



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη, 01.04.2019

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

Αριθμός απόφασης: 762

Ταχ. Δ/ση : Εγνατία 45

Ταχ. Κώδικας : 54630 - Θεσσαλονίκη

Τηλέφωνο : 2313-333254

ΦΑΞ : 2313-333258

E-Mail : ded.thess@aaade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

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 Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017).

2. Την ΠΟΛ 1069/4-3-2014 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. Την από και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του, ΑΦΜ κατά των υπ' αριθ.,,, και πράξεων επιβολής προστίμου άρθρου 54 ν. 4174/2013 μηνών Ιανουαρίου, Φεβρουαρίου, Μαρτίου, Απριλίου, Μαΐου και Ιουνίου έτους 2014 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΒΕΡΟΙΑΣ και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Τις υπ' αριθ.,,, και πράξεις επιβολής προστίμου άρθρου 54 ν. 4174/2013 μηνών Ιανουαρίου, Φεβρουαρίου, Μαρτίου, Απριλίου, Μαΐου και Ιουνίου έτους 2014 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΒΕΡΟΙΑΣ, της οποίας ζητείται η ακύρωση.

6. Τις απόψεις της Δ.Ο.Υ. ΒΕΡΟΙΑΣ.

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

Επί της από και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του, ΑΦΜ η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Με την υπ' αριθ. πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 54 ν. 4174/2013 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΒΕΡΟΙΑΣ επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντα πρόστιμο ποσού 250,00 €, λόγω εκπρόθεσμης υποβολής της υπ' αριθ. /2014 αρχικής δήλωσης φόρου μισθωτών υπηρεσιών για περίοδο παρακράτησης Ιανουαρίου (1^{ου}) φορολογικού έτους 2014.

Με την υπ' αριθ. πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 54 ν. 4174/2013 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΒΕΡΟΙΑΣ επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντα πρόστιμο ποσού 250,00 €, λόγω εκπρόθεσμης υποβολής της υπ' αριθ. /2014 αρχικής δήλωσης φόρου μισθωτών υπηρεσιών για περίοδο παρακράτησης Φεβρουαρίου (2^{ου}) φορολογικού έτους 2014.

Με την υπ' αριθ. πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 54 ν. 4174/2013 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΒΕΡΟΙΑΣ επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντα πρόστιμο ποσού 250,00 €, λόγω εκπρόθεσμης υποβολής της υπ' αριθ. /2014 αρχικής δήλωσης φόρου μισθωτών υπηρεσιών για περίοδο παρακράτησης Μαρτίου (3^{ου}) φορολογικού έτους 2014.

Με την υπ' αριθ. πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 54 ν. 4174/2013 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΒΕΡΟΙΑΣ επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντα πρόστιμο ποσού 250,00 €, λόγω εκπρόθεσμης υποβολής της υπ' αριθ. /2014 αρχικής δήλωσης φόρου μισθωτών υπηρεσιών για περίοδο παρακράτησης Απριλίου (4^{ου}) φορολογικού έτους 2014.

Με την υπ' αριθ. πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 54 ν. 4174/2013 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΒΕΡΟΙΑΣ επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντα πρόστιμο ποσού 250,00 €, λόγω εκπρόθεσμης υποβολής της υπ' αριθ. /2014 αρχικής δήλωσης φόρου μισθωτών υπηρεσιών για περίοδο παρακράτησης Μαΐου (5^{ου}) φορολογικού έτους 2014.

Με την υπ' αριθ. πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 54 ν. 4174/2013 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΒΕΡΟΙΑΣ επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντα πρόστιμο ποσού 250,00 €, λόγω εκπρόθεσμης υποβολής αρχικής της υπ' αριθ. /2014 δήλωσης φόρου μισθωτών υπηρεσιών για περίοδο παρακράτησης Ιουνίου (6^{ου}) φορολογικού έτους 2014.

