



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α1 ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 213 1604 534

ΦΑΞ : 213 1604 567

Καλλιθέα, 16/05/2018

Αριθμός απόφασης: 2428

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπόψη:

1. Τις διατάξεις :

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

β. 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.)»

γ. Της ΠΟΛ 1064/12.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων.

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

3. Την Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ Β' 2759/1.9.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Τη με ημερομηνία κατάθεσης **19/01/2018** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της ανώνυμης εταιρείας με την επωνυμία «.....»,

ΑΦΜ, που εδρεύει στην επί της οδού και, κατά:

α) της υπ' αριθμ. /2017 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α,

β) της υπ' αριθμ. /2017 Οριστικής Πράξης Επιβολής Προστίμου ΦΠΑ, του άρθρου 6 του ν. 2523/1997 και

γ) του υπ' αριθμ. /2017 Οριστικού Προσδιορισμού Προστίμου ΚΦΑΣ,

διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2006, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ ΑΘΗΝΩΝ, και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. α) Την υπ' αριθμ. /2017 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α,

β) την υπ' αριθμ. /2017 Οριστική Πράξη Επιβολής Προστίμου ΦΠΑ, του άρθρου 6 του ν. 2523/1997 και

γ) τον υπ' αριθμ. /2017 Οριστικό Προσδιορισμό Προστίμου ΚΦΑΣ,

διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2006, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ ΑΘΗΝΩΝ, των οποίων ζητείται η ακύρωση καθώς και τις οικείες εκθέσεις ελέγχου φορολογίας ΦΠΑ Ν.2859/2000 και ΚΒΣ (Π.Δ. 186/92) της Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ ΑΘΗΝΩΝ.

6. Τις απόψεις της Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ ΑΘΗΝΩΝ.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Α1 τμήματος της Υπηρεσίας μας, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης

Επί της με ημερομηνία κατάθεσης **19/01/2018** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας με την επωνυμία «.....», **ΑΦΜ**, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

1) Με τον υπ' αριθμ./2017 προσβαλλόμενο Οριστικό Προσδιορισμό Προστίμου ΚΦΑΣ, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ ΑΘΗΝΩΝ, διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2006, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο συνολικού ποσού 61.000,00€ (ήτοι 305.000,00€ Χ 20%) διότι ζήτησε, έλαβε και καταχώρησε έξι (6) διαφορετικά φορολογικά στοιχεία συνολικής αξίας 305.000,00€, τα οποία κρίθηκαν εικονικά ως προς το πρόσωπο του εκδότη.

Το ως άνω πρόστιμο προέκυψε από το πόρισμα της από 21/12/2017 έκθεση ελέγχου ΚΦΑΣ, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ ΑΘΗΝΩΝ, σύμφωνα με το οποίο τα κάτωθι φορολογικά στοιχεία εκδόσεως, ΑΦΜ:....., με κύρια δραστηριότητα: άλλες εργασίες εκσκαφής και μετακίνησης γαιών και έδρα στο χαρακτηρίστηκαν εικονικά ως προς το πρόσωπο του εκδότη:

Στοιχ. Τιμ.	ΕΙΔΟΣ	ΑΞΙΑ	ΦΠΑ
...../2006	ΜΕΤΑΧ/ΝΟ ΦΟΡΤΗΓΟ ΜΑΡΚΑΣ MERCEDES, ΑΡ. ΚΥΚΛ.	57.000,00€	10.830,00€
...../2006	ΜΕΤΑΧ/ΝΟ ΦΟΡΤΗΓΟ ΜΑΡΚΑΣ MERCEDES, ΑΡ. ΚΥΚΛ.	57.000,00€	10.830,00€
...../2006	ΜΕΤΑΧ/ΝΟ ΦΟΡΤΗΓΟ ΜΑΡΚΑΣ MERCEDES, ΑΡ. ΚΥΚΛ.	57.000,00€	10.830,00€
...../2006	ΜΕΤΑΧ/ΝΟ ΦΟΡΤΗΓΟ ΜΑΡΚΑΣ MERCEDES, ΑΡ. ΚΥΚΛ.	57.000,00€	10.830,00€
...../2006	ΜΕΤΑΧ/ΝΟ ΦΟΡΤΗΓΟ ΜΑΡΚΑΣ MERCEDES, ΑΡ. ΚΥΚΛ.	57.000,00€	10.830,00€
...../2006	ΜΕΤΑΧ/ΝΟ ΛΕΩΦΟΡΕΙΟ ΜΑΡΚΑΣ DAIMLER, ΑΡ. ΚΥΚΛ. 11 ΘΕΣΕΩΝ	20.000,00€	3.800,00€
ΣΥΝΟΛΟ		305.000,00€	57.950,00€

Αιτία του διενεργούμενου ελέγχου σε βάρος της προσφεύγουσας υπήρξε το υπ' αριθ. πρωτ./2015 Πληροφοριακό Δελτίο της Δ.Ο.Υ. ΤΡΙΚΑΛΩΝ (αρ. πρωτ. εισερ. Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ ΑΘΗΝΩΝ/2015) με το οποίο περιήλθε σε γνώση του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ ΑΘΗΝΩΝ, η από 23/06/2015 έκθεση ελέγχου εφαρμογής των διατάξεων του ΚΒΣ και του ΚΦΑΣ σε βάρος, σύμφωνα με την οποία τις χρήσεις 2006 και 2007 η ως άνω εταιρεία εξέδωσε και έλαβε εικονικά ως προς τη συναλλαγή φορολογικά στοιχεία και μεταξύ των συμβαλλόμενων που έλαβαν από αυτήν εικονικά φορολογικά στοιχεία, τη χρήση 2006, είναι και η προσφεύγουσα εταιρεία.

