



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



**ΑΑΔΕ**

Ανεξάρτητη Αρχή  
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα, 10/04/2020  
Αριθμός απόφασης: 717

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ Α2

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 2131604553

ΦΑΞ : 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 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.)*», όπως αναριθμήθηκε, τροποποιήθηκε και ισχύει.

γ. Την ΠΟΛ 1064/12-04-2017 Εγκύκλιο της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.).

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

3. Τη με ημερομηνία κατάθεσης **19/12/2019** και αριθμό πρωτοκόλλου ..... ενδικοφανή προσφυγή της εταιρείας «.....» με **διακριτικό τίτλο** «.....», **ΑΦΜ** ....., με έδρα την ....., επί της οδού ..... με αριθμ..... κατά των παρακάτω οριστικών πράξεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Α' ΑΘΗΝΩΝ :

-της υπ' αριθμ...../2019 Πράξεως Επιβολής Προστίμου άρθρου 7 παρ.3 περ.5 του ν.4337/2015 διαχειριστικής περιόδου 01/01/2013-31/12/2013

-της υπ' αριθμ...../2019 Οριστικής Πράξεως Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ διαχειριστικής περιόδου 01/01/2013-31/12/2013,

και τα προσκομιζόμενα με την υπό κρίση προσφυγή σχετικά έγγραφα.

4. Τις ανωτέρω οριστικές πράξεις του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Α' ΑΘΗΝΩΝ και τις οικείες εκθέσεις ελέγχου, των οποίων ζητείται η ακύρωση.

5. Τις απόψεις της **Δ.Ο.Υ. Α' ΑΘΗΝΩΝ**.

6. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος **A2** όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της με ημερομηνία κατάθεσης **19/12/2019** και αριθμό πρωτοκόλλου ..... ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας «.....» με **διακριτικό τίτλο «.....», 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:

**α)Με την υπ'αριθμ...../2019 Πράξη Επιβολής Προστίμου άρθρου 7 παρ.3 περ.5 του ν.4337/2015** διαχειριστικής περιόδου 01/01/2013-31/12/2013 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Α' ΑΘΗΝΩΝ επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρείας πρόστιμο ποσού **8.000,00 ευρώ (80.000,00Χ10%)**.

Η παράβαση αφορά σε λήψη τριών (3) μερικών εικονικών τιμολογίων συνολικής καθαρής αξίας 80.000 ευρώ, και συγκεκριμένα των κάτωθι:

| ΕΙΔΟΣ ΣΤΟΙΧΕΙΟΥ | ΑΡΙΘΜΟΣ ΚΑΙ ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ | ΚΑΘΑΡΗ ΑΞΙΑ      | ΦΠΑ              | ΣΥΝΟΛΙΚΗ ΑΞΙΑ    |
|-----------------|------------------------|------------------|------------------|------------------|
| Τ.Π.Υ./INVOICE  | ...../2013             | 31.100,00        | 7.153,00         | 38.253,00        |
| Τ.Π.Υ./INVOICE  | ...../2013             | 26.100,00        | 6.003,00         | 32.103,00        |
| Τ.Π.Υ./INVOICE  | ...../2013             | 22.800,00        | 5.244,00         | 28.044,00        |
|                 |                        | <b>80.000,00</b> | <b>18.400,00</b> | <b>98.400,00</b> |

Τα ανωτέρω τιμολόγια εκδόθηκαν από την βρετανική οντότητα με την επωνυμία .....

– Α.Φ.Μ./Φ.Π.Α. ...., κατά παράβαση των συνδυασμένων διατάξεων των άρθρων 1, 2 παρ. 3, 6 παρ.1 και του άρθρου 10 του ν.4093/2012 καθώς και του άρθρου 19 παρ. 1 και 4 του Ν. 2523/1997, οι οποίες επισύρουν κυρώσεις σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 7 παρ.3 του ν.4337/2015.

Η ως άνω παράβαση καταλογίσθηκε κατόπιν των διαπιστώσεων ελέγχου που καταγράφονται στην από 31/10/2019 έκθεση μερικού ελέγχου εφαρμογής διατάξεων ν.4093/2012 (Κ.Φ.Α.Σ) και του ν.4172/2013 (Κ.Φ.Δ.) της ελέγκτριας της Δ.Ο.Υ. Α' ΑΘΗΝΩΝ, .....

Συγκεκριμένα διενεργήθηκε έλεγχος στην προσφεύγουσα εταιρεία κατόπιν της υπ. αριθμ...../2018 εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου της ως άνω Δ.Ο.Υ., η οποία εκδόθηκε δυνάμει του από 28.02.2018 (και με αριθμ. πρωτ..... της Δ.Ο.Υ. Α' ΑΘΗΝΩΝ) δελτίου πληροφοριών εφαρμογής διατάξεων του ν.4093/2012 (Κ.Φ.Α.Σ.) της Ειδικής Γραμματείας Σ.Δ.Ο.Ε-Επιχειρησιακής Διεύθυνσης Αττικής-Α' Υποδιεύθυνσης, σύμφωνα με το οποίο τρεις ιδρυθείσες βρετανικές οντότητες «.....», «.....» και «.....», οι οποίες είχαν ως καταστατική έδρα την ίδια διεύθυνση στο Ηνωμένο Βασίλειο εξέδιδαν εικονικά τιμολόγια προς μεγάλο αριθμό Ελληνικών επιχειρήσεων. Σκοπός τους ήταν η εξαπάτηση των Εθνικών και Κοινοτικών Αρχών μέσω της είσπραξης των επιχορηγήσεων για λογαριασμό των ελληνικών επιχειρήσεων στο πλαίσιο των τριών δράσεων ψηφιακής σύγκλισης digi-lodge, digi-retail και digi-content.