Ο προσφεύγων με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση των παραπάνω πράξεων με την υπό κρίση ενδικοφανή, προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

- Από λανθασμένο υπολογισμό του προγράμματος μισθοδοσίας υποβλήθηκαν ηλεκτρονικά εκπρόθεσμες δηλώσεις Φ.Μ.Υ. για το διαχειριστικό έτος 2014 με ποσά από 0,10 € έως 0,15 € αντί για μηδενικές, διότι δεν υπήρχε υποχρέωση παρακράτησης και απόδοσης φόρου, επειδή τα εισοδήματα των εργαζομένων από την μισθωτή εργασία τους δεν υπερέβαιναν το αφορολόγητο όριο του φορολογικού

έτους 2014. Σύμφωνα με την ΠΟΛ. 1252/2015 δεν επιβάλλεται πρόστιμο σε περίπτωση εκπρόθεσμης υποβολής δήλωσης χωρίς να υπάρχει αντίστοιχη φορολογική υποχρέωση (εκ παραδρομής).

- Ελλιπής αιτιολογία των προσβαλλόμενων πράξεων.
- Δυνάμει της ΠΟΛ. 1072/31.03.2015 δεν επιβάλλονται τα πρόστιμα του Κ.Φ.Δ. για τις δηλώσεις απόδοσης παρακρατούμενων φόρων που είχαν υποβληθεί μέχρι τις 30.04.2015 και αφορούν εισοδήματα από μισθωτή εργασία για τα οποία ο χρόνος απόδοσης έχει παρέλθει έως την ημερομηνία έκδοσης της ΠΟΛ.

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 60 παρ. 1 και 6 του ν. 4172/2013 ορίζεται ότι: «**1.** Το μηνιαίο εισόδημα από μισθωτή εργασία και συντάξεις, συμπεριλαμβανομένων των παροχών σε είδος, των ημερομισθίων και των εφάπαξ παροχών, υπόκειται σε παρακράτηση φόρου με βάση την κλίμακα της παραγράφου 1 του άρθρου 15 και του άρθρου 16 μετά από προηγούμενη αναγωγή του σε ετήσιο. **6.** Ο φόρος που παρακρατείται σύμφωνα με τις ανωτέρω παραγράφους **αποδίδεται το αργότερο μέχρι το τέλος του δεύτερου μήνα από την ημερομηνία καταβολής** του υποκείμενου σε παρακράτηση εισοδήματος.»

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 4 της ΠΟΛ. 1049/11.02.2014 ορίζεται ότι: «Όσοι παρακρατούν φόρο σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 60 και της περίπτωσης ε' της παραγράφου 1 του άρθρου 64 του ν. 4172/2013 (ΦΕΚ Α' 167) υποχρεούνται να υποβάλουν προσωρινή δήλωση το αργότερο μέχρι το τέλος του δεύτερου μήνα από την ημερομηνία καταβολής του υποκείμενου σε παρακράτηση εισοδήματος ή της υποκείμενης σε παρακράτηση πληρωμής του ασφαρίσματος, σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 7 του άρθρου 64 του ν.4172/2013 (ΦΕΚ Α'67).»

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 54 του ν. 4174/2013 ορίζεται ότι: «1. Για καθεμία από τις παρακάτω παραβάσεις επιβάλλεται πρόστιμο στον φορολογούμενο ή οποιοδήποτε πρόσωπο, εφόσον υπέχει αντίστοιχη υποχρέωση από τον Κώδικα ή τη φορολογική νομοθεσία που αναφέρεται στο πεδίο εφαρμογής του: ... γ) δεν υποβάλλει ή υποβάλει εκπρόθεσμα δήλωση παρακράτησης φόρου, ...

2. Τα πρόστιμα για τις παραβάσεις που αναφέρονται στην παράγραφο 1 καθορίζονται ως εξής: ... γ) διακόσια πενήντα (250) ευρώ, για κάθε παράβαση των περιπτώσεων β', γ', δ' και στ' της παραγράφου 1, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος είναι υπόχρεος τήρησης βιβλίων και στοιχείων με βάση απλοποιημένα λογιστικά πρότυπα.»

