

Αθήνα 13 Αυγούστου 1999

Αριθ.Πρωτ. 1076936/1304/ΔΕ-Α'
ΠΟΛ. 1169

Ταχ.Δ/νση:Κ.Σερβίας 10
Ταχ.Κωδ. :101 84 ΑΘΗΝΑ
Τηλέφωνο:3253762,3253772

ΠΡΟΣ: Ως Πίνακας Διανομής

ΘΕΜΑ: Οδηγίες για την εφαρμογή της απόφασης ΠΟΛ.1144/20.5.98 «έλεγχος ανέλεγκτων φορολογικών υποθέσεων και επίλυση φορολογικών διαφορών» και υπαγωγή στην απόφαση αυτή και των ανέλεγκτων χρήσεων που έκλεισαν εντός του έτους 1998.

Σε συνέχεια προηγούμενων εγκυκλίων μας αναφορικά με την εφαρμογή της πιο πάνω απόφασης ΠΟΛ.1144/20.5.98 και ύστερα και από τη συμπλήρωση και τροποποίηση της απόφασης αυτής με την απόφαση 1068419/1256/ΠΟΛ.1145/13.7.99, παρέχουμε τις ακόλουθες οδηγίες και διευκρινήσεις:

Α. Σχετικά με τη συμπληρωματική-τροποποιητική απόφαση ΠΟΛ.1145/13.7.99 (ΦΕΚ 1510Β/23-7-99).

Για την εφαρμογή της παραπάνω απόφασης, διευκρινίζονται ανά άρθρο τα ακόλουθα:

Άρθρο 1

1. Με την παράγραφο 1 του άρθρου αυτού προστέθηκε στην παράγραφο 1 του άρθρου 2 της απόφασης ΠΟΛ. 1144/1998 νέο κριτήριο «ιδ'» επιλογής υποθέσεων για έλεγχο.

Συγκεκριμένα, σύμφωνα με το νέο κριτήριο, θα επιλέγονται πλέον για έλεγχο και οι ανέλεγκτες υποθέσεις των επιτηδευματιών οι οποίοι κατά την τελευταία υπαγόμενη στην απόφαση ανέλεγκτη χρήση τήρησαν βιβλία Γ' κατηγορίας Κ.Β.Σ. και εφόσον οι υπαγόμενες στην απόφαση ανέλεγκτες χρήσεις είναι συνολικά τουλάχιστον τέσσερις. Εξυπακούεται ότι η εφαρμογή και του κριτηρίου αυτού θα γίνεται σε συνδυασμό και με τα ήδη υφιστάμενα κριτήρια επιλογής, κατά τη σειρά κατάταξης τους και ανάλογα πάντα με τα πραγματικά δεδομένα και τη βαρύτητα κάθε υπόθεσης.

Σημειώνεται ότι το πιο πάνω κριτήριο επιλογής θα εφαρμόζεται, σύμφωνα και με τις προαναφερόμενες διευκρινίσεις, ανεξάρτητα αν τηρήθηκαν βιβλία Γ' κατηγορίας προαιρετικά.

2. Με την παράγραφο 2 προστέθηκαν δύο νέες ελεγκτικές επαληθεύσεις, ως περιπτώσεις 8 και 9, στην παράγραφο Α' του άρθρου 3 της παραπάνω απόφασης.

Συγκεκριμένα:

- Σύμφωνα με τις διατάξεις της περίπτωσης 8 θα γίνεται έλεγχος αν τα δεδομένα των φορολογικών ταμειακών μηχανών συμφωνούν με τις αντίστοιχες καταχωρήσεις στα τηρούμενα βιβλία.

Η διενέργεια της συγκεκριμένης επαλήθευσης θα γίνεται σε ετήσια βάση, δηλαδή θα ελέγχεται αν το σύνολο των ακαθάριστων εσόδων κάθε χρήσης, όπως αυτό προκύπτει από την κίνηση των φορολογικών ταμειακών μηχανών σε όλη τη χρήση, συμφωνεί με το

σύνολο των αντίστοιχων ακαθάριστων εσόδων που έχουν καταχωρηθεί στα τηρούμενα βιβλία σε όλη τη διάρκεια της χρήσης.

- Σύμφωνα με τις διατάξεις της περίπτωσης 9, θα γίνεται έλεγχος αν υφίστανται υπερτιμολογήσεις ή υποτιμολογήσεις κατά το άρθρο 39 του ν.2238/1994. Υπενθυμίζεται ότι η προκύπτουσα διαφορά κατ'εφαρμογή και υπό τις προϋποθέσεις του εν λόγω άρθρου του ν.2238/94 προσαυξάνει τα προκύπτοντα από τα βιβλία καθαρά κέρδη της επιχείρησης, χωρίς να επηρεάζει το κύρος των βιβλίων και στοιχείων, ενώ η ίδια διαφορά προσαυξάνει και τα προκύπτοντα από τα βιβλία ακαθάριστα έσοδα, προκειμένου τα έσοδα αυτά να ληφθούν υπόψη για τον προσδιορισμό των φόρων, τελών και εισφορών στις λοιπές φορολογίες.

Επισημαίνεται ότι σε περίπτωση διαπίστωσης υπερτιμολογήσεων ή υποτιμολογήσεων κατά το ανωτέρω άρθρο 39 του ν.2238/1994, θα επιβάλλονται σε κάθε περίπτωση και τα πρόστιμα που προβλέπονται από την παράγραφο 4 του άρθρου αυτού, ανεξάρτητα αν για τον ίδιο λόγο επιβάλλεται και πρόσθετος φόρος (σχετ.και η εγκύκλιος ΠΟΛ. 1317/2.12.97, αρθ.25).

3. Με την παράγραφο 3 αντικαθίστανται οι περιπτώσεις 2,3 και 5 της παραγράφου Ε' του άρθρου 4 της απόφασης που αναφέρονται σε ελεγκτικές επαληθεύσεις επί βιβλίων Γ' κατηγορίας. Ουσιαστικά, η μοναδική μεταβολή που επέρχεται με τις νέες διατάξεις είναι η μείωση του κατά περίπτωση ελεγχόμενου χρονικού διαστήματος από δέκα σε πέντε ημέρες.

4. Με την παράγραφο 4 αντικαθίσταται το πρώτο εδάφιο της περίπτωσης 8 της παραγράφου Ε' του άρθρου 4 της απόφασης, που αναφέρεται επίσης στον έλεγχο επιτηδευματιών με βιβλία Γ' κατηγορίας.

Σύμφωνα με τη νέα διάταξη, ο έλεγχος της ορθής αποτίμησης των απογραφέντων αποθεμάτων τέλους χρήσης θα γίνεται πλέον επιλεκτικά σε δύο είδη, με βάση την τιμή μονάδας ή την ποσότητα ή τη συνολική αξία, για κάθε αποθηκευτικό χώρο, μόνο εφόσον τηρείται πλήρης αποθήκη, δηλαδή και ως προς την εισαγωγή και ως προς την εξαγωγή, ενώ στις λοιπές περιπτώσεις, δηλαδή αν δεν τηρείται βιβλίο αποθήκης ή αν τηρείται αποθήκη μόνο ως προς την εισαγωγή, ο παραπάνω έλεγχος θα γίνεται μόνο σε ένα είδος.

