιμολόγιο με αρ./2009.

- Στα τηρούμενα βιβλία του προσφεύγοντα δεν βρέθηκαν καταχωρισμένα τα Δελτία Αποστολής - Τιμολόγια με αρ./2009 ούτε βρέθηκαν καταχωρισμένες ενδοκοινοτικές αποκτήσεις για τους μήνες 02/2009 (οπότε και ανατέθηκε στον προσφεύγοντα το έργο, βάσει της σύμβασης) έως και τον 03/2009 (οπότε και εκδόθηκαν τα επίμαχα Δελτία Αποστολής - Τιμολόγια) ούτε αγορές εμπορευμάτων από το εσωτερικό της χώρας ή εισαγωγές που να σχετίζονται με τα πωληθέντα εμπορεύματα των Δελτίων Αποστολής - Τιμολογίων με αρ./2009.

- Για τα υλικά που αναφέρονται στα Δελτία Αποστολής - Τιμολόγια με αρ./2009 έχει εκδοθεί το με αρ./2009 invoice (τιμολόγιο) και το με αρ./2009 delivery note (δελτίο αποστολής) από τη γερμανική εταιρεία «.....» με λήπτη το σωματείο

«.....». Επίσης, το προαναφερθέν τιμολόγιο εξοφλήθηκε μέσω εμβασμάτων από τραπεζικό λογαριασμό που διατηρεί το σωματείο στην

- Σύμφωνα με το από 28-10-2016 μήνυμα ηλεκτρονικής αλληλογραφίας της γερμανικής εταιρείας «.....» προς το σωματείο «.....», η γερμανική εταιρεία παρέδωσε στο σωματείο το σύστημα διαχείρισης κλήσεων το 2009 και προέβη σε εκπαίδευση του και του προσωπικού του σωματείου.

Ο έλεγχος διαπιστώνει ότι οι συναλλαγές που περιγράφονται στα Δελτία Αποστολής/2009 και μέρος των συναλλαγών που περιγράφονται στο Δελτίο Αποστολής - Τιμολόγιο/2009 δεν έχουν πραγματοποιηθεί και κατά συνέπεια είναι ανύπαρκτες. Πιο συγκεκριμένα:

1. Τα Δελτία Αποστολής - Τιμολόγια με αρ. και/2009, έκδοσης του κρίνονται εικονικά ως προς τη συναλλαγή, καθώς:

- Για τα εμπορεύματα που αναφέρονται στα Δελτία Αποστολής - Τιμολόγια με αρ./2009 δεν επιδείχθηκαν από την ελεγχόμενη οντότητα παραστατικά αγοράς τους (τιμολόγια κλπ.), παραστατικά μεταφοράς και παραστατικά πληρωμής, εκτός από την προκαταβολή των 10.000€ που κατέβαλε ο προσφεύγων. Προϋπόθεση για την πραγματοποίηση των ανωτέρων πωλήσεων είναι η ύπαρξη αγοράς των αντίστοιχων εμπορευμάτων. Ο προσφεύγων παρότι φαίνεται να πουλάει συγκεκριμένα εμπορεύματα, δεν εμφανίζει στο βιβλίο εσόδων -εξόδων εγγραφές για τις αγορές αυτών, είτε από το εσωτερικό είτε από το εξωτερικό, ούτε προσκόμισε αντίστοιχα παραστατικά αγοράς. Επιπλέον δε δηλώνεται από ξένα ΑΦΜ στο VIES, τη συγκεκριμένη περίοδο, ούτε από Έλληνες επιτηδευματίες μέσω Συγκεντρωτικών Καταστάσεων Πελατών - Προμηθευτών. Ο στο με αρ. πρωτ. Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. ΑΤΤ ΕΜΠ/2017 υπόμνημα του παραδέχεται ότι τελικά δέχθηκε να συνεχιστεί το έργο με βάσει την προσφορά που είχε λάβει το σωματείο από την γερμανική εταιρεία και η αγορά να γίνει από το ίδιο το σωματείο, αφού είχε καλύτερη προσφορά από τη δική του. Επίσης, τα εμπορεύματα που αναγράφονται στα με αρ./2009 Δελτία Αποστολής - Τιμολόγια έχουν τιμολογηθεί στο σωματείο «.....» από τη γερμανική εταιρεία «.....» με το Τιμολόγιο/2009 και έχουν αποσταλεί στο σωματείο από τη γερμανική εταιρεία. Επίσης, έχουν εξοφληθεί μέσω τραπεζικού λογαριασμού του σωματείου με εμβάσματα προς τραπεζικό λογαριασμό της γερμανικής εταιρείας. Τα εμβάσματα αυτά έχουν καταχωρισθεί στο τηρούμενο βιβλίο εισπράξεων - πληρωμών του σωματείου. Συνεπώς, η πώληση του συντονιστικού κέντρου διαχείρισης κλήσεων στο σωματείο έγινε από τη γερμανική εταιρεία «.....» και όχι από τον

