

Αθήνα, 22 Δεκεμβρίου 2004
Αριθμ. πρωτ. υποθέσεως: 9609/26-5-2004
Ειδικός Επιστήμονας Μιχάλης Ρουμελιώτης

Π Ο Ρ Ι Σ Μ Α
(Ν3094/2003, ΑΡΘΡΟ 4§6)

**ΑΠΑΙΤΗΣΗ ΠΡΟΣΚΟΜΙΣΕΩΣ ΝΕΟΥ ΣΥΜΒΟΛΑΙΟΥ
ΓΙΑ ΤΗΝ ΕΚΤΕΛΕΣΗ ΔΙΚΑΣΤΙΚΗΣ ΑΠΟΦΑΣΕΩΣ
ΠΕΡΙ ΕΠΙΣΤΡΟΦΗΣ ΦΟΡΟΥ ΜΕΤΑΒΙΒΑΣΕΩΣ ΑΚΙΝΗΤΟΥ
ΚΑΤΟΠΙΝ ΑΝΑΓΝΩΡΙΣΕΩΣ ΔΙΚΑΙΩΜΑΤΟΣ ΑΠΑΛΛΑΓΗΣ
ΛΟΓΩ ΑΓΟΡΑΣ ΠΡΩΤΗΣ ΚΑΤΟΙΚΙΑΣ**

Ο Συνήγορος του Πολίτη, στο πλαίσιο των αρμοδιοτήτων του κατά το άρθρο 103 §9 του Συντάγματος και το ν.3094/2003, εξέτασε την αναφορά του κυρίου Ν.Γ. (αρ. πρωτ. 9609/26-5-2004) και συντάσσει το παρόν πόρισμα, το οποίο γνωστοποιείται, διαβιβάζεται και κοινοποιείται αρμοδίως.

Ιστορικό

Το 1998, ο Ν.Γ. αγόρασε ένα ακίνητο στην Κηφισιά. Κατά την επαφή, πριν την κατάρτιση του συμβολαίου, με τα αρμόδια όργανα φορολογίας κεφαλαίου της Δημόσιας Οικονομικής Υπηρεσίας (στο εξής Δ.Ο.Υ.) Κηφισιάς, τα τελευταία θεώρησαν, ότι τα δύο οικόπεδα, που είχε η σύζυγος του κυρίου Ν.Γ. στην Κύμη Ευβοίας, καλύπτανε κατά το νόμο τις στεγαστικές τους ανάγκες, και ότι συνεπώς ο κύριος Ν.Γ. δεν edικαιούτο απαλλαγής, λόγω αγοράς πρώτης κατοικίας, του φόρου μεταβιβάσεως. Ο κύριος Ν.Γ. κατέβαλε λοιπόν το ποσό του φόρου, και κατάρτισε, με τον πωλητή, το σχετικό συμβόλαιο. Επανήλθε όμως το 2000 στη Δ.Ο.Υ. Κηφισιάς, με τον ισχυρισμό ότι το ποσό αυτό είχε καταβληθεί αχρεωστήτως, και με αίτημα επιστροφής του. Η Δ.Ο.Υ. Κηφισιάς απέρριψε το αίτημα ως εκπρόθεσμο. Κατόπιν αυτού, ο Ν.Γ. άσκησε προσφυγή στο Διοικητικό Πρωτοδικείο Αθηνών.

Κατόπιν εκδόσεως της αποφάσεως (υπ' αριθ. 650/2003) επί της προσφυγής, που δικαίωσε τον κύριο Ν.Γ., ο τελευταίος απευθύνθηκε και πάλι στη Δ.Ο.Υ. Κηφισιάς, για την εκτέλεση της αποφάσεως και επιστροφή του φόρου. Η Δ.Ο.Υ. Κηφισιάς απάντησε, με το υπ' αριθ. 22662/17-7-2003 έγγραφο, ότι, προκειμένου να εκτελεστεί η απόφαση, θα έπρεπε πρώτα, σύμφωνα με το άρθρο 1§7 του ν.1078/80, να συνταχθεί και να μεταγραφεί συμπληρωματική συμβολαιογραφική πράξη.

Ο κύριος Ν.Γ. είδε, ότι το άρθρο 1§7 του ν.1078/80 ορίζει, ότι η απαλλαγή, λόγω αγοράς πρώτης κατοικίας, από το φόρο μεταβιβάσεως ακινήτου, παρέχεται υπό τον όρο, ότι το αγοραζόμενο ακίνητο θα παραμείνει στην ιδιοκτησία του αγοραστή για 5 τουλάχιστον χρόνια. Επανήλθε λοιπόν, στη Δ.Ο.Υ. Κηφισιάς, στις 25/5/2004, με πιστοποιητικό του αρμοδίου υποθηκοφυλακείου, από το οποίο προέκυπτε ότι είχαν ήδη συμπληρωθεί 5 έτη από της αγοράς του ακινήτου, χωρίς να έχει στο μεταξύ μεταγραφεί άλλη πράξη περαιτέρω μεταβιβάσεως. Όμως η Δ.Ο.Υ. Κηφισιάς

αρνήθηκε και πάλι να εκτελέσει την απόφαση, εμμένοντας στην απαίτηση της προσκομίσεως νέου μεταγεγραμμένου συμβολαίου.

