



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα, 16/05/2022

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ Α2**

Αριθμός απόφασης: 1700

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19
Ταχ. Κώδικας : 176 71 – Καλλιθέα
Τηλέφωνο : 213 1604553
E-mail : ded.ath@aaade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπόψη:

1. Τις διατάξεις:

α. Του άρθρου 63 του Ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170), όπως ισχύει.

β. Του άρθρου 10 της Δ. ΟΡΓ. Α 1125859 ΕΞ 2020/23.10.2020 Απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ (ΦΕΚ Β' 4738/26.10.2020) με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΑΑΔΕ)»

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

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

3. Την υπ' αριθμ. ΔΕΔ 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ 2759/ τ. Β'/ 01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

4. Τη με ημερομηνία κατάθεσης **20/01/2022** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της εταιρείας με την επωνυμία **ΕΛΛΑΣ** **ΚΑΙ ΕΜΠΟΡΙΚΗ ΕΤΑΙΡΕΙΑ** **ΚΑΙ**, ΑΦΜ, με έδρα στο **ΜΑΡΟΥΣΙ**, οδός, κατά της υπ' αριθμόν/22.12.2021 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Παρακρατούμενου Φόρου Δικαιωμάτων και Λοιπών Πληρωμών του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ..

5. Την ως άνω πράξη, της οποίας ζητείται η ακύρωση, καθώς και την οικεία Έκθεση Ελέγχου.

6. Τις απόψεις του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ..

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α2 όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της με ημερομηνία κατάθεσης **20/01/2022** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας με την επωνυμία

..... ΚΑΙ, ΑΦΜ, η οποία υπεβλήθη **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' αριθμόν/22.12.2021 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Παρακρατούμενου Φόρου Δικαιωμάτων και Λοιπών Πληρωμών του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ., φορολογικού έτους 2015, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας, φόρος δικαιωμάτων ποσού 4.863,53 €, πλέον προστίμου άρθρου 59 του Ν. 4174/2013 λόγω ανακρίβειας ύψους 2.431,77 €, ήτοι συνολικό ποσό **7.295,30 €**.

Η ως άνω πράξη εδράζεται επί της από 22/12/2021 Έκθεσης Μερικού Ελέγχου Παρακρατούμενων Φόρων του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ.. Σύμφωνα με την εν λόγω Έκθεση, από τον διενεργηθέντα έλεγχο, διαπιστώθηκε ότι εντός της κρινόμενης χρήσης 2015, η προσφεύγουσα έλαβε υπηρεσίες υποστήριξης μάρκετινγκ συνολικού ποσού 69.479,00 € από τη συνδεδεμένη επιχείρηση με έδρα στην, κατά την εξόφληση των οποίων δε διενήργησε παρακράτηση φόρου, θεωρώντας ότι πρόκειται για επιχειρηματικά κέρδη της αλλοδαπής οντότητας που φορολογούνται στην Ωστόσο, ο έλεγχος έκρινε ότι επρόκειτο για δικαιώματα χρήσης πληροφοριών και μεθόδων που αφορούν και διαμορφώνονται από εμπορική εμπειρία, κατά την έννοια τόσο της περ. γ' της παρ. 1 του άρθρου 64 του Ν. 4172/2013 όσο και της παρ. 3 του άρθρου 12 της Σύμβασης Αποφυγής Διπλής Φορολογίας μεταξύ Ελλάδας και Αυστρίας. Δεδομένου ότι η οικεία ΣΑΔΦ προβλέπει συντελεστή παρακράτησης φόρου 7%, ο έλεγχος καταλόγισε τη σχετική διαφορά ύψους **4.863,53 €**.

Η προσφεύγουσα με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση της ως άνω προβαλλόμενης πράξης, προβάλλοντας τον ισχυρισμό ότι οι πληρωμές για τις υπηρεσίες που έλαβε από τη δεν υπόκεινται σε παρακράτηση φόρου εισοδήματος 7%, σύμφωνα με το άρθρο 12, παρ. 3 της ΣΑΔΦ Ελλάδας-Αυστρίας, καθώς δεν αφορούν σε δικαιώματα αλλά σε υπηρεσίες μη υποκείμενες σε παρακράτηση φόρου εισοδήματος.