- Για τα εμπορεύματα και περιλαμβάνονται στα με αρ./2009 Δελτία Αποστολής - Τιμολόγια δεν τέθηκαν στη διάθεση του ελέγχου παραστατικά αγοράς από προμηθευτή του Από τα προσκομισθέντα βιβλία και στοιχεία και τις Συγκεντρωτικές Καταστάσεις Πελατών - Προμηθευτών, δεν προκύπτει από πού και πώς αποκτήθηκαν τα εμπορεύματα που αναγράφονται στα εκδοθέντα Δελτία Αποστολής - Τιμολόγια.

- Για την αγορά των εμπορευμάτων και περιλαμβάνονται στο με αρ./2009 Δελτίο Αποστολής - Τιμολόγιο επιδείχθηκαν από τον προσφεύγοντα οντότητα τα Δελτία Αποστολής - Τιμολόγια και/2009 έκδοσης της εταιρείας «.....» - Α.Φ.Μ., με ημερομηνία έκδοσης μεταγενέστερη του εκδοθέντος Δελτίου Αποστολής - Τιμολογίου. Μάλιστα, ως τόπος παράδοσης αναφέρεται η οδός αρ. στο, διεύθυνση που δεν αντιστοιχεί ούτε στην έδρα ή άλλη εγκατάσταση της ελεγχόμενης οντότητας ούτε στην έδρα ή άλλη εγκατάσταση του σωματείου «.....». Συνεπώς, τα εμπορεύματα αυτά δε θα μπορούσαν να έχουν αποσταλεί και να έχουν τιμολογηθεί στο σωματείο «.....» στις 18-03-2009.

-Ο έλεγχος δεν αποδέχεται την αξία της εργασίας που έχει περιληφθεί στο με αρ./2009 Δελτίο Αποστολής - Τιμολόγιο, καθώς η εγκατάσταση του συντονιστικού κέντρου διαχείρισης κλήσεων έγινε το χρονικό διάστημα 02/06/2009-05/06/2009 από μηχανικό της γερμανικής εταιρείας «.....», όπως προκύπτει από την από 28-10-2016 ηλεκτρονική αλληλογραφία μεταξύ του σωματείου και της γερμανικής εταιρείας, που προσκόμισε το σωματείο στην Υπηρεσία της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. και από το με αρ. πρωτ. Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. ΑΤΤ.ΕΙ/2016 υπόμνημα του νόμιμου εκπροσώπου του σωματείου. Επιπροσθέτως, στο υπόμνημα αυτό, ο νόμιμος εκπρόσωπος του σωματείου υποστηρίζει ότι οι εργασίες ολοκληρώθηκαν από κάποια από τα μέλη του.

