



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα, 20/12/2019
Αριθμός απόφασης: 3647

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 **22/7/2019** και αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της εταιρείας «.....», **ΑΦΜ**, με έδρα την επί της οδού κατά των παρακάτω οριστικών πράξεων του Προϊσταμένου του Κέντρου Ελέγχου Μεγάλων Επιχειρήσεων (Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ.) :
 - α) της υπ' αριθμ...../2019 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού τελών χαρτοσήμου φορολογικής περιόδου 01/01/2014-31/12/2014
 - β) της υπ' αριθμ...../2019 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού τελών χαρτοσήμου φορολογικής περιόδου 01/01/2015-31/12/2015
 - γ) της υπ' αριθμ...../2019 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού τελών χαρτοσήμου φορολογικής περιόδου 01/01/2016-31/12/2016 και τα προσκομιζόμενα με την υπό κρίση προσφυγή σχετικά έγγραφα
4. Τις ανωτέρω οριστικές πράξεις του Προϊσταμένου του Κέντρου Ελέγχου Μεγάλων Επιχειρήσεων (Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ.) και την οικεία έκθεση ελέγχου των οποίων ζητείται η ακύρωση.
5. Τις απόψεις του **Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ.** .
6. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος **A2** όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της με ημερομηνία κατάθεσης **22/7/2019** και αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας «.....», 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 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού τελών χαρτοσήμου φορολογικής περιόδου 01/01/2014-31/12/2014 του Προϊσταμένου του Κέντρου Ελέγχου Μεγάλων Επιχειρήσεων (Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ.) καταλογίσθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρείας χαρτόσημο ποσού 1.764,80 ευρώ, ΟΓΑ χαρτοσήμου ποσού 352,96 ευρώ, πρόστιμο του άρθρου 58 του ν.4174/2013 λόγω ανακρίβειας χαρτοσήμου ποσού 882,40 ευρώ, πρόστιμο του άρθρου 58 του ν.4174/2013 λόγω ανακρίβειας ΟΓΑ χαρτοσήμου ποσού 176,48 ήτοι συνολικό ποσό **3.176,64 ευρώ.**

β) Με την υπ' αριθμ...../2019 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού τελών χαρτοσήμου φορολογικής περιόδου 01/01/2015-31/12/2015 του Προϊσταμένου του Κέντρου Ελέγχου Μεγάλων Επιχειρήσεων (Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ.) καταλογίσθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρείας χαρτόσημο ποσού 3.034,09 ευρώ, ΟΓΑ χαρτοσήμου ποσού 606,82 ευρώ, πρόστιμο του άρθρου 58 του ν.4174/2013 λόγω ανακρίβειας χαρτοσήμου ποσού 1.517,05 ευρώ, πρόστιμο του άρθρου 58 του ν.4174/2013 λόγω ανακρίβειας ΟΓΑ χαρτοσήμου ποσού 303,41 ήτοι συνολικό ποσό **5.461,37 ευρώ.**

γ) Με την υπ' αριθμ...../2019 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού τελών χαρτοσήμου φορολογικής περιόδου 01/01/2016-31/12/2016 του Προϊσταμένου του Κέντρου Ελέγχου Μεγάλων Επιχειρήσεων (Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ.) καταλογίσθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρείας χαρτόσημο ποσού 5.048,02 ευρώ, ΟΓΑ χαρτοσήμου ποσού 1.009,60 ευρώ, πρόστιμο του άρθρου 58 του ν.4174/2013 λόγω ανακρίβειας χαρτοσήμου ποσού 2.524,01 ευρώ, πρόστιμο του άρθρου 58 του ν.4174/2013 λόγω ανακρίβειας ΟΓΑ χαρτοσήμου ποσού 504,80 ήτοι συνολικό ποσό **9.086,43 ευρώ.**

Οι ως άνω διαφορές χαρτοσήμου καταλογίσθηκαν κατόπιν των διαπιστώσεων ελέγχου της από 13/06/2019 έκθεσης μερικού ελέγχου ΚΝΤΧ των ελεγκτριών του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ., και, και αφορούν σε τέλη χαρτόσημου σε δάνειο με τους αναλογούντες τόκους αυτού, που χορήγησε η προσφεύγουσα εταιρεία στην συνδεδεμένη καθώς και σε τέλη χαρτοσήμου σε τόκους επί δανείου που χορηγήθηκε στον διευθύνοντα σύμβουλό της, για τα υπό κρίση φορολογικά έτη και για τα οποία η προσφεύγουσα εταιρεία ενώ όφειλε δεν υπέβαλε την προβλεπόμενη δήλωση τελών χαρτοσήμου και συγκεκριμένα δεν υπέβαλε ως προς τα παρακάτω ανά έτος ποσά:

	2014	2015	2016
ΔΑΝΕΙΟ ΠΡΟΣ	59.825,30	74.589,33	150.899,01
ΑΝΑΛΟΓΟΥΝΤΕΣ ΤΟΚΟΙ	2.110,42	7.371,55	15.136,45
	61.935,72	81.960,88	166.035,46
ΤΟΚΟΙ ΣΕ ΔΑΝΕΙΟ ΠΡΟΣ	26.304,00	69.743,73	86.365,41
	88.239,72	151.704,61	252.400,87

Η προσφεύγουσα εταιρεία με την υπό κρίση προσφυγή ζητά να γίνει δεκτή η εν λόγω προσφυγή, να ακυρωθούν οι ως άνω προσαλλόμενες πράξεις, προβάλλοντας τους παρακάτω ισχυρισμούς:

- Εσφαλμένα ο έλεγχος θεώρησε την συναλλαγή με την εταιρεία ως δάνειο. Η εγγραφή στα βιβλία δεν αναπληρώνει το σχετικό περί δανείου έγγραφο διότι πρέπει να περιέχει όλα τα απαραίτητα στοιχεία της σύμβασης δανείου.
- Τόσο ο προσωρινός διορθωτικός προσδιορισμός φόρου όσο και η έκθεση ελέγχου δεν είναι πλήρως αιτιολογημένα και εμπειριστατωμένα και δεν δόθηκε στην εταιρεία η δυνατότητα εξαιτίας της απόρριψης της δεκαπενθήμερης επιμήκυνσης της προθεσμίας να διατυπώσει τις απόψεις της όπως ήθελε και να βρει στοιχεία των ετών 2014,2015 και 2016.
- Εσφαλμένη εφαρμογή των κανόνων των ενδοομιλικών συναλλαγών. Η εταιρεία δεν αποτελεί συνδεδεμένο πρόσωπο με την εταιρεία, αλλά ούτε με την και την και πολύ περισσότερο με το διευθυντικό στέλεχος της εταιρείας, διότι δεν εμπίπτει σε καμία από τις περιπτώσεις που ορίζει ο νόμος. Εσφαλμένα ο έλεγχος θεώρησε ότι υφίσταται ενδοομιλική συναλλαγή με τον ιδιώτη και διευθύνοντα σύμβουλό ως προς το δάνειο που του χορήγησε.
- Παράβαση της αρχής της αναλογικότητας (άρθρ. 25 ΣΥΝΤΑΓΜΑΤΟΣ) και του δικαιώματος στη δίκαιη δίκη (άρθρο 6 Ε.Σ.Δ.Α.). Σύμφωνα με την αρχή αυτή, τα μέτρα που προβλέπονται από το νόμο, επομένως και οι κυρώσεις, πρέπει να είναι «αναγκαία», δηλαδή να μην είναι υπερβολικά ή πρόδηλα «δυσανάλογα», «κατάλληλα», δηλαδή αποτελεσματικά και ενδεδειγμένα και «αναλογικά με στενή έννοια ή ορθολογικά και θετικά ανάλογα», δηλαδή τα πλεονεκτήματα τους αν όχι να υπερσκελίζουν τουλάχιστον να εξουδετερώνουν τα μειονεκτήματα τους με βάση τη στάθμιση κόστους οφέλους. Η συνταγματικότητα, συνεπώς, της επιβολής διοικητικής κύρωσης προϋποθέτει την κρίση για την αντικειμενική της συνάφεια (αναγκαιότητα) και την εύλογη σχέση (αναλογικότητα) με τον επιδιωκόμενο σκοπό δημοσίου συμφέροντος. Εν προκειμένω με τα επιβληθέντα πρόστιμα εξαντλείται η αυστηρότητα του συστήματος καθώς εναντίον της εταιρείας έχουν συσσωρευτεί πρόστιμα που ξεπερνούν κατά πολύ την οφειλή που διεκδικεί η φορολογική αρχή.

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του **ΚΝΤΧ .(π.δ. 28-7-1931, ΦΕΚ 239 Α΄)** ορίζεται :

«άρθρο 13 παρ. 1α

σε τέλος χαρτοσήμου υπόκειται πάσα σύμβαση, οποιουδήποτε αντικειμένου, συναπτόμενη είτε απ' ευθείας, είτε δια δημόσιου συναγωνισμού, ή πάσα εξόφληση σύμβασης ή σχετική προς τη σύμβαση απόδειξη, εφ' όσον καταρτίζονται εγγράφως και είτε δια δημοσίου, είτε δια ιδιωτικού καθ' οιονδήποτε τύπο συντεταγμένου εγγράφου»

άρθρο 14 :

«Επί των εμπορικών και λοιπών εγγράφων και πράξεων, των κατονομαζομένων εν τω επομένω άρθρω 15, το τέλος ορίζεται εις δύο επί τοις εκατόν (2%) της εν αυτοίς διαλαμβανομένης αξίας εις δραχμάς.».

Άρθρο 15 παρ.1^α και 6

«Εις το κατά την παράγραφον 1 του προηγούμενου άρθρου 14 τέλος υπόκεινται:

1.α) Πάσα σύμβασις, οιοιδήποτε αντικειμένου, συναπτόμενη είτε απ' ευθείας, είτε δια δημοσίου συναγωνισμού μεταξύ εμπόρων, μεταξύ εμπόρου και εμπορικής εταιρείας πάσης φύσεως, μεταξύ εμπορικών εταιρειών πάσης φύσεως, αφορώσα αποκλειστικώς εις την ασκουμένην υπ' αυτών εμπορίαν, και μεταξύ τρίτου εν γένει και ανωνύμου εταιρείας, ή πάσα εξόφλησις συμβάσεως ή σχετική προς την σύμβασιν απόδειξις, εφόσον καταρτίζονται εγγράφως και δη είτε δια δημοσίου, είτε δι' ιδιωτικού καθ' οιοιδήποτε τύπον συντεταγμένου εγγράφου.

6. [(Τέλος 2%). Αι εξοφλήσεις μερισμάτων και άλλων ωφελειών παντός είδους μετοχικών τίτλων και ιδρυτικών τοιούτων, ως και τόκων και άλλων ωφελειών ομολογιών εταιρειών κ.λπ.].».