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 38, παρ. 1 του Ν. 4172/2013 «Ο όρος «δικαιώματα» σημαίνει το εισόδημα που αποκτάται ως αντάλλαγμα για τη χρήση ή το δικαίωμα χρήσης, των δικαιωμάτων πνευματικής ιδιοκτησίας επί λογοτεχνικού, καλλιτεχνικού ή επιστημονικού έργου, συμπεριλαμβανομένων των κινηματογραφικών και τηλεοπτικών ταινιών, μαγνητοταινιών για ραδιοφωνικές εκπομπές και αναπαραγωγής βιντεοκασετών, λογισμικού για εμπορική εκμετάλλευση ή προσωπική χρήση, διπλωμάτων ευρεσιτεχνίας, εμπορικών σημάτων, προνομίων, σχεδίων ή υποδειγμάτων, σχεδιαγραμμάτων, απόρρητων χημικών τύπων ή μεθόδων κατεργασίας ή σε αντάλλαγμα πληροφοριών που αφορούν βιομηχανική, εμπορική ή επιστημονική πείρα, οι πληρωμές για τη χρήση βιομηχανικού, εμπορικού ή επιστημονικού εξοπλισμού, για τη χρήση τεχνικών μεθόδων παραγωγής, τεχνικής ή τεχνολογικής βοήθειας, τεχνογνωσίας (knowhow, αποτελεσμάτων ερευνών, αναδημοσίευσης άρθρων και μελετών, καθώς και οι πληρωμές για συμβουλευτικές υπηρεσίες που παρέχονται ηλεκτρονικά μέσω δικτύων πληροφορικής σε βάση δεδομένων επίλυσης προβλημάτων, την ηλεκτρονική λήψη (downloading) λογισμικού ηλεκτρονικού υπολογιστή, ακόμα και στην περίπτωση που τα εν λόγω προϊόντα αποκτώνται για προσωπική ή επαγγελματική χρήση του αγοραστή, την εκμίσθωση βιομηχανικού, εμπορικού ή επιστημονικού εξοπλισμού και εμπορευματοκιβωτίων και λοιπών συναφών δικαιωμάτων».

Επειδή σύμφωνα με την Αιτιολογική Έκθεση του Ν. 4172/2013, «Με τις διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 38 ορίζεται η έννοια των δικαιωμάτων, έτσι ώστε να συνάδει με το πρότυπο μοντέλο του ΟΟΣΑ και τις σχετικές κατευθυντήριες οδηγίες. Επιπλέον, εκτός των σκοπών του ΚΦΕ, η εισαγωγή του εν λόγω ορισμού διευκολύνει τον προσδιορισμό του τόπου φορολογίας για την εφαρμογή των Συμβάσεων Αποφυγής Διπλής Φορολογίας που έχει συνάψει η Ελλάδα. Επιπροσθέτως, σημειώνεται ότι η έννοια του εισοδήματος από δικαιώματα είναι ευρύτερη σε σχέση με το μοντέλο του ΟΟΣΑ, καθώς λαμβάνει υπόψη τη σχετική επιφύλαξη που είχε εκφράσει η Ελλάδα και κατά τούτο καταλαμβάνει το αντάλλαγμα για τη χρήση ή το δικαίωμα χρήσης λογισμικού για εμπορική εκμετάλλευση ή προσωπική χρήση, καθώς και τις συμβουλευτικές υπηρεσίες που παρέχονται ηλεκτρονικά μέσω δικτύων πληροφορικής».

Επειδή με την ΠΟΛ 1042/2015 διευκρινίστηκε, μεταξύ άλλων, ότι «Προκειμένου τα εισοδήματα και οι πληρωμές του άρθρου αυτού να θεωρηθούν ότι ενέχουν τα χαρακτηριστικά του «δικαιώματος» θα πρέπει το υπόψη άυλο περιουσιακό στοιχείο να προϋπάρχει, και να υφίσταται μεταξύ των αντισυμβαλλομένων ρήτρα εμπιστευτικότητας (παράγραφοι 8 και 8.5 των σχολίων του άρθρου 12 του Προτύπου Σύμβασης (Π.Σ.) του ΟΟΣΑ 2010)».