**β)Με την υπ'αριθμ...../2019 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ** διαχειριστικής περιόδου 01/01/2013-31/12/2013, καταλογίσθηκε στην προσφεύγουσα εταιρεία ΦΠΑ ποσού 18.400,00 ευρώ πλέον πρόσθετοι φόροι ποσού 18.736,72 ευρώ, ήτοι συνολικού ποσού **37.136,72 ευρώ**.

Η διαφορά φόρου ΦΠΑ καταλογίσθηκε κατόπιν των διαπιστώσεων ελέγχου που καταγράφονται στην από 31/10/2019 έκθεση μερικού ελέγχου ΦΠΑ της ελέγκτριας της Δ.Ο.Υ. Α΄ ΑΘΗΝΩΝ, .....  
..... Η εν λόγω διαφορά φόρου αφορά στο ΦΠΑ των ανωτέρω εικονικών στοιχείων (συνολικής καθαρής αξίας 80.000,00 ευρώ και με αναλογούντα ΦΠΑ 18.400,00 ευρώ) που συμπεριέλαβε η προσφεύγουσα στον φόρο εισροών της υπό κρίση διαχειριστικής περιόδου κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 30 και 32 του ν.2859/2000.

Η προσφεύγουσα εταιρεία με την υπό κρίση προσφυγή ζητά να γίνει δεκτή η εν λόγω προσφυγή, να ακυρωθεί η ως άνω προσβαλλόμενη πράξη προβάλλοντας τους παρακάτω ισχυρισμούς.

***A. «Πλημμέλεια και μη νομιμότητα του διενεργηθέντος φορολογικού ελέγχου και των εκ δοθεισών επίω τη βάσει αυτού πράξεων - μη στοιχειοθέτηση των προβλεπόμενων εκ του νομού παραβάσεων που επισύρουν την επιλυθείσα κύρωση - εσφαλμένη εκτίμηση των πραγματικών περιστατικών υπό των αρμοδίων ελεγκτικών οργάνων – παράβαση κατ' ουσία διατάξεων νομού - καλή πιστή στο πρόσωπο του λήπτη (σετ 533/2013, σετ 170/2014, σετ 12033/2012, σετ 2963/2013 και σετ 1604/2011) – έλλειψη υπαιτιότητάς».***

Τα επίμαχα τιμολόγια αφενός αντιστοιχούν σε πραγματοποιηθείσες, κατά τη διαχειριστική περίοδο-χρήση 2013, συναλλαγές μεταξύ της επιχειρήσεως της και της νομίμως εδρευούσης στη Μεγάλη Βρετανία και φορολογικώς υπαρκτής (φέρουσα καταχωρημένο Α.Φ.Μ.) εταιρείας ..... στο πλαίσιο της επιχορηγούμενης από το ΕΣΠΑ δράσεως ψηφιακής συγκλίσεως digi-retail για επιχειρήσεις αφετέρου η Φορολογική Αρχή δεν αποδεικνύει τη μη πραγματοποίηση αυτών. Το ύψος δε των εν λόγω πραγματοποιηθεισών συναλλαγών ανερχόταν επακριβώς στα αναγραφόμενα επί του σώματος των τιμολογίων ποσά, και τα αναγραφόμενα επ' αυτών προϊόντα - υπηρεσίες πράγματι παρασχέθηκαν στην εταιρεία από την εν λόγω βρετανική εταιρεία, ενώ, εξάλλου, η πραγματοποίηση των επίμαχων συναλλαγών αποδεικνύεται από την εξόφληση προς εκείνην του ποσού των τιμολογίων.

***B. «Παραβίαση της αρχής αυτοτελούς αιτιολογίας των καταλογισθέντων πράξεων επιβολής προστίμου κ.ά. και διαφοράς Φ.Π.Α. και των οικείων εκθέσεων ελέγχου επίω των οποίων αυτές ερείδονται».***

Ουδεμία αιτιολογία υπάρχει επί του σώματος των πράξεων της Φορολογικής Αρχής και σε καμία περίπτωση δεν συνιστά αιτιολογία, και μάλιστα με στοιχεία αυτοτέλειας και ειδικότητας κατά τα οριζόμενα στον Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας και τη νομολογία (ΣτΕ 102/2009, 1110/2009, 2308/2000), η αναφορά στις εφαρμοστέες διατάξεις ούτε πάντως διαλαμβάνεται ως νόμιμη αιτιολογία η αναφορά επί του σώματος των εν λόγω πράξεων των παραβάσεων χωρίς μνεία εξειδικευμένη και εμπεριστατωμένη στα πραγματικά περιστατικά που στοιχειοθετούν ποσοτικά και ποιοτικά την αξιολογική κρίση της Φορολογικής Διοίκησης και, κατά την κρίση της, την υπαγωγή της περίπτωσης της εταιρείας μας στην αποδιδόμενη παράβαση της λήψεως εικονικών φορολογικών στοιχείων.