2. Το Δελτίο Αποστολής - Τιμολόγιο με αρ./2009 είναι μερικώς εικονικό ως προς τη συναλλαγή, καθώς:

- Για τα εμπορεύματα που περιλαμβάνονται στο ανωτέρω Δ.Α.-Τιμολόγιο, η ελεγχόμενη οντότητα δεν έθεσε στη διάθεση του ελέγχου παραστατικό αγοράς από προμηθευτή της. Από τα προσκομισθέντα βιβλία και στοιχεία και τις Συγκεντρωτικές Καταστάσεις Πελατών -Προμηθευτών, δεν προκύπτει από πού και πώς αποκτήθηκαν τα εμπορεύματα που αναγράφονται στα εκδοθέντα Δελτία Αποστολής -Τιμολόγια.

- Τα εμπορεύματα που περιλαμβάνονται στο ανωτέρω Δ.Α.-Τιμολόγιο έχουν αγοραστεί από την ελεγχόμενη οντότητα με Δελτία Αποστολής - Τιμολόγια μεταγενέστερα της 18-03-2009 (ημ/νίας έκδοσης του Δ.Α.-Τιμολογίου). Συνεπώς δε θα μπορούσαν να έχουν αποσταλεί και να έχουν τιμολογηθεί στο σωματείο «.....» στις 18-03-2009.

Επομένως, τα με αρ. και/2009 Δελτία Αποστολής - Τιμολόγια, έκδοσης του με λήπτη το σωματείο «.....», καθαρής αξίας €41.579,26 και €49.401,50 αντίστοιχα, κρίνονται εικονικά στο σύνολο τους διότι αφορούν ανύπαρκτες συναλλαγές και το με αρ./2009 Δελτίο Αποστολής - Τιμολόγιο, έκδοσης του με λήπτη το σωματείο «.....», συνολικής καθαρής αξίας €12.513,60 κρίνεται μερικώς εικονικό διότι αφορά ανύπαρκτες συναλλαγές αξίας €6.511,00. Η συνολική αξία των Δ.Α.-Τιμολογίων που κρίθηκε εικονική ανέρχεται στο ποσό των €97.491,76.....>> και ως εκ τούτου οι ισχυρισμοί του προσφεύγοντα απορρίπτονται ως αβάσιμοι.

Επειδή, ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι ο έλεγχος **δεν απέδειξε την εικονικότητα** των επίμαχων φορολογικών στοιχείων, καθόσον στην έκθεση ελέγχου δεν περιλαμβάνεται αιτιολογία των πραγματικών και νομικών λόγων, που οδήγησαν τη Διοίκηση στην απόφαση της και παράθεση των κριτηρίων βάσει των οποίων άσκησε η Διοίκηση τη διακριτική της ευχέρεια, ενώ κατά την πάγια νομολογία των διοικητικών δικαστηρίων, όταν τα πρόσωπα είναι υπαρκτά, η φορολογική αρχή φέρει το βάρος απόδειξης του ισχυρισμού της για εικονικότητα έκδοσης και λήψης στοιχείων.

Στην προκείμενη περίπτωση, στην από 24-11-2017 Έκθεση Μερικού Επιτόπιου Ελέγχου (εφαρμογής διατάξεων του ΠΔ 186/1992(ΚΒΣ) Ν.2523/1997 & Ν.4174/2013) της Υπηρεσίας Ερευνών & Διασφάλισης Δημοσίων Εσόδων, παρατίθενται με σαφή και επαρκώς αιτιολογημένο τρόπο τα πραγματικά περιστατικά, σύμφωνα με τα οποία αποδεικνύεται ότι ο προσφεύγων εξέδωσε τα επίμαχα φορολογικά στοιχεία τα οποία είναι εικονικά ως προς το σύνολο τους και μερικώς εικονικό για την κρινόμενη χρήση.