5. Με την παράγραφο 5 προστέθηκαν δύο νέα εδάφια στην παράγραφο 1 του άρθρου 10 της απόφασης, ώστε ν' αντιμετωπισθούν με ιδιαίτερο τρόπο περιπτώσεις που ο υπόχρεος, μετά την επίδοση σ' αυτόν των ειδικών σημειωμάτων ελέγχου, υποβάλλει την προβλεπόμενη αίτηση για διοικητική επίλυση της διαφοράς προβάλλοντας διάφορους ισχυρισμούς και στοιχεία τα οποία χρήζουν περαιτέρω διερεύνησης που δε μπορεί να ολοκληρωθεί εντός των προβλεπομένων προθεσμιών επίλυσης των διαφορών.

Συγκεκριμένα, με βάση τις νέες ρυθμίσεις, η επίλυση των διαφορών στις παραπάνω περιπτώσεις, μπορεί να συντελεσθεί και σε χρόνο μεταγενέστερο, όχι όμως μετά την πάροδο διπλάσιου συνολικά χρόνου από τον αρχικά προβλεπόμενο, δηλαδή όχι μετά από την πάροδο εξήντα (60) συνολικά ημερών από την επίδοση των ειδικών σημειωμάτων ελέγχου ή ογδόντα (80) ημερών, εφόσον στη διαδικασία επίλυσης συμμετέχει και ο αρμόδιος Οικονομικός Επιθεωρητής.

Επισημαίνεται ότι οι ανωτέρω ρυθμίσεις πρέπει να εφαρμόζονται σε εξαιρετικές και ειδικές περιπτώσεις που με βάση τα πραγματικά δεδομένα αυτό απαιτείται και ότι στις περιπτώσεις αυτές πρέπει υποχρεωτικά να ακολουθείται η προβλεπόμενη επακριβώς από τις ίδιες ρυθμίσεις διαδικασία.

6. Με την παράγραφο 6 αντικαταστάθηκε το τρίτο εδάφιο της παραγράφου 5 του άρθρου 10 της απόφασης.

Η μόνη μεταβολή που επέρχεται με τη νέα διάταξη σε σχέση με την προϊσχύουσα, είναι ότι ειδικά σε περιπτώσεις διαφορών της παραγράφου Α4 του άρθρου 7 της απόφασης, δηλαδή σε περιπτώσεις έλλειψης συνάφειας, και εφ' όσον επιτυγχάνεται επίλυση των διαφορών, οι πρόσθετοι φόροι ή προσαυξήσεις που αφορούν το φόρο προστιθέμενης αξίας μειώνονται επίσης στο 1/4 και όχι στο 1/3 όπως ίσχυε προηγουμένως.

Επισημαίνεται ότι σε περίπτωση που πέραν της έλλειψης συνάφειας υφίσταται και ανακρίβεια των βιβλίων και στοιχείων σε κάποια χρήση, τότε οι πρόσθετοι φόροι και οι προσαυξήσεις στο ΦΠΑ δεν μειώνονται **για τη χρήση αυτή** στο 1/4, αλλά εξακολουθούν να μειώνονται στο 1/3.

Επισημαίνεται επίσης ότι οι πρόσθετοι φόροι ή προσαυξήσεις στο φόρο κύκλου εργασιών, στους λοιπούς παρακρατούμενους και επιρριπτόμενους φόρους καθώς και στα τέλη και εισφορές, εξακολουθούν σε κάθε περίπτωση να μειώνονται σε περίπτωση επίλυσης των διαφορών στο 1/3.

7. Με την παράγραφο 7 προστέθηκαν δύο νέα εδάφια στην παράγραφο 6 του άρθρου 10 της απόφασης.

Με τις νέες αυτές διατάξεις προβλέπεται ότι δεν είναι υποχρεωτική και δεν αποτελεί προϋπόθεση περαιώσης των υποθέσεων, η ταυτόχρονη επίλυση ειδικά των διαφορών που αφορούν τέλη, εισφορές ή δικαιώματα υπέρ τρίτων που αποδίδονται στις Δ.Ο.Υ. και ελέγχονται από αυτές, είτε οι διαφορές αυτές προέκυψαν από τον διενεργηθέντα βάσει της απόφασης έλεγχο, είτε αφορούν εκκρεμείς πράξεις του άρθρου 11 της ίδιας απόφασης.

Με βάση τα παραπάνω, η επίλυση ή μη ειδικά των πιο πάνω διαφορών δεν επηρεάζει πλέον τη δυνατότητα περαιώσης των υποθέσεων ως προς τις λοιπές διαφορές και κατά συνέπεια οι υπόχρεοι δύνανται, ανάλογα με την επιθυμία τους, να επιλύουν ή να μην επιλύουν τέτοιου είδους διαφορές. Στις περιπτώσεις δε μη επίλυσης τέτοιων διαφορών που προέκυψαν από τον διενεργηθέντα βάσει της απόφασης έλεγχο, συντάσσονται άμεσα ιδιαίτερες εκθέσεις ελέγχου με βάση τις διαπιστώσεις του ήδη διενεργηθέντος ελέγχου, οι οποίες και κοινοποιούνται μαζί με τις οικείες καταλογιστικές πράξεις, ακολουθούμενης περαιτέρω της διαδικασίας που προβλέπεται από τις γενικές διατάξεις.

8. Με την παράγραφο 8 αντικαταστάθηκε η παράγραφος 1 του άρθρου 13 της απόφασης και ορίζεται πλέον ότι επί υποθέσεων που ελέγχονται και περαιώνονται, κατά περίπτωση, με βάση τις διατάξεις της απόφασης ΠΟΛ.1144/1998, έχουν ανάλογη εφαρμογή οι διατάξεις των άρθρων 68 του ν.2238/1994 και 39 του ν. 1642/1986 τόσο σε ότι αφορά τη δυνατότητα έκδοσης μερικών φύλλων ή πράξεων (παραγρ.4 και 2, αντίστοιχα, των άρθρων αυτών), όσο και σε ότι αφορά τη δυνατότητα έκδοσης συμπληρωματικών φύλλων ή πράξεων (παραγρ.2 και 3 αντίστοιχα των ίδιων άρθρων), η οποία σημειωτέον ήδη προεβλέπετο και με την αντικατασταθείσα παράγραφο.

Συνεπώς, με βάση τις νέες διατάξεις, είναι πλέον δυνατή στο πλαίσιο εφαρμογής της απόφασης ΠΟΛ.1144/1998, η έκδοση μερικών φύλλων ελέγχου ή πράξεων, κατά τις διατάξεις και υπό τις προϋποθέσεις των προαναφερομένων άρθρων των νόμων 2238/1994 και 1642/1986 αντίστοιχα. Ευνόητο είναι επίσης ότι και όλες γενικά οι λοιπές διατάξεις της παραπάνω απόφασης ΠΟΛ.1144/1998 περί επίλυσης των διαφορών, καταβολής των οικείων φόρων κ.λπ., ισχύουν ανάλογα και επί των μερικών φύλλων ελέγχου ή πράξεων.