**Γ. «Μη νομιμότητα της πράξεως επιβολής προστίμου άρθρου 7 §3 & 5 ν. 4337/2015 λόγω παράβασης της γενικής αρχής περί αναδρομικής εφαρμογής της ευνοϊκότερης ποινής (κυρώσεως)».**

Για την ως άνω παράβαση της λήψης εικονικών τιμολογίων και ειδικότερα εικονικών ως προς το πρόσωπο του εκδότη, ουδέν πρόστιμο επιβάλλεται από 1.12.2015, σύμφωνα με τις νεότερες διατάξεις του άρθρου 3 παρ. 4 περ. β' και του άρθρου 7 παρ. 9 του ν. 4337/2015. Δοθέντος δε ότι οι τελευταίες ως άνω διατάξεις, συγκρινόμενες με τις προγενέστερες διατάξεις που ρυθμίζουν το ίδιο θέμα, είναι επεικέστερες από αυτές, ήτοι και από τις μεταβατικές διατάξεις του άρθρου 7§3 περ. ε' του ν. 4337/2015, που προβλέπουν για παραβάσεις που είχαν τελεσθεί πριν την 17.10.2015 και μάλιστα με τη συνδρομή συγκεκριμένων περιορισμών και προϋποθέσεων που τίθενται από αυτές (μεταβατικές διατάξεις), πρόστιμο σε ποσοστό 40% της αξίας των εικονικών και σε ποσοστό 10% της αξίας του στοιχείου για κάθε παράβαση σε περίπτωση λήπτη εικονικού φορολογικού στοιχείου, εφόσον η λήψη του στοιχείου δεν είχε ως αποτέλεσμα τη μείωση του φόρου εισοδήματος του οικείου φορολογικού έτους, προκύπτει κατά συνέπεια ότι η εν λόγω ευνοϊκότερη ρύθμιση του άρθρου 3 παρ. 4 περ. β' του ν. 4337/2015 πρέπει να εφαρμοστεί αναδρομικά και την παρούσα υπόθεση, όπως αυτή ισχύει και εφαρμόζεται για το μέλλον, κατ' εφαρμογή της εν λόγω γενικής αρχής της αναδρομικής εφαρμογής της ηπιότερης κύρωσης.

**Επειδή,** σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 19 παρ.4 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 φορολογικώς 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.*

*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 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 αξία...».*

**Επειδή** στις παρ.6 και 8 του άρθρου 10 του ν.4093/2012 (Κ.Φ.Α.Σ.) ορίζεται:

*«6. Για την απόδειξη της συναλλαγής από το λήπτη φορολογικού στοιχείου που αφορά αγορά αγαθών ή λήψη υπηρεσιών αξίας τριών χιλιάδων (3.000) ευρώ και άνω απαιτείται η τμηματική ή ολική εξόφληση να γίνεται μέσω τραπεζικού λογαριασμού ή με επιταγή έκδοσης του λήπτη του στοιχείου. Σε*

περίπτωση εκχώρησης επιταγών τρίτων εκδίδεται άμεσα λογιστική απόδειξη εκχώρησης αξιογράφων, στην οποία αναγράφονται τα στοιχεία των εκχωρούμενων επιταγών.

Με επιταγή του αγοραστή ή με κατάθεση σε τραπεζικό λογαριασμό αποκλειστικά και μόνο εξοφλούνται επίσης, μερικά ή ολικά, και τα φορολογικά στοιχεία αξίας τριών χιλιάδων (3.000) ευρώ και άνω, που αφορούν αγορές αγροτικών προϊόντων από πρόσωπο που παράγει τα προϊόντα αυτά, καθώς επίσης και το ποσό που αποδίδεται από τον αντιπρόσωπο στον εντολέα, επίσης πρόσωπο που παράγει τα ως άνω αγροτικά προϊόντα, για τις διενεργηθείσες πωλήσεις των προϊόντων αυτών, για λογαριασμό του, με βάση την εκκαθάριση της παραγράφου 7 του άρθρου 6, μετά την αφαίρεση της δικαιούμενης προμήθειας. Από την ως άνω υποχρέωση εξαιρούνται τα πρόσωπα της παραγράφου 1 του άρθρου 3.

8. Το βάρος της απόδειξης της συναλλαγής φέρει τόσο ο εκδότης, όσο 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** επίσης σύμφωνα με την απόφαση 116/2013 ΣτΕ όταν αποδίδεται σε ορισμένο επιτηδευματία 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 πραγματοποιήσεώς της), είτε ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο φορολογικώς μεν υπαρκτό, αλλά συναλλακτικώς ανύπαρκτο (πρβλ. ΣτΕ 505/2012, 1498/2011, 3528, 1184/2010), οπότε, σε περίπτωση αποδείξεως ανυπαρξίας της συναλλαγής (λόγω του ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο συναλλακτικώς ανύπαρκτο) δεν είναι δυνατόν να τεθεί θέμα καλής πίστης του λήπτη του εικονικού στοιχείου (βλ. ΣτΕ 1184, 1126/2010).