Επειδή, στην προκείμενη περίπτωση στην προσβαλλόμενη πράξη **δεν υπάρχει πλημμελής αιτιολογία**, καθόσον, στην από 24-11-2017 Έκθεση Μερικού Επιτόπιου Ελέγχου (εφαρμογής διατάξεων του ΠΔ 186/1992(ΚΒΣ) Ν.2523/1997 & Ν.4174/2013) της Υπηρεσίας Ερευνών & Διασφάλισης Δημοσίων Εσόδων, αναγράφονται όλα τα στοιχεία για κάθε συγκεκριμένη περίπτωση, με βάσει τα οποία στοιχειοθετείται η καταλογιζόμενη παράβαση, που καθιστούν την προσβαλλόμενη πράξη νόμιμη. Εξάλλου σε κάθε Πράξη Επιβολής Προστίμου περιέχει στο σώμα της την αυτοτελή αιτιολογία της παράβασης, η δε σχετική Έκθεση Ελέγχου τα ειδικότερα στοιχεία. **(ΣτΕ 1645/1991, Εγκ. Υπ. Οικ. 1034945/258/0015/ΠΟΛ 1086/02-04-2001)**. Επιπλέον, πλην της μνείας της παράβασης και του επιβαλλόμενου γι' αυτή πρόστιμο, δεν απαιτείται η διατύπωση ειδικής αιτιολογίας στο σώμα της κάθε πράξης, ως τυπικό στοιχείο του κύρους της, η οποία (αιτιολογία) μπορεί να περιέχεται στη συνοδεύουσα την πράξη έκθεση ελέγχου ή να συμπληρώνεται με αυτήν. **ΣτΕ 5339/1995, ΣτΕ 1655/1999 ΔιΔικ 13, 182, ΣτΕ 115'/1998 ΔιΔικ 12, 1193, ΣτΕ 1503/1998 ΔιΔικ 12, 1218.**

Σύμφωνα με την κείμενη Νομολογία, στο σώμα της κάθε πράξης επιβολής προστίμου δεν απαιτείται η διατύπωση ειδικής αιτιολογίας, που μπορεί να περιέχεται στην έκθεση ελέγχου **(ΣτΕ 949,950/2012)**, η αιτιολογία της πράξης μπορεί να περιέχεται ή να συμπληρώνεται από τη σχετική έκθεση ελέγχου **(ΣτΕ 2695/1993)**, στην κάθε πράξη επιβολής προστίμου αναφέρονται η παράβαση και το πρόστιμο, ενώ η διατύπωση ειδικής αιτιολογίας δύναται να περιέχεται στην έκθεση ελέγχου ή να συμπληρώνεται από αυτήν **(ΣτΕ 962/2012)**, και επομένως ο ισχυρισμός του προσφεύγοντα απορρίπτεται, καθόσον η έκθεση μερικού επιτόπιου ελέγχου είναι πλήρως αιτιολογημένη και γίνεται σαφές ότι πρόκειται εκδότη εικονικών φορολογικών στοιχείων.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 7 ν. 4337/2015, έχουν είδη εφαρμοστεί οι ευνοϊκότερες διατάξεις για επιβολή προστίμου και ως εκ τούτου ο ισχυρισμός του προσφεύγοντα απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Επειδή, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στην από 24-11-2017 Έκθεση Μερικού Επιτόπιου Ελέγχου (εφαρμογής διατάξεων του ΠΔ 186/1992(ΚΒΣ) Ν.2523/1997 & Ν.4174/2013) της Υπηρεσίας Ερευνών & Διασφάλισης Δημοσίων Εσόδων, η οποία συντάχθηκε από τους ελεγκτές της εν λόγω υπηρεσίας, α) & β) επί της οποίας εδράζεται η προσβαλλόμενη πράξη, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες, η υπό κρίση ενδικοφανής προσφυγή πρέπει να απορριφθεί.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **απόρριψη** της με αριθμ. πρωτ./09-03-2018 ενδικοφανούς προσφυγής που ο του ΑΦΜ

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

Πρόστιμο του άρθρου 7 παρ. 3 περ. β' του ν.4337/2015: 97.491,76€ X 40% =38.996,70€

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

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
Ο προϊστάμενος της Υποδιεύθυνσης**

Ακριβές Αντίγραφο
Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης

Επανεξέτασης

ΦΑΚΟΣ ΓΕΩΡΓΙΟΣ

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 .