Η άρνηση αυτή της Δ.Ο.Υ. Κηφισιάς βρίσκεται σε αρμονία με οδηγία που περιλαμβάνεται στην υπ' αριθ. 1080792/1428/0013/ΠΟΛ.1162 εγκύκλιο της 10/7/1989 του τότε αρμόδιου υπουργού οικονομικών. Εκεί, και συγκεκριμένα στον αριθμό 12 του τίτλου «δικαιολογητικά που απαιτούνται για τη χορήγηση της απαλλαγής», αναγράφεται, ότι, «σε κάθε περίπτωση που η απαλλαγή [λόγω αγοράς πρώτης κατοικίας] παρέχεται μετά την κατάρτιση του συμβολαίου πρέπει να συντάσσεται συμπληρωματική πράξη του συμβολαίου η οποία να μεταγράφεται και να υποβάλλεται στον προϊστάμενο Δ.Ο.Υ.».

Διαδικαστικές ενέργειες

Ο αρμόδιος Βοηθός Συνήγορος του Πολίτη απηύθυνε στη Δ.Ο.Υ. Κηφισιάς και στη Διεύθυνση Φορολογίας Κεφαλαίου του Υπουργείου Οικονομίας και Οικονομικών (στο εξής ΥπΟικ.), επιστολή από 26/7/2004, με τον ισχυρισμό ότι ο κύριος Ν.Γ. δεν οφείλει να προσκομίσει συμπληρωματική συμβολαιογραφική πράξη, αλλά αντιθέτως δικαιούται, χωρίς άλλη ταλαιπωρία του, να αναλάβει τα χρήματα που του έχουν επιδικαστεί. Και με την παρότρυνση για διόρθωση της ανωτέρω εγκυκλίου οδηγίας.

Η Διεύθυνση Φορολογίας Κεφαλαίου απάντησε, με το από 12/10/2004 υπ' αριθ. 1063286/324/Β0013 έγγραφο, εμμένοντας, με το σκεπτικό που συζητείται παρακάτω, στην άποψη ότι, για να επιστραφούν τα χρήματα που δικαιούται ο κύριος Ν.Γ., απαιτείται να συνταχθεί και να υποβληθεί νέα συμβολαιογραφική πράξη.

Η Δ.Ο.Υ. Κηφισιάς δεν απάντησε στην ως άνω επιστολή της Βοηθού Συνηγόρου του Πολίτη. Όμως, ο προϊστάμενος του αρμοδίου τμήματος κος Καπετανγιώργης, είχε συνεργαστεί από τηλεφώνου με τον ειδικό επιστήμονα Μιχάλη Ρουμελιώτη στις 12, 13 και 15 Ιουλίου 2004, κατά τη διερεύνηση της υποθέσεως, και είχε βοηθήσει στη διευκρίνιση της πρακτικής, και των εγκυκλίων οδηγιών ειδικότερα, που ακολουθούνται εν προκειμένω από τη διοίκηση. Στις συνομιλίες αυτές, ο κύριος Καπετανγιώργης είχε εκφράσει τελικώς την άποψη, ότι η Δ.Ο.Υ. Κηφισιάς δεσμεύεται πάντως από την επίμαχη εγκύκλιο οδηγία και δεν νομιμοποιείται να εκτελέσει τη δικαστική απόφαση χωρίς την υποβολή συμπληρωματικής συμβολαιογραφικής πράξεως.

Νομικό πλαίσιο

(Βλ. τα κείμενα των διατάξεων του νόμου στο παράρτημα του πορίσματος).

Όπως έχει αποφασιστεί με τη ΔΠρΑ0650/2003, ο Ν.Γ. δικαιούται να αναλάβει το ποσό που αντιστοιχεί στο φόρο που αχρεωστήτως κατέβαλε το 1998 κατά την αγορά της πρώτης του κατοικίας. Σύμφωνα με τη Σ95§5, τη ν.3068/2002,1 και την ΚΦΕ74§7, η Δ.Ο.Υ. Κηφισιάς οφείλει να συμμορφωθεί με την ανωτέρω απόφαση, ανεξαρτήτως του αν τη θεωρεί ορθή ή όχι, και να καταβάλει το ποσό που οφείλει κατά την απόφαση στον Ν.Γ., ακόμη και αν έχει ασκήσει έφεση κατ' αυτής.

Σύμφωνα με τις α.ν.1521/50,7§§1-2, και 13§2, ο κύριος Ν.Γ. και ο πωλητής του επίμαχου ακινήτου όφειλαν, πριν την αγοραπωλησία το 1998, να τη δηλώσουν στη Δ.Ο.Υ. Κηφισιάς, όπως και έκαναν. Ωφειλαν ακόμα, τόσο αυτοί, όσο και ο συμβολαιογράφος που συνέβαλε στην κατάρτιση της αγοραπωλησίας, να αναγράψουν στο συμβόλαιο τα στοιχεία της δηλώσεως και της πληρωμής του φόρου μεταβιβάσεως του ακινήτου. Αν είχε απαλλαγεί ο αγοραστής του φόρου μεταβιβάσεως (ή μέρους αυτού), λόγω αγοράς πρώτης κατοικίας, θα όφειλαν να το

αναγράψουν κι αυτό. Δεδομένου ότι δεν δόθηκε απαλλαγή, αλλά πληρώθηκε όλος ο φόρος, οι ανωτέρω συμπράξαντες ανέγραψαν στο συμβόλαιο απλώς τα στοιχεία της δηλώσεως και της πληρωμής του φόρου.