**Επειδή**, σύμφωνα με τις διατάξεις του **άρθρου 7 παρ. 3 περ. ε του ν.4337/2015** ορίζεται ότι:

«Για τις παραβάσεις των διατάξεων του Κ.Β.Σ. (Π.Δ. 186/1992, Α' 84) και του Κ.Φ.Α.Σ. (Ν. 4093/2012, Α' 222), που διαπράχθηκαν μέχρι την εφαρμογή των διατάξεων των άρθρων 54 και 55 του Ν. 4174/2013 και κατά την κατάθεση του παρόντος δεν έχουν εκδοθεί οι οριστικές πράξεις επιβολής προστίμων, δεν εφαρμόζονται οι διατάξεις του άρθρου 5 του Ν.2523/1997, αλλά επιβάλλονται τα κατωτέρω πρόστιμα:

ε) Στην περίπτωση λήπτη εικονικού φορολογικού στοιχείου, ποσό 10% της αξίας του στοιχείου για κάθε παράβαση, εφόσον η λήψη του στοιχείου δεν είχε ως αποτέλεσμα τη μείωση του φόρου εισοδήματος του οικείου φορολογικού έτους.».

**Επειδή στο άρθρο 30 του ν.2859/2000 ορίζεται:**

«Ο υποκείμενος δικαιούται να εκπέσει, από το φόρο που αναλογεί στις ενεργούμενες από αυτόν πράξεις παράδοσης αγαθών, παροχής υπηρεσιών και ενδοκοινοτικής απόκτησης αγαθών, το φόρο με τον οποίο έχουν επιβαρυνθεί η παράδοση αγαθών και η παροχή υπηρεσιών που έγιναν σε αυτόν και η εισαγωγή αγαθών, που πραγματοποιήθηκε από αυτόν, καθώς και το φόρο που οφείλεται για τις ενδοκοινοτικές αποκτήσεις αγαθών που πραγματοποιήθηκαν από αυτόν.».

**Επειδή στο άρθρο 32 του ν.2859/2000 ορίζεται:**

«1. 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, εν προκειμένω στην οικεία έκθεση ελέγχου και συγκεκριμένα στο κεφ. 4.1.2 «Πραγματικά Περιστατικά-Διαπιστώσεις Ελέγχου ΣΔΟΕ» αναφέρεται :**

«Αναλυτικότερα όπως προκύπτει από το προαναφερθέν Πληροφοριακό δελτίο, ο έλεγχος του Σ.Δ.Ο.Ε. έχει ήδη διαπιστώσει την έκδοση εικονικών τιμολογίων από τρία συγκεκριμένα πρόσωπα προς μεγάλο αριθμό ελληνικών επιχειρήσεων, χρησιμοποιώντας ως εκδότες-προμηθευτές τρεις ιδρυθείσες προς τούτο βρετανικές οντότητες ..... & ....., οι οποίες είχαν μεν ως καταστατική έδρα την ίδια διεύθυνση στο Ηνωμένο Βασίλειο (.....), **αλλά χρησιμοποιούσαν ως εν τοις πράγμασι επαγγελματική εγκατάσταση συγκεκριμένους μισθωμένους χώρους στην ..... από το 2011, με τελικό στόχο την εξαπάτηση των εθνικών και κοινοτικών Αρχών μέσω της είσπραξης των επιχορηγήσεων στο πλαίσιο των τριών δράσεων ψηφιακής σύγκλισης digi-lodge, digi-retail και digi-content. Οι ανωτέρω αλλοδαπές οντότητες έχουν ήδη διαλυθεί νομικά από τις αρμόδιες βρετανικές Αρχές μέσω της διαγραφής τους από το βρετανικό Εμπορικό Μητρώο**

(Companies House) τα έτη 2016 και 2017, λόγω μη ανταπόκρισης τους σε τυπικές υποχρεώσεις που απορρέουν από την τοπική εμπορική νομοθεσία. Αυτό συνέβη πιθανότατα λόγω απουσίας αντικειμένου δραστηριότητας εκ μέρους τους, κατόπιν των ελέγχων που διεξήχθησαν από τις εκάστοτε Περιφερειακές Διευθύνσεις του Σ.Δ.Ο.Ε., αλλά και από την OLAF (Ευρωπαϊκή Υπηρεσία για την Καταπολέμηση της Απάτης), οι οποίοι και ανέδειξαν τον πραγματικό σκοπό λειτουργίας τους.