2) Με την υπ' αριθμ./**2017** προσβαλλόμενη Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α., διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2006, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ ΑΘΗΝΩΝ καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρείας ΦΠΑ ποσού **57.950,00€, πλέον** πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας ποσού **69.540,00€, ήτοι** συνολικό ποσό **127.490,00€**.

Η ως άνω διαφορά φόρου προέκυψε από το πόρισμα της από 21/12/2017 έκθεση ελέγχου φορολογίας ΦΠΑ (ν.2859/2000) για τη χρήση 2006, κατόπιν του ελέγχου που διενεργήθηκε βάσει της με αριθμ. 2014/2017 εντολής μερικού ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ ΑΘΗΝΩΝ.

Ο **έλεγχος αφού έλαβε υπόψη τις ως άνω** παραβάσεις της λήψης εικονικών φορολογικών στοιχείων ως προς το πρόσωπο του εκδότη συνολικής αξίας 305.000,00€ € πλέον ΦΠΑ 19% ποσού 57.950,00€, **προσδιόρισε** τις φορολογητέες εισροές και τον αναλογούντα φόρο εισροών σύμφωνα με τα δεδομένα στην υποβληθείσα αρχική εμπρόθεσμη εκκαθαριστική δήλωση ΦΠΑ διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2006 αφαιρώντας την αξία των ως άνω εικονικών φορολογικών στοιχείων.

3) Με τον υπ' αριθμ./**2017** προσβαλλόμενο Οριστικό Προσδιορισμό Προστίμου ΦΠΑ (άρθρο 6 ν.2523/97), του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ ΑΘΗΝΩΝ, διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2006, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο συνολικού ποσού **28.975,00€**.

Το ως άνω πρόστιμο επιβλήθηκε διότι από τον διενεργηθέντα έλεγχο ως προς το Φ.Π.Α. διαπιστώθηκε ότι η προσφεύγουσα εταιρεία διενήργησε έκπτωση φόρου εισροών, ως λήπτης εικονικών ως προς το πρόσωπο του εκδότη, φορολογικών στοιχείων συνολικής αξίας 305.000,00€ € στη χρήση 2006, ίση με τον αναλογούντα ΦΠΑ αυτών ποσού 57.950,00€ ευρώ, παράβαση η οποία επισύρει τις συνέπειες του άρθρου 6 του ν. 2523/97, όπως τροποποιήθηκε με το άρθρο 79 του ν. 4472/2017, ήτοι την επιβολή προστίμου ισόποσου με το 50% της αξίας του ΦΠΑ που εξέπεσε ($57.950,00€ \times 50\% = 28.975,00€$).

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά να εξαφανιστούν οι προσβαλλόμενες πράξεις και να επιστραφούν τα αχρεωστήτως καταβληθησόμενα πλέον τόκων υπερημερίας από την καταβολή τους και μέχρις ολοσχερούς εξοφλήσεως, με βάση το επιτόκιο που ορίζεται στο άρθρο 53§4 του ΚΦΔ και στην κατ' εξουσιοδότηση αυτού εκδοθείσα απόφαση του Υπ. Οικονομικών, προβάλλοντας τους κάτωθι ισχυρισμούς:

1. Η φορολογική αρχή, στο σημείωμα διαπιστώσεων ελέγχου δεν προσδιορίζει τα «εικονικά» φορολογικά στοιχεία που υποτίθεται ότι έλαβε από την, με αποτέλεσμα το σημείωμα διαπιστώσεων να πάσχει ως άκυρο λόγω ελλείψεως αιτιολογίας.
2. Η φορολογική αρχή θεώρησε εικονικά κάποια φορολογικά στοιχεία που έλαβε από την ως άνω

εταιρεία χωρίς να διαπιστώσει ή να διατείνεται ότι διαπίστωσε ότι η εκδότρια επιχείρηση είναι ανύπαρκτη, ή ότι δεν έχει δηλώσει έναρξη επιτηδεύματος ή ότι δεν είχε προβεί σε θεώρηση φορολογικών στοιχείων. Επομένως η φορολογική αρχή φέρει το βάρος της αποδείξεως της εικονικότητας.

3. Στην έκθεση ελέγχου εισοδήματος ρητώς αναγνωρίζεται ότι η προσφεύγουσα είχε καλή πίστη.

4. Σοβαρές πλημμέλειες του φορολογικού ελέγχου όπως:

A) παράβαση βασικών αρχών της φορολογικής νομοθεσίας και της νομολογίας του ΣτΕ- αλυσιτελείς διαπιστώσεις. Συγκεκριμένα, παρατηρείται αντίφαση μεταξύ των συμπερασμάτων των εκθέσεων ελέγχου της Δ.Ο.Υ. ΤΡΙΚΑΛΩΝ και της Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ ΑΘΗΝΩΝ, η μια έκθεση καταλήγει ότι οι συναλλαγές είναι εικονικές και εξ' αυτού του λόγου διενεργήθηκε επανέλεγχος στην προσφεύγουσα και η άλλη έκθεση ότι οι συναλλαγές είναι πραγματικές (και άρα καλώς η εταιρεία εξέπεσε τη δαπάνη) και περιορίζει την εικονικότητα στο πρόσωπο του εκδότη. Περαιτέρω, δεν προβάλλεται ούτε αποδεικνύεται, αλλά αντιθέτως από τις συνομολογούμενες περιστάσεις αποκλείεται ο σκοπός της φοροδιαφυγής, δηλαδή ελλείπει στοιχείο απαραίτητο για το χαρακτηρισμό του φορολογικού στοιχείου ως εικονικού. Η προβολή εικονικότητας ως προς το πρόσωπο του εκδότη χωρίς να κατονομάζεται ο δήθεν πραγματικός αντισυμβαλλόμενος στερείται λογικής έννοιας.