Από τη γενική απαγόρευση περιγραφής του νόμου, σε συνδυασμό με τις ανωτέρω διατάξεις του α.ν.1521/50, προκύπτει κατά τη γνώμη μας και το εξής. Σε περίπτωση που πληρώνεται ο φόρος μεταβιβάσεως του ακινήτου, καταρτίζεται έπειτα νομοτύπως το συμβόλαιο, και στη συνέχεια εμφανίζει ο αγοραστής πρώτη φορά το δικαίωμά του απαλλαγής λόγω αγοράς πρώτης κατοικίας, με σκοπό να αποφύγει την υποχρέωση αναγραφής της απαλλαγής στο συμβόλαιο (ούτως ώστε να μπορέσει στο μέλλον να αποφύγει τις συνέπειες των ν.1078/80,1§§5&7), και ζητά να του επιστραφούν τα αχρεωστήτως καταβληθέντα, τότε, η ως άνω υποχρέωση αναγραφής στο συμβόλαιο της απαλλαγής, εξακολουθεί να βαρύνει τον αγοραστή (ή και τον πωλητή και τον συμβολαιογράφο, αν έχουν κι αυτοί εν γνώσει τους συμπράξει στην απόπειρα καταστρατηγήσεως). Στην περίπτωση αυτή λοιπόν, μπορεί να υποστηριχθεί, ότι η αρμόδια Δ.Ο.Υ. νομιμοποιείται πράγματι να αρνηθεί την επιστροφή του αχρεωστήτως καταβληθέντος φόρου, όσο δεν συντάσσεται νέο συμβόλαιο που να αναγράφει την απαλλαγή. Αυτό όμως δεν αφορά την περίπτωση όπου η παράλειψη χορηγήσεως εξαρχής της απαλλαγής δεν οφείλεται σε δόλια απόκρυψη πραγματικών δεδομένων εκ μέρους του αγοραστή (με ή χωρίς τη σύμπραξη του πωλητή και του συμβολαιογράφου), αλλά σε εσφαλμένη εκτίμηση από την αρμόδια Δ.Ο.Υ., είτε των πραγματικών δεδομένων, είτε των ισχυόντων κανόνων δικαίου. Το ίδιο θα πρέπει να πούμε και για την περίπτωση όπου, η μη χορήγηση μεν της απαλλαγής οφείλεται στο ότι ο ενδιαφερόμενος δεν εμφάνισε στον κατάλληλο χρόνο όλα τα κρίσιμα πραγματικά δεδομένα, πλην όμως, ενόψει του μεγάλου χρονικού διαστήματος που έχει έκτοτε παρέλθει, δεν μπορεί κατά την κοινή πείρα ευλόγως να θεωρηθεί ότι υπάρχει ζήτημα περιγραφής του νόμου. Στην περίπτωση του Ν.Γ., όπου είχε παρέλθει ήδη ενάμισυ έτος από την κατάρτιση του συμβολαίου μέχρι την αίτηση επιστροφής των αχρεωστήτως καταβληθέντων, και όπου ο λόγος που δεν δόθηκε εξαρχής η απαλλαγή δεν ήταν ούτως ή άλλως η παράλειψη αναφοράς πραγματικών δεδομένων, αλλά η εσφαλμένη εκτίμηση αυτών υπό των αρμοδίων υπαλλήλων της Δ.Ο.Υ. Κηφισιάς, είναι σαφές, ότι οι σχετικές παρεπόμενες φορολογικές υποχρεώσεις του κυρίου Ν.Γ. περί τη σύνταξη του συμβολαίου, καλύφθηκαν πλήρως το 1998, με την αναγραφή των στοιχείων της δηλώσεως και της πληρωμής του αχρεωστήτως καταβληθέντος φόρου, και ότι δεν οφείλει αυτός πλέον την αναγραφή στο συμβόλαιο της απαλλαγής. Ούτε και νομιμοποιείται η Δ.Ο.Υ. Κηφισιάς να αρνείται να επιστρέψει τον φόρο που εισέπραξε τότε, με το πρόσχημα ότι δεν έχει αναγραφεί στο συμβόλαιο η απαλλαγή από το φόρο μεταβιβάσεως πρώτης κατοικίας.