Συγκεκριμένα, όπως προέκυψε α) από τους ελέγχους που διενήργησε το Σ.Δ.Ο.Ε. σε πελάτες-λήπτες των σχετικών τιμολογίων παροχής υπηρεσιών, β) από τα ευρήματα της κατάσχεσης που έγινε το 2013 στην έδρα της οντότητας ..... - Α.Φ.Μ. .... στην οδό ..... και η οποία ανήκει στα ίδια τρία υποκρυπτόμενα πρόσωπα, γ) από τις πληροφορίες που χορηγήθηκαν από τον ενδιάμεσο φορέα πληρωμών των σχετικών επιχορηγήσεων (.....), δ) από τις πληροφορίες που χορηγήθηκαν στην υπηρεσία του ΣΔΟΕ Αττικής από τις αρμόδιες φορολογικές Αρχές του Ηνωμένου Βασιλείου, της Κύπρου και των Η.Π.Α. στο πλαίσιο αιτημάτων διοικητικής συνδρομής, ε) από τα ευρήματα των ελέγχων της OLAF (Ευρωπαϊκή Υπηρεσία για την Καταπολέμηση της Απάτης) στο Ηνωμένο Βασίλειο και την Κύπρο, στ) από τις πληροφορίες που δόθηκαν στο πλαίσιο δικαστικής συνδρομής από τις Αρχές της Κύπρου και της Νέας Ζηλανδίας, ζ) από τις πληροφορίες που χορηγήθηκαν από τις ελληνικές Τράπεζες, η) από τις ένορκες καταθέσεις και τα υπομνήματα πρώην εν τοις πράγμασι υπαλλήλων των υποκρυπτόμενων και θ) από τα υπομνήματα που κατέθεσαν στο Σ.Δ.Ο.Ε. οι τρεις υποκρυπτόμενοι στο πλαίσιο της με αριθ. .... /2016 Παραγγελίας του Εισαγγελέα Οικονομικού Εγκλήματος,

- 1) Οι τρεις βρετανικές οντότητες εξέδωσαν τα έτη 2011- 2014 μερικώς ή πλήρως εικονικά τιμολόγια παροχής υπηρεσιών προς εκατοντάδες ελληνικές επιχειρήσεις για έργα (κατασκευή και λειτουργία ιστοτόπων), τα οποία είτε εκτελέστηκαν μόνο υποτυπωδώς είτε δεν εκτελέστηκαν καθόλου, με αποκλειστικό στόχο την είσπραξη της προβλεπόμενης επιχορήγησης από την ..... στο πλαίσιο υλοποίησης των ψηφιακών δράσεων που αναφέρονται ανωτέρω.
- 2) Για το λόγο αυτό, **κατασκευάστηκαν** στην πραγματικότητα εξοφλήσεις των τιμολογίων αυτών μέσω εικονικών καταθέσεων στην ....., όπου ως καταθέτες στη μεγάλη πλειοψηφία των περιπτώσεων εμφανίζονταν είτε οι υποκρυπτόμενοι, είτε οι εν τοις πράγμασι υπάλληλοι τους. Υπήρξαν δε αρκετές περιπτώσεις, όπου έγινε κατάτμηση της παρασχεθείσας υπηρεσίας σε δεκάδες τιμολόγια με ημερομηνία έκδοσης την ίδια ημέρα κάθε φορά, προκειμένου να παρακαμφθεί για λόγους εξυπηρέτησης της μεθόδευσης η υποχρέωση εμφάνισης της πληρωμής μέσω του τραπεζικού συστήματος. Για την κατασκευή των καταθέσεων χρησιμοποιήθηκε σε μεγάλη έκταση και μία άλλη βρετανική οντότητα με επωνυμία «.....», συμφερόντων ενός εκ των Ελλήνων υποκρυπτόμενων, η οποία διοχέτευε τεχνητά τα απαραίτητα κάθε φορά ποσά για τη δημιουργία καταθετηρίων. Η οντότητα αυτή διεγράφη την 30-12-2014 από τις βρετανικές Αρχές για τον ίδιο ως άνω λόγο (μη εκπλήρωση τυπικών υποχρεώσεων προς το βρετανικό Εμπορικό Μητρώο).

- 3) Σε εκατό είκοσι μία (121) περιπτώσεις επενδυτικών σχεδίων στο πλαίσιο της δράσης *digi-lodge*, όπου οι ελληνικές επιχειρήσεις κατόρθωσαν να εισπράξουν την επιχορήγηση είτε στο σύνολο της (118) είτε ως προκαταβολή (3), προέκυψε ότι στη συντριπτική πλειοψηφία τους τα χρήματα αυτά επιστράφηκαν **σχεδόν άμεσα** στην ανωτέρω βρετανική οντότητα «.....» δια οπισθογραφήσεως της σχετικής επιταγής έκδοσης της ....., επιβεβαιώνοντας με αυτό τον τρόπο την όλη μεθοδευση.
- 4) Όπως προέκυψε από τους ελέγχους του Σ.Δ.Ο.Ε., συντάσσονταν από την αρχή της συνεργασίας ιδιωτικά ανεπίσημα συμφωνητικά μεταξύ της ..... και των πελατών-υποψήφιων, βάσει των οποίων η τελευταία μετά από την εκταμίευση της επιχορήγησης θα εισέπραττε το μεγαλύτερο μέρος αυτής, με το ποσοστό όμως να είναι διαφορετικό ανά περίπτωση. Συνολικά, ως ποσοστό επί της συνολικής καθαρής αξίας του εκδοθέντος τιμολογίου και βάσει των ευρημάτων μας, αυτό κυμαινόταν από 57% έως και 100%.
- 5) **Όλα** τα υποβληθέντα από τις ανωτέρω τρεις βρετανικές οντότητες επενδυτικά σχέδια, έχουν ήδη απενταχθεί με σχετικές αποφάσεις των αρμοδίων Υπηρεσιών και μάλιστα οι εκταμιευθείσες δολίως επιχορηγήσεις θα **αναζητηθούν** από τις δικαιούχες ελληνικές επιχειρήσεις-πελάτες τους, μέσω της έκδοσης αποφάσεων ανάκτησης αχρεωστήτως/παρανόμως καταβληθεισών επιχορηγήσεων.
- Όπως προκύπτει από τα ανωτέρω ευρήματα των διενεργηθέντων ελέγχων του Σ.Δ.Ο.Ε, η ελεγχόμενη οντότητα ..... **με Α.Φ.Μ.** ....., έλαβε τρία (3) τουλάχιστον μερικώς εικονικά Τιμολόγια Παροχής Υπηρεσιών (*Invoice*), στο πλαίσιο της δράσης *digi-retail*, έκδοσης της βρετανικής οντότητας .....-....».