Επισημαίνεται ότι σε περιπτώσεις έκδοσης μερικών φύλλων ελέγχου ή πράξεων, πρέπει να αναγράφεται τόσο στα ειδικά σημειώματα ελέγχου όσο και στις εκδιδόμενες μερικές πράξεις ρητή επιφύλαξη για τον προσδιορισμό της υπόλοιπης μη ελεγχθείσας φορολογητέας ύλης βάση συμπληρωματικού ελέγχου και συμπληρωματικής πράξης.

9. Με την παράγραφο 9 προστέθηκε νέο εδάφιο στην περίπτωση α' της παραγράφου 1 του άρθρου 14 της απόφασης, οι διατάξεις του οποίου αποσκοπούν στη μεγαλύτερη διευκόλυνση καταβολής των φόρων ειδικά σε περιπτώσεις που περαιώνονται περισσότερες από πέντε χρήσεις και προκύπτουν μεγάλα ποσά φόρων, ανάλογα και με την κατηγορία των τηρούμενων βιβλίων.

Συγκεκριμένα, με τις προαναφερόμενες νέες διατάξεις προβλέπεται ότι σε περιπτώσεις που περαιώνονται περισσότερες των πέντε χρήσεις και εφόσον η βάσει συμβιβασμού συνολική οφειλή για τις πέντε πρώτες χρήσεις υπερβαίνει τα 12.000.000 δρχ. αν πρόκειται για επιτηδευματίες που κατά την τελευταία ελεγχόμενη χρήση δεν τήρησαν βιβλία ή τήρησαν βιβλία Α' ή Β' κατηγορίας του Κ.Φ.Σ. ή Κ.Β.Σ. ή τα 36.000.000 δρχ. αν πρόκειται για επιτηδευματίες που κατά την τελευταία επίσης ελεγχόμενη χρήση τήρησαν βιβλία Γ' κατηγορίας του Κ.Φ.Σ. ή Κ.Β.Σ., τότε ειδικά τα ποσά που αφορούν τις πέραν των πέντε πρώτων χρήσεις αρχίζουν να καταβάλλονται για κάθε φορολογία, στις κατά περίπτωση προβλεπόμενες δόσεις, στο τέλος του επόμενου μήνα από αυτόν που είναι καταβλητέα η τελευταία από τις δόσεις που αφορούν την ίδια φορολογία για τις πέντε πρώτες χρήσεις.

Για καλύτερη κατανόηση, παρατίθεται το ακόλουθο παράδειγμα:

Έστω ότι επιχείρηση με βιβλία Β' κατηγορίας ελέγχθηκε για τις χρήσεις 1991 έως και 1997 (επτά χρήσεις) και ότι επήλθε επίλυση των διαφορών για όλες τις χρήσεις την 28/7/99, με άμεση καταβολή του οφειλόμενου κατά τον συμβιβασμό ποσοστού (1/10). Έστω επίσης ότι τα ποσά που προέκυψαν βάσει συμβιβασμού ανά φορολογία έχουν ως εξής:

Χρήση	Φορολογία Εισοδήματος	ΦΠΑ	Πρόστιμα ΚΒΣ
1991	---	---	---
1992	300.000	3.500.000	---
1993	---	---	50.000
1994	---	----	---
1995	600.000	7.500.000	500.000
1996	100.000	---	-----
1997	700.000	2.500.000	300.000

Επειδή στην προκειμένη περίπτωση η βάσει συμβιβασμού συνολική οφειλή για τις πέντε πρώτες περαιωθείσες χρήσεις (1991 - 1995) ανέρχεται σε 12.450.000 δρχ., δηλαδή υπερβαίνει τα 12.000.000δρχ., συνάγεται ότι έχει εν προκειμένω εφαρμογή το προαναφερόμενο ευνοϊκότερο καθεστώς καταβολής των οφειλομένων ποσών.

Συνεπώς, εν προκειμένω, αφού βεβαίως βεβαιωθούν στο σύνολο τους τα βάσει συμβιβασμού ποσά, οι δόσεις ανά φορολογία και χρήση, αφαιρουμένου του ήδη καταβληθέντος ποσοστού 1/10, θα διαμορφωθούν και θα καταβληθούν ως εξής:

Φορολογία Εισοδήματος

Δόσεις χρήσης	1992: 6 (5 X 50.000,1 X 20.000)	έναρξη τέλος Αυγούστου '99 λήξη τέλος Ιανουαρίου 2000
" "	1995:11(10X50.000,1X40.000)	έναρξη τέλος Αυγούστου '99 λήξη τέλος Ιουνίου 2000
" "	1996: 2 (1 X 50.000, 1 X 40.000)	έναρξη τέλος Ιουλίου 2000 λήξη τέλος Αυγούστου 2000
" "	1997:12(12X52.500)	έναρξη τέλος Ιουλίου 2000 λήξη τέλος Ιουνίου 2001

ΦΠΑ

Δόσεις χρήσης	1992: 12 (12X262.500)	έναρξη τέλος Αυγούστου '99 λήξη τέλος Ιουλίου 2000
" "	1995: 12 (12X562.500)	έναρξη τέλος Αυγούστου '99 λήξη τέλος Ιουλίου 2000
" "	1997:12(12X187.500)	έναρξη τέλος Αυγούστου 2000 λήξη τέλος Ιουλίου 2001

Πρόστιμα ΚΒΣ

Δόσεις χρήσης	1993:1(1X45.000)	τέλος Αυγούστου '99
" "	1995: 9 (9X50.000)	έναρξη τέλος Αυγούστου '99 λήξη τέλος Απριλίου 2000
" "	1997: 6 (5X50.000, 1 X20.000)	έναρξη τέλος Μαΐου 2000 λήξη τέλος Οκτωβρίου 2000

Σημειώνεται ότι αν η επιχείρηση του παραδείγματος είχε τηρήσει κατά τη χρήση 1997, δηλαδή κατά την τελευταία ελεγχόμενη χρήση, βιβλία Γ'κατηγορίας, τότε δεν θα είχε εφαρμογή το ανωτέρω ευνοϊκότερο καθεστώς και τα βάσει συμβιβασμού ποσά θα καταβάλλοντο με βάση το κανονικό καθεστώς της απόφασης ΠΟΛ. 1144/1998, δεδομένου ότι η βάσει συμβιβασμού συνολική οφειλή για τις πέντε πρώτες χρήσεις δεν υπερβαίνει το όριο των 36.000.000 δρχ.

Άρθρο 2

1. Με την παράγραφο 1 επεκτείνεται η εφαρμογή της απόφασης ΠΟΛ. 1144/1998, όπως αυτή ισχύει ύστερα και από τη συμπλήρωση και τροποποίηση της και κατά το προηγούμενο άρθρο και με την επιφύλαξη των μεταβολών της επόμενης παραγράφου, και επί των ανέλεγκτων υποθέσεων φορολογίας εισοδήματος και λοιπών φορολογιών επιτηδευματιών που αφορούν χρήσεις που έκλεισαν εντός του έτους 1998.