B) Αντίθεση στα διδάγματα της κοινής πείρας και της στοιχειώδους λογικής. Ελλιπής έρευνας του ελέγχου.

Γ) Προβολή προφανώς αναληθών ισχυρισμών περί συναλλακτικώς ανύπαρκτης επιχείρησης – εκδότριας των επίδικων τιμολογίων. Συγκεκριμένα, δεν μπορεί να θεωρηθεί μια επιχείρηση συναλλακτικώς ανύπαρκτη όταν αναντιρρήτως έχει συνομολογήσει συμβάσεις απαιτούσες σύμπραξη Δημοσίων Αρχών αποδεικνυόμενες από δημόσιες καταχωρήσεις αυτών των Δημοσίων Αρχών, και αυτό επειδή σύμπραξη Δημοσίων Αρχών σε εικονικές συναλλαγές δεν νοείται χωρίς τέλεση βαρύτατων ποινικών αδικημάτων. Προς επίρρωση των ισχυρισμών της επικαλείται το με αριθ./2006 Συμβολαιογραφικό έγγραφο του συμβολαιογράφου , τις άδειες κυκλοφορίας των οχημάτων και τα βιβλία μεταβολών τους από τους φακέλους του Υπ. Μεταφορών τα οποία ο έλεγχος θα μπορούσε να αναζητήσει και να αξιολογήσει (κάτι το οποίο παρέλειψε να πράξει).

Ως προς τον ισχυρισμό περί άκυρου σημειώματος διαπιστώσεων λόγω ελλείψεως αιτιολογίας.

Επειδή, με την υπό κρίση προσφυγή, η προσφεύγουσα εταιρεία επικαλείται ότι η φορολογική αρχή, στο σημείωμα διαπιστώσεων ελέγχου δεν προσδιορίζει τα «εικονικά» φορολογικά στοιχεία που υποτίθεται ότι έλαβε από την , με αποτέλεσμα το σημείωμα διαπιστώσεων να πάσχει ως άκυρο λόγω ελλείψεως αιτιολογίας και για το λόγο αυτό οι προσβαλλόμενες πράξεις πρέπει να ακυρωθούν.

Επειδή, εντούτοις, στο με αριθ. πρωτ./2017 υπόμνημα της, επί του Σημειώματος διαπιστώσεων (άρθρο 28 §1 του ν. 4174/2013), προκύπτει ότι η προσφεύγουσα αναφέρεται συγκεκριμένα στη χρηματοδοτική μίσθωση πέντε μεταχειρισμένων φορτηγών αυτοκινήτων εργοστασίου κατασκευής

MERCEDES και ενός μεταχειρισμένου λεωφορείου εργοστασίου κατασκευής DAIMLER CHRYSLER τα οποία αγόρασε από την εταιρεία «.....» δυνάμει των με αριθ.,,,, και τιμολογίων της πωλήτριας εκδοθέντων όλων την 23/01/2006. Στη συνέχεια, η προσφεύγουσα αναλυτικά εκθέτει τις απόψεις της γιατί η φορολογική διοίκηση έσφαλε κρίνοντας την εκδότρια των επίμαχων τιμολογίων ως συναλλακτικά ανύπαρκτη επιχείρηση.

Επειδή, από το ως άνω υπόμνημά της, προκύπτει ότι η προσφεύγουσα γνώριζε ποια φορολογικά στοιχεία η φορολογική αρχή προσδιόρισε ως εικονικά και αναλυτικά εξέθεσε τους περί του αντιθέτου ισχυρισμούς της (παρόλο που η φορολογική αρχή δεν τα είχε ρητά ονομάσει στο σημείωμα διαπιστώσεων).

Επομένως, η προσφεύγουσα δεν **αποδεικνύει τη συγκεκριμένη βλάβη** που αυτή υπέστη από την ως άνω επικαλούμενη από την ίδια πλημμέλεια, η οποία μάλιστα δεν μπορεί να αποκατασταθεί διαφορετικά παρά μόνο με ακύρωση των προσβαλλόμενων πράξεων, σύμφωνα με τα οριζόμενα στο άρθρο 79 παρ. 6 περ. β του Κ.Δ.Δικ., ο σχετικός λόγος της υπό κρίση προσφυγής είναι απορριπτέος ως αλυσιτελώς προβαλλόμενος.

Ως προς τους ισχυρισμούς περί φορολογικής και συναλλακτικής ύπαρξης της εκδότριας των τιμολογίων - Καλόπιστη λήψη τιμολογίων - Δικαίωμα έκπτωσης δαπανών και φόρου εισροών.