Τέλος, από τις διατάξεις των §§5,7 και 8 του άρθρου 1 του ν.1078/80 προκύπτει ότι ο κύριος Ν.Γ. δεν θα δικαιούται, μετά την ανάληψη του αχρεωστήτως καταβληθέντος φόρου, να τύχει νέας απαλλαγής (επιφυλασσομένης της εξαιρέσεως της ν.1078/80,1§5εδ.2). Και ότι, αν παρά ταύτα συμβεί κάτι τέτοιο, θα οφείλει δρακόντειο, ως είθισται στη φορολογική νομοθεσία, διπλό φόρο μεταβιβάσεως. Προκύπτει επίσης ότι, αν είχε ήδη τύχει απαλλαγής ο κύριος Ν.Γ. και αποφάσιζε να ξαναμεταβιβάσει το ακίνητο πριν την παρέλευση της ήδη παρελθούσας 5ετίας, θα όφειλε να καταβάλει πρώτα τον φόρο από τον οποίον απαλλάχτηκε. Δεν προκύπτει όμως ότι οφείλει τώρα ο κύριος Ν.Γ. (πόσο μάλλον ο πωλητής του επίμαχου ακινήτου) να συντάξει και να προσκομίσει νέο συμβόλαιο, στο οποίο να αναγράφεται ό,τι θα (έπρεπε να) είχε αναγραφεί, αν είχε δοθεί εξαρχής η απαλλαγή από το φόρο. Η εξακρίβωση στο μέλλον των σχετικών πραγματικών δεδομένων στην περίπτωση

αυτή, επαφίεται πολύ απλά στις συνήθειες και, ειρήσθω εν παρόδω, οπωσδήποτε εκτεταμένες ελεγκτικές αρμοδιότητες των φορολογικών οργάνων.

Η θέση της διοικήσεως

Η Διεύθυνση Φορολογίας Κεφαλαίου του Υπουργείου Οικονομίας και Οικονομικών ισχυρίστηκε τα εξής:

Η α.ν.1521/50,13§2περ.δ', που ορίζει ότι ο συμβολαιογράφος υποχρεούται να αναγράψει στο συμβόλαιο αν χορηγήθηκε απαλλαγή από το φόρο λόγω αποκτήσεως πρώτης κατοικίας, «τέθηκε με σκοπό τη διασφάλιση των συμφερόντων του Δημοσίου σε περίπτωση που ο φορολογούμενος ήθελε αποκρύψει το γεγονός της απαλλαγής από το φόρο, προκειμένου να τύχει νέας μελλοντικής απαλλαγής... Κατά συνέπεια, δεν μπορεί να γίνει δεκτή η άποψη ότι σε ορισμένες περιπτώσεις είναι δυνατόν να μην εφαρμοσθεί η ανωτέρω διάταξη όπως αυτή του κυρίου Ν.Γ. κατά την οποία λόγω υπαιτιότητας – άρνησης του πωλητή του ακινήτου δεν είναι δυνατή η συμπληρωματική αναγραφή της χορηγηθείσας απαλλαγής στο μεταβιβαστικό συμβόλαιο, γεγονός που θα συνέβαλε κατά τη γνώμη μας στην καταστρατήγηση της υφιστάμενης νομοθεσίας.

»Για παράδειγμα, θα μπορούσε να χορηγηθεί νέα – δεύτερη απαλλαγή... αν το ακίνητο δεν πληροί τις στεγαστικές ανάγκες του αγοραστή, χωρίς να καταβληθεί ο φόρος της πρώτης απαλλαγής (όπως απαιτείται), αφού είναι εξαιρετικά δυσχερές η διαπίστωση χορήγησης απαλλαγής λόγω μη αναγραφής της πράξης αυτής στο συμβόλαιο.

»Άλλωστε, θεωρούμε ότι το συγκεκριμένο πρόβλημα θα μπορούσε να επιλυθεί αν ο αγοραστής προέβαινε σε καταδίκη του πωλητή σε δήλωση βουλήσεως προκειμένου ο δεύτερος να συμπράξει στη συμπλήρωση του σχετικού μεταβιβαστικού συμβολαίου.»

Η Δ.Ο.Υ. Κηφισιάς, δια του προϊσταμένου κυρίου Καπετανγιώργη, ισχυρίστηκε από τηλεφώνου ότι, λόγω της υφιστάμενης εγκυκλίου οδηγίας που απαιτεί την υποβολή συμπληρωματικής συμβολαιογραφικής πράξης, δεν νομιμοποιείται να πράξει διαφορετικά.

Κρίσιμα σημεία, διαπιστώσεις

Είναι αλήθεια ότι η υποχρέωση του συμβολαιογράφου (αλλά και των συμβαλλομένων), να αναγράψει στο συμβόλαιο μεταβιβάσεως ακινήτου αν απαλλάχτηκε η μεταβίβαση του φόρου, αποσκοπεί στη διασφάλιση των συμφερόντων του δημοσίου, με τη διευκόλυνση του ελέγχου αν κάποιος έχει ήδη μια φορά απαλλαγεί του φόρου κτήσεως πρώτης κατοικίας. Το ότι όμως έχει αυτό το σκοπό δεν σημαίνει ότι συνάγεται απ' αυτήν οτιδήποτε θα διασφάλιζε τα συμφέροντα του δημοσίου και την ευκολία του ελέγχου.