Συνεπώς, η παραπάνω απόφαση, όπως αυτή διαμορφώνεται με βάση τις συμπληρώσεις και τροποποιήσεις που ορίζονται στο άρθρο 1 της απόφασης ΠΟΛ. 1145/13.7.99 και λαμβανομένων υπόψη των μεταβολών που ορίζονται στην παράγραφο 2 του άρθρου 2 επίσης της απόφασης ΠΟΛ. 1145/13.7.99, εφαρμόζεται πλέον και ισχύει και για ανέλεγκτες χρήσεις που έκλεισαν οποτεδήποτε εντός του έτους 1998 (π.χ. χρήσεις 1/1 - 31/12/98, 1/7/97 - 30/6/98 κ.λπ.).

2. Με τις διατάξεις της παραγράφου 2 ορίζονται οι συγκεκριμένες μεταβολές που επέρχονται ως προς την εφαρμογή της απόφασης ΠΟΛ.1144/1998, ύστερα και από τη συμπλήρωση και τροποποίηση της με βάση το άρθρο 1 της απόφασης ΠΟΛ.1145/13.7.99, ειδικά επί των ανέλεγκτων υποθέσεων που αφορούν χρήσεις που έκλεισαν εντός του 1998.

Οι μεταβολές αυτές αναφέρονται κυρίως στις επαληθεύσεις του άρθρου 4 της απόφασης ΠΟΛ. 1144/1998, αλλά και στην εφαρμογή του άρθρου 10 της ίδιας απόφασης, και είναι σαφείς και κατανοητές.

Διευκρινίζονται ωστόσο τα ακόλουθα:

2.1. Οι περισσότερες εκ των μεταβολών αφορούν τα χρονικά διαστήματα για τα οποία διενεργούνται ορισμένες επαληθεύσεις του άρθρου 4 της απόφασης ΠΟΛ. 1144/1998.

Συνεπώς, ειδικά για τις χρήσεις που έκλεισαν εντός του 1998, οι συγκεκριμένες επαληθεύσεις που ορίζονται στην παράγραφο 2 του άρθρου 2 της απόφασης ΠΟΛ. 1145/13.7.99 θα διενεργούνται κατά τα οριζόμενα αντίστοιχα χρονικά διαστήματα και όχι κατά τα διαστήματα για τα οποία ελέγχονται οι προηγούμενες χρήσεις.

Υπενθυμίζεται ότι όπως έχει ήδη διευκρινιστεί με την εγκύκλιο ΠΟΛ. 1183/1998, οι επαληθεύσεις που αφορούν συγκεκριμένα και προκαθοριζόμενα χρονικά διαστήματα (π.χ. επαληθεύσεις παραγράφων Γ.6, Ε.2, Ε.3 και Ε.5 άρθρου 4 απόφασης ΠΟΛ.1144/1998), γίνονται αποκλειστικά για τα διαστήματα αυτά, χωρίς δυνατότητα επέκτασης ακόμη και αν η επιχείρηση δεν είχε κατά τα διαστήματα αυτά συναλλαγές.

Αντίθετα, η επαλήθευση της παραγράφου Ε.4 του άρθρου 4 της απόφασης ΠΟΛ. 1144/1998 μπορεί να επεκταθεί χρονικά, έως ότου εντοπισθεί ο προβλεπόμενος αριθμός ημερών με πραγματοποιηθείσες συναλλαγές.

Συνεπώς, επειδή για τις ανέλεγκτες χρήσεις που έκλεισαν το 1998 ορίζεται ότι η παραπάνω επαλήθευση γίνεται για τις πρώτες δύο ημέρες του δεύτερου δεκαπενθήμερου του μήνα με τα μεγαλύτερα ακαθάριστα έσοδα για τις οποίες εκδόθηκαν ή λήφθηκαν φορολογικά στοιχεία, συνάγεται ότι κατ'αρχήν η επαλήθευση αυτή θα γίνεται για τις ημερομηνίες 16 και 17 του μήνα με τα μεγαλύτερα ακαθάριστα έσοδα ή 17 και 18 του ίδιου μήνα, σε περίπτωση που στις 16 του μήνα αυτού δεν υφίστανται συναλλαγές, κ.λπ.

2.2. Για τις χρήσεις που έκλεισαν εντός του 1998, προβλέπεται, πέραν των λοιπών επαληθεύσεων, ο έλεγχος και γενικά η ελεγκτική αξιοποίηση και του βιβλίου παραγωγής - κοστολογίου, εφόσον βέβαια υπάρχει υποχρέωση τήρησης του βιβλίου αυτού. Ειδικότερα, θα ελέγχεται αν για δύο από τα παραγόμενα είδη, ανεξαρτήτως πλήθους, μονάδων παραγωγής, επιλεγόμενα κατά την κρίση του ελέγχου με βάση τη συνολική ποσότητα ή αξία, υφίστανται αδικαιολόγητες αποκλίσεις μεταξύ τεχνικών προδιαγραφών και παραγωγής.

Σημειώνεται ότι ο παραπάνω έλεγχος είναι ουσιαστικός και μπορεί να συντελέσει στην εξαγωγή κρίσιμων συμπερασμάτων ακόμη και επί του κύρους των βιβλίων, με την προϋπόθεση όμως ότι σε κάθε περίπτωση τα συμπεράσματα αυτά είναι πλήρως στοιχειοθετημένα και οι τυχόν αποκλίσεις είναι αναμφισβήτητες και πλήρως τεκμηριωμένες.

- 2.3.** Ως προς της εφαρμογή του άρθρου 10 της απόφασης ΠΟΛ. 1144/1998, η μόνη μεταβολή που επέρχεται είναι ότι αντί των οριζομένων στην παράγραφο 5 αυτού ως προς τον περιορισμό των πρόσθετων φόρων ή προσαυξήσεων σε περίπτωση περαίωσης, ισχύουν σε κάθε περίπτωση οι μειώσεις που προβλέπονται από τις οικείες διατάξεις του ν.2523/1997.

Συνεπώς, επί περαίωσης υποθέσεων που αφορούν χρήσεις που έκλεισαν εντός του 1998, οι πρόσθετοι φόροι ή προσαυξήσεις δε θα μειώνονται στο 1/3 ή στο 1/4, ανάλογα με τη φορολογία, όπως επί προηγούμενων χρήσεων, αλλά σε κάθε περίπτωση και για όλες τις φορολογίες, η μείωση θα είναι στα 3/5 (σχετ. διατ. άρθρ.2 παρ. 8 ν.2523/1997 σχετ. ΠΟΛ. 1317/1997).

- 2.4.** Επισημαίνεται ότι με εξαίρεση τις κατά τα ανωτέρω συγκεκριμένες μεταβολές, κατά τα λοιπά η απόφαση ΠΟΛ.1144/1998, όπως συμπληρώθηκε και τροποποιήθηκε και με το άρθρο 1 της απόφασης ΠΟΛ. 1145/1999, εφαρμόζεται και ισχύει ως έχει και σε όλη της την έκταση για τις χρήσεις που έκλεισαν εντός του 1998.