**Επειδή** από τον διενεργηθέντα έλεγχο του ΣΔΟΕ διαπιστώθηκαν :

**Α)ως προς τα υποκρυπτόμενα φυσικά πρόσωπα :** διαπιστώθηκε ότι ενεργούσαν από κοινού ως υποκρυπτόμενοι εκδίδοντας εικονικά τιμολόγια χρησιμοποιώντας τις τρεις ανωτέρω βρετανικές οντότητες ενώ η διαχείριση όλων των δραστηριοτήτων (υποβολή αιτήσεων, οι τιμολογήσεις, η διαχείριση των εισπράξεων των επιχορηγήσεων και η απόδοση των μεριδίων στις ελληνικές επιχειρήσεις) διενεργούνταν από την Ελλάδα από τους ίδιους από την έδρα της επιχείρησης ..... η οποία ανήκει στα υποκρυπτόμενα πρόσωπα.

**Β)ως προς το πλέγμα υποκρυπτόμενων και των ιδρυθισών οντοτήτων:** οι τρεις υποκρυπτόμενοι ίδρυσαν ένα πλέγμα από είκοσι τρεις (23) συνολικά οντότητες με έδρα το Ηνωμένο Βασίλειο, τις ΗΠΑ, την Νέα Ζηλανδία, την Κύπρο, τον Παναμά και την Ελλάδα. Στόχος ήταν η ιδιοποίηση επιχορηγήσεων μέσω τριών (3) επενδυτικών προγραμμάτων ψηφιακής σύγκλισης χρηματοδοτούμενων από το ΕΣΠΑ 2007-2013 υποβάλλοντας αιτήσεις επιχορήγησης για λογαριασμό των εταιρειών στις οποίες εξέδιδαν εικονικά τιμολόγια παροχής υπηρεσιών δημιουργίας και λειτουργίας ιστοσελίδων.

**Γ)Ως προς τις εξοφλήσεις των τιμολογίων και την διαδικασία είσπραξης επιχορηγήσεων:** Οι εξοφλήσεις των εικονικών τιμολογίων ήταν επίσης εικονικές καθώς εξοφλούνταν από συγκεκριμένο υποκατάστημα της ..... στο ..... με καταθέτη είτε έναν από τους

υποκρυπτόμενους είτε άλλα εμπλεκόμενα στην υπόθεση πρόσωπα σε λογαριασμούς των τριών βρετανικών οντοτήτων. Η είσπραξη των ποσών των επιχορηγήσεων διενεργούνταν πάλι από τους ίδιους τους υποκρυπτόμενους με οπισθογράφηση των επιταγών και κατάθεση των ποσών των επιχορηγήσεων σε τραπεζικούς λογαριασμούς οντοτήτων που ουσιαστικά ανήκουν στους τρεις υποκρυπτόμενους. Στην συνέχεια απέδιδαν μέρος του ποσού της επιχορήγησης ως μερίδιο στην ελληνική εταιρεία είτε με κατάθεση σε τραπεζικό λογαριασμό είτε με καταβολή μετρητών.

**Δ)Ως προς την οντότητα .....** : Ιδρύθηκε στις 25/07/2012 με έδρα .....και μετόχους τις βρετανικές οντότητες α)....., β)....., ενώ από 30/01/2014 μοναδικός εταίρος εμφανίζεται η εταιρεία ..... Φορολογικός εκπρόσωπος στην Ελλάδα του διευθυντή της εν λόγω εταιρείας είναι ένας από τους υποκρυπτόμενους ενώ και βάσει των δημοσιευθέντων στοιχείων για τις εταιρείες που συμμετείχαν στο κεφάλαιό της εκπρόσωποι αυτών είναι δύο από τους υποκρυπτόμενους. Τόσο η εν λόγω εταιρεία όσο και οι εταιρείες που συμμετέχουν σε αυτές δεν έχουν υποβάλλει ποτέ φορολογικές δηλώσεις και δεν είχαν καμία δραστηριότητα.

**Δ)Ως προς τις ενέργειες της «.....»:** Ο εν λόγω φορέας εξέδωσε αποφάσεις απένταξης και δημοσιονομικής διόρθωσης όλων των επιχειρήσεων-πελατών των τριών (3) βρετανικών οντοτήτων, θεωρώντας ότι οι αντίστοιχες συναλλαγές υφίστανται στην καλύτερη περίπτωση υπερτιμολόγηση αν όχι πλήρη εικονικότητα και επιπλέον θεώρησε όλες τις εξοφλήσεις των τιμολογίων ως εικονικές.

**Επειδή** βάσει των ευρημάτων του ελέγχου που διενεργήθηκε στους εκδότες αποδεικνύεται με σαφή και εμπειριστατωμένο τρόπο η συναλλακτική ανυπαρξία της βρετανικής επιχείρησης. Κατά τον έλεγχο στην λήπτρια επιχείρηση ζητήθηκαν από την λήπτρια τα βιβλία και στοιχεία της καθώς και τα σχετικά δικαιολογητικά των υπό κρίση συναλλαγών. Η προσφεύγουσα εταιρεία ως προς τις επίμαχες συναλλαγές προσκόμισε μόνο τα υπό κρίση τιμολόγια χωρίς ωστόσο να προσκομίσει τραπεζικές εξοφλήσεις ή άλλα δικαιολογητικά έγγραφα ώστε να αποδειχθεί από την πλευρά της η πραγματοποίηση των συναλλαγών. Από την έρευνα επίσης που έγινε από τον έλεγχο στο διαδίκτυο δεν βρέθηκε ενεργή ιστοσελίδα στην ηλεκτρονική διεύθυνση με ..... η οποία αναγράφονταν στον φάκελο αιτήματος ολοκλήρωσης στο κεφάλαιο «Γ1 Τεκμηρίωση Υλοποίησης Φυσικού Αντικειμένου». Ωστόσο η προσφεύγουσα επιχείρηση φαίνεται να διατηρεί ιστοσελίδα με ηλεκτρονική διεύθυνση ..... κατασκευαστής της οποίας εμφανίζεται να είναι η .....

Από τον έλεγχο των βιβλίων της προσφεύγουσας διαπιστώθηκε ότι τα υπό κρίση τιμολόγια είχαν καταχωρηθεί στο βιβλίο εσόδων-εξόδων στην στήλη «ΕΝΔ.ΑΠΟΚΤ.ΜΕ ΦΠΑ», καθώς και στο αθεώρητο βιβλίο παγίων χωρίς να έχουν μεταφερθεί οι διενεργούμενες αποσβέσεις στην δήλωση φορολογίας εισοδήματος. Ωστόσο η αξία των εν λόγω τιμολογίων είχε συμπεριληφθεί στην περιοδική δήλωση ΦΠΑ ως ενδοκοινοτική απόκτηση με ΦΠΑ..

**Επειδή** διαπιστώνεται αφενός, επαρκώς και με εμπεριστατωμένο τρόπο η συναλλακτική ανυπαρξία της βρετανικής επιχείρησης και αφετέρου από τον έλεγχο που διενεργήθηκε στην λήπτρια προσφεύγουσα δεν αποδείχθηκε η πραγματοποίηση των συναλλαγών, ως εκ τούτου οι ισχυρισμοί της προσφεύγουσας περί πραγματοποίησης των συναλλαγών, απορρίπτονται ως αναπόδεικτοι.

Η προσφεύγουσα εταιρεία επίσης επικαλείται καλή πίστη. Ωστόσο δεδομένου ότι η εκδότρια βρετανική επιχείρηση είναι πρόσωπο συναλλακτικώς ανύπαρκτο και από τα στοιχεία του φακέλου προκύπτει ότι η διαχειρίστρια της προσφεύγουσας εταιρείας τελούσε σε γνώση του αιτήματος ολοκλήρωσης της διαδικασίας επιδότησής της από την ..... (καθώς στο φάκελο του Αιτήματος ολοκλήρωσης περιλαμβάνεται η από 22.09.2013 Υπεύθυνη δήλωσή της, θεωρημένη με το γνήσιο της υπογραφής προς την ..... ) δεν είναι δυνατόν να τεθεί θέμα καλής πίστης για την λήπτρια (βλ. ΣτΕ 1184, 1126/2010).

**Επειδή**, ο έλεγχος που διενεργήθηκε στην προσφεύγουσα έλαβε υπόψη του τα στοιχεία της έρευνας του Σ.Δ.Ο.Ε, όπως αυτά αναλύονται στο από 28/02/2018 Δελτίο Πληροφοριών, καθώς και τα βιβλία και στοιχεία που έθεσε στην διάθεσή του η προσφεύγουσα και ορθώς διαπίστωσε την παράβαση της λήψης εικονικού στοιχείου και εφάρμοσε τις διατάξεις του άρθρου 7 παρ.3(ε) του ν.4337/2015, η οποία επισύρει πρόστιμο 10% της αξίας του στοιχείου καθώς η λήψη του εικονικού στοιχείου δεν είχε ως αποτέλεσμα τη μείωση του φόρου εισοδήματος του οικείου φορολογικού έτους και επίσης ορθώς καταλόγισε τη διαφορά ΦΠΑ των υπό κρίση τιμολογίων καθώς βάσει των προαναφερθέντων διατάξεων δεν πληρούνται οι προϋποθέσεις έκπτωσης των άρθρων 30 και 32 του ν.2859/2000.

**Επειδή** η προσφεύγουσα εταιρεία επικαλείται μη νομιμότητα της πράξεως επιβολής προστίμου άρθρου 7 §3 & 5 ν. 4337/2015 λόγω παράβασης της γενικής αρχής περί αναδρομικής εφαρμογής της ευνοϊκότερης ποινής (κυρώσεως) καθώς ισχυρίζεται ότι σύμφωνα με τις νεότερες διατάξεις του άρθρου 3 παρ. 4 περ. β' και του άρθρου 7 παρ. 9 του ν. 4337/2015 δεν θα έπρεπε να επιβληθεί πρόστιμο. Ωστόσο εν προκειμένω, επιβλήθηκε ορθώς το εν λόγω πρόστιμο καθώς ο νομοθέτης στον ίδιο νόμο ορίζει ότι για παραβάσεις των διατάξεων του Κ.Β.Σ. (Π.Δ. 186/1992, Α' 84) και του Κ.Φ.Α.Σ. (Ν. 4093/2012, Α' 222), που διαπράχθηκαν μέχρι την εφαρμογή των διατάξεων των άρθρων 54 και 55 του Ν. 4174/2013 επιβάλλονται κυρώσεις, ενώ για την επικαλούμενη από την προσφεύγουσα διάταξη του ιδίου νόμου δεν προβλέπεται καμία αναδρομικότητα ώστε να έχει εφαρμογή και στην υπό κρίση περίπτωση.

**Επειδή** το πρόστιμο είναι κύρωση διοικητική και για την επιβολή του δεν απαιτείται η συνδρομή της υποκειμενικής υπαιτιότητας εκ μέρους του υπόχρεου, αλλά αρκεί η διαπίστωση της παράβασης. Για να επιβληθούν οι κυρώσεις του ΚΒΣ, Κ.Φ.Α.Σ (πρόστιμα) οι οποίες έχουν τυπικό χαρακτήρα αρκεί η μη τήρηση των διατάξεων του και δεν απαιτείται να θεμελιωθεί η συνδρομή άλλων προϋποθέσεων όπως πρόθεση ή δόλος ή ζημιά του Δημοσίου (Σχετ. Σ.τ.Ε. 2074/82, ΣτΕ 1562/79). Συνεπώς ο σχετικός ισχυρισμός της προσφεύγουσας απορρίπτεται ως αβάσιμος.

**Επειδή** οι διαπιστώσεις ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στις από 31/10/2019 εκθέσεις μερικού ελέγχου εφαρμογής διατάξεων ν.4093/2012 (Κ.Φ.Α.Σ) και του ν.4172/2013 (Κ.Φ.Δ.) και ΦΠΑ της ελέγκτριας της Δ.Ο.Υ. Α' ΑΘΗΝΩΝ, ..... επί των οποίων εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες.

## Αποφασίζουμε

Την απόρριψη της με ημερομηνία κατάθεσης **19/12/2019** και αριθμό πρωτοκόλλου ..... ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας «.....» με διακριτικό τίτλο «.....», ΑΦΜ ....., και την επικύρωση των παρακάτω οριστικών πράξεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Α' ΑΘΗΝΩΝ :

-της υπ'αριθμ...../2019 Πράξεως Επιβολής Προστίμου άρθρου 7 παρ.3 περ.5 του ν.4337/2015 διαχειριστικής περιόδου 01/01/2013-31/12/2013

-της υπ'αριθμ...../2019 Οριστικής Πράξεως Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ διαχειριστικής περιόδου 01/01/2013-31/12/2013,

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

### Διαχειριστική περίοδος 01/01/2013-31/12/2013

#### Πρόστιμα Κ.Φ.Α.Σ.

Πρόστιμο του άρθρου 7 παρ. 3 περ.(ε) του ν.4337/2015 : 80.000,00 ευρώ X 10% = 8.000,00 ευρώ λόγω λήψης των κάτωθι εικονικών φορολογικών στοιχείων:

| ΕΙΔΟΣ<br>ΣΤΟΙΧΕΙΟΥ | ΑΡΙΘΜΟΣ ΚΑΙ ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ | ΚΑΘΑΡΗ ΑΞΙΑ      | 10%             |
|--------------------|------------------------|------------------|-----------------|
| Τ.Π.Υ./INVOICE     | ...../2013             | 31.100,00        | 3.110,00        |
| Τ.Π.Υ./INVOICE     | ...../2013             | 26.100,00        | 2.610,00        |
| Τ.Π.Υ./INVOICE     | ...../2013             | 22.800,00        | 2.280,00        |
|                    |                        | <b>80.000,00</b> | <b>8.000,00</b> |

#### Φ.Π.Α.

|                                                       | ΠΟΣΟ             |
|-------------------------------------------------------|------------------|
| Διαφορά ΦΠΑ                                           | 18.400,00        |
| Πρόσθετοι φόροι του άρθρου 53 και 58Α του ν.4174/2013 | 18.736,72        |
| <b>Συνολικό καταλογιζόμενο ποσό</b>                   | <b>37.136,72</b> |

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

Με εντολή του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης  
Επίλυσης Διαφορών  
Ο Προϊστάμενος της Υποδιεύθυνσης  
Επανεξέτασης  
ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΣΤΑΥΡΙΔΗΣ

Ακριβές Αντίγραφο  
Η Υπάλληλος του Τμήματος  
Διοικητικής Υποστήριξης

**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 .