Ούτε θεωρούμε εμείς ότι στην περίπτωση του κυρίου Ν.Γ. είναι δυνατόν να μην εφαρμοστεί αυτή η διάταξη. Αντιθέτως, θα έπρεπε, κατά τη γνώμη μας, να είναι προφανές, ότι στην περίπτωση του κυρίου Ν.Γ. έχει ήδη εφαρμοστεί αυτή η διάταξη, ακριβώς όπως ορίζει, κατά την κατάρτιση του μεταβιβαστικού συμβολαίου. Ο συμβολαιογράφος και οι συμβαλλόμενοι ώφειλαν να αναγράψουν αν εδόθη απαλλαγή λόγω αγοράς πρώτης κατοικίας ή όχι, ενόψει της καταρτίσεως του συμβολαίου, και έτσι κι έκαναν. Αφού δεν είχε δοθεί απαλλαγή, αλλά είχε πληρωθεί φόρος, έγραψαν, κατ' εφαρμογήν της διατάξεως, ότι πληρώθηκε φόρος, εκπληρώνοντας έτσι τη σχετική τους υποχρέωση. Το ότι πρέπει τώρα να επιστραφεί το ποσό που πληρώθηκε, δεν ορίζεται από τις διατάξεις περί απαλλαγής εκ του φόρου

μεταβιβάσεως ακινήτων της αγοράς πρώτης κατοικίας, αλλά από ολωσδιόλου άλλες διατάξεις, τις διατάξεις περί επιστροφής των αχρεωστήτως καταβληθέντων.

Οι ορισμοί της α.ν.1521/50,13§2 προϋποθέτουν την κατάρτιση συμβολαίου στο πλαίσιο μεταβιβάσεως (κατ' ΑΚ1033) ακινήτου. Δεν συνεπάγονται την κατάρτιση συμβολαίου όταν έχει ήδη γίνει η μεταβίβαση.

Κατ' ακολουθίαν, το ότι δεν οφείλει ο κύριος Ν.Γ., προκειμένου να εισπράξει τα αχρεωστήτως καταβληθέντα, να προσκομίσει νέο συμβόλαιο, δεν εξαρτάται από το ότι δεν ανευρίσκεται ο πωλητής ή αρνείται να συμπράξει. Το ίδιο θα ίσχυε και αν ο πωλητής ήταν παρών και απολύτως πρόθυμος. Το γενικό ενδεχόμενο όμως, στις περιπτώσεις αυτές, να μην ανευρίσκεται ή να αρνείται ο πωλητής να συμπράξει, είναι ενδεικτικό του μεγέθους του παραλογισμού εν προκειμένω της διοικήσεως, και καταδεικνύει το πόσο ανυποστήριχτη θα ήταν και από νομοθετικής απόψεως η θέση, ότι «σε κάθε περίπτωση που η απαλλαγή παρέχεται μετά την κατάρτιση του συμβολαίου πρέπει να συντάσσεται συμπληρωματική πράξη» αυτού.

De lege ferenda πάντως, αλλά και από την οπτική γωνία της καλής διοικήσεως, έχουμε πράγματι να παρατηρήσουμε, ότι ο στόχος της διασφάλισης των συμφερόντων του δημοσίου δεν επιτρέπεται να επιδιώκεται χωρίς κάποιο μέτρο, που απορρέει από μια αίσθηση του τί ζητείται από τον πολίτη και πόσο επαχθές ενδέχεται να είναι αυτό γι' αυτόν. Πέρα από την ταλαιπωρία που συνεπάγεται για τον φορολογηθέντα κτήτορα, η σύνταξη νέου συμβολαίου προϋποθέτει έξοδα, τα οποία δεν υπάρχει κανένας λόγος να υποστεί αυτός, ιδίως όταν η αρχική καταβολή αχρεωστήτως του φόρου οφείλεται κατά κύριο λόγο σε ενέργειες της διοικήσεως. Αλλά εκτός αυτού, η σύνταξη του νέου συμβολαίου προϋποθέτει τη σύμπραξη του αρχικού πωλητή, ο οποίος όμως δεν έχει κατά το ισχύον δίκαιο καμμία τέτοια υποχρέωση.

Ως εκ τούτου, η παρατήρηση της Διεύθυνσης Φορολογίας Κεφαλαίου, ότι θα μπορούσε ο αγοραστής να ζητήσει την καταδίκη στη σχετική δήλωση βουλήσεως του πωλητή, δεν ευσταθεί κατά το ισχύον δίκαιο· είναι μάλιστα ολωσδιόλου εκτός της λογικής του ισχύοντος δικαίου. Αλλά εμφανίζει εκτός αυτού και μία απαράδεκτη αδιαφορία για τα συμφέροντα του πολίτη, αφού τον κατευθύνει σε νέο πολύχρονο, πολυδάπανο και πάντως αναίτιο δικαστικό αγώνα.