Επειδή περαιτέρω, στα Ερμηνευτικά Σχόλια επί του άρθρου 12, παρ. 3 της Πρότυπης Σύμβασης-Μοντέλου του ΟΟΣΑ (2017):

- στην παρ. 11 προβλέπεται ο ορισμός των δικαιωμάτων ως πληρωμών για την παροχή πληροφοριών που αφορούν σε βιομηχανική, εμπορική ή επιστημονική εμπειρία, αναφέρεται στην έννοια της τεχνογνωσίας και αφορά τη μετάδοση πληροφοριών που δεν έχουν κατοχυρωθεί με δίπλωμα ευρεσιτεχνίας και που γενικότερα δεν εμπίπτουν σε άλλες κατηγορίες δικαιωμάτων πνευματικής ιδιοκτησίας. Πρόκειται για πληροφορίες βιομηχανικού, εμπορικού ή επιστημονικού χαρακτήρα που είναι αποτέλεσμα προηγούμενης εμπειρίας, η οποία έχει πρακτική εφαρμογή στη λειτουργία μιας επιχείρησης και από την αποκάλυψη της οποίας μπορεί να δημιουργηθεί οικονομικό όφελος [...].
- στην παρ. 11.1 αναφέρεται ότι σε μια σύμβαση τεχνογνωσίας ο ένας συμβαλλόμενος συμφωνεί να μεταδώσει στον αντισυμβαλλόμενο του την τεχνογνωσία που έχει αναπτύξει, δηλαδή τις ειδικές γνώσεις και την εμπειρία του, οι οποίες δεν έχουν αποκαλυφθεί στο κοινό, ώστε να μπορεί ο αντισυμβαλλόμενος να τις χρησιμοποιήσει για δικό του λογαριασμό. Ειδικότερα, στο πλαίσιο των συμβάσεων τεχνογνωσίας, ο πρώτος των συμβαλλομένων, ήτοι ο **πάροχος της τεχνογνωσίας, δεν λαμβάνει μέρος προσωπικά ο ίδιος στην εφαρμογή των πληροφοριών που παρέχονται προς το αντισυμβαλλόμενο μέρος, ούτε εγγυάται τα αποτελέσματα της εφαρμογής τους.**
- στην παρ. 11.2 αναφέρεται ότι σε αντίθεση με τις συμβάσεις τεχνογνωσίας, στις συμβάσεις παροχής υπηρεσιών, η αμοιβή που καταβάλλεται ως αντάλλαγμα για τις παρεχόμενες υπηρεσίες δεν εμπίπτει στη ρύθμιση των δικαιωμάτων, αλλά υπάγεται στο πεδίο εφαρμογής του άρθρου 7 της Σύμβασης-Μοντέλου του ΟΟΣΑ. **Στις συμβάσεις παροχής υπηρεσιών, το ένα συμβαλλόμενο μέρος αναλαμβάνει, χρησιμοποιώντας τις επιδεξιότητες και ιδιαίτερες ικανότητές του, να εκτελέσει προσωπικά μια εργασία για λογαριασμό του αντισυμβαλλόμενου μέρους.**

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 12 της ΣΑΔΦ μεταξύ Ελλάδας και Αυστρίας:

«1. Δικαιώματα που προκύπτουν σε ένα Συμβαλλόμενο Κράτος και καταβάλλονται σε κάτοικο του άλλου Συμβαλλόμενου Κράτους μπορούν να φορολογούνται σε αυτό το άλλο Κράτος.

2. Ωστόσο, αυτά τα δικαιώματα, μπορούν επίσης να φορολογηθούν στο Συμβαλλόμενο Κράτος, στο οποίο προκύπτουν και σύμφωνα με τους νόμους αυτού του Κράτους, αλλά αν ο λήπτης είναι ο δικαιούχος των δικαιωμάτων, ο φόρος που επιβάλλεται δεν μπορεί να υπερβαίνει το

7% του ακαθάριστου ποσού των δικαιωμάτων. Οι αρμόδιες αρχές των Συμβαλλομένων Κρατών καθορίζουν με αμοιβαίο διακανονισμό τον τρόπο εφαρμογής αυτού του περιορισμού.