Επειδή στην παρ.4 του άρθρου 19 του ν.2523/1997 ορίζεται:

«4. Εικονικό είναι το στοιχείο που εκδίδεται για συναλλαγή ανύπαρκτη στο σύνολο 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 φορολογικώς πρόσωπο, με την έννοια ότι δεν έχει δηλώσει την έναρξη του επιτηδεύματος του ούτε έχει θεωρήσει στοιχεία στην κατά τόπο αρμόδια, σύμφωνα με την αναγραφόμενη στο στοιχείο διεύθυνση, δημόσια οικονομική υπηρεσία.

Εικονικό είναι επίσης το στοιχείο που φέρεται ότι εκδόθηκε ή έχει ληφθεί από εικονική εταιρία, κοινοπραξία, κοινωνία ή άλλη οποιασδήποτε μορφής επιχείρηση ή από φυσικό νομικό πρόσωπο για το οποίο αποδεικνύεται ότι είναι παντελώς αμέτοχο με τη συγκεκριμένη συναλλαγή, οπότε στην τελευταία αυτή περίπτωση η σχετική διοικητική κύρωση επιβάλλεται, καθώς και η ποινική δίωξη ασκείται κατά του πραγματικού υπευθύνου που υποκρύπτεται. Τα φορολογικά στοιχεία στα οποία αναγράφεται αξία συναλλαγής κατώτερη της πραγματικής θεωρούνται πάντοτε για τους σκοπούς του παρόντος νόμου ως ανακριβή, ενώ τα φορολογικά στοιχεία στα οποία αναγράφεται αξία μεγαλύτερη της πραγματικής θεωρούνται ως εικονικά κατά το μέρος της μεγαλύτερης αυτής αξίας. Δεν είναι εικονικό το φορολογικό στοιχείο που εξέδωσε ή έλαβε η κοινωνία κληρονόμων ή ο κληρονόμος ή σύζυγος ή τέκνο αποβιώσαντος ή συνταξιοδοτηθέντος συζύγου ή γονέα, το οποίο φέρεται ότι εκδόθηκε ή λήφθηκε από τον αποβιώσαντα ή συνταξιοδοτηθέντα επιτηδευματία, εφόσον αφορά πραγματική συναλλαγή και πριν από κάθε είδους φορολογικό έλεγχο, έχει καταχωρηθεί στα βιβλία τόσο του λαμβάνοντα, όσο και του εκδίδοντα το στοιχείο, η αξία αυτού να έχει συμπεριληφθεί στις οικείες δηλώσεις Φ.Π.Α. και Φορολογίας Εισοδήματος και έχει γίνει η απόδοση των φόρων που προκύπτουν από το στοιχείο αυτό.».

Επειδή, στην παρ.9 του άρθρου 18 του Π.Δ.186/1992 (Κ.Β.Σ.) ορίζεται:

« Το βάρος της απόδειξης της συναλλαγής φέρει τόσον ο εκδότης, όσον και ο λήπτης του στοιχείου, οι οποίοι δικαιούνται να επιβεβαιώνουν 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, όταν αποδίδεται σε επιτηδεύματία η παράβαση της λήψεως τιμολογίου ή δελτίου αποστολής εικονικού, υπό την έννοια είτε ότι δεν έχει πραγματοποιηθεί η συναλλαγή στην οποία αυτό αναφέρεται είτε ότι έχει μεν πραγματοποιηθεί η συναλλαγή, όχι όμως, όπως εμφανίζεται, με τον φερόμενο ως εκδότη του τιμολογίου ή δελτίου αποστολής, η φορολογική αρχή βαρύνεται, κατ' αρχήν, με την απόδειξη της εν λόγω εικονικότητας. Προς τούτο αρκεί, κατ' αρχήν, ν' αποδείξει είτε ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο φορολογικώς ανύπαρκτο, δηλαδή, πρόσωπο που δεν είχε δηλώσει την έναρξη του επιτηδεύματός του, ούτε είχε θεωρήσει στοιχεία στην αρμόδια φορολογική αρχή (οπότε ο λήπτης βαρύνεται πλέον ν' αποδείξει την αλήθεια της συναλλαγής και την καλή του πίστη κατά το χρόνο της, ότι δηλαδή είχε ελέγξει τα στοιχεία του αντισυμβαλλόμενου του - εκδότη των φορολογικών στοιχείων), είτε ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο φορολογικώς μεν υπαρκτό, αλλά συναλλακτικώς ανύπαρκτο, ή ότι, ενόψει των επιχειρηματικών του δυνατοτήτων, όπως προκύπτουν απ' τη συνολική εκτίμηση της συναλλακτικής του συμπεριφοράς και της φύσεως του κύκλου εργασιών του, δεν είναι δυνατόν να ήταν σε θέση να εκπληρώσει την επίμαχη παροχή (οπότε, και πάλι, ο λήπτης του φορολογικού στοιχείου βαρύνεται ν' αποδείξει την αλήθεια της συναλλαγής, δηλαδή ότι αυτή πραγματοποιήθηκε μεταξύ αυτού και του φερόμενου ως εκδότη, έτσι όπως περιγράφεται στο τιμολόγιο) (βλ. ΣΤΕ 506/08-02-2012).

Επειδή, σύμφωνα με την εγκύκλιο ΠΟΛ 1071/31-03-2015 της ΓΓΔΕ με ΘΕΜΑ: «*Κοινοποίηση της με αριθμό 170/2014 Γνωμοδότησης του Νομικού Συμβουλίου του Κράτους, κατά το μέρος που έγινε δεκτή, αναφορικά με τη δυνατότητα του λήπτη φορολογικού στοιχείου, εικονικού ως προς το πρόσωπο του εκδότη, να εκπέσει από τα ακαθάριστα έσοδά του τις δαπάνες που αναγράφονται σε αυτό*»:

Σας κοινοποιούμε συνημμένα για ενημέρωσή σας απόσπασμα της αναφερόμενης στο θέμα υπ' αριθ. 170/2014 Γνωμοδότησης του Β' Τμήματος του Νομικού Συμβουλίου του Κράτους, η οποία και έγινε δεκτή μόνο ως προς το πρώτο ερώτημα από τη Γενική Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων, δηλαδή κατά το μέρος που αφορά τη δυνατότητα του καλόπιστου λήπτη εικονικού ως προς το πρόσωπο του εκδότη φορολογικού στοιχείου να εκπέσει από τα ακαθάριστα έσοδά του τις δαπάνες που αναγράφονται σε αυτό, όταν δεν αμφισβητείται η πραγματοποίηση της συναλλαγής και παρακαλούμε για την ανάλογη εφαρμογή κατά περίπτωση. Σύμφωνα με την ομόφωνη γνώμη του Β' Τμήματος του Ν.Σ.Κ. έγινε δεκτό ότι: «Α. Στο πρώτο ερώτημα ότι ο καλής πίστεως λήπτης φορολογικού στοιχείου, εικονικού ως προς το πρόσωπο του εκδότη (δηλαδή ο καλοπίστως αγνοών την εν λόγω εικονικότητα) δύναται να εκπέσει τη σχετική δαπάνη από τα ακαθάριστα έσοδά του, ενώ, αντιθέτως, τούτο είναι ανεπίτρεπτο για τον κακής πίστεως λήπτη του ως άνω φορολογικού στοιχείου.».

Επειδή στην παρ.1 του άρθρου 32 του ν.2859/2000 ορίζεται:

« Το δικαίωμα έκπτωσης του φόρου μπορεί να ασκηθεί, εφόσον ο υποκείμενος στο φόρο κατέχει:

- α) βεβαίωση περί υποβολής δήλωσης έναρξης εργασιών της περίπτωσης α' της παραγράφου 1 του άρθρου 36,
- β) νόμιμο τιμολόγιο ή άλλο αποδεικτικό στοιχείο που επέχει θέση τιμολογίου, από τα οποία αποδεικνύονται οι παραδόσεις αγαθών και οι παροχές υπηρεσιών που γίνονται σε αυτόν και ο φόρος με τον οποίο επιβαρύνθηκαν,
- γ) στοιχεία από τα οποία αποδεικνύεται η εισαγωγή αγαθών από αυτόν, καθώς και ο φόρος με τον οποίο επιβαρύνθηκαν τα αγαθά,
- δ) νόμιμο τιμολόγιο ή άλλο αποδεικτικό στοιχείο που επέχει θέση τιμολογίου ή την περιοδική δήλωση της οικείας φορολογικής περιόδου, στην περίπτωση που δεν υπάρχει άλλο αποδεικτικό στοιχείο, για τις πραγματοποιούμενες ενδοκοινοτικές αποκτήσεις αγαθών, καθώς και τις λήψεις υπηρεσιών για τις οποίες είναι ο ίδιος υπόχρεος στο φόρο, εφόσον οι πράξεις αυτές έχουν καταχωρηθεί στα τηρούμενα βιβλία του Κ.Β.Σ.,
- ε) κυρωμένο αντίγραφο της έκτακτης περιοδικής δήλωσης ή της ειδικής δήλωσης της περίπτωσης γ' της παραγράφου 4 του άρθρου 36, όπου προβλέπεται η καταβολή φόρου με τις δηλώσεις αυτές, από τις οποίες αποδεικνύεται η καταβολή του φόρου.».

Επειδή, με την ΠΟΛ. 1097/2016 Εγκύκλιο της ΓΓΔΕ, με θέμα «κοινοποίηση της με αρ.134/2016 γνωμοδότησης του Ν.Σ.Κ. σχετικά με την άσκηση δικαιώματος έκπτωσης του ΦΠΑ εισροών από καλόπιστο λήπτη εικονικού ως προς το πρόσωπο του εκδότη τιμολογίου», ορίζεται ότι:

«Σχετικά με το παραπάνω θέμα, σας κοινοποιούμε προς ενημέρωσή σας την με αριθ. 134/2016 γνωμοδότηση του Νομικού Συμβουλίου του Κράτους (Β' Τμήμα), η οποία έγινε αποδεκτή από τον Γενικό Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων.

Με την εν λόγω γνωμοδότηση έγινε δεκτό κατά πλειοψηφία ότι ο λήπτης εικονικού ως προς το πρόσωπο του εκδότη τιμολογίου που αφορά όμως πραγματική στο σύνολό της συναλλαγή, νομιμοποιείται να ασκήσει δικαίωμα έκπτωσης του αναλογούντος ΦΠΑ εφόσον:

- α) **ο λήπτης αυτού ενεργούσε σε καλή πίστη δηλαδή δεν γνώριζε ότι ο εκδότης του στοιχείου δεν είναι το πρόσωπο με το οποίο σύναψε τη συμφωνία και πραγματοποίησε τη συναλλαγή,**
- β) **το φορολογικό στοιχείο εκδίδεται από συναλλακτικά και φορολογικά υπαρκτό πρόσωπο, δηλαδή από πρόσωπο, το οποίο έχει δηλώσει την έναρξη εργασιών του στη φορολογική αρχή και διαθέτει τις υποδομές και το προσωπικό για να πραγματοποιήσει τη συναλλαγή,**
- γ) **το φορολογικό στοιχείο έχει εκδοθεί νομότυπα δηλαδή δεν είναι πλαστό και αναγράφει τα στοιχεία που ορίζονται στις κείμενες φορολογικές διατάξεις (Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα - Κ.Φ.Α.Σ.- Κ.Β.Σ.).»**

Επειδή, εν προκειμένω, σύμφωνα με το πόρισμα της από 23/06/2015 έκθεσης ελέγχου- επεξεργασίας εφαρμογής των διατάξεων του Π.Δ. 186/1992 (Κ.Β.Σ.) της Δ.Ο.Υ. ΤΡΙΚΑΛΩΝ, προκύπτει με σαφήνεια, τεκμηρίωση και πληρότητα ότι η επιχείρηση «.....», **ΑΦΜ:, με κύρια δραστηριότητα «.....», με έδρα στο, **είναι συναλλακτικά ανύπαρκτη και ουδέποτε δραστηριοποιήθηκε.** Συγκεκριμένα:**

- Η εκδότρια δεν βρέθηκε στην δηλούμενη έδρα της αλλά και στο δηλωθέν υποκατάστημα κατά την διάρκεια των επιτόπιων ελέγχων που διενεργήθηκαν από Υπηρεσίες του Υπ. Οικονομικών. Από πληροφορίες των κατοίκων καθώς και υπαλλήλων του ΚΕΠ, ο έλεγχος πληροφορήθηκε ότι η εκδότρια δεν δραστηριοποιήθηκε ποτέ στην περιοχή.
- Το ΙΚΑ ΛΑΡΙΣΑΣ με το αριθ. πρωτ./2014 έγγραφό του ενημέρωσε τον έλεγχο ότι για την περίοδο 01/01/2006 – 31/03/2007 απασχολούσε έναν υπάλληλο, με την ειδικότητα υπαλλήλου γραφείου. Άρα δεν απασχολούσε εξειδικευμένο προσωπικό (οδηγούς, χειριστές βαρέων μηχανημάτων, εργάτες κα)
- Το ΥΠΕΧΩΔΕ με το αριθ. πρωτ./...../2012 έγγραφό του ενημέρωσε τον έλεγχο ότι δεν είχε στην κατοχή της μηχανήματα έργου. Επομένως, δεν είχε την κατάλληλη υλικοτεχνική – μηχανολογική υποδομή.
- Δεν βρέθηκαν φορολογικά στοιχεία αγοράς ή ιδιωτικά συμφωνητικά ανάθεσης έργων από τα οποία να προκύπτουν ότι η ως άνω είχε αναθέσει σε τρίτες επιχειρήσεις ή πρόσωπα την εκτέλεση εργασιών, που να αποδεικνύουν το μεγάλο όγκο πωλήσεων που φέρεται να πραγματοποιήσει.
- Τη χρήση 2006, έχει λάβει εικονικά στο σύνολό τους φορολογικά στοιχεία από την επιχείρηση, ΑΦΜ:, με έδρα στην, συνολικής αξίας 6.463.482,15€ καθώς και από την επιχείρηση, ΑΦΜ:....., συνολικής αξίας 57.000,00€ Έχουν εκδοθεί σε βάρος της ΑΕΠ για λήψη εικονικών φορολογικών στοιχείων τη χρήση 2006.
- Έλαβε και έκανε χρήση εικονικών στο σύνολό τους φορολογικών στοιχείων μεγάλης αξίας με σκοπό αφενός να εμφανίσει εισροές – αγορές που να δικαιολογούν τις υπέρογκες πωλήσεις και αφετέρου να μην καταβάλει τους αναλογούντες φόρους.
- Δεν πραγματοποίησε ουσιαστικά καμία αγορά αγαθών και δεν πραγματοποίησε δαπάνες που να αφορούν την λειτουργία της επιχείρησης. Το γεγονός αυτό καθιστά αδύνατη την πώληση αγαθών ή την παροχή υπηρεσιών αξίας 6.755.171,81€ που φέρεται να πραγματοποιήσει η εκδότρια σύμφωνα με τις δηλώσεις που υπέβαλε.
- Δεν επέδειξε στον έλεγχο τα βιβλία και τα στοιχεία που τηρούσε.

Επειδή, το τελικό πόρισμα της εν λόγω έκθεσης της Δ.Ο.Υ. ΤΡΙΚΑΛΩΝ είναι ότι ελλείπουν τα ουσιώδη και απαραίτητα στοιχεία για την ύπαρξη της εκδότριας επιχείρησης, ως οντότητας δυνάμενης να ενεργήσει συναλλαγές τόσο μεγάλου όγκου και αξίας κατά την επίμαχη χρήση 2006, οπότε ο έλεγχος έκρινε ότι τα στοιχεία που εξέδωσε τη χρήση 2006 είναι εικονικά ως προς τη συναλλαγή.

Επειδή, από τον έλεγχο που διενεργήθηκε στην προσφεύγουσα – λήπτρια εταιρεία των εν λόγω φορολογικών στοιχείων από τη Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ ΑΘΗΝΩΝ **διαπιστώθηκε** ότι οι συναλλαγές είναι **πραγματικές** και ότι η προσφεύγουσα λειτουργούσε **καλή τη πίστη**, κατά συνέπεια αίρεται η παράβαση της εικονικότητας ως προς τις συναλλαγές και μετατρέπεται σε παράβαση λήψης έξι φορολογικών στοιχείων εικονικών ως προς το πρόσωπο του εκδότη καθόσον :

α) Για τα εν λόγω μεταχειρισμένα φορτηγά και λεωφορείο έχει υπογραφεί μεταξύ της προσφεύγουσας και της εκμισθώτριας, , η υπ' αριθ. /2006 σύμβαση χρηματοδοτικής μίσθωσης και έχουν καταβληθεί στην προσφεύγουσα μισθώματα. Κατά συνέπεια εικονικότητα ως προς τη συναλλαγή αποκλείεται εξ αντικειμένου.

β) Τα επίμαχα τιμολόγια έχουν εξοφληθεί μέσω τραπέζης.

Επειδή, ο έλεγχος της Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ ΑΘΗΝΩΝ μετά τις ως άνω διαπιστώσεις και λαμβάνοντας υπόψη την ΠΟΛ. 1071/2015 έκρινε ότι η προσφεύγουσα δύναται να εκπέσει την δαπάνη των επίμαχων έξι φορολογικών στοιχείων συνολικού ύψους 305.000,00€, από τα ακαθάριστα έσοδά της.

Επειδή, ο ως άνω έλεγχος, λαμβάνοντας υπόψη την ΠΟΛ. 1097/2016, ορθώς έκρινε ότι η προσφεύγουσα δεν νομιμοποιείται να ασκήσει δικαίωμα έκπτωσης του αναλογούντος ΦΠΑ, ύψους 57.950,00€, των ως άνω τιμολογίων, καθόσον δεν πληρούνται σωρευτικά οι τρεις προϋποθέσεις που ορίζει η ΠΟΛ., ήτοι τα κρινόμενα φορολογικά στοιχεία δεν εκδόθηκαν από **συναλλακτικά και φορολογικά υπαρκτό πρόσωπο**, δηλαδή από πρόσωπο, το οποίο έχει δηλώσει την έναρξη εργασιών του στη φορολογική αρχή και **διαθέτει τις υποδομές και το προσωπικό για να πραγματοποιήσει τη συναλλαγή.**

Επειδή, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, για τη διαχειριστική περίοδο 01/01-31/12/2006, όπως αυτές καταγράφονται στις από 21/12/2017 οικείες εκθέσεις μερικού ελέγχου ΚΒΣ, φορολογίας εισοδήματος και ΦΠΑ της Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ ΑΘΗΝΩΝ, επί των οποίων εδράζονται οι προσβαλλόμενες οριστικές πράξεις, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες.

Επειδή, με την υπό κρίση προσφυγή, η προσφεύγουσα προκειμένου να αποδείξει ότι οι συναλλαγές πραγματοποιήθηκαν από τα αναγραφόμενα στα τιμολόγια πρόσωπα προσκομίζει έγγραφα του Υπουργείου Μεταφορών (άδειες κυκλοφορίας, βιβλίο μεταβολών των επίμαχων φορτηγών), την υπ' αριθ. /2006 σύμβαση χρηματοδοτικής μίσθωσης και την αριθ. /2016 σύμβαση εκχώρησης δικαιωμάτων και υποχρεώσεων από σύμβαση χρηματοδοτικής μίσθωσης.

Επειδή, οι ως άνω συμβάσεις έχουν καταρτιστεί μεταξύ της προσφεύγουσας και της εκμισθώτριας συζύγου , δεν αποδεικνύεται η συναλλακτική ικανότητα της εκδότριας των τιμολογίων, παρά μόνο η πραγματοποίηση της συναλλαγής.

Επειδή με τις διατάξεις του **άρθρου 49 του ν. 4509/2017** (ΦΕΚ Α 201/22.12.2017) προβλέπονται τα εξής: «1. Η παρ. 17 του άρθρου 72 του ν. 4174/2013 (Α' 170) αντικαθίσταται ως εξής:

«17. Για πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου που αφορούν εν γένει φορολογικές υποχρεώσεις, χρήσεις, περιόδους ή υποθέσεις έως και τις 31.12.2013 επιβάλλεται, αντί του πρόσθετου φόρου του άρθρου 1 του ν. 2523/1997, πρόστιμο που ισούται με το άθροισμα του προστίμου των άρθρων 58, 58Α παράγραφος 2 ή 59 του παρόντος κατά περίπτωση, πλέον του τόκου του άρθρου 53 του παρόντος, ο οποίος υπολογίζεται από την 1.1.2014 και μέχρι την έκδοση του εκτελεστού τίτλου, εφόσον αυτό συνεπάγεται επιεικέστερη μεταχείριση του φορολογούμενου. Σε κάθε περίπτωση, μετά την απόκτηση του εκτελεστού τίτλου εφαρμόζονται οι διατάξεις του άρθρου 53 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας.».

2. Οι διατάξεις της παρ. 17 του άρθρου 72 του ν. 4174/2013, όπως αντικαθίστανται με την παράγραφο 1 του παρόντος, εφαρμόζονται και επί εκκρεμών, κατά την έναρξη ισχύος του παρόντος, υποθέσεων. Ως εκκρεμείς υποθέσεις νοούνται οι υποθέσεις που εκκρεμούν ενώπιον της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών ή των τακτικών διοικητικών δικαστηρίων ή του Συμβουλίου της Επικρατείας κατόπιν άσκησης ενδικοφανούς ή δικαστικής προσφυγής ή τακτικού ενδίκου μέσου ή αίτησης αναίρεσης ή εκείνες για τις οποίες εκκρεμεί η προθεσμία άσκησης ενδικοφανούς ή δικαστικής προσφυγής ή τακτικού ενδίκου μέσου ή αίτησης αναίρεσης, καθώς και οι υποθέσεις για τις οποίες έχουν εκδοθεί οι σχετικές πράξεις ή αποφάσεις αλλά δεν έχουν κοινοποιηθεί στον φορολογούμενο. Ως εκκρεμείς νοούνται, επίσης, οι υποθέσεις οι οποίες έχουν συζητηθεί και δεν έχει εκδοθεί αμετάκλητη απόφαση του δικαστηρίου ή έχει εκδοθεί μη αμετάκλητη απόφαση αλλά δεν έχει κοινοποιηθεί στον φορολογούμενο.

[...]

6. Οι διατάξεις του παρόντος άρθρου εφαρμόζονται από 1.1.2018».

Επειδή με την **ΠΟΛ 1003/03.01.2018** «Παροχή οδηγιών αναφορικά με τις διατάξεις των παραγράφων 1, 2, 3 και 6 του άρθρου 49 του ν. 4509/2017 (Φ.Ε.Κ. Α/201/22.12.2017) ως προς την επιβολή της **επιεικέστερης κύρωσης** κατά την έκδοση πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού φόρου» διευκρινίσθηκε ότι: «Επί των εκκρεμών υποθέσεων της παραγράφου 2, η εφαρμογή της επιεικέστερης κύρωσης σύμφωνα με τα οριζόμενα στη διάταξη αυτή, λαμβάνει χώρα με βάση **απόφαση της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών** ή απόφαση των τακτικών διοικητικών δικαστηρίων ή του Συμβουλίου της Επικρατείας. [...]».

Επειδή με τις διατάξεις του άρθρου και 58Α του ν. 4174/2013, όπως τροποποιήθηκε με το άρθρο 3§7 ν. 4337/2015 (ΦΕΚ Α 129/17.10.2015), ορίζεται:

«Άρθρο 58Α

Πρόστιμα για παραβάσεις σχετικές με τον φόρο προστιθέμενης αξίας

[...] 2. Σε κάθε περίπτωση όπου διαπιστώνεται, η υποβολή ανακριβών δηλώσεων ή η μη υποβολή δηλώσεων, υποβολή δηλώσεων, με συνέπεια τη μη απόδοση ή τη μειωμένη απόδοση ή την επιπλέον έκπτωση ή επιστροφή ΦΠΑ, επιβάλλεται πρόστιμο ίσο με ποσοστό πενήντα τοις εκατό (50%) επί του ποσού του φόρου που θα προέκυπτε από την μη υποβληθείσα δήλωση ή επί της διαφοράς, αντίστοιχα. [...]».

Επειδή, εν προκειμένω, για την επιβολή πρόσθετων φόρων επί της υπ' αριθμ./2017 πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ χρήσης 2006, επιλέγεται η ως άνω διάταξη του άρθρου 49 παρ.1 του ν. 4509/2017, ως επιεικέστερη καθότι:

– Υπ' αριθμ. Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ, χρήσης 01/01 – 31/12/2006:

Διαφορά φόρου: **57.950,00 €**

	(Α)	(Β)	(Γ)	(Δ)=(Β)+(Γ)	ΕΠΙΕΙΚΕΣΤΕΡΗ ΚΥΡΩΣΗ ΜΕΤΑΞΥ (Α) και (Δ)
	ΑΡΘΡΟ 1 Ν.2523/1997 (120%)	ΑΡΘΡΟ 58 ΚΦΔ (50%)	ΤΟΚΟΙ ΑΡΘΡΟΥ 53 ΚΦΔ (53 μήνες Χ 0,73% = 38,69 %)	ΣΥΝΟΛΟ ΠΡΟΣΤΙΜΟΥ ΠΑΡ. 1 ΑΡΘΡΟΥ 49 Ν. 4509/2017	
ΠΡΟΣΘΕΤΟΣ ΦΟΡΟΣ/ΠΡΟΣΤΙΜΟ	69.540,00 €	28.975,00 €	22.420,86 €	51.395,86 €	51.395,86 €

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

την απόρριψη της με ημερομηνία κατάθεσης **19/01/2018** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας με την επωνυμία «.....», **ΑΦΜ**, και την **τροποποίηση** της προσβαλλόμενης Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ, χρήσεως 2006, μόνο ως προς τους πρόσθετους φόρους, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 49 του ν. 4509/2017, ως κάτωθι:

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

Διαχειριστική περίοδος 1/1-31/12/2006:

α) Κ.Β.Σ.

Πρόστιμο του άρθρου 7 του Ν. 4337/2015 συνολικού ποσού: **61.000,00 €**

β) Φ.Π.Α.

	Βάσει ελέγχου	Βάσει ΔΕΔ
Φ.Π.Α	57.950,00 €	57.950,00 €
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας (120%)	69.540,00 €	0,00
Πρόσθετοι φόροι		28.975,00 €
Τόκοι 53 του ΚΦΔ*		22.420,86 €
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	127.490,00 €	109.345,86 €

*Οι τόκοι έχουν υπολογιστεί από 01/01/2014 έως την έκδοση της παρούσας απόφασης

γ) Ειδικό πρόστιμο ΦΠΑ άρθρου 79 του Ν. 4472/2017 ποσού: 28.975,00 €

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

Ακριβές Αντίγραφο

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

**Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

**Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

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.