Στην περίπτωση μάλιστα του κυρίου Ν.Γ., όπου έχει παρέλθει και η πενταετία της ν.1078/80,1§7, η απαίτηση της συντάξεως νέας συμβολαιογραφικής πράξεως ελάχιστη ουσιαστική σημασία θα μπορούσε να έχει και για τα συμφέροντα του δημοσίου. Το ενδεχόμενο άλλωστε να επιχειρήσει κανείς εκ των υστέρων να τύχει νέας απαλλαγής σε άλλη Δ.Ο.Υ., χρησιμοποιώντας το ότι δεν έχει αναγραφεί στο συμβόλαιο η τελικώς δοθείσα απαλλαγή, θα προσκρούει κατά κανόνα στο ότι θα φαίνεται, ούτως ή άλλως, από το συμβόλαιο, ότι έχει αυτός ακίνητο που καλύπτει τις στεγαστικές του ανάγκες. Εξάλλου, ένα από τα απαιτούμενα δικαιολογητικά, η υποβολή των οποίων προϋποτίθεται σε κάθε περίπτωση απαλλαγής λόγω αγοράς πρώτης κατοικίας, είναι ακριβώς υπεύθυνη δήλωση του ενδιαφερομένου, ότι δεν έχει τύχει τέτοιας απαλλαγής άλλη φορά (ΥπΟικ. 1051240/385/Α 0013/ΠΟΛ.1057/21-6-2004, 1§3β). Από κει και πέρα, το να απαιτεί η διοίκηση, πάση θυσία, εκ των προτέρων, διασφάλιση και από το πιο μακρινό ακόμα ενδεχόμενο κακόβουλης συμπεριφοράς, χωρίς μέριμνα για την επιβάρυνση, και όταν δεν υπάρχει πραγματικά αυτό το ενδεχόμενο, του πολίτη, σαφώς δεν είναι δείγμα χρηστής διοικήσεως. Και την εκθέτει στην υποψία, ότι η κύρια μέριμνα των στελεχών της δεν είναι η προσφορά ποιοτικού διοικητικού προϊόντος στο έθνος και τους πολίτες, αλλά η αποφυγή πάση θυσία, του ενδεχομένου να χρειάζεται να εργαστούν, όπως προβλέπεται, για να ελέγξουν κάθε συγκεκριμένη περίπτωση.

Τέλος, σε σχέση με τη δεσμευτικότητα για τη Δ.Ο.Υ. Κηφισιάς της επίμαχης εγκυκλίου οδηγίας, θα πρέπει να επισημάνουμε ότι αυτή ρυθμίζεται από το άρθρο 25 του Υπαλληλικού Κώδικα. Σύμφωνα μ' αυτό, οι υπάλληλοι της Δ.Ο.Υ. Κηφισιάς είναι σε κάθε περίπτωση αυτοτελώς υπεύθυνοι για τη νομιμότητα των ενεργειών τους. Ώφειλαν όμως, εφόσον μάλιστα δεν αντιλήφθηκαν τον παράνομο χαρακτήρα της σχετικής εγκυκλίου διαταγής, να την ακολουθήσουν. Αλλά κατόπιν του παρόντος πορίσματος, εφαρμόζεται η §3, σύμφωνα με την οποία ο υπάλληλος οφείλει να μην εκτελέσει προδήλως παράνομη διαταγή. Κατά συνέπειαν, η Δ.Ο.Υ. Κηφισιάς όχι μόνο νομιμοποιείται πλέον να αγνοήσει τη διαταγή και να εκτελέσει τη δικαστική απόφαση χωρίς να αναμένει την προσκόμιση συμπληρωματικής συμβολαιογραφικής πράξεως, αλλά και οφείλει να το κάνει.

Συμπέρασμα – προτάσεις

Σύμφωνα με τα ανωτέρω θεωρούμε ότι υπήρξε παράβαση από τη μεριά της διοικήσεως του δικαιώματος του Ν.Γ. να αναλάβει, κατόπιν της σχετικής δικαστικής αποφάσεως, το ποσό του αχρεωστήτως καταβληθέντος φόρου. Υπήρξε συναφώς παράλειψη τηρήσεως της νομιμότητας, οφειλόμενη κυρίως στην πρόβλεψη δια της εγκυκλίου οδηγίας Υπ.Οικ. 1080792/1428/0013/ΠΟΛ.1162 της 10/7/1989 ότι «σε κάθε περίπτωση που η απαλλαγή παρέχεται μετά την κατάρτιση του συμβολαίου πρέπει να συντάσσεται συμπληρωματική πράξη του συμβολαίου η οποία να μεταγράφεται και να υποβάλλεται στον προϊστάμενο Δ.Ο.Υ.». Υπήρξε τέλος περαιτέρω κακοδιοίκηση κατά το ότι η Διεύθυνση Φορολογίας Κεφαλαίου επέδειξε αδιαφορία για τα εύλογα συμφέροντα των φορολογουμένων.

Προτείνουμε:

- 1) Τη ρητή ανάκληση της ανωτέρω εγκυκλίου διαταγής και κάθε άλλης συναφούς οδηγίας.
- 2) Την άμεση εκτέλεση της ΔπρΑθ650/2003 και την επιστροφή των χρημάτων που δικαιούται ο Ν.Γ.

Η Βοηθός Συνήγορος του Πολίτη

Καλλιόπη Σπανού

Πληροφορίες:

Ειδικός Επιστήμονας Μιχάλης Ρουμελιώτης

Βοηθός Επιστήμονας Ασημίνα Καλαϊντζή

ΠΑΡΑΡΤΗΜΑ
ΟΙ ΔΙΑΤΑΞΕΙΣ ΤΟΥ ΝΟΜΟΥ

Στο Σύνταγμα της Ελλάδος ορίζεται ότι:

«Άρθρο 95

§5. Η διοίκηση έχει υποχρέωση να συμμορφώνεται προς τις δικαστικές αποφάσεις. Η παράβαση της υποχρέωσης αυτής γεννά ευθύνη για κάθε αρμόδιο όργανο, όπως νόμος ορίζει...»