3. Με τις διατάξεις της παραγράφου 3 ρυθμίζονται θέματα υποθέσεων που αφορούν χρήσεις που έκλεισαν εντός του 1998, για τις οποίες είχε αρχίσει ήδη τακτικός έλεγχος κατά τις γενικές διατάξεις και κατά την ημέρα δημοσίευσης της απόφασης ΠΟΛ. 1145/13.7.99 στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως έχουν ήδη κοινοποιηθεί σημειώματα της παραγράφου 5 του άρθρου 30 του Κ.Β.Σ. ή έχουν εκδοθεί σχετικές καταλογιστικές πράξεις προσδιορισμού των φόρων ή των αποτελεσμάτων.

Συγκεκριμένα, με τις υπόψη διατάξεις της παραγράφου 3 ορίζεται ότι και για τις παραπάνω υποθέσεις ισχύουν ανάλογα οι διατάξεις των παραγράφων 2, περίπτ. α' και 4 του άρθρου 1 καθώς και 2 του άρθρου 12 της απόφασης ΠΟΛ. 1144/1998, δηλαδή:

- Αν έχουν κοινοποιηθεί σημειώματα της παραγράφου 5 του άρθρου 30 του Κ.Β.Σ., η υπόθεση εξαιρείται του τρόπου ελέγχου της απόφασης 1144/1998, και μάλιστα για όλες τις ελεγχόμενες χρήσεις, και συνεχίζει να ελέγχεται, κατά τις γενικές διατάξεις, υπάγεται όμως στις διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 12 της απόφασης αυτής.
- Αν έχουν εκδοθεί φύλλα ελέγχου ή πράξεις και δεν έχουν κοινοποιηθεί, αυτά κοινοποιούνται κατά τις γενικές διατάξεις, υπάγονται όμως επίσης στις διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 12 της απόφασης ΠΟΛ.1144/1998.
- Αν έχουν ήδη κοινοποιηθεί φύλλα ελέγχου ή πράξεις και εφόσον δεν έχει παρέλθει το στάδιο διοικητικής επίλυσης της διαφοράς, τότε και αυτά τα φύλλα ή οι πράξεις υπάγονται επίσης στις διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 12 της απόφασης ΠΟΛ 1144/1998.

Άρθρο 3

1. Με τις διατάξεις της παραγράφου 1 προβλέπεται η υποχρέωση σύνταξης προγράμματος ελέγχου σε κάθε περίπτωση ελέγχου υποθέσεων που δεν εφαρμόζεται ο οριζόμενος από την απόφαση ΠΟΛ 1144/1998 τρόπος ελέγχου, καθώς και σε περιπτώσεις υποθέσεων που ελέγχθηκαν βάσει της απόφασης αυτής αλλά δεν επήλθε επίλυση των διαφορών με αποτέλεσμα την επέκταση του ελέγχου σύμφωνα με την παράγραφο 3 του άρθρου 13 της ίδιας απόφασης.

Περαιτέρω, με τις ίδιες διατάξεις, οριοθετείται το περιεχόμενο του προγράμματος ελέγχου και συγκεκριμένα ορίζεται ότι το πρόγραμμα ελέγχου συντάσσεται για τις ελεγκτικές επαληθεύσεις που κατά περίπτωση πρέπει να διενεργηθούν, πέραν των προβλεπόμενων από τις διατάξεις των άρθρων 3,4,5 και 8 της ανωτέρω απόφασης ΠΟΛ 1144/1998, όπως αυτή συμπληρώθηκε και τροποποιήθηκε με την απόφαση ΠΟΛ. 1145/99.

Σημειώνεται σχετικά ότι ήδη με τις διατάξεις της παραγράφου 5 της απόφασης ΠΟΛ. 1045/1999 έχει προβλεφθεί η υποχρεωτικότητα διενέργειας των ανωτέρω επαληθεύσεων της απόφασης ΠΟΛ 1144/1998 σε κάθε περίπτωση ελέγχου υποθέσεων που εξαιρούνται από τον τρόπο ελέγχου της απόφασης αυτής.

Εξ' άλλου, με την εγκύκλιο ΠΟΛ. 1100/1999 έχουν επίσης ήδη δοθεί αναλυτικές οδηγίες για τον τρόπο και τη διαδικασία σύνταξης του προγράμματος ελέγχου ανά ελεγχόμενη υπόθεση και συνεπώς παραπέμπουμε στις οδηγίες αυτές, χωρίς να απαιτείται η επανάληψη τους.

Επισημαίνονται όμως τα ακόλουθα:

- Το πρόγραμμα ελέγχου θεσμοθετείται πλέον ως υποχρεωτική διαδικασία σε κάθε περίπτωση τακτικού ελέγχου κατά τις γενικές διατάξεις, ανεξαρτήτως κατηγορίας βιβλίων της ελεγχόμενης επιχείρησης και ελεγκτικής αρχής.
- Σε κάθε περίπτωση τακτικού ελέγχου κατά τις γενικές διατάξεις, θα διενεργούνται υποχρεωτικά τουλάχιστον οι ελεγκτικές επαληθεύσεις των άρθρων 3,4,5 και 8 της απόφασης ΠΟΛ1144/1998, όπως αυτή κάθε φορά ισχύει. Με το πρόγραμμα ελέγχου θα καθορίζονται μόνο οι επιπλέον των ανωτέρω ελεγκτικές επαληθεύσεις που κατά περίπτωση κρίνεται ότι πρέπει να διενεργηθούν, ανάλογα με τα δεδομένα κάθε υπόθεσης. Ειδικά η επαλήθευση περί ύπαρξης ή μη συνάφειας που προβλέπεται από το άρθρο 4 της προαναφερόμενης απόφασης, θα διενεργείται σε κάθε περίπτωση, με εξαίρεση βέβαια τις επιχειρήσεις με βιβλία Γ κατηγορίας Κ.Β.Σ. και το αποτέλεσμα από την επαλήθευση αυτή θα συνεκτιμάται για τη διαμόρφωση πληρέστερης εικόνας για την επιχείρηση.
- Εφόσον, επί μικρών ιδίως υποθέσεων, εκτιμηθεί ότι αρκούν οι επαληθεύσεις των άρθρων 3,4,5 και 8 της απόφασης ΠΟΛ. 1144/1998, θα συντάσσεται και πάλι πρόγραμμα ελέγχου, στο οποίο θα αναγράφεται ότι αρκούν οι παραπάνω επαληθεύσεις (σχετ. εγκύκλιος ΠΟΛ 1100/1999).
- Σε κάθε περίπτωση το πρόγραμμα ελέγχου αποτελεί στοιχείο του φακέλου όπου και παραμένει.