3. Ο όρος «δικαιώματα», όπως χρησιμοποιείται στο παρόν Άρθρο, σημαίνει πληρωμές κάθε είδους που εισπράττονται ως αντάλλαγμα, για τη χρήση ή το δικαίωμα χρήσης, οποιουδήποτε δικαιώματος αναπαραγωγής φορολογικής, καλλιτεχνικής ή επιστημονικής εργασίας περιλαμβανομένων κινηματογραφικών ταινιών και ταινιών ή μαγνητοταινιών για τηλεοπτικές ή ραδιοφωνικές εκπομπές, οποιασδήποτε ευρεσιτεχνίας, εμπορικού σήματος, σχεδίου ή τύπου, μηχανολογικού σχεδίου, μυστικού τύπου βιομηχανικού, εμπορικού ή επιστημονικού εξοπλισμού ή για πληροφορίες που αφορούν βιομηχανική, εμπορική ή επιστημονική εμπειρία.

...».

Επειδή όπως προκύπτει από την από 01/04/2013 (τροποποιηθείσα την 01/09/2013) σύμβαση μεταξύ της προσφεύγουσας και της συνδεδεμένης
....., η τελευταία παρείχε στην προσφεύγουσα υπηρεσίες Μάρκετινγκ, οι οποίες περιελάμβαναν, μεταξύ άλλων:

- μάρκετινγκ μέσω καναλιού (channel marketing), που περιλαμβάνει τη διερεύνηση, ανάλυση και προώθηση των πιο αποτελεσματικών καναλιών πωλήσεων για προϊόντα
....., καθώς και τον καθορισμό κατευθυντηρίων γραμμών για τη διαχείριση οθονών προϊόντων σε καταστήματα λιανικής,
- παροχή εκπαιδευτικού υλικού σε τοπικές γλώσσες,
- παροχή υπηρεσιών διαχείρισης σημαντικών πελατών,
- παροχή ηλεκτρονικής πύλης προκειμένου οι τοπικές ομάδες μάρκετινγκ να μπορούν να λαμβάνουν πληροφορίες,
- παροχή πληροφοριών για την αγορά μέσω έρευνας αγοράς, ανάλυσης δεδομένων πελατών και πληροφόρησης για τον ανταγωνισμό,
- παροχή υπηρεσιών διαχείρισης σχέσεων με πελάτες,
- παροχή υπηρεσιών δημοσίων σχέσεων και διαχείριση όλων των εξωτερικών επικοινωνιών,
- συλλογή, σύγκριση και παροχή σχετικών παρατηρήσεων,
- έρευνα σχετικά με την τήρηση των κατευθυντηρίων γραμμών του τμήματος HQ και αναφορά των αποτελεσμάτων του ελέγχου στο τμήμα HQ.

Επειδή στην ανωτέρω σύμβαση, αναφορικά με τις χρεώσεις, αναφέρεται επίσης ότι «η κλειδα επιμερισμού για τον επιμερισμό των εξόδων για το Μάρκετινγκ θα βασίζεται στον συνολικό κύκλο εργασιών έκαστης συνδεδεμένης εταιρείας ως ποσοστό συνολικού κύκλου εργασιών όλων των οντοτήτων».

Επειδή με βάση τα ανωτέρω, κρίνεται ότι η προσφεύγουσα δεν δέχεται εξατομικευμένες υπηρεσίες με την πλήρη εμπλοκή του προσωπικού της αυστριακής εταιρείας, αλλά αντιθέτως κάνει μόνη της χρήση κάποιου προϋπάρχοντος άυλου περιουσιακού στοιχείου που έχει αναπτυχθεί κεντρικά από την αυστριακή εταιρεία προς χρησιμοποίηση από όλες τις οντότητες του ομίλου
....., κάτι που αποτυπώνεται και στον τρόπο τιμολόγησης, ο οποίος δε συνδέεται καθόλου με «ποσότητα παρεχόμενων υπηρεσιών».

Επειδή παράλληλα, η σχετική σύμβαση περιλαμβάνει ισχυρή ρήτρα εμπιστευτικότητας.

Επειδή συνεπώς, κρίνεται ότι εν προκειμένω στοιχειοθετείται η έννοια του «δικαιώματος».