Σε εκτέλεση της ανωτέρω διατάξεως εκδόθηκε ο ν.3068/2002:

«ΚΕΦΑΛΑΙΟ Α΄. Συμμόρφωση της διοίκησης προς τις δικαστικές αποφάσεις

Άρθρο 1

Το Δημόσιο, οι οργανισμοί τοπικής αυτοδιοίκησης και τα λοιπά νομικά πρόσωπα δημοσίου δικαίου έχουν υποχρέωση να συμμορφώνονται χωρίς καθυστέρηση προς τις δικαστικές αποφάσεις και να προβαίνουν σε όλες τις ενέργειες που επιβάλλονται για την εκπλήρωση της υποχρέωσης αυτής και για την εκτέλεση των αποφάσεων. Δικαστικές αποφάσεις κατά την έννοια του προηγούμενου εδαφίου είναι όλες οι αποφάσεις των διοικητικών, πολιτικών, ποινικών και ειδικών δικαστηρίων που παράγουν υποχρέωση συμμόρφωσης ή είναι εκτελεστές κατά τις οικείες δικονομικές διατάξεις και τους όρους που κάθε απόφαση τάσσει.

Άρθρο 5

§1. Η μη εκπλήρωση των υποχρεώσεων που προβλέπονται στο Κεφάλαιο Α΄ του νόμου αυτού ή η προτροπή σε μη εκτέλεση συνιστά ιδιαίτερο πειθαρχικό παράπτωμα για κάθε αρμόδιο υπάλληλο...

...»

Στον Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος (ΚΦΕ) ορίζεται ότι:

«Άρθρο 74: Βεβαίωση του φόρου

§7. Φόρος που έχει ήδη βεβαιωθεί κατά το ποσό που δεν οφείλεται με βάση οριστική απόφαση του διοικητικού πρωτοδικείου, εκπίπτει ή επιστρέφεται κατά περίπτωση. Τυχόν άσκηση έφεσης από το Δημόσιο κατά οριστικών αποφάσεων διοικητικών πρωτοδικείων δεν αναστέλλει σε καμιά περίπτωση τη διαδικασία της έκπτωσης των ποσών που βεβαιώθηκαν ή της επιστροφής των ποσών που καταβλήθηκαν αλλά δεν οφείλονται βάσει των αποφάσεων αυτών.

...»

Στο α.ν.1521/50 περί φόρου μεταβιβάσεως ακινήτων (ο οποίος κυρώθηκε με τον ν.1587/50) ορίζεται ότι:

«Άρθρον 7

§1. Δι' εκάστην μεταβίβασιν οι συμβαλλόμενοι υποχρεούνται προ της συντάξεως του συμβολαίου των, να επιδώσωσι κοινήν δήλωσιν φόρου μεταβιβάσεως, προς τον Οικον. Έφορον της περιφέρειας εν ή κείται το ακίνητον ή προκειμένου περί πλοίου της περιφέρειας εν ή είναι νηολογημένον τούτο.

§2. Επί υποχρέων φυσικών προσώπων η δήλωσις υποβάλλεται υπ' αυτών ή των πληρεξουσίων των ή των νομίμων αντιπροσώπων των. Επί υποχρέων νομικών

προσώπων η δήλωση υποβάλλεται υπό των αντιπροσωπευόντων ταύτα ή του πληρεξουσίου των.

...
Άρθρον 13

§2. Ο συμβολαιογράφος υποχρεούται α. να αναγράψη εις το συμβόλαιον τον αύξοντα αριθμόν της δηλώσεως και την Οικ. Εφορίαν την παραλαβούσαν ταύτην, τον αριθμόν και την ημερομηνίαν του αποδεικτικού εισπράξεως, το καταβληθέν ποσόν του φόρου μεταβιβάσεως, το Δημόσιον Ταμείον και το ονοματεπώνυμον του επιμελητού εισπράξεως, β. να επισυνάψη το αποδεικτικόν εισπράξεως εις το συμβόλαιον και γ. να υπομιμήσκη εις τους συμβαλλομένους απάσας τας εκ του παρόντος νόμου υποχρεώσεις αυτών και τας κυρώσεις δια τας παραβάσεις των διατάξεών του ποιούμενος ρητήν μνείαν εν τω συμβολαίω περί τούτου. δ. να αναγράψη εις το συμβόλαιον εάν η περί ής τούτο μεταβίβασις έτυχεν απαλλαγής εκ τού φόρου μεταβιβάσεως, ως αφορώσα απόκτησιν πρώτης κατοικίας ή μη. Αι διατάξεις της παρούσης παραγράφου εφαρμόζονται αναλόγως και επί των περιπτώσεων της παρ. 2 του άρθρου 7 του παρόντος.

...»