Επειδή στο πρώτο εδάφιο του **άρθρου 12 του ΝΔ 3717/1957** ορίζεται :

«Η αληθής έννοια των διατάξεων της περί τελών χαρτοσήμου νομοθεσίας, καθ' όσον αφορά την υπαγωγήν των εν αυτή αναφερομένων συμβάσεων, πράξεων κλπ. εις τέλη χαρτοσήμου, είναι ότι ως έγγραφον αποδεικνύον την σύμβασιν, πράξιν κλπ. λογίζεται και πάσα σχετική έγγραφη εις τα βιβλία των επιτηδευματιών, ήτις και υποβάλλεται εις το οικείον δια την ούτω αποδεικνυομένην δικαιοπραξίαν τέλος χαρτοσήμου.».

Επειδή δάνειο είναι η σύμβαση, δυνάμει της οποίας ο ένας από τους συμβαλλόμενους, ο οποίος καλείται δανειστής, μεταβιβάζει, κατά κυριότητα, στον άλλο συμβαλλόμενο, ο οποίος καλείται οφειλέτης, χρήματα ή άλλα αντικαταστά πράγματα, τα οποία ο οφειλέτης υποχρεούται να αποδώσει (επιστρέψει) μελλοντικά στον δανειστή στον συμφωνηθέντα τόπο και χρόνο (άρθρο 806 Α.Κ.).

Επειδή, για τη σύσταση του δανείου απαιτείται να συντρέχουν, οι εξής προϋποθέσεις:

- 1) συμφωνία δανειστή και οφειλέτη, σχετικά με την αιτία, για την οποία μεταβιβάζεται η κυριότητα των αντικαταστατών πραγμάτων
- 2) παράδοση του πράγματος από τον δανειστή στον οφειλέτη, και
- 3) απόδοση του πράγματος από τον οφειλέτη στον δανειστή.

Εφόσον πληρούνται οι ανωτέρω προϋποθέσεις, υπάρχει δάνειο κατά την έννοια του άρθρου 806 του ΑΚ, έστω και αν η σύμβαση δεν χαρακτηρίστηκε ως δάνειο από τα συμβαλλόμενα μέρη (Α.Π. 137/1968, Εφ.Αθ. 2447/1962)

Επειδή το δάνειο υπόκειται σε τέλος χαρτοσήμου 3% ή 2%, ανάλογα με την ιδιότητα των συμβαλλόμενων, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 13 παρ. 1α ή 15 παρ. 1α του Κώδικα Χαρτοσήμου, αντίστοιχα. Στο ίδιο ως άνω τέλος χαρτοσήμου (3% ή 2%) υπόκεινται και οι εκ των δανείων απορρέοντες τόκοι, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 15ε παρ. 6 του Κώδικα Χαρτοσήμου.

Επειδή στο **άρθρο 2 παρ. ζ του ν.4172/2013** ορίζεται:

γγ) κάθε πρόσωπο με το οποίο υπάρχει σχέση άμεσης ή έμμεσης ουσιώδους διοικητικής εξάρτησης ή ελέγχου ή ασκεί καθοριστική επιρροή ή έχει τη δυνατότητα άσκησης καθοριστικής επιρροής άλλου προσώπου ή σε περίπτωση που και τα δύο πρόσωπα έχουν σχέση άμεσης ή έμμεσης ουσιώδους διοικητικής εξάρτησης ή ελέγχου ή δυνατότητα άσκησης καθοριστικής επιρροής από τρίτο πρόσωπο.».

2. Οι διατάξεις της προηγούμενης παραγράφου εφαρμόζονται και ερμηνεύονται σύμφωνα με τις γενικές αρχές και τις κατευθυντήριες γραμμές του ΟΟΣΑ για τις ενδοομιλικές συναλλαγές.».

Επίσης, σχέση άμεσης ή έμμεσης ουσιώδους διοικητικής εξάρτησης ενός προσώπου από άλλο πρόσωπο ή άμεσης ή έμμεσης ουσιώδους διοικητικής εξάρτησης δύο προσώπων από τρίτο πρόσωπο, κατά την έννοια της υποπερίπτωσης γγ΄ των ως άνω διατάξεων, υπάρχει όταν ενδεικτικά (και όχι περιοριστικά), προκύπτουν ή διαπιστώνονται μία ή περισσότερες από τις παρακάτω περιπτώσεις/καταστάσεις:

- περισσότερο από το ήμισυ των μελών του διοικητικού συμβουλίου ή ένας ή περισσότεροι διευθύνοντες σύμβουλοι ή διαχειριστές του διορίζονται από το άλλο πρόσωπο,
- το ίδιο πρόσωπο ή πρόσωπα που συμμετέχουν στη διοίκηση του ενός προσώπου με την ιδιότητα του διευθύνοντος συμβούλου ή του διαχειριστή, συμμετέχουν και στη διοίκηση του άλλου προσώπου με την ιδιότητα του διευθύνοντος συμβούλου ή διαχειριστή,
- τρίτο πρόσωπο διορίζει και στα δύο πρόσωπα, περισσότερο από το ήμισυ των μελών του διοικητικού συμβουλίου τους ή έναν ή περισσότερους από τους διευθύνοντες συμβούλους τους ή διαχειριστές τους.