Επειδή η προσφεύγουσα, στην υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή της αναφέρει, μεταξύ άλλων, τα κάτωθι:

- «τόσο από τις αναφερόμενες στη Σύμβαση υπηρεσίες όσο και από τα πραγματικά περιστατικά προκύπτει σαφώς ότι η εταιρεία δεν μεταφέρει στην Εταιρεία μας προϋπάρχουσες πληροφορίες από εμπορική εταιρεία που έχει ήδη αναπτυχθεί, αλλά

μας παρέχει εξατομικευμένες υπηρεσίες στον γεωγραφικό χώρο που δραστηριοποιείται η Εταιρεία μας»,

- «ο εν λόγω τρόπος τιμολόγησης είναι καθόλα ορθός, δεδομένου ότι προβλέπεται από τις παραπάνω Κατευθυντήριες Γραμμές του ΟΟΣΑ, ενώ ουδέποτε αμφισβητήθηκε από το Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ. κατά τον φορολογικό έλεγχο του έτους 2014, όπου εξετάστηκε ο φάκελος τεκμηρίωσης τιμών ενδοομιλικών συναλλαγών και στον οποίο αναφερόταν ρητώς η λήψη των ίδιων υπηρεσιών μάρκετινγκ από την αυστριακή εταιρεία».

Επειδή σε αντίθεση με όσα ισχυρίζεται η προσφεύγουσα, από την επίμαχη Σύμβαση δεν προκύπτει η ρητά η εξατομικευμένη παροχή υπηρεσιών από την αυστριακή εταιρεία προς την ίδια και αφετέρου, όλα τα επίμαχα φορολογικά στοιχεία έχουν τη γενική περιγραφή περιγραφή «.....» δηλαδή «.....», ήτοι επίσης δεν αποδεικνύεται η παροχή υπηρεσιών σε εξατομικευμένη βάση.

Επειδή η αναφορά της προσφεύγουσας στην ορθότητα του τρόπου τιμολόγησης, καθώς και στις Κατευθυντήριες Οδηγίες του ΟΟΣΑ περί ενδοομιλικών συναλλαγών αλυσιτελώς προβάλλεται, δεδομένου ότι ο έλεγχος ουδέποτε αμφισβήτησε αυτήν, αλλά την επικαλέστηκε ως στοιχείο που καταδεικνύει μία τιμολόγηση που έχει καθοριστεί εκ των προτέρων, σε αντίθεση με μία περίπτωση παροχής υπηρεσιών σε εξατομικευμένη βάση και ενεργή ανάμειξη του προσωπικού της αυστριακής εταιρείας, όπου με βάση την κοινή πείρα, η τιμολόγηση θα προέκυπτε εκ των υστέρων και με βάση τον βαθμό πραγματικής χρησιμοποίησης παραγωγικών πόρων εκ μέρους της αυστριακής εταιρείας. Με άλλα λόγια, από τον έλεγχο δεν εγείρεται θέμα ύψους της τιμολόγησης (ζήτημα το οποίο πραγματεύονται οι Κατευθυντήριες Οδηγίες του ΟΟΣΑ περί ενδοομιλικών συναλλαγών), αλλά θέμα τρόπου υπολογισμού του δεδομένου ποσού που τιμολογείται.

Επειδή με την παρούσα κρίνονται ως βασικά σημεία της επίμαχης Σύμβασης αυτά που αναφέρονται στην πρόσβαση σε ηλεκτρονική πύλη και στον διαμοιρασμό συσσωρευμένων παρατηρήσεων και γνώσεων, στοιχεία που παραπέμπουν σε δικαιώματα (royalties) με βάση την προαναφερθείσα νομοθεσία.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την απόρριψη της με ημερομηνία κατάθεσης **20/01/2022** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας με την επωνυμία
..... **ΚΑΙ** **ΚΑΙ**,
ΑΦΜ και την επικύρωση της υπ' αριθμόν/22.12.2021 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Παρακρατούμενου Φόρου Δικαιωμάτων και Λοιπών Πληρωμών του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ..

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

Ανάλυση	Ποσά (€)
Φόρος	4.863,53
Πρόστιμο άρθ. 59 Κ.Φ.Δ.	2.431,77

ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	7.295,30
----------------------------	-----------------

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**

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

**Η ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΗ
ΤΗΣ ΥΠΟΔ/ΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

ΓΡΑΜΜΑΤΩ ΣΚΟΥΡΑ

Σ η μ ε ί ω σ η : Κατά της απόφασης αυτής επιτρέπεται η άσκηση προσφυγής ενώπιον των αρμόδιων Διοικητικών Δικαστηρίων εντός τριάντα (30) ημερών από την κοινοποίησή της.