Επειδή, σύμφωνα με την υποενότητα VII. ΛΟΙΠΕΣ ΟΔΗΓΙΕΣ της ΠΟΛ. 1072/31.03.2015 ορίζεται ότι: «**6.** Με τις διατάξεις της παρ.6 του άρθρου 60 του ν. 4172/2013 ορίζεται, ότι **ο παρακρατούμενος φόρος στο εισόδημα από μισθωτή εργασία και συντάξεις αποδίδεται το αργότερο μέχρι το τέλος του δεύτερου μήνα** από την ημερομηνία καταβολής του υποκείμενου σε παρακράτηση εισοδήματος και περαιτέρω με τις διατάξεις του πρώτου εδαφίου της παρ.4 του

άρθρου 8 του ίδιου νόμου ορίζεται, ότι χρόνος κτήσης του εισοδήματος (είτε από μισθωτή εργασία είτε από επιχειρηματική δραστηριότητα) θεωρείται ο χρόνος που ο δικαιούχος απέκτησε το δικαίωμα είσπραξής του. Συνεπώς το εισόδημα από μισθωτή εργασία, προκύπτει και καθίσταται απαιτητό με την ολοκλήρωση των παρεχόμενων υπηρεσιών είτε ανά μήνα για τους παρέχοντες έμμισθη υπηρεσία είτε ανά ημέρα για το ημερομίσθιο προσωπικό, δηλαδή όταν ο δικαιούχος απέκτησε δικαίωμα είσπραξης.

Περαιτέρω, η υποχρέωση παρακράτησης φόρου αφορά αποκλειστικά τον εργοδότη, ο οποίος έχει ίδια και αυτοτελή υποχρέωση όπως προβεί στην παρακράτηση και απόδοση του παρακρατηθέντος ποσού στο Δημόσιο υποβάλλοντας σχετική δήλωση. Επομένως θα πρέπει να αποδίδεται παρακρατούμενος φόρος εισοδήματος από μισθωτή εργασία σύμφωνα με όσα ορίζονται από τις διατάξεις της παρ.6 του άρθρου 60 επί δεδουλευμένων αποδοχών μισθωτών ακόμα και αν αυτές δεν έχουν πραγματικά καταβληθεί στους δικαιούχους (σχετ. το με Α.Π. Δ12Α 1126595ΕΞ2014/16.9.2014 έγγραφο).

Μετά την παραπάνω αποσαφήνιση γίνεται δεκτό, ότι δεν επιβάλλονται τα πρόστιμα του ΚΦΔ (ν. 4174/2013), για τις δηλώσεις απόδοσης παρακρατούμενων φόρων που υποβάλλονται ως 30.04.2015 και αφορούν εισοδήματα για τα οποία ο χρόνος απόδοσης, σύμφωνα με την παρούσα, έχει παρέλθει ως την ημερομηνία έκδοσης της παρούσας. Με την ΠΟΛ. 1049/11.2.2014 Απόφαση ΓΓΔΕ όπως ισχύει μετά την τροποποίησή της με την ΠΟΛ.1217/2.10.2014 Απόφαση ΓΓΔΕ δόθηκαν οδηγίες αναφορικά με τον καθορισμό του τρόπου υποβολής της δήλωσης και απόδοσης του φόρου που παρακρατείται στο εισόδημα από μισθωτή εργασία και συντάξεις και στην ειδική εισφορά αλληλεγγύης του άρθρου 29 του ν.3986/2011. Επισημαίνεται, ότι όπως είχε διευκρινιστεί και στην Απόφαση αυτή, εργοδότες υπόχρεοι σε υποβολή προσωρινής δήλωσης που καταβάλλουν εισόδημα για μισθωτή εργασία σε εργαζόμενους ή υπαλλήλους τους, έχουν την υποχρέωση υποβολής της δήλωσης αυτής ακόμα και στην περίπτωση που δεν προκύπτει φόρος για απόδοση. Ειδικά στην περίπτωση που οι υπόχρεοι εργοδότες παύουν να απασχολούν προσωπικό, υποχρεούνται να υποβάλλουν προσωρινή δήλωση και να συμπληρώνουν την ειδική ένδειξη που αναγράφεται επί του εντύπου. Για την υποβολή εκπρόθεσμων μηδενικών δηλώσεων ΦΜΥ δεν επιβάλλονται τα πρόστιμα του ΚΦΔ (ν. 4174/2013).»