2. Με τις διατάξεις της παραγράφου 2 προβλέπεται ότι τα οριζόμενα στο τέταρτο εδάφιο της παραγράφου 3 του άρθρου 10 της απόφασης ΠΟΛ. 1144/98, όπως το εδάφιο αυτό προστέθηκε με την παράγραφο 3 του άρθρου 1 της απόφασης ΠΟΛ. 1222/1998, περί δυνατότητας μείωσης μέχρι 40%, αντί μέχρι 25%, της διαφοράς ακαθάριστων εσόδων ή

αγορών λόγω έλλειψης συνάφειας, σε περιπτώσεις ανωτέρας βίας ή αδράνειας ή αναστολής εργασιών της επιχείρησης, ισχύουν ανάλογα και επί επιτηδευματιών για τους οποίους προκύπτει αποδεδειγμένα ότι ειδικοί λόγοι ή ιδιαίτερες συνθήκες επηρέασαν αρνητικά τη λειτουργία της επιχείρησης, εφόσον για τις ελεγχόμενες χρήσεις δεν υφίστανται ήδη στο αρχείο της υπηρεσίας ή δεν διαπιστώθηκαν από τον διενεργηθέντα με βάση την απόφαση έλεγχου παραβάσεις του Κ.Φ.Σ. ή Κ.Β.Σ. που καθιστούν τα βιβλία και στοιχεία ανακριβή.

Συνεπώς η προκύπτουσα διαφορά ακαθάριστων εσόδων ή αγορών λόγω έλλειψης συνάφειας, μπορεί πλέον να μειωθεί μέχρι 40%, αντί μέχρι 25% και σε περιπτώσεις στις οποίες με βάση τα προσκομιζόμενα ή επικαλούμενα στοιχεία προκύπτει αποδεδειγμένα ότι ειδικοί λόγοι ή ιδιαίτερες συνθήκες επηρέασαν αρνητικά τη λειτουργία της επιχείρησης, με την προϋπόθεση όμως ότι για καμιά από τις ελεγχόμενες χρήσεις δεν υφίστανται ή δεν διαπιστώθηκαν από τον έλεγχο παραβάσεις του Κ.Φ.Σ. ή Κ.Β.Σ. που επισύρουν ανακρίβεια των βιβλίων κατά τις κείμενες διατάξεις.

Χαρακτηριστικές περιπτώσεις στις οποίες μπορεί κατ' αρχήν να εφαρμοστεί η νέα διάταξη, είναι οι περιπτώσεις επιχειρήσεων πώλησης αγαθών ή παροχής υπηρεσιών που βρίσκονται σε περιοχές που εκτελούνται έργα ΜΕΤΡΟ ή άλλα δημόσια έργα, μεγάλης διάρκειας ή σε διάφορα σημεία πρώην εθνικών ή άλλων μεγάλων οδών χωρίς πρόσβαση στις νέες οδικές αρτηρίες, χωρίς ωστόσο να αποκλείεται και οποιαδήποτε άλλη περίπτωση στην οποία αποδεδειγμένα συντρέχουν οι σχετικοί λόγοι και υφίστανται οι προβλεπόμενες προϋποθέσεις.

Σημειώνεται ότι, όπως περαιτέρω προβλέπεται από τις ίδιες ως άνω διατάξεις της παραγράφου 2, αν στις προαναφερόμενες περιπτώσεις υποθέσεων η βάσει ελέγχου διαφορά των ακαθάριστων εσόδων ή αγορών λόγω έλλειψης συνάφειας, συνολικά για όλες τις ελεγχόμενες χρήσεις, υπερβαίνει τα 20 εκατομμύρια δραχμές, τότε στη διαδικασία επίλυσης των διαφορών, κατά τα οριζόμενα στο άρθρο 10 της απόφασης, συμμετέχει υποχρεωτικά και ο αρμόδιος Επιθεωρητής.

3. Με τις διατάξεις της παραγράφου 3 ορίζεται ότι, σε κάθε περίπτωση, η έκδοση και λοιπή διαδικασία των τυχόν συμπληρωματικών καταλογιστικών πράξεων που αφορούν ελεγχμένες ή περαιωμένες με οποιοδήποτε τρόπο χρήσεις και σχετίζονται ειδικά με την εφαρμογή αναπτυξιακών νόμων, γίνεται από την ίδια υπηρεσία που είναι αρμόδια και για τις πράξεις που αφορούν τις επόμενες ανέλεγκτες χρήσεις από τον τακτικό έλεγχο των οποίων προέκυψε η μη ορθή εφαρμογή των αναπτυξιακών νόμων και η μη εκπλήρωση των φορολογικών υποχρεώσεων που ανάγονται στις ελεγχμένες ή περαιωμένες χρήσεις.

Συνεπώς, ειδικά για τις παραπάνω συμπληρωματικές καταλογιστικές πράξεις γίνεται παρέκκλιση από τον γενικό κανόνα, σύμφωνα με τον οποίο πάντα οι συμπληρωματικές πράξεις εκδίδονται από την ίδια υπηρεσία που διενήργησε και την αρχική εγγραφή. Έτσι, για λόγους διευκόλυνσης των διαδικασιών, ειδικά για τις προαναφερόμενες συμπληρωματικές πράξεις, τόσο η έκδοση όσο και η λοιπή διαδικασία (συμβιβασμός, βεβαίωση κλπ.) γίνεται πάντα από την ίδια υπηρεσία που είναι αρμόδια και για τις πράξεις που αφορούν τις κατά τα ανωτέρω επόμενες ελεγχόμενες χρήσεις, ανεξάρτητα από την υπηρεσία που διενήργησε τον αρχικό έλεγχο ή την περαίωση και προέβη στην αρχική εγγραφή.

Περαιτέρω, με τις ίδιες ως άνω διατάξεις της παραγράφου 3 ορίζεται επίσης ότι για την επίλυση των διαφορών που αφορούν οι προαναφερόμενες συμπληρωματικές πράξεις ισχύουν ανάλογα οι ευνοϊκές ρυθμίσεις της παραγράφου 5 του άρθρου 10 της απόφασης ΠΟΛ. 1144/1998, όπως αυτή κάθε φορά ισχύει, με την προϋπόθεση όμως ότι θα επιλυθούν

κατά τα άρθρα 10 ή 12 της ίδιας απόφασης και οι διαφορές που αφορούν την ανέλεγκτη χρήση από τον έλεγχο της οποίας διαπιστώθηκε η φορολογική υποχρέωση που βαρύνει την ελεγμένη ή περαιωμένη χρήση . Διαφορετικά, σε περίπτωση δηλαδή που δεν συντρέξει η παραπάνω προϋπόθεση, τότε είναι ευνόητο ότι για την επίλυση των διαφορών που αφορούν τις προαναφερόμενες συμπληρωματικές πράξεις έχουν εφαρμογή οι γενικές διατάξεις.

Για καλύτερη κατανόηση παρατίθεται το ακόλουθο παράδειγμα :

Έστω επιχείρηση σχημάτισε αφορολόγητο αποθεματικό του ν. 1828/1989, στη χρήση 1992, πλην όμως δεν κάλυψε με επενδύσεις, ως είχε υποχρέωση, κατά το πρώτο έτος της επόμενης τριετίας, δηλαδή, κατά τη χρήση 1993, το 1/3 του σχηματισθέντος αποθεματικού, ούτε υπέβαλε σχετική συμπληρωματική δήλωση . Έστω επίσης ότι οι χρήσεις μέχρι και 1992 έχουν ήδη περαιωθεί από την αρμόδια Δ.Ο.Υ. με την απόφαση ΠΟΛ. 1099/1994, ενώ οι επόμενες ανέλεγκτες χρήσεις από 1993 και μετά ελέγχονται σήμερα από το ΠΕΚ Αθηνών, λόγω αρμοδιότητάς του.