Οι σχετικές διατάξεις του ν.1078/80, περί απαλλαγής εκ του φόρου μεταβιβάσεως ακινήτων της αγοράς πρώτης κατοικίας, έχουν ως εξής:

«Άρθρο 1

§5. Η απαλλαγή από το φόρο μεταβίβασης για αγορά κατοικίας ή οικοπέδου παρέχεται μία φορά. Απαλλαγή παρέχεται και για κάθε νέα αγορά ακινήτου εφόσον: α) τα ακίνητα που έχει στην κυριότητά του κατά το χρόνο της νέας αγοράς ο αγοραστής, ο σύζυγος ή τα ανήλικα τέκνα τους, δεν πληρούν τις στεγαστικές ανάγκες της οικογένειάς τους και β) ο αγοραστής υποβάλει την οικεία δήλωση και καταβάλει εφάπαξ το φόρο που αναλογεί στην αξία του ακινήτου που έτυχε της απαλλαγής...

§7. Επιφυλασσομένων των διατάξεων του δευτέρου εδαφ. της παρ. 5 του παρόντος άρθρ., η απαλλαγή παρέχεται υπό τον όρον ότι το ακίνητον θα παραμείνη εις την κυριότητα του αγοραστή επί μίαν τουλάχιστον πενταετίαν. Αν ο αγοραστής μεταβιβάσει ή συστήσει επ' αυτού οποιοδήποτε εμπράγματο δικαίωμα, πλην υποθήκης, πριν την παρέλευση πενταετίας, υποχρεούται, πριν τη μεταβίβαση ή τη σύσταση του εμπράγματος δικαιώματος, σε υποβολή δήλωσης και καταβολή εφάπαξ του φόρου που αναλογεί στην αξία του ακινήτου... Προ της παρελεύσεως πενταετίας απαγορεύεται η σύνταξις συμβολαιογραφικού εγγράφου, μεταβιβάζοντος την κυριότητα ή συνιστώντος εμπράγματα δικαιώματα επί ακινήτου, πλην υποθήκης, το οποίον δεν υπήχθη εις φόρον κατά τα άνω, εάν δεν προσαρτηθή υπό του συμβολαιογράφου, εις το παρ' αυτού συντασσόμενον συμβόλαιον, βεβαίωσις του αρμοδίου Οικον. Εφόρου περί υποβολής δηλώσεως και καταβολής ολοκλήρου του ποσού του κατά το προηγούμενον εδάφιον φόρου...

§8. Εν ή περιπτώσει δεν συντρέχουν αι προϋποθέσεις δια την κατά τας διατάξεις του παρόντος απαλλαγήν από του φόρου μεταβιβάσεως και παρεσχέθη τοιαύτη, επιβάλλεται εις βάρος του αγοραστή, εκτός του αναλογούντος φόρου επί της κατά τον χρόνον της διαπιστώσεως της παραβάσεως αγοραίας αξίας του ακινήτου και πρόσθετος τοιούτος οριζόμενος εις ποσοστόν 100%...»

Σχετικά με τη δεσμευτικότητα για τους ιεραρχικώς υφισταμένους των εγκυκλίων, στον Υπαλληλικό Κώδικα (ΥΚ) ορίζεται ότι:

«Άρθρο 25: Νομιμότητα υπηρεσιακών ενεργειών

§1. Ο υπάλληλος είναι υπεύθυνος για την εκτέλεση των καθηκόντων του και τη νομιμότητα των υπηρεσιακών του ενεργειών.

§2. Ο υπάλληλος οφείλει να υπακούει στις διαταγές των προϊσταμένων του. Όταν όμως εκτελεί διαταγή την οποία θεωρεί παράνομη, οφείλει, πριν την εκτελέσει, να αναφέρει εγγράφως την αντίθετη γνώμη του και να εκτελέσει τη διαταγή χωρίς υπαίτια καθυστέρηση. Η διαταγή δεν προσκτάται νομιμότητα εκ του ότι ο υπάλληλος οφείλει να υπακούσει σε αυτήν.

§3. Αν η διαταγή είναι προδήλως αντισυνταγματική ή παράνομη, ο υπάλληλος οφείλει να μην την εκτελέσει και να το αναφέρει χωρίς αναβολή. Όταν σε διαταγή, η οποία προδήλως αντίκειται σε διατάξεις νόμων ή κανονιστικών πράξεων, διατυπώνονται επείγοντες και εξαιρετικοί λόγοι γενικότερου συμφέροντος ή όταν, ύστερα από άρνηση υπακοής σε πρώτη διαταγή που προδήλως αντίκειται σε τέτοιες διατάξεις, ακολουθήσει δεύτερη διαταγή που εκθέτει επείγοντες και εξαιρετικούς λόγους γενικότερου συμφέροντος, ο υπάλληλος οφείλει να εκτελέσει τη διαταγή και να αναφέρει συγχρόνως στην προϊσταμένη αρχή εκείνου που τον διέταξε. Επί νομικών προσώπων δημοσίου δικαίου, εφόσον εκείνος που διέταξε είναι το διοικητικό συμβούλιο ή το ανώτατο μονομελές όργανο διοίκησης, η αναφορά υποβάλλεται στον εποπτεύοντα υπουργό. Εάν εκείνος που διέταξε είναι ο υπουργός, η αναφορά υποβάλλεται στον πρωθυπουργό.