Όσον αφορά στη σχέση άμεσου ή έμμεσου ελέγχου ή άσκησης καθοριστικής επιρροής ή δυνατότητα άσκησης καθοριστικής επιρροής ενός προσώπου σε άλλο πρόσωπο ή άμεσου ή έμμεσου ελέγχου ή δυνατότητα άσκησης καθοριστικής επιρροής δύο προσώπων από τρίτο πρόσωπο, κατά την έννοια της ίδιας ως άνω υποπερίπτωσης γγ', αυτή υπάρχει, ενδεικτικά (και όχι περιοριστικά), όταν προκύπτουν ή διαπιστώνονται μία ή περισσότερες από τις κάτωθι καταστάσεις:

- το πρόσωπο (εξαιρουμένων των χρηματοπιστωτικών ιδρυμάτων) έχει δανείσει ή παρέχει εγγυήσεις για πιστώσεις του άλλου προσώπου και το ύψος του δανείου και των εγγυήσεων (αθροιστικά) υπερβαίνει το πενήντα τοις εκατό (50%) του συνόλου του ενεργητικού του δανειολήπτη,
- τρίτο πρόσωπο (εξαιρουμένων των χρηματοπιστωτικών ιδρυμάτων) έχει δανείσει ή παρέχει εγγυήσεις για πιστώσεις και στα δύο πρόσωπα και το ύψος του δανείου και των εγγυήσεων (αθροιστικά) υπερβαίνει το πενήντα τοις εκατό (50%) του συνόλου του ενεργητικού των δανειοληπτών,
- το ένα πρόσωπο προμηθεύει ή ορίζει τον/τους προμηθευτές σε ποσοστό τουλάχιστον ενενήντα τοις εκατό (90%) των πρώτων και βοηθητικών υλών που απαιτούνται για την παραγωγή του συνόλου των προϊόντων του άλλου προσώπου και προκύπτει από σύμβαση (έγγραφη ή προφορική) ότι καθορίζει τις τελικές τιμές πώλησης των προϊόντων. Η σχέση δικαιιοπάροχου - δικαιιοδόχου σε περιπτώσεις συμβάσεων Δικαιοχρήσης (franchising) δεν συνιστά από μόνη της σχέση σύνδεσης κατά την έννοια της περ. ζ' του άρθρου 2 του Ν.4172/2013,
- Η σχέση του αποκλειστικού ή κύριου προμηθευτή εμπορευμάτων ή παροχής υπηρεσιών ενός προσώπου σε άλλο πρόσωπο, δεν συνιστά από μόνη της σχέση σύνδεσης κατά την έννοια της περ. ζ' του άρθρου 2 του Ν.4172/2013.

3. Περαιτέρω, με τις διατάξεις του άρθρου 50 του Ν.4172/2013, οι οποίες επίσης εφαρμόζονται για τα εισοδήματα που αποκτώνται και τις δαπάνες που πραγματοποιούνται στα φορολογικά έτη που αρχίζουν από 1.1.2014 και μετά, ορίζεται ότι τα νομικά πρόσωπα ή νομικές οντότητες όταν πραγματοποιούν συναλλαγές, μία ή περισσότερες, διεθνείς ή και εγχώριες, με συνδεδεμένα πρόσωπα κατά την έννοια του άρθρου 2 του Κ.Φ.Ε. με οικονομικούς ή εμπορικούς όρους διαφορετικούς από εκείνους που θα ίσχυαν μεταξύ μη συνδεδεμένων προσώπων (ανεξάρτητων επιχειρήσεων) ή μεταξύ συνδεδεμένων προσώπων και τρίτων, οποιαδήποτε κέρδη τα οποία χωρίς τους όρους αυτούς θα είχαν πραγματοποιηθεί από το νομικό πρόσωπο ή νομική οντότητα, αλλά τελικά δεν πραγματοποιήθηκαν λόγω των διαφορετικών όρων (αρχή των ίσων αποστάσεων) περιλαμβάνονται στα κέρδη του νομικού προσώπου ή της νομικής οντότητας μόνον στο βαθμό που δεν μειώνουν το ποσό του καταβλητέου φόρου (παρ. 1). Οι διατάξεις της προηγούμενης παραγράφου εφαρμόζονται

και ερμηνεύονται σύμφωνα με τις γενικές αρχές και τις κατευθυντήριες γραμμές του ΟΟΣΑ για τις ενδοομιλικές συναλλαγές (παρ. 2).

Για την εκπλήρωση τήρησης της πιο πάνω αρχής τα συνδεδεμένα κατά την έννοια της περ. ζ' του άρθρου 2 του Κ.Φ.Ε. πρόσωπα, υποχρεούνται σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 21 του Ν.4174/2013 (Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας) να τηρούν φάκελο τεκμηρίωσης και να υποβάλουν συνοπτικό πίνακα πληροφοριών, εφόσον συντρέχουν οι προϋποθέσεις που προβλέπονται από τις διατάξεις αυτές (σχετ. οι ΠΟΛ. 1097/2014 και ΠΟΛ. 1144/2014 Αποφάσεις του Γ.Γ.Δ.Ε.).».

Επειδή στον νόμο 4172/2013 (ΚΦΕ), σε δύο περιπτώσεις η συμμόρφωση με τις φορολογικές διατάξεις απαιτεί υπολογισμό τόκων με βάση επιτόκια που ανακοινώνονται από την Τράπεζα της Ελλάδος. Οι περιπτώσεις αυτές αναφέρονται:

Α) Σε παροχές σε είδος με τη μορφή δανείου, προς εργαζόμενο ή εταίρο ή μέτοχο

στο άρθρο 13 παρ.3 του ν.4172/2013 ορίζεται:

«Οι παροχές σε είδος με τη μορφή δανείου, προς εργαζόμενο ή εταίρο ή μέτοχο από ένα φυσικό ή νομικό πρόσωπο ή νομική οντότητα περιβάλλονται τη μορφή έγγραφης συμφωνίας και αποτιμώνται με βάση το ποσό της διαφοράς που προκύπτει μεταξύ των τόκων που θα κατέβαλε ο εργαζόμενος στη διάρκεια του ημερολογιακού μήνα κατά τον οποίο έλαβε την παροχή, εάν το επιτόκιο υπολογισμού των τόκων ήταν το μέσο επιτόκιο αγοράς, του οποίου η μέθοδος υπολογισμού ορίζεται με απόφαση του Υπουργού Οικονομικών, κατά τον ίδιο μήνα και των τόκων που τυχόν κατέβαλε ο εργαζόμενος στη διάρκεια του εν λόγω ημερολογιακού μήνα...».

στην **Απόφαση της Γ.Γ.Δ.Ε ΠΟΛ1034/2014** ορίζεται :

« Ως μέσο επιτόκιο αγοράς, για την εφαρμογή της παραγράφου 3 του άρθρου 13 του Ν. 4172/2013 , λαμβάνεται το επιτόκιο των τραπεζικών δανείων σε ευρώ, προς ιδιώτες, με τη μεθοδολογία που ορίζεται από την Τράπεζα της Ελλάδας ανά μήνα, ανά κατηγορία και ανά υποκατηγορία δανείου. Αναλυτικότερα, προκειμένου για συμβάσεις καταναλωτικών, στεγαστικών, ανοιχτών δανείων και υπερεναλήψεων από τρεχούμενους λογαριασμούς λαμβάνεται το επιτόκιο της αντίστοιχης κατηγορίας και υποκατηγορίας δανείου όπως ορίζεται από την Τράπεζα της Ελλάδας, για τον μήνα κατά τον οποίο ελήφθη η παροχή. Για συμβάσεις λοιπών δανείων, λαμβάνεται το επιτόκιο κατ' αναλογία των όσων ισχύουν για τα καταναλωτικά δάνεια. Αν σε κάποια από τις υποκατηγορίες δανείων δεν ορίζεται επιτόκιο για τον μήνα που ελήφθη η παροχή, λαμβάνεται υπόψη ο μέσος όρος των επιτοκίων της αντίστοιχης κατηγορίας δανείου για τον ίδιο μήνα. Σε περίπτωση προκαταβολής μισθού άνω των τριών μηνών, ως επιτόκιο λαμβάνεται το χαμηλότερο από τα επιτόκια κάθε κατηγορίας δανείου από αυτές που περιγράφονται παραπάνω, όπως ισχύουν κατά το μήνα χορήγησης της προκαταβολής. Σε περίπτωση που στη σύμβαση δανείου δεν αναγράφεται συγκεκριμένος σκοπός, ως επιτόκιο λαμβάνεται το επιτόκιο που ορίζει η Τράπεζα της Ελλάδας για τις υπερεναλήψεις από τρεχούμενους λογαριασμούς για τον μήνα κατά τον οποίο ελήφθη η παροχή.».

Β) Σε τόκους από δάνεια που λαμβάνει η επιχείρηση από τρίτους, εκτός από τα τραπεζικά δάνεια, διατραπεζικά δάνεια, καθώς και τα ομολογιακά δάνεια που εκδίδουν ανώνυμες

εταιρείες περιπτ. α του άρθρου 23 του Ν.4172/2013 (Μη εκπιπτόμενες επιχειρηματικές δαπάνες).

Στις διατάξεις της περιπτ. α του άρθρου 23 του Ν.4172/2013 (Μη εκπιπτόμενες επιχειρηματικές δαπάνες), ορίζεται ότι:

«Οι ακόλουθες δαπάνες δεν εκπίπτουν:

α) τόκοι από δάνεια που λαμβάνει η επιχείρηση από τρίτους, εκτός από τα τραπεζικά δάνεια, διατραπεζικά δάνεια, καθώς και τα ομολογιακά δάνεια που εκδίδουν ανώνυμες εταιρείες κατά το μέτρο που υπερβαίνουν τους τόκους που θα προέκυπταν εάν το επιτόκιο ήταν ίσο με το επιτόκιο των δανείων αλληλόχρεων λογαριασμών προς μη χρηματοπιστωτικές επιχειρήσεις, όπως αυτό αναφέρεται στο στατιστικό δελτίο οικονομικής συγκυρίας της Τράπεζας της Ελλάδος για την πλησιέστερη χρονική περίοδο πριν την ημερομηνία δανεισμού...».

Επειδή με τις παρ.1 και 2 του άρθρου 28 του ν.4174/2013 ορίζεται:

«1. Η Φορολογική Διοίκηση κοινοποιεί εγγράφως στο φορολογούμενο σημείωμα διαπιστώσεων με 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.».

Επειδή στο άρθρο 65 του ν.4174/2013 ορίζεται:

«Σε περίπτωση αμφισβήτησης πράξης προσδιορισμού φόρου στα πλαίσια ενδικοφανούς προσφυγής, ο φορολογούμενος ή οποιοδήποτε άλλο πρόσωπο που προβαίνει στην εν λόγω αμφισβήτηση φέρει το βάρος της απόδειξης της πλημμέλειας της πράξης προσδιορισμού του φόρου.».

Επειδή στο άρθρο 58 του ν.4174/2013 ορίζεται:

«1. Αν το ποσό του φόρου που προκύπτει με βάση φορολογική δήλωση υπολείπεται του ποσού του φόρου που προκύπτει με βάση το διορθωτικό προσδιορισμό φόρου που πραγματοποιήθηκε από τη

Φορολογική Διοίκηση, ο φορολογούμενος υπόκειται σε πρόστιμο επί της διαφοράς ως εξής:

- α) δέκα τοις εκατό (10%) του ποσού της διαφοράς, εάν το εν λόγω ποσό ανέρχεται σε ποσοστό από πέντε (5%) έως είκοσι (20%) τοις εκατό του φόρου που προκύπτει με βάση τη φορολογική δήλωση,
- β) είκοσι πέντε τοις εκατό (25%) του ποσού της διαφοράς, αν το εν λόγω ποσό υπερβαίνει το ποσοστό είκοσι τοις εκατό (20%) έως πενήντα τοις εκατό (50%) του φόρου που προκύπτει με βάση τη φορολογική δήλωση,
- γ) πενήντα τοις εκατό (50%) του ποσού της διαφοράς, αν το εν λόγω ποσό υπερβαίνει σε ποσοστό το πενήντα τοις εκατό (50%) του φόρου που προκύπτει με βάση τη φορολογική δήλωση.

2. Σε περίπτωση μη υποβολής δήλωσης από την οποία θα προέκυπτε υποχρέωση καταβολής φόρου επιβάλλεται πρόστιμο ίσο με ποσοστό πενήντα τοις εκατό (50%) επί του ποσού του φόρου που αναλογεί στη μη υποβληθείσα δήλωση.»

Επειδή εν προκειμένω από τον διενεργηθέντα έλεγχο διαπιστώθηκε ότι στα βιβλία και στοιχεία της προσφεύγουσας και συγκεκριμένα στον λογαριασμό 53.98.00.0000 «.....» και στον λογαριασμό 35.01.00.0003 «.....», εμφανίζονται για τα υπό κρίση έτη εγγραφές χρηματικών καταβολών προς τους ανωτέρω, οι οποίες μέχρι και την 31/12/2016 δεν έχουν επιστραφεί. Για τα ποσά που δόθηκαν στον υποβλήθηκε δήλωση τελών χαρτοσήμου. Ωστόσο για τα ποσά που δόθηκαν στην συνδεδεμένη εταιρεία και για τα ποσά των τόκων που απορρέουν εκ των χορηγηθέντων ποσών (ως αυτά προσδιορίστηκαν στην σελίδα 17-22 της οικείας έκθεσης ελέγχου) δεν υποβλήθηκε η προβλεπόμενη δήλωση τελών χαρτοσήμου. Συγκεκριμένα ο έλεγχος έκρινε ότι για τα παρακάτω ποσά υφίσταται υποχρέωση καταβολής τελών χαρτοσήμου :

	2014	2015	2016
ΔΑΝΕΙΟ ΠΡΟΣ	59.825,30	74.589,33	150.899,01
ΤΟΚΟΙ ΕΠΙ ΤΟΥ ΔΑΝΕΙΟΥ	2.110,42	7.371,55	15.136,45
	61.935,72	81.960,88	166.035,46
ΤΟΚΟΙ ΔΑΝΕΙΟΥ ΠΡΟΣ	26.304,00	69.743,73	86.365,41
	88.239,72	151.704,61	252.400,87

Ο έλεγχος σύμφωνα με το άρθρο 28 του Κ.Φ.Δ απέστειλε το με αριθμ...../2019 σημείωμα διαπιστώσεων με τις σχετικές προσωρινές πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού τελών χαρτοσήμου με το οποίο γνωστοποιήθηκαν οι διαφορές και εκλήθη η προσφεύγουσα όπως εντός είκοσι ημερών γνωρίσει τις απόψεις της. Η προσφεύγουσα σε συνέχεια του σημειώματος, ζήτησε με το με αριθμ...../2019 έγγραφό της αρχικώς να της χορηγηθεί παράταση χρόνου, και εν συνεχεία υπέβαλε το με αριθμ...../2019 έγγραφό της με το οποίο επί των διαφορών τελών χαρτοσήμου ισχυρίστηκε ότι εσφαλμένα ο έλεγχος έκρινε ότι έχουν εφαρμογή οι διατάξεις περί συνδεδεμένων μερών και ότι εσφαλμένα επίσης έκρινε ότι πρόκειται για δάνειο προς την εταιρεία

χωρίς ωστόσο να τεκμηριώνει τον ισχυρισμό της. Ως εκ τούτου ο έλεγχος προέβη σε έκδοση και κοινοποίηση των προσβαλλόμενων οριστικών πράξεων τελών χαρτοσήμου.

Επειδή όπως αναλύεται στο κεφ. «ΕΛΕΓΚΤΙΚΕΣ ΕΠΑΛΗΘΕΥΣΕΙΣ ΕΝΔΟΟΜΙΛΙΚΩΝ ΣΥΝΑΛΛΑΓΩΝ» της έκθεσης ελέγχου φορολογίας εισοδήματος (σελ.77-141), διαπιστώθηκε ότι η προσφεύγουσα εταιρεία είχε πραγματοποιήσει συναλλαγές με συνδεδεμένα μέρη, όπως αυτά ορίζονται στο άρθρο 2 παρ. ζ του Ν.4172/2013 και συγκεκριμένα με τα παρακάτω :

	ΑΦΜ	ΔΙΟΙΚΗΣΗ & ΜΕΤΟΧΕΣ	ΔΙΟΙΚΗΣΗ & ΜΕΤΟΧΕΣ ΠΡΟΣΦΕΥΓΟΥΣΑΣ ΕΤΑΙΡΕΙΑΣ
.....		Αντιπρόεδρος & Αναπληρωτής Διευθύνων Σύμβουλος ο με δικαίωμα εκπροσώπησης, δέσμευσης χωρίς κανένα περιορισμό και υπογραφής	Πρόεδρος & Διευθύνων Σύμβουλος ο με δικαίωμα εκπροσώπησης δέσμευσης και υπογραφής
.....		Διευθύνων Σύμβουλος ο	Αντιπρόεδρος ο με δικαίωμα εκπροσώπησης, δέσμευσης χωρίς κανένα περιορισμό και υπογραφής
.....		Πρόεδρος ο, με δικαίωμα εκπροσώπησης δέσμευσης και υπογραφής	Μέλος ο με δικαίωμα εκπροσώπησης δέσμευσης χωρίς κανένα περιορισμό και υπογραφής
.....		Μέτοχος κατά 55% είναι η και ο	Μέτοχος κατά 100% είναι ηκαι Αντιπρόεδρος ο με δικαίωμα εκπροσώπησης, δέσμευσης χωρίς κανένα περιορισμό και υπογραφής
.....			Πρόεδρος και Διευθύνων Σύμβουλος της προσφεύγουσας

Επειδή για τα υπό κρίση φορολογικά έτη, τα ανωτέρω πρόσωπα βάσει των δημοσιευμένων στοιχείων, κατέχουν τις ως άνω ιδιότητες (Διευθύνοντος Συμβούλου, Αναπληρωτή Διευθύνοντος Συμβούλου, Προέδρου, Αντιπροέδρου, Μέλους) «με δικαίωμα εκπροσώπησης και δέσμευσης στο σύνολο των σχέσεων των συναλλαγών της κάθε εταιρείας χωρίς κανένα περιορισμό και με μόνη την υπογραφή τους, τιθέμενης κάτω από την σφραγίδα της εταιρείας», γεγονός που σε κάθε περίπτωση καθιστά τα πρόσωπα καθοριστικής επιρροής στην διοίκηση των εταιρειών και εκ του λόγου αυτού υφίσταται ουσιώδης διοικητική εξάρτηση μεταξύ αυτών και πληρούνται οι προϋποθέσεις περί συνδεδεμένων μερών. Ενώ ως προς την επίκληση από την προσφεύγουσα της Απόφασης ΠΟΛ

1142/2015, επισημαίνεται ότι οι περιπτώσεις που αναφέρονται στο εδάφιο 5^ο της παρ.2 αυτής είναι ενδεικτικές και όχι περιοριστικές και αποκλειστικές, ως θεωρεί η προσφεύγουσα.

Κατόπιν των ανωτέρω λόγω των υφιστάμενων σχέσεων και ιδιοτήτων ορθώς κρίθηκε από τον έλεγχο ότι έχουν εφαρμογή οι διατάξεις του άρθρου 2 του ν.4172/2013 περί συνδεδεμένων μερών.

Επειδή η προσφεύγουσα εταιρεία ισχυρίζεται ότι δεδομένου ότι δεν υφίσταται περίπτωση συνδεδεμένων μερών με τον ιδιώτη και διευθύνοντα σύμβουλό της ο έλεγχος εσφαλμένα υπολόγισε τόκους με επιτόκιο 10,75% αντί να υπολογισθούν με το επιτόκιο της σύμβασης 3,10%. Στο άρθρο 50 παρ.1 του ν.4172/2013 περιλαμβάνονται οι συναλλαγές που πραγματοποιούν τα νομικά πρόσωπα ή νομικές οντότητες με τα συνδεδεμένα πρόσωπα κατά την έννοια του άρθρου 2 του Κ.Φ.Ε. . Εν προκειμένω ο αποτελεί συνδεδεμένο μέρος καθώς συμμετέχει άμεσα στην διοίκηση της προσφεύγουσας και ως εκ τούτου οι τόκοι που απορρέουν από το χορηγηθέν δάνειο (ως αναλυτικά αναφέρονται στις σελ.17-22 της οικείας έκθεσης ελέγχου) αποτελούν συναλλαγή του άρθρου 50 παρ.1 του ν.4172/2013 για την οποία θα πρέπει να εφαρμόζεται η αρχή των ίσων αποστάσεων. Σύμφωνα με τη αρχή των ίσων αποστάσεων εάν η συναλλαγή είχε πραγματοποιηθεί μεταξύ της προσφεύγουσας εταιρείας και τρίτου προσώπου θα έπρεπε να είχαν εισπραχθεί τόκοι όχι βάσει του επιτοκίου της σύμβασης (3,10%) αλλά βάσει του επιτοκίου που προβλέπεται από τα οριζόμενα στο άρθρο 13 παρ.3 του ν.4172/2013 και της ΠΟΛ 1034/2014 και συγκεκριμένα βάσει του επιτοκίου 10,75% (σύμφωνα με το δελτίο της Τράπεζας της Ελλάδας για τις υπεραναλήψεις από τρεχούμενους λογαριασμούς για δάνεια προς φυσικά πρόσωπα), δεδομένου ότι ως αναφέρεται στην οικεία έκθεση ελέγχου, δεν αναγράφεται στην σύμβαση συγκεκριμένα ο σκοπός του δανείου.

Επειδή η προσφεύγουσα εταιρεία κατά το ενδικοφανές στάδιο αμφισβητεί το πόρισμα του ελέγχου, σχετικά με τις χρηματικές καταβολές που χορηγήθηκαν στην ισχυριζόμενη αφενός ότι δεν υφίσταται περίπτωση ενδοομιλικών συναλλαγών και αφετέρου ότι δεν αποτελούν δάνειο οπότε δεν έπρεπε να υπολογισθούν τόκοι. Ωστόσο προβάλλει αορίστως τον εν λόγω ισχυρισμό της καθώς δεν τεκμηριώνει με συγκεκριμένα στοιχεία τι αφορούν οι συγκεκριμένες χρηματικές καταβολές και εάν έχουν υποβληθεί σε τέλη χαρτοσήμου ή ότι νομίμως απαλλάσσονται .

Δεδομένου ότι η εταιρεία ως ανωτέρω αναφέρθηκε είναι συνδεδεμένη εταιρεία για τους τόκους που απορρέουν από τα χορηγηθέντα ποσά θα πρέπει να εφαρμόζεται η αρχή των ίσων αποστάσεων. Σύμφωνα με τη αρχή των ίσων αποστάσεων εάν οι χρηματικές καταβολές είχαν χορηγηθεί από την προσφεύγουσα εταιρεία σε τρίτη επιχείρηση θα έπρεπε να είχαν εισπραχθεί τόκοι. Ο έλεγχος όπως αναλύεται στις σελίδες 17-22 της οικείας έκθεσης ελέγχου υπολόγισε τους τόκους με επιτόκιο βάσει του δελτίου της Τράπεζας της Ελλάδος για υπεραναλήψεις από λογαριασμό όψεως για δάνεια προς εταιρείες σύμφωνα με τις προβλεπόμενες διατάξεις του άρθρου 23 του ν.4172/2013 και της ΠΟΛ 1113/2015.

Επειδή η προσφεύγουσα ισχυρίζεται επίσης την παραβίαση των συνταγματικών αρχών ως προς την κλήση σε ακρόαση καθώς και την παραβίαση της αρχής της αναλογικότητας ως προς την επιβολή των πρόσθετων τελών. Ωστόσο βάσει των ανωτέρω, διαπιστώνεται ότι κατά την έκδοση των προσβαλλόμενων οριστικών πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού τελών χαρτοσήμου τηρήθηκε η προβλεπόμενη διαδικασία του άρθρου 28 του Κ.Φ.Δ ενώ τα πρόσθετα τέλη χαρτοσήμου λόγω ανακρίβειας ή μη υποβολή δήλωσης τελών χαρτοσήμου, προσδιορίστηκαν με την έκδοση των πράξεων, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 58 του Κ.Φ.Δ., συνεπώς οι σχετικοί ισχυρισμοί, απορρίπτονται ως νόμω και ουσία αβάσιμοι.

Επειδή οι διαπιστώσεις του ελέγχου όπως αυτές καταγράφονται στην από 13/06/2019 έκθεση μερικού ελέγχου ΚΝΤΧ των ελεγκτριών του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ., και, επί των οποίων εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις, κρίνονται βάσιμες και πλήρως αιτιολογημένες.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **απόρριψη** της με ημερομηνία κατάθεσης **22/7/2019** και αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας «.....»,

ΑΦΜ και την **επικύρωση** των παρακάτω οριστικών πράξεων του Προϊσταμένου του Κέντρου Ελέγχου Μεγάλων Επιχειρήσεων (Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ.) :

- της **υπ'αριθμ...../2019** οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού τελών χαρτοσήμου φορολογικής περιόδου 01/01/2014-31/12/2014
- της **υπ'αριθμ...../2019** οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού τελών χαρτοσήμου φορολογικής περιόδου 01/01/2015-31/12/2015
- της **υπ'αριθμ...../2019** οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού τελών χαρτοσήμου φορολογικής περιόδου 01/01/2016-31/12/2016

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

Φορολογικό έτος 2014

Τέλη Χαρτοσήμου

Διαφορά τελών χαρτοσήμου	1.764,80 €
Διαφορά ΟΓΑ χαρτοσήμου	352,96 €
Πρόστιμο άρθρου 58 ν.4174/2013 τελών χαρτοσήμου	882,40 €
Πρόστιμο άρθρου 58 ν.4174/2013 τελών ΟΓΑ χαρτοσήμου	176,48 €
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	3.176,64 €

Φορολογικό έτος 2015

Τέλη Χαρτοσήμου

Διαφορά τελών χαρτοσήμου	3.034,09 €
Διαφορά ΟΓΑ χαρτοσήμου	606,82 €
Πρόστιμο άρθρου 58 ν.4174/2013 τελών χαρτοσήμου	1.517,05 €
Πρόστιμο άρθρου 58 ν.4174/2013 τελών ΟΓΑ χαρτοσήμου	303,41 €
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	5.461,37 €

Φορολογικό έτος 2016

Τέλη Χαρτοσήμου

Διαφορά τελών χαρτοσήμου	5.048,02 €
Διαφορά ΟΓΑ χαρτοσήμου	1.009,60 €
Πρόστιμο άρθρου 58 ν.4174/2013 τελών χαρτοσήμου	2.524,01 €
Πρόστιμο άρθρου 58 ν.4174/2013 τελών ΟΓΑ χαρτοσήμου	504,80 €
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	9.086,43€

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 .