Στην περίπτωση αυτή, θα εκδοθεί συμπληρωματικό φύλλο ελέγχου φόρου εισοδήματος για τη χρήση 1992, δεδομένου ότι η έκπτωση, δηλαδή η απαλλαγή του σχηματισθέντος αφορολόγητου αποθεματικού κατά τη χρήση αυτή τελούσε υπό την αίρεση ότι θα πληρωθούν συγκεκριμένες προϋποθέσεις σε μεταγενέστερο χρόνο, οι οποίες τελικά διαπιστώθηκε ότι δεν υλοποιήθηκαν.

Αρμόδια υπηρεσία εν προκειμένω για την έκδοση του συμπληρωματικού αυτού φύλλου και τη λοιπή διαδικασία είναι το ΠΕΚ Αθηνών που έχει την αρμοδιότητα και για τις καταλογιστικές πράξεις που αφορούν τόσο τη χρήση 1993 από τον έλεγχο της οποίας διαπιστώθηκε η μη κάλυψη του 1/3 του αφορολόγητου αποθεματικού, όσο και τη χρήση 1994 από τον έλεγχο της οποίας διαπιστώθηκε η μη υποβολή της προβλεπόμενης συμπληρωματικής δήλωσης, η οποία έπρεπε να υποβληθεί με την έναρξη της χρήσης αυτής. Περαιτέρω, αν στην προκειμένη περίπτωση η επιχείρηση περαιώσει κατ' εφαρμογή του άρθρου 10 ή 12 της απόφασης ΠΟΛ 1144/98 τη χρήση 1993 και τη χρήση 1994, κατά την οποία υπήρχε υποχρέωση υποβολής της συμπληρωματικής δήλωσης, τότε, ισχύουν ανάλογα και για το συμπληρωματικό φύλλο της χρήσης 1992 οι ευνοϊκές διατάξεις της παραγράφου 5 του άρθρου 10 της ανωτέρω απόφασης (μείωση προσθέτων φόρων στο 1/4 κλπ.). Σε διαφορετική περίπτωση, ισχύουν οι γενικές διατάξεις και μάλιστα πέραν του συμπληρωματικού φύλλου φόρου εισοδήματος πρέπει να επιβληθεί και το σχετικό αυτοτελές πρόστιμο.

4. Με τις διατάξεις της παραγράφου 4, προβλέπεται ότι υποθέσεις που ελέγχθηκαν σύμφωνα με τον τρόπο ελέγχου που ορίζεται με την απόφαση ΠΟΛ. 1144/98, για τις οποίες προέκυψε διαφορά ακαθάριστων εσόδων ή αγορών λόγω έλλειψης συνάφειας και οι οποίες τελικά δεν περαιώθηκαν κατά το άρθρο 10 της ίδιας απόφασης, λόγω μη αποδοχής από τους υπόχρεους, μπορούν να περαιώνονται σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου αυτού, όπως αυτές, πλέον ισχύουν ύστερα από τις μεταβολές που επήλθαν με το άρθρο 1 της απόφασης ΠΟΛ. 1145/1999, εφαρμοζομένων επιπρόσθετα και των διατάξεων της παραγράφου 2 του άρθρου 3 αυτής, εφόσον συντρέχουν οι οριζόμενοι στην παράγραφο αυτή λόγοι και προϋποθέσεις και με την πρόσθετη προϋπόθεση ότι για τις εν λόγω υποθέσεις δεν έχουν ήδη εκδοθεί οποιουδήποτε είδους καταλογιστικές πράξεις, είτε κατ' εφαρμογή των διατάξεων της παραγράφου 3 του άρθρου 13 της απόφασης ΠΟΛ.

1144/1998, λόγω επέκτασης του ελέγχου σε πλήρεις επαληθεύσεις κατά τις γενικές διατάξεις, είτε λόγω προσωρινού ελέγχου.

Έτσι και στις παραπάνω περιπτώσεις, ειδικά σε ότι αφορά το ΦΠΑ, οι πρόσθετοι φόροι ή οι προσαυξήσεις θα μειωθούν, σε περίπτωση περαίωσης στο 1/4 αντί του 1/3 (παρ. 6, αρθ. 1 αποφ. ΠΟΛ. 1145/1999), **με εξαίρεση τις χρήσεις για τις οποίες υφίσταται ανακρίβεια των βιβλίων και στοιχείων**, ενώ αν επιπλέον προκύπτει αποδεδειγμένα ότι ειδικοί λόγοι ή ιδιαίτερες συνθήκες επηρέασαν αρνητικά τη λειτουργία της επιχείρησης τότε η διαφορά των ακαθάριστων εσόδων ή αγορών λόγω της έλλειψης συνάφειας μπορεί να μειωθεί μέχρι 40% με την προϋπόθεση ότι για καμιά από τις ελεγχόμενες χρήσεις δεν υφίστανται στο αρχείο της υπηρεσίας ή δεν διαπιστώθηκαν παραβάσεις που καθιστούν τα βιβλία και στοιχεία ανακριβή (παρ. 2, αρθρ. 3, αποφ. ΠΟΛ. 1145/1999).

Διευκρινίζεται ότι σε περίπτωση που για υπόθεση η οποία εμπίπτει στις παραπάνω διατάξεις έχουν περιέλθει εν τω μεταξύ σε γνώση της αρμόδιας υπηρεσίας πρόσθετα στοιχεία που δεν τελούσαν σε γνώση του ήδη διενεργηθέντος ελέγχου, τότε τα στοιχεία αυτά λαμβάνονται υπόψη και αξιοποιούνται ελεγκτικά και εφόσον διαφοροποιείται το ελεγκτικό αποτέλεσμα συντάσσονται νέα ειδικά σημειώματα ελέγχου τα οποία και κοινοποιούνται στον υπόχρεο, μαζί με την προβλεπόμενη σχετική πρόσκληση, προς αποδοχή και επίλυση των διαφορών εντός των οριζόμενων είκοσι ημερών, με την προϋπόθεση βέβαια ότι και με τα νέα δεδομένα η υπόθεση συνεχίζει να εμπίπτει στις προαναφερόμενες διατάξεις.

B. Γενικά επί της εφαρμογής της απόφασης ΠΟΛ. 1144/1998

1. Κατά τη διενέργεια της επαλήθευσης περί ύπαρξης ή μη συνάφειας μεταξύ των εμφανιζόμενων αριθμητικών δεδομένων και οικονομικών μεγεθών, λαμβάνονται ως γνωστόν υπόψη, σύμφωνα με τις οικείες διατάξεις του άρθρου 4 της απόφασης, οι δηλωθείσες αγορές αναγόμενες σε πωλήσεις ή τα δηλωθέντα ακαθάριστα έσοδα, ανάλογα με την κατηγορία βιβλίων προκειμένου να συγκριθούν με το άθροισμα των κατά περίπτωση μεγεθών που ορίζονται από τις ίδιες διατάξεις.