Επειδή, σύμφωνα με την υπ' αριθ. ΔΕΑΦ Α 1060755 ΕΞ 2017/24.04.2017 διευκρινιστική εγκύκλιο της ΑΑΔΕ ορίζεται ότι: «1. Με τις διατάξεις της παρ. 6 του άρθρου 60 του ν.4172/2013 ορίζεται ότι ο παρακρατούμενος φόρος στο εισόδημα από μισθωτή εργασία και συντάξεις αποδίδεται το αργότερο μέχρι το τέλος του δεύτερου μήνα από την ημερομηνία καταβολής του υποκείμενου σε παρακράτηση εισοδήματος και περαιτέρω με τις διατάξεις του πρώτου εδαφίου της παρ. 4 του άρθρου 8 του ίδιου νόμου ορίζεται ότι χρόνος κτήσης του εισοδήματος (είτε από μισθωτή εργασία είτε από επιχειρηματική δραστηριότητα) θεωρείται ο χρόνος που ο δικαιούχος απέκτησε το δικαίωμα είσπραξής του. Συνεπώς, το εισόδημα από μισθωτή εργασία προκύπτει και καθίσταται απαιτητό με την ολοκλήρωση των παρεχόμενων υπηρεσιών είτε ανά μήνα για τους παρέχοντες έμμισθη υπηρεσία είτε ανά ημέρα για το ημερομίσθιο προσωπικό, δηλαδή όταν ο δικαιούχος απέκτησε δικαίωμα είσπραξης. Περαιτέρω, η υποχρέωση παρακράτησης φόρου αφορά

αποκλειστικά τον εργοδότη, ο οποίος έχει ίδια και αυτοτελή υποχρέωση όπως προβεί στην παρακράτηση και απόδοση του παρακρατηθέντος ποσού στο Δημόσιο υποβάλλοντας σχετική δήλωση. Όπως διευκρινίσθηκε με την ΠΟΛ.1072/31.3.2015 εγκύκλιο μας, θα πρέπει να αποδίδεται παρακρατούμενος φόρος εισοδήματος από μισθωτή εργασία σύμφωνα με όσα ορίζονται από τις διατάξεις της παρ. 6 του άρθρου 60 επί δεδουλευμένων αποδοχών μισθωτών ακόμα και αν αυτές δεν έχουν πραγματικά καταβληθεί στους δικαιούχους. Με την ίδια ως άνω εγκύκλιο μας έγινε δεκτό ότι δεν επιβάλλονται τα πρόστιμα του Κ.Φ.Δ. (ν.4174/2013), για τις δηλώσεις απόδοσης παρακρατούμενων φόρων που είχαν υποβληθεί ως 30.4.2015 και αφορούν εισοδήματα από μισθωτή εργασία για τα οποία ο χρόνος απόδοσης, σύμφωνα με τα προαναφερόμενα, είχε παρέλθει ως την ημερομηνία έκδοσης της ανωτέρω εγκυκλίου. Διευκρινίζεται ότι η Φορολογική Διοίκηση έκανε δεκτή τη μη επιβολή των προστίμων του Κ.Φ.Δ. στην περίπτωση αυτή, καθόσον πριν την ερμηνεία των διατάξεων της παρ. 6 του άρθρου 60 του ν.4172/2013 υπήρχε η πεποίθηση ότι η απόδοση του παρακρατούμενου φόρου στο εισόδημα από μισθωτή εργασία διενεργείται το αργότερο μέχρι το τέλος του δεύτερου μήνα από την ημερομηνία πραγματικής πληρωμής του εισοδήματος από μισθωτή εργασία και όχι από την ημερομηνία που αυτό κατέστη δεδουλευμένο.»

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, εσφαλμένως επιβλήθηκαν τα πρόστιμα του άρθρου 54 του ν. 4174/2013 για:

α) την με αριθμό/.....2014 εκπρόθεσμη αρχική δήλωση Φ.Μ.Υ. της περιόδου παρακράτησης 01/01-31/01/2014,

β) την με αριθμό/.....2014 εκπρόθεσμη αρχική δήλωση Φ.Μ.Υ. της περιόδου παρακράτησης 01/02-28/02/2014,

γ) την με αριθμό/.....2014 εκπρόθεσμη αρχική δήλωση Φ.Μ.Υ. της περιόδου παρακράτησης 01/03-31/03/2014,

δ) την με αριθμό/.....2014 εκπρόθεσμη αρχική δήλωση Φ.Μ.Υ. της περιόδου παρακράτησης 01/04-30/04/2014,

ε) την με αριθμό/.....2014 εκπρόθεσμη αρχική δήλωση Φ.Μ.Υ. της περιόδου παρακράτησης 01/05-31/05/2014,

στ) την με αριθμό/.....2014 εκπρόθεσμη αρχική δήλωση Φ.Μ.Υ. της περιόδου παρακράτησης 01/06-30/06/2014,

καθώς υποβλήθηκαν πριν τις 30.04.2015, ήτοι εντός του χρονικού ορίου που θέτει η ΠΟΛ. 1072/2015 για τη μη επιβολή προστίμου, και αφορά χρόνο απόδοσης που παρήλθε πριν τις 31.03.2015 (ημερομηνία έκδοσης της ΠΟΛ. 1072/2015).

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την αποδοχή της υπ' αριθ. πρωτ./..... ενδικοφανούς προσφυγής του, ΑΦΜ και την ακύρωση των υπ' αριθ.,,, και πράξεων επιβολής προστίμου άρθρου 54 ν. 4174/2013 μηνών Ιανουαρίου, Φεβρουαρίου, Μαρτίου, Απριλίου, Μαΐου και Ιουνίου έτους 2014 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΒΕΡΟΙΑΣ.

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

Υπ' αριθ. πράξη επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2014

	Βάσει ελέγχου	Βάσει απόφασης
Πρόστιμο αρ. 54 παρ. 1γ και 2γ ν. 4174/2013	250,00€	0,00€

Υπ' αριθ. πράξη επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2014

	Βάσει ελέγχου	Βάσει απόφασης
Πρόστιμο αρ. 54 παρ. 1γ και 2γ ν. 4174/2013	250,00€	0,00€

Υπ' αριθ. πράξη επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2014

	Βάσει ελέγχου	Βάσει απόφασης
Πρόστιμο αρ. 54 παρ. 1γ και 2γ ν. 4174/2013	250,00€	0,00€

Υπ' αριθ. πράξη επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2014

	Βάσει ελέγχου	Βάσει απόφασης
Πρόστιμο αρ. 54 παρ. 1γ και 2γ ν. 4174/2013	250,00€	0,00€

Υπ' αριθ. πράξη επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2014

	Βάσει ελέγχου	Βάσει απόφασης
Πρόστιμο αρ. 54 παρ. 1γ και 2γ ν. 4174/2013	250,00€	0,00€

Υπ' αριθ. πράξη επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2014

	Βάσει ελέγχου	Βάσει απόφασης
Πρόστιμο αρ. 54 παρ. 1γ και 2γ ν. 4174/2013	250,00€	0,00€

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

Ακριβές αντίγραφο
Η υπάλληλος του Αυτοτελούς
Γραφείου Διοικητικής Υποστήριξης

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

ΚΑΤΣΙΟΥΡΗΣ 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.