Είναι όμως ενδεχόμενο οι δηλωθείσες αγορές ή τα δηλωθέντα ακαθάριστα έσοδα να είναι διαφορετικά από τις αγορές ή τα ακαθάριστα έσοδα που εμφανίζονται στα τηρηθέντα βιβλία.

Στις περιπτώσεις αυτές, για τη διενέργεια της ανωτέρω επαλήθευσης λαμβάνονται υπόψη, προκειμένου να γίνει η προαναφερόμενη σύγκριση, τα μεγαλύτερα ποσά μεταξύ αυτών που έχουν δηλωθεί και αυτών που εμφανίζονται στα βιβλία.

2. Κατά τον έλεγχο των λοιπών φορολογιών κατά το άρθρο 8 της απόφασης επί επιχειρήσεων με βιβλία Γ' κατηγορίας, θα ελέγχεται, πέραν των άλλων και η κίνηση των δοσοληπτικών λογαριασμών 33.07, 33.08, 33.09 και 33.10 καθώς και του λογαριασμού 53.14 για το ενδεχόμενο υποκρυπτόμενων δανείων και σε περίπτωση που τεκμηριώνεται και στοιχειοθετείται ότι ποσά των λογαριασμών αυτών συνιστούν ουσιαστικά δάνεια., τότε θα αναζητούνται τα οικεία τέλη χαρτοσήμου και γενικά θα ελέγχεται η εκπλήρωση όλων των σχετικών υποχρεώσεων.

3. Υποθέσεις με κατασχεθέντα ανεπίσημα βιβλία και στοιχεία, εξαιρούντο ως γνωστόν από την απόφαση ΠΟΛ. 1099/1994, κατά τα οριζόμενα στο άρθρο 4 αυτής.

Περαιτέρω, με την εγκύκλιο ΠΟΛ. 1194/1996 είχε διευκρινιστεί ότι σε τέτοιες περιπτώσεις, κατασχεθέντων ανεπίσημων βιβλίων και στοιχείων, προηγείται η επεξεργασία

αυτών και αν μεν προκύψουν ουσιαστικές παραβάσεις του Κ.Φ.Σ. ή Κ.Β.Σ., δηλαδή παραβάσεις, που επισύρουν ανακρίβεια ή ανεπάρκεια των βιβλίων, τότε εξαιρείται η πρώτη ανέλεγκτη χρήση για την οποία προέκυψαν τέτοιες παραβάσεις καθώς και όλες οι επόμενες, ενώ αν δεν προκύψουν τέτοιες παραβάσεις τότε η υπόθεση δεν εξαιρείται από την απόφαση 1099/1994.

Με βάση το παραπάνω καθεστώς είναι δυνατόν υποθέσεις να εξαιρέθηκαν από την απόφαση ΠΟΛ. 1099/1994 λόγω ουσιαστικών παραβάσεων που προέκυψαν από κατασχεθέντα ανεπίσημα βιβλία και στοιχεία και στη συνέχεια να έχει διενεργηθεί τακτικός έλεγχος μόνο για τις χρήσεις που εμπλέκοντο με τα κατασχεθέντα.

Στις περιπτώσεις αυτές διευκρινίζεται ότι εφόσον ο κατά τα ανωτέρω τακτικός έλεγχος έχει διενεργηθεί και ολοκληρωθεί πριν από την δημοσίευση της ισχύουσας σήμερα απόφασης ΠΟΛ. 1144/1998 και με την προϋπόθεση ότι όλες οι διαφορές που προέκυψαν έχουν επιλυθεί με διοικητικό ή δικαστικό συμβιβασμό, τότε οι επόμενες ανέλεγκτες χρήσεις μέχρι και 1992 που αποδεδειγμένα δεν εμπλέκονται με τα κατασχεθέντα υπάγονται στην απόφαση ΠΟΛ. 1099/1994, συνεπεία της εφαρμογής των διατάξεων της παρ. 4 του άρθρου 13 της απόφασης ΠΟΛ. 1144/1998, δεδομένου ότι οι ανέλεγκτες αυτές χρήσεις κρίνονται εκ νέου προκειμένου να υπαχθούν ή όχι στην απόφαση 1099/1994 και δεν συντρέχει γι' αυτές κανείς λόγος εξαίρεσης.

4. Με την εγκύκλιο ΠΟΛ. 1068/1999 και ενόψει των διατάξεων της παραγράφου 2 του άρθρου 29 του ν. 2648/1998 και της παραγράφου 8 του άρθρου 28 του ν. 2682/1999, περί κατάργησης και εν συνεχεία εξάμηνης παράτασης μέχρι τέλος Μαΐου 1999, σε ορισμένες περιπτώσεις, της δυνατότητας δικαστικού συμβιβασμού, είχε μεταξύ άλλων διευκρινιστεί ότι οι διατάξεις του άρθρου 11 της απόφασης ΠΟΛ. 1144/1998 δεν ίσχυαν πλέον, από 1/12/98, για τις υποθέσεις που περιήλθαν στην αρμοδιότητα των διοικητικών δικαστηρίων μετά την 22/10/98, ενώ εξακολουθούσαν να ισχύουν, μέχρι τέλος Μαΐου 1999, για τις υποθέσεις που ήταν ήδη εκκρεμείς ενώπιον των διοικητικών δικαστηρίων κατά την 22/10/98.

Συνεπώς, με βάση τα παραπάνω από το τέλος Μαΐου 1999 και μετά το άρθρο 11 της απόφασης ΠΟΛ. 1144/98 δεν είχε πλέον εφαρμογή για οποιαδήποτε εκκρεμή υπόθεση ενώπιον των διοικητικών δικαστηρίων, ανεξαρτήτως βαθμού δικαστηρίων και του χρόνου που περιήλθε στην αρμοδιότητά τους, δεδομένου ότι ύστερα και από τη λήξη της προαναφερθείσας εξάμηνης παράτασης, δεν υπήρχε πλέον δυνατότητα διενέργειας δικαστικού συμβιβασμού.

Ήδη, όμως με τις διατάξεις του άρθρου 285 του ν. 2717/1999, περί «Κωδικός Διοικητικής Δικονομίας», ο οποίος ισχύει από 17/7/1999, ορίζεται ότι διατηρούν την ισχύ τους οι δικονομικού περιεχομένου διατάξεις, μεταξύ άλλων και του άρθρου 1 του ν.δ. 4600/1966, ουσιαστικά δηλαδή, με τις διατάξεις αυτές, επαναφέρεται η δυνατότητα διενέργειας δικαστικού συμβιβασμού.

Ύστερα από τα παραπάνω, από 17/7/1999 και μετά, το άρθρο 11 της απόφασης ΠΟΛ. 1144/1998 έχει εκ νέου πλήρη ισχύ και εφαρμογή και πρέπει υποχρεωτικά να εφαρμόζονται τα οριζόμενα από τις διατάξεις του άρθρου αυτού, σε συνδυασμό και με τις διατάξεις των άρθρων 10 και 12 της ανωτέρω απόφασης.

Ο ΥΦΥΠΟΥΡΓΟΣ
ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΔΡΥΣ