



ΠΑΝΕΠΙΣΤΗΜΙΟ  
ΙΩΑΝΝΙΝΩΝ

**ΣΧΟΛΗ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ ΚΑΙ ΔΙΟΙΚΗΤΙΚΩΝ ΕΠΙΣΤΗΜΩΝ**

**ΤΜΗΜΑ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ ΚΑΙ ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΗΣ**

**ΠΜΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ - ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΗ**

**ΚΑΙ ΔΙΟΙΚΗΤΙΚΗ ΕΠΙΣΤΗΜΗ**

**ΜΕΤΑΠΤΥΧΙΑΚΗ ΕΡΓΑΣΙΑ**

**ΈΛΕΓΧΟΣ ΔΗΜΟΣΙΩΝ ΔΑΠΑΝΩΝ –**

**ΚΑΤΑΛΟΓΙΣΤΙΚΕΣ ΠΡΑΞΕΙΣ**

Νικόλαος Ι. Κούκιας

Επιβλέπων: Γεώργιος Αργυρός  
Αναπληρωτής Καθηγητής

Πρέβεζα, Δεκέμβριος 2019



ΠΑΝΕΠΙΣΤΗΜΙΟ  
ΙΩΑΝΝΙΝΩΝ

**ΣΧΟΛΗ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ ΚΑΙ ΔΙΟΙΚΗΤΙΚΩΝ ΕΠΙΣΤΗΜΩΝ**  
**ΤΜΗΜΑ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ ΚΑΙ ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΗΣ**  
**ΠΜΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ - ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΗ**  
**ΚΑΙ ΔΙΟΙΚΗΤΙΚΗ ΕΠΙΣΤΗΜΗ**

**ΜΕΤΑΠΤΥΧΙΑΚΗ ΕΡΓΑΣΙΑ**

**ΈΛΕΓΧΟΣ ΔΗΜΟΣΙΩΝ ΔΑΠΑΝΩΝ –**  
**ΚΑΤΑΛΟΓΙΣΤΙΚΕΣ ΠΡΑΞΕΙΣ**

Νικόλαος Ι. Κούκias

Επιβλέπων: Γεώργιος Αργυρός  
Αναπληρωτής Καθηγητής

Πρέβεζα, Δεκέμβριος 2019

# **PUBLIC EXPENDITURE CONTROL – IMPUTATIONS ACTS**

**Εγκρίθηκε από τριμελή εξεταστική επιτροπή**  
Πρέβεζα, 2019

## **ΕΠΙΤΡΟΠΗ ΑΞΙΟΛΟΓΗΣΗΣ**

1. Επιβλέπων καθηγητής

Γεώργιος Αργυρός

Αναπληρωτής Καθηγητής

2. Μέλος επιτροπής

Παρασκευή Παππά

Λέκτορας

3. Μέλος επιτροπής

Ευάγγελος Χύτης

Επίκουρος Καθηγητής

Ο Διευθυντής του ΠΜΣ

Κωνσταντίνος Καραμάνης

Αναπληρωτής Καθηγητής

© Κούκιας Νικόλαος, 2019.

Με επιφύλαξη παντός δικαιώματος. All rights reserved.

## **Δήλωση μη λογοκλοπής**

Δηλώνω υπεύθυνα και γνωρίζοντας τις κυρώσεις του Ν. 2121/1993 περί Πνευματικής Ιδιοκτησίας, ότι η παρούσα μεταπτυχιακή εργασία είναι εκ ολοκλήρου αποτέλεσμα δικής μου ερευνητικής εργασίας, δεν αποτελεί προϊόν αντιγραφής ούτε προέρχεται από ανάθεση σε τρίτους. Όλες οι πηγές που χρησιμοποιήθηκαν (κάθε είδους, μορφής και προέλευσης) για τη συγγραφή της περιλαμβάνονται στη βιβλιογραφία.

Κούκιας Νικόλαος

## ΠΕΡΙΛΗΨΗ

Το θέμα της εργασίας αυτής είναι ο έλεγχος των δημοσίων δαπανών, τόσο σε διοικητικό επίπεδο, κυρίως από τους οικονομικούς επιθεωρητές, όσο και από το Ελεγκτικό Συνέδριο (ΕΣ), μέσω κυρίως των Επιτρόπων, των Κλιμακίων και των Τμημάτων αυτού.

Η εργασία αποτελείται από τέσσερα βασικά κεφάλαια:

Στο πρώτο Κεφάλαιο, αναπτύσσεται το θέμα του δημοσίου χρήματος, αφού προηγουμένως προηγηθεί η παράθεση κάποιων βασικών εννοιών και στοιχείων. Στην αρχή του κεφαλαίου γίνεται αναφορά σε ορισμένες βασικές έννοιες και στοιχεία και ακολούθως στην έννοια του δημοσίου χρήματος. Στη συνέχεια, γίνεται αναφορά στους φορείς του δημοσίου χρήματος που δεν είναι μόνο ΝΠΔΔ αλλά και ΝΠΙΔ. Η διαχείριση του δημοσίου χρήματος λαμβάνει χώρα μέσω των διαχειριστών αυτού, οι οποίοι διαχειριστές φέρουν ευθύνη για τη διαχείρισή του. Το θέμα της ευθύνης αναπτύσσεται ακολούθως στο εξεταζόμενο Κεφάλαιο, το οποίο ολοκληρώνεται με σχετική νομολογιακή έρευνα στο πλαίσιο της οποίας, παρουσιάζονται, εκτός των άλλων, βασικές θέσεις του Ελεγκτικού Συνεδρίου για το δημόσιο χρήμα.

Στο δεύτερο Κεφάλαιο αναπτύσσεται το θέμα του προληπτικού ελέγχου των δημοσίων δαπανών. Αφού στην αρχή του Κεφαλαίου αναφερθούν μερικά γενικά στοιχεία για τον εξεταζόμενο έλεγχο, στη συνέχεια αναλύεται διεξοδικά το αντικείμενο αυτού του ελέγχου. Στην αμέσως επόμενη ενότητα, γίνεται εμπειριστατωμένη αναφορά στην διαδικασία και την έκταση του προληπτικού ελέγχου, ενώ ακολουθεί νομολογιακή έρευνα που σκοπό έχει την ανεύρεση, παράθεση και σχολιασμό αποφάσεων και πράξεων του Ελεγκτικού Συνεδρίου για το θέμα αυτό.

Στο τρίτο Κεφάλαιο αναπτύσσεται το θέμα του κατασταλτικού ελέγχου των δημοσίων δαπανών. Στην αρχή του Κεφαλαίου γίνεται αναφορά στον διοικητικό κατασταλτικό έλεγχο και εν συνεχεία στον δικαστικό. Σε ξεχωριστή παράγραφο γίνεται η ανάπτυξη της μεθοδολογίας και στη συνέχεια των ειδών του ελέγχου. Ακολούθως γίνεται αναφορά στην έννοια του ελλείμματος. Το επί μέρους θέμα που αφορά τα όργανα και τη διαδικασία του καταλογισμού ακολουθεί στη συνέχεια. Στο ίδιο Κεφάλαιο υπάρχει σχετική νομολογιακή έρευνα στο πλαίσιο

αποφάσεων και πράξεων του Ελεγκτικού Συνεδρίου για το θέμα του κατασταλτικού ελέγχου γενικά αλλά και για επιμέρους θέματα αυτού.

Στο τέταρτο Κεφάλαιο γίνεται αναφορά στο θέμα της καταλογιστικής πράξης. Η καταλογιστική πράξη είναι αποτέλεσμα του ελέγχου και εκδίδεται κατά κανόνα σε βάρος διαχειριστών/υπόλογων που με τις πράξεις τους ή τις παραλείψεις τους, στο πλαίσιο της διαχείρισης του δημοσίου χρήματος, δημιούργησαν έλλειμμα. Αφού προηγηθεί μια γενική αναφορά για την καταλογιστική πράξη, στη συνέχεια αναπτύσσεται το ζήτημα της ύπαρξης αιτιώδους συνδέσμου, μεταξύ πράξης και ζημιάς. Το ζήτημα της αιτιολογίας της καταλογιστικής πράξης θα αναπτυχθεί αμέσως μετά και ακολούθως το θέμα των τόκων υπερημερίας. Το κεφάλαιο θα ολοκληρωθεί με μια ανάλογη ως προηγουμένως ενσωμάτωση της νομολογιακής έρευνας.

Όσον αφορά στη μεθοδολογία που προσεγγίζεται το θέμα, σε κάθε κεφάλαιο προηγείται μια «θεωρητικού τύπου προσέγγιση» και στη συνέχεια η ίδια προσέγγιση λαμβάνει χώρα σε επίπεδο νομολογίας. Σε ορισμένα κεφάλαια η νομολογία ενσωματώνεται στην θεωρητική ανάπτυξη του θέματος. Στο τέλος της εργασίας παρατίθενται τα βασικά συμπεράσματα που προέκυψαν από τις προαναφερθείσες θεωρητικές και νομολογιακές προσεγγίσεις.

Στο εξεταζόμενο θέμα καταβάλλεται προσπάθεια για μια ολοκληρωμένη θεώρηση στο ζήτημα του ελέγχου των δημοσίων δαπανών τόσο σε διοικητικό, όσο και σε επίπεδο Ελεγκτικού Συνεδρίου. Ο έλεγχος αυτός είναι τόσο προληπτικός, όσο και κατασταλτικός. Αφού αναλυθούν τα εν λόγω θέματα του ελέγχου, η εργασία επικεντρώνεται στον κατασταλτικό διοικητικό και δικαστικό έλεγχο των δημοσίων δαπανών ο οποίος εν τέλει μπορεί να οδηγήσει στην έκδοση σχετικής καταλογιστικής πράξης, θέμα το οποίο εξετάζεται διεξοδικά.

**Λέξεις κλειδιά:** Έλεγχος Δημοσίων Δαπανών, καταλογισμός, διαχειριστής δημόσιου χρήματος (υπόλογος), κατασταλτικός έλεγχος, διαχειριστικό έλλειμμα.



## **ABSTRACT**

This thesis seeks to facilitate understanding the control of public expenditure, both at administrative level, mainly by financial auditors, and by Court of Auditors, mainly through its Commissioners, Scales and Departments.

This thesis consists of four main chapters:

In the first chapter, the issue of public money is discussed, after a brief description of main concepts and aspects regarded to this area. In fact, at the beginning of the subject, a few definitions regarding public money are analyzed, which are followed by a reference to public money bodies that are Public and Private Legal Entities. The management of public money is accomplished by its managers, who take full responsibility. The issue of responsibility is later fully explained. The chapter concludes with a case-law investigation, in which, inter alia, the Court's key positions on public money are presented.

The second chapter deals with the issue of ex-ante control of public expenditure. After a number of information regarding the subjected control, the scope of this audit is then fully analyzed. Next, an in-depth reference is achieved to procedure as well as the extent of the preventive review. Then a case-law research is following, aiming at finding, quoting and commenting on the Court's decisions and acts with regard to the subjected issue.

The following chapter deals with the issue of ex-post control of public expenditure. At the beginning of the chapter, a reference to the administrative ex-post control is made, which is followed by a judicial review. Next, the methodology is developed, followed by an analysis of the term "deficit" and the issues affecting institutions and imputation procedure. In the addressed subject, a relevant case-law research in terms of decisions and acts of the Court of Auditors is demonstrated. The research regards the ex-post control in a wide range of issues.

The fourth chapter refers to appraisal operations. The imputation act is the result of scrutiny and usually issued against managers/accountants, who created a deficit in the management of public money. After a general reference to the act of punishment, a question of the causal link between the act and the harm arises. The reasons that provoked this imputation as well as the issue regarding the interest of

deferred payment are later shortly analyzed. The chapter concludes with a similar one to the previous integration of case-law research.

As regards the methodology approached, each chapter is preceded by a “theoretical approach”, which later takes place at the level of case law. In a few chapters, the case law is incorporated into the theoretical development of the subject. At the end of this thesis the main conclusions are drawn, as resulting from the aforementioned theoretical and jurisprudential approaches.

This thesis demonstrates an integrated approach to the issue of control over public expenditure at the administrative as well as Court level. This control is both ex-ante and ex-post. Except for the analysis of these control issues, this thesis focuses on the repressive administrative and judicial scrutiny of public expenditure, which may ultimately lead to the adoption of relevant suppressive act, an issue which is analyzed in-depth.

**Key-words:** Public expenditure control, imputation, public money manager (accountable officer), ex-post control, deficit management.

## Πίνακας Περιεχομένων

ΠΕΡΙΛΗΨΗ.....	i
ABSTRACT.....	iii
ΠΙΝΑΚΑΣ ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΩΝ.....	v
ΣΥΝΤΟΜΟΓΡΑΦΙΕΣ.....	vi
ΕΙΣΑΓΩΓΗ.....	1
ΚΕΦΑΛΑΙΟ ΠΡΩΤΟ: Γενικά. Δημόσιο χρήμα.....	2
1.1 Γενικά.....	2
1.1.1 ΠΡΟΫΠΟΛΟΓΙΣΜΟΣ - ΑΠΟΛΟΓΙΣΜΟΣ - ΙΣΟΛΟΓΙΣΜΟΣ.....	2
1.1.2 Γενικές αρχές δημοσιονομικού δικαίου.....	9
1.2 Έννοια του δημοσίου χρήματος.....	13
1.2.1. Φορείς διαχείρισης του δημοσίου χρήματος.....	16
1.3. Ευθύνη των διαχειριστών δημοσίου χρήματος.....	200
1.4 Νομολογιακή έρευνα.....	222
ΚΕΦΑΛΑΙΟ ΔΕΥΤΕΡΟ: Προληπτικός έλεγχος δημοσίων δαπανών.....	266
2.1. Γενικά.....	266
2.2 Αντικείμενο του ελέγχου – Όργανα - Διαδικασία και έκταση του προληπτικού ελέγχου.....	28
ΚΕΦΑΛΑΙΟ ΤΡΙΤΟ: Κατασταλτικός έλεγχος δημοσίων δαπανών.....	400
3.1 Γενικά.....	400
3.2 Διοικητικός Κατασταλτικός Έλεγχος.....	400
3.3 Δικαστικός Κατασταλτικός Έλεγχος.....	41
3.4 Μεθοδολογία και είδη ελέγχου.....	433
3.5 Η έννοια του ελλείμματος και η διαδικασία καταλογισμού του.....	466
3.6 Όργανα καταλογισμού.....	47
3.7 Διαδικασία καταλογισμού.....	48
3.8 Περαιτέρω ανάλυση κατασταλτικού ελέγχου - Νομολογία.....	49
ΚΕΦΑΛΑΙΟ ΤΕΤΑΡΤΟ: Η καταλογιστική πράξη - Νομολογία.....	778
4.1 Γενικά.....	778
4.2 Αιτιώδης σύνδεσμος.....	889
4.3 Αιτιολογία καταλογιστικής πράξης.....	90
4.4.Καταλογισμός τόκων υπερημερίας.....	95
ΒΑΣΙΚΑ ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑΤΑ ΚΑΙ ΕΠΙΣΗΜΑΝΣΕΙΣ.....	96
ΕΠΙΛΟΓΟΣ.....	100
ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ.....	101

## ΣΥΝΤΟΜΟΓΡΑΦΙΕΣ

ΑΕΔ: Ανώτατο Ειδικό Δικαστήριο  
ΑΚ: Αστικός Κώδικας  
αρθ. : άρθρο  
βδ.: βασιλικό διάταγμα  
ΓΔΟΥ: Γενική Διεύθυνση Οικονομικών Υπηρεσιών  
ΓΛΚ: Γενικό Λογιστήριο του Κράτους  
ΓΣ: Γενική Συνέλευση  
Διδικ: Διοικητική Δίκη  
Δ.Ο.Υ.: Δημόσια Οικονομική Υπηρεσία  
ΔΣ: Διοικητικό Συμβούλιο  
ΔΥΕΕ: Δημοσιονομικές Υπηρεσίες Εποπτείας και Ελέγχου  
ΔΦΝ: Δελτίο Φορολογικής Νομοθεσίας  
ΕΕ: Ευρωπαϊκή Ένωση  
ΕΣ ή Ελ.Συν.: Ελεγκτικό Συνέδριο  
ΕτΚ: Εφημερίδα της Κυβέρνησης  
ΚΑΕ: Κωδικός Αριθμός Εσόδων/Εξόδων  
ΚΔΚ: Κώδικας Δήμων και Κοινοτήτων  
ΚΔΛ: Κώδικας Δημοσίου Λογιστικού  
ΚΕΔΕ: Κώδικας Είσπραξης Δημοσίων Εσόδων  
ΚΝΕΣ: Κώδικας Νόμων Ελεγκτικού Συνεδρίου  
ΚΠ: Κρατικός Προϋπολογισμός  
ΝΔ: Νομοθετικό Διάταγμα  
ΝΠΔΔ: Νομικό πρόσωπο δημοσίου Δικαίου  
ΝΠΙΔ: Νομικό πρόσωπο ιδιωτικού Δικαίου  
ΟΤΑ: Οργανισμός Τοπικής Αυτοδιοίκησης  
παρ. : παράγραφος  
πδ ή ΠΔ: Προεδρικό Διάταγμα  
Σ: Σύνταγμα  
ΥπΟικ : Υπουργείο Οικονομικών  
ΦΜΕ: Φύλλο Μεταβολών και Ελλείψεων  
ΧΕΠ: Χρηματικό Ένταλμα Προπληρωμής

## **ΕΙΣΑΓΩΓΗ**

Η σύγχρονη εποχή καταδεικνύει περισσότερο από ποτέ την επιτακτική ανάγκη προστασίας της διαχείρισης του δημοσίου χρήματος και του ελέγχου της ορθής εκτέλεσης του προϋπολογισμού. Η μη ορθή διαχείριση, αλλά και η εν γένει αναποτελεσματική λειτουργία της δημόσιας διοίκησης καλλιεργούν εκτός των άλλων πρόσφορο έδαφος για την εξάπλωση της διαφθοράς. Η οικονομική κρίση, επιβάλλει την ανάγκη για εκτενή και αποτελεσματικό δημοσιονομικό έλεγχο και τη δημιουργία αποτελεσματικότερων μεθόδων ελέγχου του δημοσίου χρήματος. Ελέγχου, δηλαδή, των πράξεων που διενεργούν τα όργανα της Πολιτείας προκειμένου να τηρήσουν την εκτέλεση του προϋπολογισμού προστατεύοντας στο μέγιστο δυνατό το δημόσιο χρήμα.

Υπό τα δεδομένα αυτά είναι απολύτως αυτονόητη η σημαντικότητα του εξεταζόμενου θέματος.

# ΚΕΦΑΛΑΙΟ ΠΡΩΤΟ: Γενικά. Δημόσιο χρήμα

## 1.1 Γενικά

### 1.1.1 ΠΡΟΫΠΟΛΟΓΙΣΜΟΣ - ΑΠΟΛΟΓΙΣΜΟΣ - ΙΣΟΛΟΓΙΣΜΟΣ

#### ΠΡΟΫΠΟΛΟΓΙΣΜΟΣ

##### Έννοια

Ο προϋπολογισμός, σύμφωνα με τις απόψεις που επικρατούν, είναι ένας ιδιότυπος<sup>1</sup> νόμος, για την ακρίβεια ένας ιδιότυπος τυπικός νόμος, υπό την έννοια ότι ψηφίζεται από την Βουλή και ειδικότερα από την Ολομέλεια αυτής και αντί να περιέχει κυρίως κείμενα, περιέχει κατά κανόνα λογαριασμούς. Μέσω του προϋπολογισμού, προσδιορίζονται, για την ακρίβεια εκτιμώνται, τα δημόσια έσοδα αλλά και τα όρια των εξόδων του Κράτους για κάθε οικονομικό έτος. Η Βουλή, ψηφίζοντας τον προϋπολογισμό, ελέγχει, εγκρίνει και εξουσιοδοτεί την Κυβέρνηση να ακολουθήσει το περιεχόμενο του προϋπολογισμού για τα έσοδα και τις δαπάνες για το επόμενο οικονομικό έτος<sup>2</sup>.

##### Κύριες ιδιότητες του προϋπολογισμού

Ο προϋπολογισμός παρουσιάζει τις εξής ιδιότητες:

- Είναι ετήσιος νόμος για το εκάστοτε επόμενο έτος
- Είναι περιοδικός νόμος, υπό την έννοια ότι ψηφίζεται κάθε χρόνο από τη Βουλή
- Είναι μια πράξη με προβλεπτικό περιεχόμενο. Ειδικότερα, γίνεται εκτίμηση και όχι αναλυτικός προσδιορισμός εσόδων και δαπανών
- Χαρακτηρίζεται ως πράξη κοινοβουλευτικού ελέγχου διότι είναι πράξη προκαταβολικής εξουσιοδότησης για την είσπραξη των προβλεπόμενων εσόδων και την πραγματοποίηση των εξόδων. Η Ολομέλεια της Βουλής έχει

---

<sup>1</sup> Χαρακτηρίζεται ως ιδιότυπος γιατί δεν ψηφίζεται σύμφωνα με τη συνήθη διαδικασία του άρθρου 76 Σ ή την κατ' επείγουσα διαδικασία του άρθρου 76 παρ. 4 Σ αλλά με βάση την ειδικότερη διάταξη του άρθρου 79 Σ. Ειδικότερα, ο Προϋπολογισμός κατατίθεται στη Βουλή από τον ΥπΟικ και περιλαμβάνει ένα τόμο με 3 μέρη (1<sup>ο</sup> μέρος: τακτικός προϋπολογισμός κεντρικών υπηρεσιών, 2<sup>ο</sup> μέρος: τακτικός προϋπολογισμός περιφερειακών υπηρεσιών, 3<sup>ο</sup> μέρος: δημόσιες επενδύσεις).

<sup>2</sup> Κόρσος : «Με τον προϋπολογισμό η οικονομική διαχείρισης δεν εγκαταλείπεται έρμαιο, αδέσποτος, ωσει υπό τον κυμάτων ή της τύχης δερομένων από εδώ και από εκεί, αλλά χειραγωγείται, πηδαλιουχείται, ελέγχεται και ασφαρίζεται, εν τω μέτρω του δυνατού, και εν τέλει φέρεται προς σκοπούς συγκεκριμένους. Ο προϋπολογισμός είναι το πηδάλιον, δι' ου ο κυβερνήτωρ του σκάφους άγει αυτό προς χαραχθείσαν οδόν. Άνευ αυτού, το κράτος ομοιάζει ωσαν σκάφος ακυβέρνητον και δη εν μέσω του πελάγους.».

διπλό ρόλο α) εγκρίνει το δημοσιονομικό πρόγραμμα της Κυβέρνησης και β) δίνει εξουσιοδότηση για την εκτέλεσή του.

#### Βασικές αρχές του προϋπολογισμού (άρθρο 49 ν.4270/2014)

Βασικές αρχές του προϋπολογισμού, είναι οι ακόλουθες:

➤ *Αρχή της ετήσιας διάρκειας:* ισχύει για ένα χρόνο από 1/1 έως 31/12 με τις εξής ΕΞΑΙΡΕΣΕΙΣ :

- Αρθ. 79 παρ. 4 Σ: Σύμφωνα με τις προβλέψεις αυτές μπορεί ο προϋπολογισμός κατ' εξαίρεση να λάβει τη μορφή ειδικού κάθε φορά νόμου, όταν ο ψηφισμένος προϋπολογισμός δεν μπορεί να εφαρμοστεί. Τότε τη θέση του θα λάβει ο ειδικός αυτός νόμος που ψηφίζεται από την Ολομέλεια της Βουλής με βάση τον οποίο θα λάβουν χώρα τα έσοδα και οι δαπάνες.
- Αρθ. 79 παρ. 5 Σ: Διαφορετική περίπτωση προβλέπει το άρθρο αυτό, σύμφωνα με το οποίο εάν λήξει η περίοδος της Βουλής, χωρίς την ψήφιση του προϋπολογισμού, παρατείνεται η ισχύς του προηγούμενου για 4 μήνες.
- Αρθ. 79 παρ. 6 Σ: Σύμφωνα με την πρόβλεψη του άρθρου αυτού, υπάρχει δυνατότητα να οριστεί διετής ισχύς του προϋπολογισμού. Η διάταξη αυτή βασίζεται στο δεδομένο ότι ο διετής προϋπολογισμός παρέχει αρκετές φορές αποτελεσματικότερη συνέχεια στην άσκηση της δημοσιονομικής πολιτικής. Μάλιστα δε υπάρχουν και περιπτώσεις στις οποίες η εφαρμογή ετήσιου προϋπολογισμού μπορεί να αποβεί εις βάρος της συνέχειας και συνέπειας των δημοσίων υπηρεσιών. Σε περίπτωση ανεπάρκειας των εγγεγραμμένων πιστώσεων κατά τη διάρκεια του οικονομικού έτους, δίνεται από τον ΚΔΛ η δυνατότητα παροχής πρόσθετων πιστώσεων από το αποθεματικό (αρθ. 59 ν.4270/2014).

➤ *Αρχή της ενότητας :* Όλα τα έσοδα και έξοδα θα πρέπει να παρατίθενται από κοινού δηλαδή να βρίσκονται σε ενιαίο κείμενο (αρθ. 79 παρ. 2 Σ και 49 ν.4270/2014). Κατ' εξαίρεση:

- Ο ΥπΟικ μπορεί να υποβάλει στη Βουλή συμπληρωματικό προϋπολογισμό, ο οποίος συνιστά πρόταση τροποποίησης των

πιστώσεων του ψηφισθέντος ετήσιου Κρατικού Προϋπολογισμού (αρθ. 20 β' και 60 ν.4270/2014).

- Για τις δημόσιες επενδύσεις ισχύει ότι πιστώσεις για την εκτέλεση του προγράμματος δημοσίων επενδύσεων εγγράφονται σε ιδιαίτερο τμήμα του Κρατικού Προϋπολογισμού (αρθ. 57 παρ. 2 ν.4270/2014). Υπενθυμίζεται ότι οι δημόσιες επενδύσεις αποτελούν δαπάνες παραγωγικών έργων με κάλυψη από δημόσια δάνεια.
- Προϋπολογισμοί ΝΠΔΔ και Ειδικοί Λογαριασμοί (π.χ. Ταμεία Εθνικής Άμυνας, Εθνικού Στόλου, Αεροπορικής Άμυνας, Εθνικής Οδοποιίας, τα Εθνικά Κληροδοτήματα κ.τ.λ.) δεν περιλαμβάνονται στον Κρατικό Προϋπολογισμό.

➤ *Αρχή της καθολικότητας* : Σύμφωνα με το περιεχόμενο της αρχής αυτής στον προϋπολογισμό, εμφανίζονται όλα τα κρίσιμα μεγέθη όπως όλα τα έσοδα και έξοδα, τα αποθεματικά, οι εγγυήσεις του δημοσίου και οι οιονεί χρηματοοικονομικές δραστηριότητες. Έτσι, δημιουργείται η ποιοτική και ποσοτική ισορροπία του συνόλου των εσόδων και των εξόδων.

Απόρροια τις αρχής της καθολικότητας είναι η εφαρμογή των κάτωθι κανόνων:

- α)1<sup>ος</sup> κανόνας: τα έσοδα δεν έχουν ειδικό προορισμό και
- β)2<sup>ος</sup> κανόνας: τα κρατικά έσοδα και έξοδα ΔΕΝ συμψηφίζονται ΟΥΤΕ αλληλεξαρτώνται<sup>3</sup>. Εξαιρέσεις από τον κανόνα μπορούν να εισαχθούν με απόφαση ΥπΟικ και γνώμη της Ολομέλειας του Ελεγκτικού Συνεδρίου, ΜΟΝΟ ΕΦΟΣΟΝ πρόκειται για αυστηρά λογιστική τακτοποίηση κατά τα διεθνή και ευρωπαϊκά πρότυπα.

Λόγω της ύπαρξης των αρχών της ενότητας και καθολικότητας, έσοδο και δαπάνη δεν μπορεί να πραγματοποιηθεί χωρίς προηγουμένως να αντιστοιχηθούν με ένα Κωδικό Αριθμό Εσόδων/Εξόδων (ΚΑΕ) ο οποίος περιλαμβάνει εγκεκριμένες

---

<sup>3</sup> Ο κανόνας αυτός ονομάζεται αλλιώς και «ο κανόνας του ακαθαρίστου προϊόντος». Π.χ. αν μια δημόσια υπηρεσία προβλέπει δαπάνες 300.000 ευρώ για λειτουργικά έξοδα και έσοδα 100.000 ευρώ, τότε κατά την κατάρτιση του προϋπολογισμού δεν επιτρέπεται να αφαιρεθεί από το ποσό των 300.000 ευρώ το ποσό των 100.000 ευρώ και να εγγραφεί μόνο στον πίνακα των εξόδων το ποσό των 200.000 ευρώ, αλλά θα πρέπει το ποσό των 300.000 να αναγραφεί στον πίνακα εξόδων και το ποσό των 100.000 ευρώ στον πίνακα των εσόδων προκειμένου να είναι δυνατή η εκτίμηση και ο έλεγχος του κάθε ποσού ξεχωριστά.



πιστώσεις, δηλαδή στον προϋπολογισμό καμιά δαπάνη δεν μπορεί να αναληφθεί ή να δοθεί εντολή πραγματοποίησης της, εάν υπερβαίνει τις εγκεκριμένες πιστώσεις<sup>4</sup>.

➤ *Αρχή της ειδίκευσης του προϋπολογισμού*: τα κρατικά έσοδα και έξοδα προσδιορίζονται εκ των προτέρων με απόφαση του ΥπΟικ, και γίνεται η αντιστοίχισή τους σε ΚΑΕ. Αυτή επικαιροποιείται ανά τακτά χρονικά διαστήματα. Εκ της αρχής αυτής, προκύπτει η αρχή της ειδικότητας των πιστώσεων και της απαγόρευσης της μεταφοράς πιστώσεων.

➤ *Αρχή της ειδικότητας των πιστώσεων* (αρθ. 51 παρ. 2, 71 παρ. 1 και 77 ν.4270/2014): Κάθε πίστωση καλύπτει συγκεκριμένη δαπάνη και δεν είναι δυνατό να χρησιμοποιηθεί για άλλη δαπάνη πέραν αυτής που αναγράφεται στο προϋπολογισμό. ΕΞΑΙΡΕΣΕΙΣ :

- Επιτρέπεται η αυξομείωση των πιστώσεων, στις περιπτώσεις που προβλέπει το άρθρο 71 ν.4270/2014.
- Επιτρέπεται η χορήγηση πίστωσης από το αποθεματικό με απόφαση του ΥπΟικ, στην περίπτωση που εξαντληθούν οι πιστώσεις ενός Υπουργείου κυρίως γιατί απεδείχθησαν ανεπαρκείς, κατά βάση, λόγω έκτακτων συνθηκών (αρθ.59 ν.4270/2014).
- Επιτρέπεται η έκδοση Προσωρινού Χρηματικού Εντάλματος. Οι προϋποθέσεις και η διαδικασία προβλέπονται στο άρθρο 105 ν.4270/2014, εφόσον η δαπάνη δεν προβλέπεται σε νόμο ή/και δεν είναι εγγεγραμμένη στον προϋπολογισμό.

Ο σκοπός καθιέρωσης της αρχής της ειδικότητας των πιστώσεων αποσκοπεί:

- α) στη δέσμευση της εκτελεστικής εξουσίας να διαθέτει το αναγραφόμενο στον Προϋπολογισμό ποσό για τον σκοπό για τον οποίο έχει αναγραφεί.
- β) να το διαθέτει μέσα στα χρονικά όρια για τα οποία έχει καταρτισθεί ο Προϋπολογισμός και
- γ) στην εξασφάλιση της αναλυτικής κατανομής των δημοσίων δαπανών και τον αποτελεσματικότερο έλεγχο τυχόν αυθαιρεσιών και καταχρήσεων.

---

<sup>4</sup> Ο κανόνας αυτός θα αναλυθεί περαιτέρω στα πλαίσια της αρχής της ειδικότητας των πιστώσεων.

➤ *Αρχή ειλικρίνειας και ακρίβειας προϋπολογισμού*: Κάθε πρόβλεψη εσόδων και εξόδων στο νόμο αυτό πρέπει να είναι ειλικρινής και ακριβής. Επίσης, δεν πρέπει να υπερτιμά ή υποτιμά τα πραγματικά στοιχεία στα οποία βασίζεται η πρόβλεψη, καθώς και να είναι σύμφωνη με τις λοιπές εκτιμήσεις της Κυβέρνησης (αρθ. 33 δ' ν.4270/2014).

#### Κατάρτιση Προϋπολογισμού

Σύμφωνα με το άρθρο 79 Σ, ο προϋπολογισμός εισάγεται στη Βουλή από τον ΥπΟικ έναν τουλάχιστον μήνα πριν αρχίσει το οικονομικό έτος. Η κατάρτιση ορίζεται ειδικότερα στο άρθρο 54 ν.4270/2014, όπου, μεταξύ άλλων, αναφέρεται ότι συντάσσεται σχέδιο από το Γενικό Λογιστήριο του Κράτους (ΓΛΚ). Το σχέδιο αυτό αναφέρεται στα έσοδα, έξοδα και δημόσιες επενδύσεις.

Το σχέδιο των εσόδων καταρτίζεται με βάση στοιχεία από τα διάφορα Υπουργεία και τις εισηγήσεις των Γενικών Διευθύνσεων Οικονομικών Υπηρεσιών αυτών (ΓΔΟΥ). Το σχέδιο των εξόδων καταρτίζεται από τα διάφορα Υπουργεία, μαζί με τις ΓΔΟΥ, βάσει των οδηγιών κάθε φορά του ΥπΟικ. Το σχέδιο των δημοσίων επενδύσεων (που αφορούν κυρίως διάφορες κατηγορίες αναπτυξιακών έργων) συντάσσεται από το ΓΛΚ βάσει του προσχεδίου του ΥπΟικ που καταρτίζεται βάσει των αναγκών σε πιστώσεις αναπτυξιακών έργων κάθε Υπουργείου. Σημειώνεται ότι παρόλο που τα έξοδα προτείνονται από κάθε Υπουργό, ο ΥπΟικ δεν δεσμεύεται από τις προτάσεις αυτές και μπορεί να τα διαμορφώσει ο ίδιος. Αν δεν υπάρξει τελική συναίνεση και υπάρχουν διαφωνίες ΥπΟικ και εκάστοτε οικείου Υπουργού επιλαμβάνεται εν τέλει ο Πρωθυπουργός.

#### Ψήφιση προϋπολογισμού

Σύμφωνα με τα προβλεπόμενα στα άρθρα 79Σ και 58 ν.4270/2014, εισάγεται σχέδιο του Ετήσιου Κρατικού Προϋπολογισμού 40 τουλάχιστον μέρες πριν την έναρξη του νέου οικονομικού έτους (περίπου μέχρι 30 Νοεμβρίου) και ψηφίζεται από την Ολομέλεια της Βουλής μέσα σε πέντε το πολύ συνεδριάσεις. Υπογράφεται από τον ΠτΔ και δημοσιεύεται στην ΕτΚ εφαρμοζόμενου σε κάθε περίπτωση του άρθρου 42 Σ.

Περίπτωση μη ψηφίσις προϋπολογισμού: Τι γίνεται όμως αν δεν ψηφιστεί προϋπολογισμός; Το ενδεχόμενο αυτό δεν το ορίζει ρητώς το άρθρο 79Σ. Σύμφωνα με τις επικρατούσες απόψεις, το γεγονός αυτό δεν οδηγεί στη διάλυση της Βουλής, ούτε στην πτώση της Κυβέρνησης. Αρκετοί έχουν εκφράσει την άποψη (Στασινόπουλος) ότι η Βουλή, σε κάθε περίπτωση είναι υποχρεωμένη να ψηφίσει τις ανελαστικές δαπάνες του προϋπολογισμού (μισθοί, συντάξεις, υποχρεώσεις από δικαστικές αποφάσεις κ.τ.λ.), όμως δεν ορίζεται τι συμβαίνει σε αντίθετη περίπτωση.

### Εκτέλεση προϋπολογισμού

Γενικά, αρμόδιο κεντρικό όργανο για την εκτέλεση του Προϋπολογισμού είναι ο ΥπΟικ, επικουρούμενος από το ΓΛΚ. Επιμέρους αρμοδιότητα έχουν οι ειδικοί φορείς, η Τράπεζα της Ελλάδος<sup>5</sup> ως ειδικός φορέας και οι ειδικοί ταμίες<sup>6</sup>.

Η εκτέλεση γίνεται σε δυο επίπεδα :

A) Είσπραξη δημοσίων εσόδων	B) Διενέργεια δημοσίων εξόδων (δαπανών)
1) Βεβαίωση εν ευρεία έννοια	1) Ανάληψη υποχρέωσης
2) Ταμειακή βεβαίωση	2) Αναγνώριση δαπάνης
3) Είσπραξη εσόδων	3) Εκκαθάριση δαπάνης
	4) Εντολή πληρωμής
	5) Πληρωμή δαπάνης

### Ειδικότερες περιπτώσεις :

❖ Προϋπολογισμός ΝΠΔΔ: Με βάση τα αρθ. 3 και επόμενα (επ.) ΝΔ496/1974, ο προϋπολογισμός αυτός είναι η διοικητική πράξη με την οποία προσδιορίζονται τα έσοδα και καθορίζονται τα όρια των εξόδων - πιστώσεων

<sup>5</sup> Βάσει του αρθ. 85 ν.4270/2014, όλες οι εισπράξεις των ΔΟΥ κατατίθενται στη Τράπεζα της Ελλάδος και σε λογαριασμούς που ορίζει ο ΥπΟικ, από τους οποίους γίνονται και οι αναλήψεις για την πληρωμή των δημοσίων δαπανών. Στις ΔΟΥ είναι εγκατεστημένοι πράκτορες της Τράπεζας Ελλάδος, και όπου δεν υπάρχουν τέτοιοι, τότε η ταμειακή εξυπηρέτηση του Δημοσίου γίνεται από άλλες εμπορικές τράπεζες, οι οποίες δρουν ως πράκτορες της Τράπεζας Ελλάδος. ΠΡΟΣΟΧΗ : Τα όργανα της Τράπεζας Ελλάδος ΔΕΝ είναι δημόσιοι υπόλογοι, αλλά ευθύνονται ΜΟΝΟ για την εκτέλεση των εντολών των οργάνων του Δημοσίου.

<sup>6</sup> Οι Ειδικοί Ταμίες, βάσει του αρθ. 87 ν.4270/2014, είναι δημόσιοι υπόλογοι που αφενός, εισπράττουν ειδικά έσοδα διαφόρων δημόσιων υπηρεσιών και αφετέρου, εάν δεν υπάρχει ιδιαίτερη ταμειακή υπηρεσία, προβαίνουν στη πληρωμή των δαπανών. Τέτοιοι είναι π.χ. τελωνειακοί ταμίες επί των δασμών, προξενικές αρχές για την είσπραξη του ειδικού προξενικού τέλους κ.α.

του ΝΠΔΔ για κάθε οικονομικό έτος. Η αρχή της ειδικότητας των πιστώσεων στα ΝΠΔΔ προκύπτει από τις διατάξεις των παρ 2 και 9 του αρθ. 3 του ΝΔ496/1974. Αντίθετα, η αρχή της ενότητας δεν καθιερώνεται ρητά στο ΝΔ, άρα λοιπόν μπορεί να προσδιορίζονται ξεχωριστά τα έσοδα και οι δαπάνες, αν και κάτι τέτοιο δεν συμβαίνει.

❖ Προϋπολογισμός ΟΤΑ : Για τους ΟΤΑ Α' βαθμού προβλέπεται στο άρθρο 86 Ν3852/2010 (αρθ. 217 επ. ΚΔΚ), ενώ για τους ΟΤΑ Β' βαθμού στο αρθ. 268 Ν 3852/2010.

### ΑΠΟΛΟΓΙΣΜΟΣ

Σχετικές διατάξεις : αρθ. 79 παρ. 7 Σ, 98 παρ. 1 ε' Σ, 20 ε' ν.4270/2014

Απολογισμός είναι και αυτός ο ενιαύσιος ιδιότυπος τυπικός νόμος με τον οποίο η Ολομέλεια της Βουλής κατά τη τακτική της σύνοδο (και συνήθως ταυτόχρονα με τη ψήφιση του νέου προϋπολογισμού), ελέγχει και εγκρίνει τα αποτελέσματα της εκτέλεσης του προϋπολογισμού. Ελέγχονται, εκτός των άλλων, και οι υπερβάσεις του τρέχοντος οικονομικού έτους, δηλαδή του έτους για το οποίο συντάχθηκε ο απολογισμός. Με άλλα λόγια, ο απολογισμός εμφανίζει τη σύγκριση των προϋπολογισθέντων εσόδων και εξόδων σε σχέση με αυτά που πράγματι προέκυψαν.

### ΙΣΟΛΟΓΙΣΜΟΣ

Σχετικές διατάξεις : αρθ.79 παρ. 7 Σ, 98 παρ. 1 ε' Σ, 20 ε' και 21 ζ' ν.4270/2014

Ισολογισμός είναι ο νόμος στον οποίο εμφανίζεται μια σαφής εικόνα της χρηματοοικονομικής κατάστασης της Κεντρικής Διοίκησης, δηλαδή, παρέχει πληροφορίες για τη σύνθεση ενεργητικού – παθητικού της διοίκησης και το ύψος του καθαρού ενεργητικού. Καταρτίζεται από το ΓΛΚ, όπου οι αρμόδιες υπηρεσίες αποστέλλουν τα αναγκαία στοιχεία<sup>7</sup>.

---

<sup>7</sup> Ειδικότερα, ο Ισολογισμός εμφανίζει: α) το τελικό υπόλοιπο που έχει προκύψει από την εκτέλεση του Γενικού Προϋπολογισμού μέχρι την έναρξη του έτους στο οποίο αναφέρεται ο Ισολογισμός, β) την εκτέλεση του Προϋπολογισμού του προηγούμενου έτους καθώς και την εκτέλεση του Προϋπολογισμού του έτους που αφορά ο Ισολογισμός μέχρι την 31<sup>η</sup> Δεκεμβρίου και γ) το υπόλοιπο κατά την 31<sup>η</sup> Δεκεμβρίου του προηγούμενου έτους, την κίνηση του έτους για το οποίο καταρτίζεται ο ισολογισμός και το κατά την 31<sup>η</sup> Δεκεμβρίου νέο υπόλοιπο των εκτός προϋπολογισμού λογαριασμών του Δημοσίου, του δημοσίου χρέους και των παρασχεθεισών από το κράτος εγγυήσεων.

Έκθεση Ελεγκτικού Συνεδρίου (ΕΣ) για τον απολογισμό και τον ισολογισμό Κράτους : αρθ. 98 παρ. 1 ε' Σ και 31 ν.4270/2014 και 66 ν.4129/2013.

Μέχρι το τέλος Ιουλίου, ο ΥπΟικ αποστέλλει τον απολογισμό και ισολογισμό στο ΕΣ, το οποίο είτε διαπιστώνει την ορθότητά τους, είτε διατυπώνει παρατηρήσεις επ' αυτών. Πάντως, οφείλει να τους επιστρέψει στο ΓΛΚ μέσα σε δυο μήνες, μαζί με την έκθεσή του, τη λεγόμενη «Διαδήλωση», η οποία απευθύνεται στη Βουλή και την ενημερώνει για την ορθότητα απολογισμού – ισολογισμού. Εάν δεν την αποστείλει εγκαίρως, ο ΥπΟικ μπορεί να τους καταθέσει προς έγκριση στη Βουλή και χωρίς την έκθεση ΕΣ.

Η εν λόγω αρμοδιότητα ΕΣ είναι ελεγκτική (ερευνά ορθότητα απολογισμού και ισολογισμού όπως καταρτίστηκε από ΓΛΚ), αλλά και γνωμοδοτική (ενημερώνει Βουλή).

#### Απολογισμός – Ισολογισμός ΝΠΔΔ

Άρθρο 30 νδ 496/1974 : Τα ΝΠΔΔ καταρτίζουν κάθε χρόνο απολογισμό – ισολογισμό που υποβάλλουν στα αρμόδια προς έγκριση όργανα.

Άρθ. 31 νδ 496/74 : Τα του απολογισμού και ισολογισμού ΝΠΔΔ διέπονται από τις διατάξεις του ΝΔ 1265/1972. Το άρθρο 17 παρ. 2 του ΝΔ 1265/1972, ορίζει ότι «κατά τον έλεγχο των απολογισμών των ΟΤΑ, ΝΠΔΔ κ.λπ. εφαρμόζονται αναλογικά οι διατάξεις του παρόντος και του Οργανισμού ΕΣ που αφορούν τον έλεγχο των λογαριασμών των δημοσίων υπολόγων».

#### **1.1.2 Γενικές αρχές δημοσιονομικού δικαίου**

Οι αρχές αυτές είναι οι ακόλουθες:

Α. Αρχή της νομιμότητας της δημοσίας δαπάνης ή άλλως αρχή της διπλής νομιμότητας της δαπάνης (αρθ. 79 και 80Σ)<sup>8</sup>

Σημαίνει ότι μια δαπάνη είναι νόμιμη όταν προβλέπεται :

- σε ρητή διάταξη νόμου ή κανονιστικής πράξης και
- σε συγκεκριμένη πίστωση (ΚΑΕ) στον Κρατικό Προϋπολογισμό (ΚΠ).

Στα πλαίσια, δηλαδή, του ελέγχου της διπλής νομιμότητας της δαπάνης εξετάζεται η τήρηση της αρχής της ειδικότητας των πιστώσεων. Συγκεκριμένα ελέγχεται :

---

<sup>8</sup> Η αρχή καταλαμβάνει και τα κοινωφελή ιδρύματα (αρθ. 109Σ).

- ✓ Αν υπάρχει σχετικός ΚΑΕ.
- ✓ Αν η συγκεκριμένη πίστωση είναι επαρκής (αρχή της μη υπέρβασης των πιστώσεων που είναι ειδικότερη εκδήλωση της αρχής της ειδικότητας των πιστώσεων).
- ✓ Αν η εντελλόμενη δαπάνη βρίσκεται εντός των ορίων της πίστωσης.
- ✓ Αν η αιτιολογία της εντελλόμενης δαπάνης ταυτίζεται με αυτήν της πίστωσης που έχει εγγραφεί στον ΚΠ.

Με άλλα λόγια, οι πιστώσεις του ΚΠ χρησιμοποιούνται αποκλειστικά για την αντιμετώπιση των δαπανών του φορέα και της συγκεκριμένης δαπάνης για την οποία προβλέφθηκαν ενώ δεν δύναται να χρησιμοποιηθούν για να εκπληρώσουν άλλη ανάγκη από αυτή για την οποία προορίζονται σύμφωνα με τον ΚΠ.

Αποκλίσεις: Μια δαπάνη, ακόμα και αν δεν προβλέπεται σε ρητή διάταξη νόμου/κανονιστικής πράξης ούτε σε συγκεκριμένη πίστωση (ΚΑΕ), είναι νόμιμη, εφόσον:

- Πρόκειται για λειτουργική δαπάνη που τηρεί την αρχή της αναλογικότητας, δηλαδή, δαπάνη η οποία εξυπηρετεί αιτιολογημένα τους σκοπούς των φορέων της Κεντρικής Διοίκησης χωρίς βεβαίως το ποσό της δαπάνης να είναι δυσανάλογο προς τον επιδιωκόμενο σκοπό<sup>9</sup>.
- Πρόκειται για αναδρομική νομιμοποίηση δαπανών με βάση αντικειμενικά κριτήρια (είναι κεφάλαιο με το οποίο θα ασχοληθούμε εκτενέστερα στη συνέχεια).
- Πρόκειται για δαπάνη που προβλέπεται από Κανονισμό της Ευρωπαϊκής Κοινότητας. Η δαπάνη αυτή πληρώνεται ακόμα και χωρίς σχετική πίστωση στον ΚΠ.

Επιπλέον, αποκλίσεις από την αρχή της μη υπέρβασης των πιστώσεων έχουμε, εκτός των άλλων στις ακόλουθες περιπτώσεις :

- Μεταφορά πιστώσεων από υποκατηγορία σε υποκατηγορία (αρθ.71 παρ. 2 ν.4270/2014)

<sup>9</sup> Η νομολογία είναι πολύ φειδωλή ως προς το να αποδέχεται ότι μια δαπάνη είναι λειτουργική. Θα πρέπει να αποδειχθεί πολύ ευκρινώς. Π.χ. Στα πλαίσια μιας υπηρεσίας δεν είχε προβλεφθεί ΚΑΕ για στολές οι οποίες όμως ήταν απαραίτητες για την υγιεινή και ασφάλεια των εργαζομένων. Εν προκειμένω, προβλήθηκε και έγινε δεκτό ότι το να μην υπήρχαν στολές είχε ως συνέπεια στην ουσία τη διακοπή της υπηρεσίας αφού κανένας προϊστάμενος δεν αναλάμβανε την ευθύνη να στείλει σε αυτοψία τους εργαζομένους χωρίς στολές. Τούτο, όμως, θα παραβίαζε την γενική αρχή της συνέχειας λειτουργίας των δημοσίων υπηρεσιών.

- Μεταφορά πιστώσεων από κατηγορία σε κατηγορία (αρθ.71 παρ. 3 ν.4270/2014)

Οι ως άνω διατάξεις απαιτούν αιτιολογημένες αποφάσεις για την μεταφορά πιστώσεων. Αυτό σημαίνει ότι θα πρέπει να επεξηγείται στην απόφαση α) ότι πληρούνται οι κατά νόμο προϋποθέσεις που τάσσει κάθε φορά ο νόμος για να γίνει η συγκεκριμένη μεταφορά και β) ότι δε μπορούν να χρησιμοποιηθούν ηπιότερα μέσα για την απόκλιση αυτή.

#### Β. Αρχή της χρηστής δημοσιονομικής διαχείρισης (αρθ.33 ν.4270/2014)

Η διαχείριση της περιουσίας και των υποχρεώσεων πρέπει να διενεργείται με σύνεση και με γνώμονα τη δημοσιονομική βιωσιμότητα. Η αρχή αυτή εξειδικεύεται ως αρχή της οικονομικότητας, αρχή της αποδοτικότητας και αρχή της αποτελεσματικότητας. Η διαχείριση είναι οικονομική όταν επελέχθησαν τα λιγότερο δαπανηρά μέσα, τα οποία επιτρέπουν την επίτευξη του επιδιωκόμενου σκοπού<sup>10</sup>. Η διαχείριση είναι αποδοτική όταν τα μέσα που επελέχθησαν εφαρμόστηκαν με τον πλέον ενδεδειγμένο τρόπο. Η διαχείριση είναι αποτελεσματική αν επιτευχθεί ο στόχος.

#### Γ. Αρχή της διαφάνειας (αρθ. 33 ν.4270/2014)

#### Δ. Αρχή της χρηστής διοίκησης

*«... Επειδή, ο κανόνας της αναζητήσεως εκ μέρους του Δημοσίου των αχρεωστήτως καταβληθέντων σε δημόσιο υπάλληλο ή συνταξιούχο του Δημοσίου κάμπτεται, όταν η επιστροφή τούτων από τον λαβόντα προσκρούει στις αρχές της χρηστής και εύρυθμης διοικήσεως, για την εφαρμογή των οποίων απαιτείται, όπως δέχεται το Δικαστήριο τούτο, αφενός μεν καλόπιστη είσπραξη από το λήπτη του σχετικού χρηματικού ποσού, αφετέρου δε, η επιστροφή τούτου μετά την πάροδο ικανού χρόνου να προξενεί σ' αυτόν σοβαρές οικονομικές δυσχέρειες με άμεση δυσμενή επιρροή στα μέσα διαβιώσεως του ιδίου και της τυχόν οικογένειάς του. Υπό τις ως άνω προϋποθέσεις οι ως άνω αρχές της*

---

<sup>10</sup> Ένα παράδειγμα ειδικότερης έκφρασης της αρχής της οικονομικότητας: όταν για την εκτέλεση συγκεκριμένου έργου το Δημόσιο διαθέτει αρμόδιο προσωπικό με τις απαραίτητες γνώσεις και εξειδίκευση, τότε η χρησιμοποίηση τρίτων προσώπων αντίκειται στην αρχή της οικονομικότητας, εκτός και αν η ανάθεση σε τρίτα πρόσωπα επιβάλλεται λόγω αποδεδειγμένης έλλειψης εξειδικευμένου προσωπικού του δημοσίου σε ιδιαίτερα σοβαρές περιπτώσεις. Συνεπώς, κάθε πρόσληψη προσωπικού που δεν τηρεί την παραπάνω προϋπόθεση είναι μη νόμιμη και η αντίστοιχη δαπάνη είναι μη νόμιμη.

χρηστής και εύρυθμης διοικήσεως φέρουν χαρακτήρα "γενικών διοικητικών αρχών", ..»<sup>11</sup>.

#### Ε. Αρχή της λήψης προληπτικών μέτρων για την προστασία του δημοσίου χρήματος

Όπως θα αναφερθεί και θα αναλυθεί παρακάτω, δημόσιος υπόλογος είναι εκείνος που δυνάμει της θέσης του κατέχει το δημόσιο χρήμα (corpus) και διενεργεί επ' αυτού διαχειριστικές πράξεις για λογαριασμό του Δημοσίου (animus). Η ως άνω αρχή επιβάλλει ο υπόλογος να τηρεί τα «κεκανονισμένα», δηλαδή, τους κανόνες ασφαλείας, τα προστατευτικά μέτρα για την ασφάλεια του ταμείου του (αρθ. 152 παρ. 10 ν.4270/2014)<sup>12</sup>.

Στην αρχή αυτή εμπεριέχεται και η αρχή κατά την οποία δεν επιτρέπεται ο υπόλογος να αναμείξει χρήματα της διαχειρίσεως με χρήματα δικά του (άρθ.152 παρ. 9 ν.4270/2014)<sup>13</sup>.

#### ΣΤ. Αρχή της στενής ερμηνείας των δημοσιονομικών διατάξεων

Επιτρέπεται, δηλαδή, μόνο γραμματική ερμηνεία.

#### Ζ. Απαγορεύεται η σύμπτωση στο ίδιο πρόσωπο δυο αντίθετων ιδιοτήτων (άρθ.65 ν.4270/2014)

Δεν επιτρέπεται στο ίδιο πρόσωπο να συντρέχει παραπάνω από μια από τις ακόλουθες ιδιότητες: του διατάκτη, του ελεγκτή, του υπολόγου και του εκκαθαριστή δαπάνης.

Η παραπάνω αρχή ισχύει για τα Υπουργεία όπου ο Υπουργός είναι ο διατάκτης, οι ΓΔΟΥ είναι οι υπηρεσίες εκκαθάρισης και οι ταμίες των Δ.Ο.Υ. είναι οι υπόλογοι.

---

<sup>11</sup> ΟΛΕΣ 144/1996

<sup>12</sup> Π.χ.1 Στο ταμείο έχω 3.000 Ε. Βάζω τα χρήματα στο ταμείο, το κλειδώνω και βάζω το κλειδί σε ένα άλλο συρτάρι. Όμως βάσει του νόμου έπρεπε να τα πάω στην Τράπεζα. Γίνεται διάρρηξη. Ο Οικονομικός Επιθεωρητής θα μου καταλογίσει το έλλειμμα, ανεξαρτήτως αν έφταιγα ή όχι, γιατί δεν τήρησα τα κεκανονισμένα.

Π.χ.2 Δεν βάζω τα χρήματα στο χρηματοκιβώτιο αλλά τα κλειδώνω στο συρτάρι. Το βράδυ πλημμυρίζει το κτήριο και τα χαρτονομίσματα καταστρέφονται. Θα καταλογιστώ αν και υπάρχει ανωτέρα βία γιατί δεν τήρησα τα κεκανονισμένα.

<sup>13</sup> Π.χ. Σύμφωνα με τις οδηγίες πρέπει ως ταμίας να καταθέσω τα χρήματα στην Τράπεζα Χ. Εγώ τα καταθέτω στη Τράπεζα Ψ γιατί έχει καλύτερο επιτόκιο και άρα θα κερδίσει χρήματα το Δημόσιο. Μου κάνουν έλεγχο και δεν βρίσκουν τα χρήματα στη Χ αλλά στη Ψ και ενώ έπρεπε να είναι 1.000.000 είναι 1.010.000 Ε με τους τόκους. Θα με καταλογίσουν; Καταρχήν υπάρχει πλεόνασμα δεν υπάρχει έλλειμμα. Στο πλεόνασμα θα γίνει πάλι οικονομικός έλεγχος και θα με τιμωρήσουν πειθαρχικά γιατί έκανα ενέργειες πέρα από τα κεκανονισμένα οι οποίες μπορούσαν να αποβούν ολέθριες για το δημόσιο χρήμα (πχ να πτώχευε η τράπεζα).



Ωστόσο, η αρχή αυτή δεν φαίνεται να ισχύει σε όλη της την έκταση στο λογιστικό των ΟΤΑ και των ΝΠΔΔ.

### 1.2 Έννοια του δημοσίου χρήματος

Προκειμένου να προσεγγισθεί και να κατανοηθεί πληρέστερα ο προληπτικός και κατασταλτικός έλεγχος των δημοσίων λογαριασμών, κρίνεται απαραίτητο να αναλυθεί κατά πρώτον η έννοια του δημοσίου χρήματος. Η κυριότητα ως κριτήριο υιοθετήθηκε αρχικά από το ελληνικό δημόσιο λογιστικό δίκαιο. Το κριτήριο αυτό υπάρχει στο αστικό δίκαιο της γαλλικής έννομης τάξης.

Σύμφωνα με αυτό, στην έννοια του «δημοσίου χρήματος» συνήθως περιλαμβάνεται μόνο το χρήμα, υλικό και αξίες που ανήκουν κατά κυριότητα στο νομικό πρόσωπο του κράτους, των ΟΤΑ και των υπολοίπων ΝΠΔΔ, εφαρμοζόμενου δηλαδή του οργανικού κριτηρίου.

Πιο συγκεκριμένα, βάσει του ανωτέρω κριτηρίου της κυριότητας, νοείται δημόσιο χρήμα μόνο το χρήμα – υλικό – αξίες που ανήκουν κατά κυριότητα στο ΝΠ του κράτους – ΟΤΑ – ΝΠΔΔ. Ο νομικός χαρακτηρισμός του χρήματος ως δημοσίου ερευνάται σε κάθε περίπτωση και εξαρτάται από την ιδιαιτερότητα της κάθε περίπτωσης. Η πρόσδοση της ιδιότητας του δημοσίου χρήματος στο πλαίσιο ενός δημοσίου οργανισμού γίνεται, κατά βάση, με νομικούς δεσμούς.

Ένας από τους πρωταρχικούς στόχους του δικαστή είναι η κρίση του, εφόσον απαιτείται, για το χαρακτηρισμό του χρήματος ως δημοσίου ή μη. Για την κρίση αυτή θα πρέπει να λάβει υπόψη τη φύση του οργανισμού (δημοσίου ή ιδιωτικού δικαίου), την οργανωτική του διάρθρωση, τον τρόπο λογιστικής απεικόνισης των λογαριασμών καθώς και κάθε άλλο σημαντικό στοιχείο που είναι απαραίτητο για να εξακριβωθεί αν το χρήμα που υπάρχει στο συγκεκριμένο οργανισμό πληροί τις συγκεκριμένες προϋποθέσεις για να χαρακτηριστεί «δημόσιο». Επιπλέον, άλλο ένα καθοριστικό κριτήριο για τον προσδιορισμό του χρήματος ως «δημοσίου» είναι αυτό της διάθεσης του σε εκτέλεση δημόσιας υπηρεσίας ή της διάθεσης του για την κάλυψη δραστηριοτήτων με τις οποίες ασκείται δημόσια εξουσία ή της εξυπηρέτησης σκοπού δημοσίου συμφέροντος. Στην περίπτωση μάλιστα αυτή, δεν έχουν ιδιαίτερη βαρύτητα α) η μορφή του χρήματος (αλλοδαπό ή ημεδαπό), β) το πρόσωπο του κατόχου (και ο

απλός ιδιώτης μπορεί να το κατέχει) και γ) ο εξαρχής προορισμός του για συγκεκριμένη δημόσια υπηρεσία ή δημόσια δαπάνη. Επίσης δεν έχει ιδιαίτερη σημασία, όταν πρόκειται για δημόσιο χρήμα, το εάν η διαχείριση αυτού γίνεται με βάση την κυριότητα, τη νομή ή την προστατευόμενη κατοχή από το Δημόσιο. Υπάρχουν δε περιπτώσεις που η διαχείριση ιδιωτικού χρήματος γίνεται με βάση τις αρχές της διαχείρισης του δημοσίου χρήματος. Αναφέρεται ενδεικτικά ότι οι ασθενείς ενός νοσοκομείου μπορούν να παραδώσουν χρήματα και τιμαλφή στον ταμιά, ο οποίος αποκτά για τη διαχείριση αυτών την ιδιότητα του δημοσίου υπολόγου.

Δεν θεωρείται βεβαίως δημόσιο χρήμα, όταν τα όργανα που το διαχειρίζονται ενεργούν ως απλοί ιδιώτες, π.χ. ως ιδιωτικοί οργανισμοί ή οργανισμοί μικτού χαρακτήρα, με τους οποίους το κράτος ασκεί εμπορικές – επιχειρηματικές δραστηριότητες. Επιπλέον, ως διαχειριστές δημοσίου χρήματος θεωρούνται οι υπόλογοι δημοσίων οργανισμών κοινής ωφέλειας και ΝΠΙΔ που επιχορηγούνται από τον κρατικό προϋπολογισμό, ενώ πλούσια είναι και η νομολογία του ΕΣ που κινείται αναλόγως. Ειδικότερα, το ΕΣ υιοθέτησε το κριτήριο αυτό στην ειδικότερη έκφραση της εξυπηρέτησης σκοπού δημοσίου συμφέροντος, π.χ. επιχορήγηση υπό τον τύπο δανείου από το δημόσιο σε ΝΠΙΔ για εκτέλεση δημοσίων επενδύσεων ή εκπλήρωση κρατικού σκοπού. Με άλλα λόγια, θεώρησε ότι με τη λήψη των χρημάτων το ΝΠΙΔ δε γίνεται κύριος αυτών, με βάση τον ειδικότερο σκοπό για τον οποίο δόθηκε η πίστωση, αλλά παραμένει διαχειριστής τους και υποχρεούται να διαχειρίζεται τα χρήματα σύμφωνα με τη νομοθεσία που διέπει το ΝΠΙΔ και να τα διαθέτει σύννομα, πληρώνοντας δηλαδή μόνο τις δαπάνες που εμπίπτουν στον ειδικότερο σκοπό για τον οποίο δόθηκε η πίστωση. Λογική συνέπεια των προαναφερθέντων είναι ότι τα μέλη της διοίκησης του ΝΠΙΔ για τη συγκεκριμένη διαχείριση έχουν την ιδιότητα του δημοσίου υπολόγου. Στην έννοια του δημοσίου χρήματος εμπίπτουν, μεταξύ άλλων, και οι περιπτώσεις δανείου που συνάπτουν ΝΠΙΔΔ, ΝΠΙΔ, Νομικά Πρόσωπα Μικτού Χαρακτήρα με τράπεζες, όταν το κράτος αναλαμβάνει έστω και άτυπα την υποχρέωση πληρωμής του.

Όσον αφορά στην έννοια της διαχείρισης του δημοσίου χρήματος, θα μπορούσε σχετικά να αναφερθεί ότι διαχείριση του δημοσίου χρήματος αποτελεί η είσπραξη, κατοχή ή φύλαξη αυτού. Μάλιστα, σύμφωνα με νομολογία του ΕΣ, ως διαχείριση

εννοείται η διενέργεια εσόδων και η καταβολή δαπανών, η ασφαλής φύλαξη δημοσίου χρήματος καθώς και η προσήκουσα απόδοση αυτού.

Η διαχείριση καθίσταται πλημμελής όταν παύει να υφίσταται το νόμιμο της αιτίας, βάσει της οποίας ο δημόσιος υπόλογος διαχειρίζεται τα χρήματα – υλικά – αξίες καθώς και της διάθεσης αυτών κατά παράβαση των οικείων διατάξεων, με αποτέλεσμα την πρόκληση ελλείμματος. Συνεπώς, όταν πραγματοποιούνται διαχειριστικές πράξεις όπως η αγορά, η συγκέντρωση και η αποθήκευση υλικού, η δράση του υπολόγου θα πρέπει να είναι προσανατολισμένη στην πραγματοποίηση πληρωμών, όχι άσχετων με το σκοπό της διαχείρισης.

Συναφής προς την έννοια του δημοσίου χρήματος και της διαχείρισής του είναι και η έννοια της πίστωσης. Ειδικότερα:

#### Πίστωση (αρθ. 55, 71 ν.4270/2014)

Κάθε πίστωση είναι ποσό που αναγράφεται στον Κρατικό Προϋπολογισμό (ΚΠ) και αντιστοιχεί στην πληρωμή συγκεκριμένης δαπάνης. Αυτή, προσδιορίζεται από τον οικείο Κωδικό Αριθμό (ΚΑΕ) και περιγράφεται. Η αναγραφή πίστωσης στον ΚΠ συνιστά condition sine qua non για την ενέργεια της αντίστοιχης δαπάνης. Όταν μια πίστωση αναγραφεί στον ψηφισμένο ΚΠ, αυτό συνεπάγεται ότι η Βουλή δίνει την άδεια στην εκτελεστική εξουσία να προβεί στη συγκεκριμένη δαπάνη. Η πίστωση μπορεί να μεταβληθεί μόνο σύμφωνα με τα προβλεπόμενα και τους όρους των παραγράφων του άρθρου 71 ν.4270/2014. (πρβλ παρακάτω σχετικά με τις αρχές που διέπουν τις πιστώσεις και τις δαπάνες).

Οι πιστώσεις διακρίνονται σε:

- Τακτικές: τακτικές είναι αυτές που αναγράφονται στον ΚΠ.
- Αναπληρωματικές: είναι οι πιστώσεις που χορηγούνται από το αποθεματικό (αρθ. 59 ν.4270/2014), όταν εξαντληθούν οι πιστώσεις ενός Υπουργείου. Αυτό μπορεί να γίνεται όταν οι υπόψη πιστώσεις είναι ανεπαρκείς είτε λόγω ύπαρξης έκτακτων συνθηκών.
- Έκτακτες: είναι οι πιστώσεις εκείνες που χορηγούνται σε περίπτωση επιστράτευσης ή πολέμου ή απρόοπτης ανάγκης που αφορά την ασφάλεια του Κράτους. Οι πιστώσεις αυτές προορίζονται, δηλαδή, για πολύ συγκεκριμένες χρήσεις.

Επιπλέον των προαναφερθέντων για το δημόσιο χρήμα, θα πρέπει να αναφερθούν και τα ακόλουθα:

Το δημόσιο χρήμα, κατά τη στενή έννοια αυτού, είναι το χρήμα που διαχειρίζονται τα διάφορα όργανα του Κράτους στο πλαίσιο της εκτέλεσης του κρατικού προϋπολογισμού. Κατά τη διευρυμένη έννοια, είναι και το χρήμα που διαχειρίζονται αφενός μεν τα Ν.Π.Δ.Δ. για εκπλήρωση των σκοπών τους (χρήματος που προέρχεται κατά κύριο λόγο από τον κρατικό προϋπολογισμό με τη μορφή επιχορηγήσεων κ.λπ.), αφετέρου δε και τα νομικά πρόσωπα ιδιωτικού δικαίου (Ν.Π.Ι.Δ.), όταν υπάρχει ειδική επιχορήγηση που χορηγεί το Κράτος από τον προϋπολογισμό του προκειμένου να εκπληρωθεί κρατικός σκοπός.

Όταν υπάρχει επιχορήγηση Ν.Π.Ι.Δ. από το Ελληνικό Δημόσιο (μέσω του προϋπολογισμού δημοσίων επενδύσεων) για εκπλήρωση κρατικού σκοπού, το επιχορηγούμενο νομικό πρόσωπο δεν αποκτά κυριότητα των χρημάτων. Είναι, παραμένει διαχειριστής τους και υποχρεούται να τα διαχειρίζεται συννόμως, που σημαίνει ότι η πληρωμή αφορά μόνο δαπάνες που εμπίπτουν στον ειδικότερο σκοπό για τον οποίο δόθηκε η πίστωση. Δεν είναι τυχαίο ότι τα μέλη της διοικήσεως του Ν.Π.Ι.Δ., κατά τη διαχείριση του ποσού της επιχορήγησης (δηλαδή του χρήματος που ανήκει στο Δημόσιο), έχουν την ιδιότητα - και τις υποχρεώσεις - του δημοσίου υπολόγου (Ολ. Ε.Σ. 1039/1995).

### **1.2.1. Φορείς διαχείρισης του δημοσίου χρήματος**

#### **Διατάκτης<sup>14</sup> (αρθ. 65 ν.4270/2014)**

Διατάκτης είναι ο Υπουργός, ή άλλο όργανο της Γενικής Κυβέρνησης, ή άλλο εξουσιοδοτημένο από αυτούς όργανο, το οποίο αναλαμβάνει υποχρεώσεις σε βάρος των πιστώσεων του προϋπολογισμού του φορέα και προσδιορίζει τις απαιτήσεις του Δημοσίου μέσα στα όρια διαθέσεως των πιστώσεων του άρθρου 72 ν.4270/2014.

Οι διατάκτες διακρίνονται σε:

- **Κύριους:** οι πιστώσεις έχουν διατεθεί σε αυτούς απευθείας από τον ΚΠ.

---

<sup>14</sup> Απ. Γέροντας «Δημοσιονομικό Δίκαιο»: «ενώ για την εκτέλεση του Προϋπολογισμού όσον αφορά τα φορολογικά έσοδα εφαρμόζεται η αρχή της παθητικής εκτέλεσης υπό την έννοια ότι το όργανο το οποίο προβαίνει στη βεβαίωση του φόρου δεν διαθέτει διακριτική ευχέρεια και πρωτοβουλία, στην περίπτωση της εκτέλεσης του Προϋπολογισμού ως προς τα έξοδα εφαρμόζεται η αρχή της ενεργητικής εκτέλεσης υπό την έννοια ότι το όργανο το αποφασίζει της ενέργειας της δαπάνης, διαθέτει ελευθερία εκτίμησης και επιλογής.»

- Δευτερεύοντες: οι πιστώσεις έχουν διατεθεί σε αυτούς κατόπιν εντολής του κύριου διατάκτη. Για την ύπαρξη δευτερεύοντος διατάκτη απαιτείται η έκδοση επιτροπικού εντάλματος<sup>15</sup>.

Προσοχή !!! : Έκδοση πράξης εξουσιοδότησης υπογραφής δεν σημαίνει ότι έχει εκδοθεί και επιτροπικό ένταλμα. Συνήθως όμως το επιτροπικό ένταλμα συνοδεύεται από εξουσιοδότηση υπογραφής. Το αντίθετο δεν συμβαίνει.

### Δημόσιοι υπόλογοι

Από τις διατάξεις του άρθρου 98 παρ. 1 Σ, των άρθρων 150 και 152 ΚΔΛ, του άρθρου 35 ν.δ 496/1972 περί «Λογιστικού Νομικών Προσώπων Δημοσίου Δικαίου», καθώς και του άρθρου 79 β.δ 1959 περί «Οικονομικής Διοίκησης και Λογιστικού Δήμων και Κοινοτήτων» προκύπτει ότι φορείς διαχείρισης δημοσίου χρήματος, ειδικά κατά το στάδιο του κατασταλτικού ελέγχου δημοσίων λογαριασμών, είναι οι δημόσιοι υπόλογοι. Ως δημόσιος υπόλογος (δημόσιος λειτουργός, υπάλληλος ή ιδιώτης) χαρακτηρίζεται όποιος, έστω και χωρίς νόμιμη εξουσιοδότηση, διαχειρίζεται χρήματα, αξίες ή υλικό που ανήκουν στο Δημόσιο ή σε ΝΠΔΔ ή ΟΤΑ με την υποχρέωση της αυτούσιας ή καθ' υποκατάσταση επιστροφής τους ή περαιτέρω διάθεσης τους για καθορισμένο δημόσιο σκοπό, καθώς και οποιοσδήποτε άλλος θεωρείται εξαιτίας της φύσης των υπηρεσιακών του καθηκόντων, από ειδική διάταξη νόμου ως δημόσιος υπόλογος.

Οι δημόσιοι υπόλογοι ενώπιον του οργάνου στο οποίο λογοδοτούν, υποβάλλουν, δηλαδή, λογαριασμό για τις διαχειριστικές τους ενέργειες διακρίνονται σε κύριους και δευτερεύοντες. Από τη μία πλευρά ως κύριοι υπόλογοι λογίζονται όσοι υποβάλλουν τους λογαριασμούς τους απευθείας στο Ελεγκτικό Συνέδριο και ελέγχονται από αυτό. Ενδεικτικά παραδείγματα κύριων υπολόγων αποτελούν οι υπόλογοι των ΔΟΥ (άρθρο 86 ΚΔΛ), οι υπόλογοι συμψηφισμών (αρθ. 44 παρ. 1 ΚΝΕΣ), οι υπόλογοι χρηματικών ενταλμάτων προπληρωμής και προσωρινών χρηματικών ενταλμάτων, οι ταμίες λόγω της φύσης των καθηκόντων τους, καθώς και

---

<sup>15</sup> Η δια ενταλμάτων μεταβίβαση πιστώσεων από τον κύριο στον δευτερεύοντα διατάκτη καθιστά τον τελευταίο επίτροπο, δηλ αντιπρόσωπο του πρώτου. Για το λόγο αυτό τα ως άνω εντάλματα ονομάζονται επιτροπικά. Προσοχή : η δυνατότητα μεταβίβασης πιστώσεων στους δευτερεύοντες διατάκτες δεν είναι απεριόριστη, ούτε υπάρχει πάντα.

οι στρατιωτικοί ταμίες και διαχειριστές υλικού ενόπλων δυνάμεων, οι οποίοι σε κάθε περίπτωση διαχειρίζονται δημόσιο χρήμα και αποδίδουν λογαριασμούς.

Δευτερεύοντες υπόλογοι είναι όσοι λογοδοτούν έμμεσα στο Ελεγκτικό Συνέδριο καθώς δεν υποβάλλουν απευθείας σε αυτό λογαριασμό διαχείρισης, αλλά στους κύριους δημοσίους υπολόγους. Η οριστική απαλλαγή των δευτερευόντων υπολόγων επέρχεται με την απαλλαγή των κυρίων υπολόγων. Ενδεικτικά αναφέρεται ότι ως δευτερεύοντες υπόλογοι θεωρούνται οι βοηθοί διαχειριστές των ΔΟΥ, οι περιοδεύοντες ταμιακοί διαχειριστές και εισπράκτορες, οι ταμίες όλων των μονάδων των ενόπλων δυνάμεων, οι οποίοι λογοδοτούν στον κύριο υπόλογο, δηλαδή στον στρατιωτικό ταμία, οι μερικοί διαχειριστές υλικού, οι υποταμίες των μονάδων κ.λπ. Ουσιαστικά ασκούν καθήκοντα επιβοηθητικά έναντι των κυρίων υπολόγων.

Υπάρχουν διάφορες κατηγορίες υπολόγων όπως είναι οι υπόλογοι χρηματικών ενταλμάτων προπληρωμής και προσωρινών χρηματικών ενταλμάτων, οι διαχειριστές πάγιων προκαταβολών, οι εφοριακοί και τελωνειακοί υπόλογοι, οι ειδικοί ταμίες, οι υπόλογοι ΝΠΔΔ και ΟΤΑ, καθώς και οι διαχειριστές έργων του προγράμματος δημοσίων επενδύσεων.

Εκτός από τον *de jure* υπόλογο, ήτοι του υπαλλήλου που έχει εντολή και εξουσιοδότηση να προβαίνει σε διαχειριστικές πράξεις, υπάρχει και ο *de facto* υπόλογος, δηλαδή αυτός που δεν έχει νόμιμη εξουσιοδότηση, αλλά διαχειρίζεται δημόσιο χρήμα. Οι τελευταίοι ονομάζονται και αφανείς υπόλογοι και η ιδιότητα τους αυτή θεμελιώνεται ακριβώς στο υλικό γεγονός της άσκησης διαχείρισης, από το οποίο ανακύπτει αφενός η λογοδοτική τους ευθύνη και αφετέρου η ιδιότητα τους ως υποκειμένων καταλογισμού από τα όργανα που έχουν κατά νόμο καταλογιστική εξουσία.

Με άλλα λόγια, προκύπτει ότι στην έννοια του δημοσίου υπολόγου περιλαμβάνεται κάθε πρόσωπο που, έστω και περιστασιακά και χωρίς να είναι από το νόμο εξουσιοδοτημένο, αναμειγνύεται στη διαχείριση του δημοσίου πλούτου. Η παράνομη ανάμειξη αυτών μπορεί να συνεπάγεται ακόμα και την ποινική τους ευθύνη. Ωστόσο, η εξομοίωση τους προς τους συνήθεις (*de jure*) υπολόγους συνίσταται στο ότι οι *de facto* υπόλογοι οφείλουν να λογοδοτήσουν για τη διαχείριση

τους, όπως και οι de jure υπέχοντας μάλιστα την ίδια ευθύνη έναντι του κράτους, αν κατά τη διαχείριση τους επήλθε ζημία στην περιουσία αυτού.

Σημειώνεται ότι η ευθύνη του de facto υπολόγου δημιουργείται ανεξάρτητα αν υπάρχει παράλληλα και de jure υπόλογος. Η ευθύνη του υπολόγου, δηλαδή, δε θεμελιώνεται μόνο στη νομιμότητα της διαχειριστικής του εξουσίας, αλλά και στο υλικό γεγονός της διεξαγωγής της διαχείρισης. Η ύπαρξη επομένως, νομίμου υπολόγου δεν αποκλείει τη συνύπαρξη de facto υπολόγου για την ίδια διαχείριση. Ο λόγος δε της σωρευτικής τους ευθύνης έγκειται στην ειδική ευθύνη που δημιουργείται ατομικά για καθέναν που διαχειρίζεται δημόσια περιουσία και έχει ως βασικό σκοπό την εξασφάλιση των συμφερόντων του Δημοσίου έναντι οιασδήποτε που ασκεί διαχείριση της περιουσίας του.

Ο δημόσιος υπόλογος οφείλει επομένως να διαχειρίζεται ο ίδιος τα χρήματα. Αν παρόλα αυτά ανέχθηκε ή ανέθεσε τη διαχείριση στο σύνολό της ή μέρος αυτής σε τρίτο πρόσωπο, χωρίς την έγκριση του διατάκτη, τότε ευθύνεται για οποιοδήποτε πταίσμα αυτού σαν δικό του πταίσμα, ενώ παράλληλα ευθύνεται εις ολόκληρον και ο δεύτερος πραγματικός διαχειριστής ως de facto υπόλογος <sup>16</sup>.

### Συνευθυνόμενοι

Η έννοια του συνευθυνόμενου δεν προσδιορίζεται από το νόμο αλλά από τη νομολογία. Σύμφωνα με αυτή, συνευθυνόμενος είναι το πρόσωπο που χωρίς να είναι υπόλογος, αναμειγνύεται με οποιονδήποτε τρόπο στη διαχειριστική διαδικασία, με την προϋπόθεση ότι η ανάμιξη του αυτή τελεί σε αιτιώδη συνάφεια με το έλλειμμα, δηλαδή χωρίς αυτή δεν μπορεί να αρχίσει και να περατωθεί η διαχειριστική διαδικασία και να προκληθεί το έλλειμμα.

Ο συνευθυνόμενος ευθύνεται αλληλεγγύως με τον υπόλογο για την αποκατάσταση του ελλείμματος αλλά παράλληλα η αλληλέγγυος ευθύνη (υπολόγου και

---

<sup>16</sup> Για τους υπολόγους και τα διάφορα είδη αυτών, βλ., μεταξύ άλλων, Στ.Δ.Μαυρίδης «Δημόσιο χρήμα, υπόλογοι και ελεγκτικοί μηχανισμοί: ο κατασταλτικός έλεγχος βήμα προς βήμα», ΔιΔικ 4/2016, σελ.28, Ε.Γ Μπαλτά, «Ο θεσμός του δημοσίου υπολόγου στο ελληνικό δημοσιονομικό σύστημα», Εκδόσεις Σάκκουλα, 2016, σελ. 32 επόμ και 47, Απόφαση 1280/2016 ΕΣ, (Τμήμα 4<sup>ο</sup>), 2384/2016 ΕΣ, (Τμήμα 4<sup>ο</sup>), Απόφαση 278/2016 ΕΣ, (Τμήμα 7<sup>ο</sup>), Απόφαση 572/2016 ΕΣ,(Τμ.7<sup>ο</sup>), Αποφάσεις 2075/2010 Ολ. ΕΣ, 1247/1999, Ολ. ΕΣ, Απόφαση 1396/2000, Ολ. ΕΣ.

συνευθυνόμενου) αφορά τόσο στο μέτρο της ευθύνης τους (νόθος αντικειμενική) όσο και στην έκταση των υποχρεώσεων τους (επιβολή προσαυξήσεων-τόκοι υπερημερίας).<sup>17</sup>

Επισημαίνεται ότι, σύμφωνα με σημαντική μειοψηφία του ΕΣ, δεν μπορεί να καθιερωθεί νομολογικά η έννοια του συνευθυνόμενου τη στιγμή κατά την οποία αυτή δεν αναφέρεται σε καμία διάταξη του νόμου. Στο νόμο υπάρχει μόνο η έννοια του δημοσίου υπολόγου.

### Αχρεωστήτως λαβόντες

Αχρεωστήτως λαβόντες είναι όσοι λαμβάνουν χρήματα, υλικό ή αξίες του Δημοσίου και φέρουν υποχρέωση επιστροφής του<sup>18</sup>. Με άλλα λόγια πρόκειται ουσιαστικά για το πρόσωπο που λαμβάνει στην κατοχή του δημόσιο χρήμα για την απόσβεση έναντι αυτού υποχρέωσης του Κράτους, η οποία όμως κατά το χρόνο της καταβολής δεν υφίσταται διότι ουδέποτε γεννήθηκε ή αποσβέστηκε μεταγενέστερα (και προ της καταβολής) ή διότι η καταβολή τελεί υπό αναβλητική αίρεση που δεν πληρώθηκε. Πρόκειται δηλαδή για είσπραξη μη οφειλόμενης και ως εκ τούτου αχρεώστητης κρατικής παροχής με συνέπεια ο λαβών είναι υπόχρεος σε επιστροφή της. Η ιδιότητα του αχρεωστήτως λαβόντος ως τρίτου, υπαλλήλου ή ιδιώτη, δεν αίρει την ευθύνη προς επιστροφή, εφόσον πρόκειται περί καταβολής δημοσίου χρήματος για απόσβεση της υπάρχουσας ενοχής.

### **1.3. Ευθύνη των διαχειριστών δημοσίου χρήματος**

Ο υπόλογος ευθύνεται (κατά το κρατούν σύστημα νόθος αντικειμενική ευθύνη) για κάθε πταίσμα, ακόμα δηλαδή και για ελαφρά αμέλεια. Σε περίπτωση ελλείμματος, η υπαιτιότητα αυτή τεκμαίρεται ότι υπάρχει, ενώ απαλλαγή του χωρεί μόνο αν ο ίδιος επικαλεστεί και αποδείξει ότι το έλλειμμα δημιουργήθηκε χωρίς να συντρέχει οποιασδήποτε μορφής υπαιτιότητα του. Σε βάρος του υπολόγου καταλογίζονται από τα αρμόδια ελεγκτικά όργανα και οι προσαυξήσεις (πλέον είναι τόκοι υπερημερίας), που

---

<sup>17</sup> Το ΕΣ χαρακτήρισε ως συνευθυνόμενη την Προϊσταμένη Τμήματος Φορολογίας Εισοδήματος ΔΟΥ, η οποία κατάρτιζε πλαστούς τίτλους πληρωμής επιστρεφόμενων ποσών φόρου εισοδήματος. Επίσης, έχει κρίνει ότι είναι συνευθυνόμενος ο υπάλληλος πολεοδομίας, ο οποίος συνέτασσε πλαστές μισθοδοτικές καταστάσεις και καταβάλλονταν αχρεωστήτως ποσά σε υπαλλήλους.

<sup>18</sup> Στην προκείμενη περίπτωση παρακάμπτεται η έννοια της διαχείρισης, η οποία είναι κατεξοχήν χαρακτηριστικό στοιχείο της έννοιας του δημοσίου υπολόγου.



ορίζονται από τις εκάστοτε ισχύουσες διατάξεις, από τις οποίες απαλλάσσεται μόνο αν αποδείξει ότι το διαπιστωθέν έλλειμμα δεν οφείλεται σε δόλο ή βαριά αμέλεια του. Βαριά αμέλεια υπάρχει όταν δεν καταβάλλεται, όχι μόνο η στις συναλλαγές, αντικειμενικά και αφηρημένα απαιτούμενη επιμέλεια του μέσου συνετού και ευσυνείδητου ανθρώπου, αλλά ούτε και η στοιχειώδης επιμέλεια, έτσι ώστε η αμελής συμπεριφορά να εμφανίζεται ως σοβαρή και ασυνήθιστη και να εκδηλώνεται ως ιδιαίτερα μεγάλη εκτροπή από τους κανόνες της καταβαλλόμενης από τον κοινό και συνήθη άνθρωπο κατά τις συναλλαγές επιμέλειας, ενώ ελαφρά αμέλεια υπάρχει, ενόψει του άρθρου 330ΑΚ, όταν δεν καταβάλλεται η αξιούμενη κατά τις περιστάσεις επιμέλεια του συνετού και ευσυνείδητου ανθρώπου.

Αντίστοιχη με την ευθύνη του υπολόγου είναι η ευθύνη του συνευθυνόμενου.

Η ευθύνη του υπολόγου (de jure και de facto) και του συνευθυνόμενου είναι δημοσιονομικής φύσης ευθύνη και είναι ανεξάρτητη από την ποινική ή πειθαρχική ευθύνη, συνεπώς, δεν είναι απαραίτητη για τη νομιμότητα του καταλογισμού η προηγούμενη ποινική ή πειθαρχική καταδίκη. Αυτό γιατί η δημοσιολογιστική δίκη αποσκοπεί στην αποκατάσταση της δημόσιας διαχείρισης και αναπλήρωση του ελλείμματος.

Ο αχρεωστήτως λαβών καταλογίζεται σε κάθε περίπτωση, διότι η πληρωμή στην περίπτωση αυτή είναι αχρεώστητη και αυτός ευθύνεται ανεξαρτήτως πταίσματος (αρθ. 152 παρ. 4 περ. β' ΚΔΛ). Στο σημείο αυτό θα πρέπει να αναφερθεί ότι ο αχρεωστήτως λαβών στην περίπτωση των αποδοχών ή συντάξεων δύναται να απαλλαγεί της ευθύνης του εφόσον η αναζήτηση και η επιστροφή χρηματικών ποσών που έχουν καταβληθεί αχρεωστήτως για αποδοχές ή συντάξεις αντίκειται στις αρχές της χρηστής και εύρυθμης διοίκησης. Για την εφαρμογή των ανωτέρω αρχών απαιτείται: α) ο λαβών να αγνοούσε ανυπαίτως ότι δεν ήταν δικαιούχος των εν λόγω παροχών και συνεπώς τις εισέπραξε καλόπιστα και β) από την εκτίμηση των στοιχείων της προσωπικής, οικογενειακής και οικονομικής κατάστασης να προκύπτει ότι η αναζήτηση και η επιστροφή του ποσού μετά πάροδο μακρού χρόνου θα δημιουργήσει σε αυτόν σοβαρές και απρόβλεπτες οικονομικές δυσχέρειες με άμεση δυσμενή επίδραση στα μέσα διαβίωσης του ίδιου και της οικογένειάς του.

Τέλος, αναφέρεται ότι από το 2013 και έπειτα, σε αντίθεση με ότι συνέβαινε προηγουμένως, εφαρμόζεται η αρχή της αναλογικότητας στην περίπτωση του δημοσίου υπολόγου που δημιούργησε τυπικό έλλειμμα, δηλαδή διαχωρίστηκε η περίπτωση του

καταλογισμού, ανάλογα με την ύπαρξη ουσιαστικού ή τυπικού ελλείμματος. Ειδικότερα, όταν πρόκειται για ουσιαστικό έλλειμμα, ο χαρακτήρας του καταλογισμού είναι προεχόντος αποκαταστατικός, ενώ όταν πρόκειται για τυπικό έλλειμμα ο χαρακτήρας του καταλογισμού είναι κυρωτικός. Η εφαρμογή της αρχής της αναλογικότητας εφαρμόζεται μόνο στην περίπτωση του τυπικού ελλείμματος.

#### **1.4 Νομολογιακή έρευνα**

Η νομολογία του ΕΣ:

Α) προσεγγίζει το δημόσιο χρήμα με τάσεις διεύρυνσης, δηλαδή, δημόσιο χρήμα είναι :

- Ό,τι ανήκει στο Κράτος (ήτοι ό,τι είναι εγγεγραμμένο στον Κρατικό Προϋπολογισμό, εφεξής ΚΠ)
- Ό,τι ξεκίνησε από τον ΚΠ αλλά ανήκει πλέον σε ιδιώτες (π.χ. το Κράτος έδωσε επιχορηγήσεις/επιδότησεις σε ιδιώτες)
- Ό,τι ανήκει σε ιδιώτη (δηλαδή ό,τι δεν άνηκε ποτέ στον ΚΠ) αλλά το Κράτος ανέλαβε να το φυλάξει. Η φύλαξη δημιουργεί την έννοια του δημοσίου χρήματος γιατί αυξάνει την ευθύνη του Κράτους (π.χ. κάποιος οδηγείται στο ψυχιατρείο και στην είσοδο του κρατάνε τα τιμαλφή, τα χρήματα κ.τ.λ.). Συνεπώς, αν στα πλαίσια φύλαξης του ιδιωτικού χρήματος δημιουργήθηκε έλλειμμα, τότε αυτός που ήταν υπεύθυνος για τη φύλαξη επέχει θέση υπολόγου.
- Το ενωσιακό χρήμα (χρήματα από την ΕΕ)
- Το δημόσιο χρήμα δεν λαμβάνεται μόνο με την στενή έννοια αυτού, δηλαδή του χρήματος που διαχειρίζονται τα διάφορα όργανα του Κράτους κατά την εκτέλεση του κρατικού προϋπολογισμού, αλλά και εκείνου του χρήματος που διαχειρίζονται αφενός τα ΝΠΔΔ για την επίτευξη των σκοπών τους (χρήματος που προέρχεται κατά κύριο λόγο από τον κρατικό προϋπολογισμό με τη μορφή επιχορηγήσεων κ.λ.π), αφετέρου δε και τα νομικά πρόσωπα ιδιωτικού δικαίου κατ'εντολή του Κράτους με ειδική επιχορήγηση από τον προϋπολογισμό αυτού για επίτευξη κρατικού σκοπού. Σύμφωνα με τη νομολογία, «σε περίπτωση

επιχορήγησης νπιδ από το δημόσιο κυρίως με κεφάλαια του προϋπολογισμού δημοσίων επενδύσεων αυτή θα πρέπει βέβαια να χρησιμοποιηθεί για εκτέλεση εργασιών που το αφορούν αλλά ταυτόχρονα συνιστούν και κρατικό σκοπό. Στην υπόψη περίπτωση, το δημόσιο χρήμα δεν χάνει το χαρακτήρα του ως δημόσιο χρήμα. Επίσης, το νπιδ δεν γίνεται κύριος του ποσού αυτού, αλλά παραμένει διαχειριστής αυτού και υποχρεούται να το διαθέσει συννόμως. Τα μέλη του ΔΣ του εν λόγω νπιδ, κατά τη διαχείριση του προαναφερθέντος ποσού, έχουν την ιδιότητα και την ευθύνη δημοσίου υπολόγου»<sup>19</sup>.

Ειδικότερα, σύμφωνα με τη νομολογία:

i) Ως δημόσιο χρήμα, νοείται σύμφωνα με την αρ. 1039/1995 αποφ. Ολομ. ΕΣ «το χρήμα που δε διαχειρίζονται μόνο τα διάφορα όργανα του Κράτους κατά την εκτέλεση του κρατικού προϋπολογισμού αλλά και εκείνου του χρήματος που διαχειρίζονται αφενός τα ΝΠΔΔ για την εκπλήρωση των σκοπών τους και αφετέρου τα ΝΠΙΔ κατ' εντολή του Κράτους με ειδική επιχορήγηση από τον προϋπολογισμό αυτού για την εκπλήρωση δημοσίου σκοπού».

ii) Ως δημόσιος λογαριασμός, νοείται σύμφωνα με την αρ. 2146/1995 απόφαση Ολ. ΕΣ, «όχι μόνο η λογοδοσία ως σύνολο του προς τούτο εκάστοτε αρμόδιου δημοσίου υπολόγου, αλλά και οποιαδήποτε, ανεξαρτήτως ειδικότερου τύπου, απεικόνιση εσόδων και εξόδων δημόσιας διαχείρισεως, ακόμη και η καταγραφή των συγκεκριμένων εκταμιεύσεων προς μισθοδοσία ενός μόνο δημοσίου υπαλλήλου».

iii) Ως καταλογισμός, νοείται σύμφωνα με την αρ. 1873/1992 απόφαση Ολ. ΕΣ, «η εκτελεστή διοικητική πράξη, με την οποία η αρμόδια διοικητική αρχή, με βάση την εξουσία που παρέχεται σ' αυτήν από το νόμο, διαπιστώνει την απαίτηση του Δημοσίου ή ΝΠΔΔ κατά ορισμένου φυσικού ή νομικού προσώπου (βεβαίωση εν ευρεία έννοια) και προσδιορίζει το ποσό αυτής προς το σκοπό της πιο πέρα βεβαιώσεως και εισπράξεως από το αρμόδιο Δημόσιο Ταμείο (βεβαίωση εν στενή έννοια), κατά τις διατάξεις περί εισπράξεως δημοσίων εσόδων».

Β) Με βάση τα αναφερόμενα στις αποφάσεις του ΕΣ, «δημόσιος υπόλογος είναι όποιος δημόσιος λειτουργός, υπάλληλος ή ιδιώτης διαχειρίζεται κατόπιν νόμιμης ή μη

---

<sup>19</sup> Αποφ. Ολ. ΕλΣυν 1039/1995

ανάθεσης των σχετικών καθηκόντων, χρήματα, αξίες ή υλικό που ανήκουν στο δημόσιο καθώς και οποιοσδήποτε άλλος θεωρείται από το νόμο δημόσιος υπόλογος. Η νόμιμη ανάθεση διαχειριστικών καθηκόντων καθιστά τον δημόσιο υπόλογο *de jure*, ενώ η άσκηση διαχειριστικών καθηκόντων χωρίς εξουσιοδότηση καθιστά τον υπόλογο *de facto*. ..... Χαρακτηριστικό στοιχείο της έννοιας του υπολόγου είναι η υποχρέωσή του προς απόδοση ή επιστροφή του ληφθέντος ή εισπραχθέντος... η ανάληψη κατοχής πρέπει να γίνει με τους όρους της αλλότριας υπόθεσης..... η ανάληψη ή αφαίρεση της κατοχής με οποιοδήποτε άλλο σκοπό (π.χ. της ιδιοποίησης συνεπεία υπεξαίρεσης) δεν θεμελιώνει την ιδιότητα του υπολόγου..... απόρροια του υλικού γεγονότος της άσκησης διαχείρισης είναι η λογοδοτική ευθύνη του υπολόγου και η ιδιότητά του ως υποκειμένου καταλογισμού από τα όργανα που έχουν την καταλογιστική αρμοδιότητα.....Για κάθε διαπιστούμενο στη διαχείρισή του χρηματικό έλλειμμα, ο υπόλογος ευθύνεται κατ' αρχήν και για ελαφρά αμέλεια η οποία μάλιστα τεκμαίρεται, απαλλάσσεται δε μόνο αν ο ίδιος επικαλεστεί και αποδείξει ότι καμία απολύτως υπαιτιότητα δεν έχει για το έλλειμμα»<sup>20</sup>.

Σύμφωνα με το ΕΣ υπόλογοι είναι, μεταξύ άλλων:

1. Τα μέλη των συλλογικών οργάνων διοίκησης ΝΠΔΔ. Αυτό συμβαίνει, αφενός μεν διότι διοικούν και διαχειρίζονται την κινητή και ακίνητη περιουσία του νομικού προσώπου, αφετέρου δε διότι καταρτίζουν και εκτελούν τον προϋπολογισμό,
2. Οι ταμίες ΝΠΔΔ. Αυτό οφείλεται πρωτίστως στη φύση των καθηκόντων τους,
3. Τα μέλη διοικητικών συμβουλίων ΝΠΔΔ, σε περίπτωση επιχορήγησης από τον κρατικό ή τον προϋπολογισμό ΝΠΔΔ καθώς και σε περίπτωση που το ΝΠΔΔ έχει υπαχθεί με ειδική διάταξη νόμου στον προληπτικό έλεγχο του ΕΣ,
4. Ο δήμαρχος,
5. Ο προϊστάμενος οικονομικής υπηρεσίας δήμου,
6. Μέλη δημοτικού συμβουλίου,
7. Ο ταμίας του Δήμου,

<sup>20</sup> Βλ., μεταξύ άλλων ΕΣ Ολομ. 1244/1997, 1396/2000, 1492/2000, 454/2008, 3289/2011, 723/2012 κ.α

8. Ο υπόλογος ΧΕΠ,

9. Οι διαχειριστές των χρημάτων και του υλικού του Δημοσίου μετά από σύμβαση με το Δημόσιο. Το Δημόσιο σε περίπτωση που διαπιστωθεί έλλειμμα έχει το δικαίωμα καταλογισμού,

10. Σπουδαστές παραγωγικών σχολών των Ενόπλων Δυνάμεων.

Επίσης συνευθυνόμενος είναι αυτός «ο οποίος χωρίς να είναι ή να θεωρείται από το νόμο δημόσιος υπόλογος ή να άσκησε εν τοις πράγμασι (*de facto*) έργο υπολόγου, αναμειγνύεται με οποιονδήποτε τρόπο στη διαχειριστική διαδικασία, η ανάμειξη δε αυτή επενεργεί αποφασιστικά στην εκταμίευση του δημοσίου χρήματος και επηρεάζει την ομαλή διεξαγωγή της διαχείρισης με την έννοια ότι χωρίς αυτή (ανάμειξη) δεν μπορεί να αρχίσει και να περατωθεί η διαχειριστική διαδικασία και να διαπιστωθεί στην οικεία διαχείριση έλλειμμα. Για το λόγο αυτό ο συνευθυνόμενος..... ευθύνεται αλληλεγγύως με τον υπόλογο για την αποκατάσταση του ελλείμματος»<sup>21</sup>.

Τέλος αχρεωστήτως λαβόντες «είναι τα πρόσωπα που λαμβάνουν στην κατοχή τους δημόσιο χρήμα για την απόσβεση έναντι αυτών υποχρέωσης του Κράτους, η οποία όμως κατά το χρόνο της καταβολής δεν υφίσταται διότι ουδέποτε γεννήθηκε ή μεταγενέστερα (και προ της καταβολής) αποσβέστηκε ή διότι η καταβολή τελεί υπό αναβλητική αίρεση μη πληρωθείσα..... η είσπραξη αυτή καθιστά το λαβόντα υπόχρεο σε επιστροφή αυτής»<sup>22</sup>.

---

<sup>21</sup> Βλ. ΕΣ Ολομ. 859/1990, 534/1991, 1053/1998, 1306/2001, 2444/2007, 1456/2008, 1034/2011, 2352/2012 κ.α

<sup>22</sup> Ολομ.ΕΣ 807/1997, 1104/2007, 717/2010, Πράξεις Β Κλιμ. 47/2011 και 257/2012 κ.α.

## **ΚΕΦΑΛΑΙΟ ΔΕΥΤΕΡΟ: Προληπτικός έλεγχος δημοσίων δαπανών.**

### **2.1. Γενικά**

Το Ελεγκτικό Συνέδριο, σύμφωνα με το άρθρο 98 παρ.1 α του Συντάγματος, διενεργεί προληπτικό έλεγχο στις δαπάνες του Δημοσίου, των ΟΤΑ ή άλλων νομικών προσώπων που υπάγονται με ειδικό τρόπο στο καθεστώς αυτό<sup>23</sup>.

Με τη διάταξη του άρθρου 10 παρ.10 του Ν. 4337/2015 δεν ασκείται προληπτικός έλεγχος δαπανών του κράτους από 1.1.2017 και των ΟΤΑ και των λοιπών ΝΠΔΔ από 1.1.2019<sup>24</sup>. Όμως, λόγω τροπολογιών που ψηφίστηκαν εντός Απριλίου- Μαΐου (αρθ. 58 ν. 4607/2019 & αρθ. 125 ν. 4611/2019), δόθηκε παράταση στην ισχύ του προληπτικού ελέγχου από το ΕΣ στις δαπάνες ΟΤΑ και λοιπών ΝΠ μέχρι 31.07.2019.

Ειδικότερα, δεν θα υποβάλλονται για θεώρηση στην υπηρεσία του Επιτρόπου του Ελεγκτικού Συνεδρίου τα χρηματικά εντάλματα των δαπανών του κράτους από την ψήφιση του νόμου και των ΟΤΑ και των νομικών προσώπων από 1.8.2019, ενώ η θεώρησή τους από εξωτερικό ελεγκτή δεν θα αποτελεί προϋπόθεση για την πληρωμή τους. Αυτό προβλέπει διάταξη (άρθρο 36) που βρίσκεται ενσωματωμένη και στο τελικό κείμενο του πολυνομοσχεδίου του υπουργείου Εσωτερικών με τίτλο «Συμπληρωματικά μέτρα εφαρμογής του Κανονισμού (ΕΕ, ΕΥΡΑΤΟΜ) 1141/2014 περί Ευρωπαϊκών Πολιτικών Κομμάτων και Ιδρυμάτων, μέτρα επιτάχυνσης του κυβερνητικού έργου αρμοδιότητας Υπουργείου Εσωτερικών και άλλες διατάξεις».

Παράλληλα, με επόμενη παράγραφο του ίδιου άρθρου, παρέχεται η δυνατότητα στο Ελεγκτικό Συνέδριο, υπό την ιδιότητα του εξωτερικού ελεγκτή, να διενεργεί στοχευμένους ελέγχους δαπανών, είτε σε συγκεκριμένους φορείς είτε σε συγκεκριμένες κατηγορίες δαπανών, σε οποιοδήποτε στάδιο της διαδικασίας που πραγματοποιούνται οι δαπάνες.

Αποστολή του Ελεγκτικού Συνεδρίου είναι ο έλεγχος της δημοσιολογιστικής δράσης των διοικητικών οργάνων και προσώπων που διαχειρίζονται δημόσιο χρήμα και η επιβολή κυρώσεων σε αυτούς, που η δημοσιολογιστική συμπεριφορά τους κρίνεται μη νόμιμη. Ειδικότερα, το Ελεγκτικό Συνέδριο, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 98 παρ. 1α του Συντάγματος, διενεργεί προληπτικό έλεγχο στις δαπάνες του

<sup>23</sup> Βλ. άρθρο 98 του Συντάγματος και άρθρο 31 Ν. 4270/14 «Αρχές δημοσιονομικής διαχείρισης και εποπτείας...δημόσιο λογιστικό και άλλες διατάξεις».

<sup>24</sup> Η διάταξη αυτή επικρίθηκε έντονα από την Ολομέλεια του ΕΣ (βλ. σχε. Πρακτικό της 19<sup>ης</sup> Γεν. Συνέλ. /14.10.2015, που συζήτησε το προτεινόμενο νομοσχέδιο).

Δημοσίου, των ΟΤΑ ή άλλων νομικών προσώπων, που υπάγονται με ειδική διάταξη νόμου στο καθεστώς αυτό.

Στα διάφορα δημοσιονομικά συστήματα έχουν διαμορφωθεί δύο διαφορετικοί τρόποι με βάση το χρονικό σημείο πραγματοποίησης του ελέγχου των δαπανών, ο προληπτικός (a priori) και ο κατασταλτικός (a posteriori) έλεγχος. Σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 98 παρ. 1α του Συντάγματος στην αρμοδιότητα του Ελεγκτικού Συνεδρίου ανήκει ο έλεγχος των δαπανών του Κράτους, καθώς και των οργανισμών τοπικής αυτοδιοίκησης ή άλλων νομικών προσώπων, που υπάγονται με ειδική διάταξη νόμου στο καθεστώς αυτό. Στις δαπάνες του Κράτους διενεργείται προληπτικός έλεγχος από το Ελεγκτικό Συνέδριο χωρίς να απαιτείται η θέσπιση ειδικού νομοθετήματος για την υπαγωγή τους στον έλεγχο αυτό, όπως απαιτείται στην περίπτωση των νομικών προσώπων δημοσίου δικαίου και των οργανισμών τοπικής αυτοδιοίκησης. Υποκείμενο του προληπτικού ελέγχου που διενεργείται από το ΕΛΣυν είναι οι διατάκτες (κύριοι ή δευτερεύοντες).

Με τον προληπτικό έλεγχο των δαπανών επιτυγχάνεται: α) η περιφρούρηση των οικονομικών συμφερόντων του Δημοσίου και των ΝΠΔΔ, καθόσον με τον τρόπο αυτό προλαμβάνεται έγκαιρα η διενέργεια μη νομίμων δαπανών, β) η ασφάλεια των συναλλαγών και γ) η προστασία των διατακτών από καταλογισμούς σε βάρος τους για δαπάνες, οι οποίες κρίνονται κατά τη διενέργεια του κατασταλτικού ελέγχου μη νόμιμες.

Ο προληπτικός έλεγχος όμως, για τη συντριπτική πλειονότητα των Ανωτάτων Ελεγκτικών Ιδρυμάτων (Supreme Audit Institutions), είναι παρωχημένος. Ο Διεθνής Οργανισμός των Ανωτάτων Ελεγκτικών Ιδρυμάτων (INTOSAI) επισημαίνει ότι ο προληπτικός έλεγχος έχει το μειονέκτημα της δημιουργίας υπερβολικού φόρτου εργασίας και θολών αρμοδιοτήτων. Επισημαίνεται ότι στην έκθεση που συνέταξε τον Ιούνιο 2008 αντιπροσωπεία του Οργανισμού Οικονομικής Συνεργασίας και Ανάπτυξης (ΟΟΣΑ) με θέμα: «Προϋπολογισμός στην Ελλάδα» αναφέρει ότι: «μια πιο σύγχρονη προσέγγιση για τους προληπτικούς ελέγχους είναι να αποτελούν μέρος των διαδικασιών εσωτερικού ελέγχου» και ότι: «το Ελεγκτικό Συνέδριο πρέπει να αναθεωρήσει την αποτελεσματικότητά τους και να επικεντρωθεί στους κατασταλτικούς ελέγχους».

## 2.2 Αντικείμενο του ελέγχου – Όργανα - Διαδικασία και έκταση του προληπτικού ελέγχου

Σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 98 παρ. 1 περ. α' του Συντάγματος, στον προληπτικό έλεγχο του Ελεγκτικού Συνεδρίου υπόκεινται οι δαπάνες του Κράτους, καθώς και των νομικών προσώπων δημοσίου ή ιδιωτικού δικαίου, που υπάγονται κάθε φορά στον έλεγχό του με ειδικούς για κάθε περίπτωση νόμους. Ο προληπτικός έλεγχος ασκείται από εντεταλμένα όργανα του Ελεγκτικού Συνεδρίου (Επιτρόπους, οι οποίοι προΐστανται των Υπηρεσιών Επιτρόπου) κατά το στάδιο της εντολής πληρωμής, δηλ. της διαταγής του αρμόδιου διατάκτη προς τον ταμία να προβεί στην πληρωμή μιας αναληφθείσας και εκκαθαρισθείσας δαπάνης και καταλαμβάνει αδιακρίτως κύριους και δευτερεύοντες διατάκτες. Κατά το στάδιο της εντολής του διατάκτη προς τον ταμία να προβεί στην πληρωμή δεν καλύπτεται το σύνολο των εκταμιευομένων δημοσίων δαπανών, αλλά μόνον οι δαπάνες εκείνες που εντέλλονται με χρηματικό ένταλμα πληρωμής (τακτικό, συμψηφιστικό, πάγιας προκαταβολής) ή προπληρωμής. Δαπάνες που εντέλλονται με άλλους τίτλους πληρωμής, π.χ. με μισθοδοτικές καταστάσεις, δεν υπόκεινται σε προληπτικό έλεγχο.

Επιπλέον των προαναφερθέντων λεκτέα είναι και τα ακόλουθα:

(1) Επίτροπος ΕΣ (αρθ. 22 παρ. 1 α' ΚΝΕΣ): δικαστικός υπάλληλος του ΕΣ με 15ετή τουλάχιστον υπηρεσία που εφαρμόζει τη νομολογία του ΕΣ και επιθεωρείται από τους δικαστές του ΕΣ (άρα λογίζεται ότι τον προληπτικό έλεγχο τον ασκεί στην ουσία το ΕΣ).

(2α) Κατά τον έλεγχο της νομιμότητας της δαπάνης ο Επίτροπος ΕΣ ελέγχει:

- Αν η δαπάνη προβλέπεται από τυπικό νόμο ή κανονιστική διοικητική πράξη ή αν είναι λειτουργική και τηρεί και την αρχή της αναλογικότητας<sup>25</sup>
- Αν υπάρχει εγγεγραμμένη πίστωση στον προϋπολογισμό δηλ. :
  - ✓ Αν υπάρχει σχετικός ΚΑΕ
  - ✓ Αν η συγκεκριμένη πίστωση είναι επαρκής (αρχή της μη υπέρβασης των πιστώσεων που είναι ειδικότερη εκδήλωση της αρχής της ειδικότητας των πιστώσεων)
  - ✓ Αν η εντελλόμενη δαπάνη βρίσκεται εντός των ορίων της πίστωσης

<sup>25</sup> δηλ να χρησιμοποιούνται οι απολύτως αναγκαίες δαπάνες για τη θεραπεία της λειτουργικής δαπάνης.



- ✓ Αν η αιτιολογία της εντελλόμενης δαπάνης ταυτίζεται με αυτήν της πίστωσης που έχει εγγραφεί στον προϋπολογισμό (βάσει της αρχής της ειδικότητας των πιστώσεων)

ΕΞΑΙΡΕΣΗ : αν μια δαπάνη προβλέπεται από κανονισμό της Ευρωπαϊκής Κοινότητας, τότε θα πρέπει να γίνει η πληρωμή ακόμα και χωρίς την ύπαρξη σχετικής πίστωσης.

(2β) Κατά τον έλεγχο της κανονικότητας της δαπάνης ο Επίτροπος του ΕΣ ελέγχει:

- Αν το Χρηματικό Ένταλμα (ΧΕ) εκδόθηκε από τα αρμόδια όργανα,
- Τα εξωτερικά τυπικά στοιχεία που απαιτούνται δηλ. όνομα δικαιούχου, ή, εφόσον η σχετική απαίτηση έχει εκχωρηθεί και έχει γίνει αναγγελία της εκχώρησης, το όνομα του νέου δικαιούχου, υπογραφή του διατάκτη, αιτιολογία δαπάνης, χρονολογία κ.τ.λ.
- Τα νόμιμα δικαιολογητικά: ορίζονται κάθε χρόνο με απόφαση του ΥπΟικ. Αν δεν ορίζονται ειδικότερα, νόμιμα είναι τα δικαιολογητικά του ΚΦΑΣ που εκδίδει ο πιστωτής του Δημοσίου<sup>26</sup>.
- Αν η απαίτηση έχει υποπέσει σε παραγραφή. Οι απαιτήσεις κατά του Δημοσίου, παραγράφονται, εκτός ειδικότερης ρύθμισης, μετά την παρέλευση 5ετίας (αρθ. 140 ν.4270/2014 (ΕΣ Τμ IV Πράξη 83/2002)).

(3) Παρεμπιπτόντως αναφερόμενα ζητήματα

Κατά την άσκηση του προληπτικού ελέγχου ο Επίτροπος, το Κλιμάκιο (επί διαφωνίας) ή το Τμήμα (επί αιτήσεως ανακλήσεως) εξετάζουν και τα παρεμπιπτόντως αναφερόμενα ζητήματα, με την επιφύλαξη των διατάξεων για το δεδικασμένο. Ο παρεμπιπτόντως έλεγχος είναι τρόπος τινά «έλεγχος της νομιμότητας των παραγωγικών της δαπάνης διοικητικών πράξεων». Ο έλεγχος αυτός αποτελεί αναπόσπαστο κομμάτι του προληπτικού ελέγχου, όπως τούτος κατοχυρώνεται στο άρθρο 98 παρ. 1 α Σ, αφού άνευ του παρεμπιπτόντως ελέγχου ο προληπτικός έλεγχος θα έχανε το ουσιαστικό του περιεχόμενο και θα κατέληγε ακραιφνώς λογιστικός έλεγχος. Συνεπώς, όπως έχει δεχτεί το ΕΣ ο παρεμπιπτόντως έλεγχος δε δύναται να θιγεί

---

<sup>26</sup> Τα συνήθη δικαιολογητικά είναι τα στοιχεία του ΚΦΑΣ, αποδεικτικό φορολογικής και ασφαλιστικής ενημερότητας, σε περίπτωση δημοσίου έργου τα αποδεικτικά καταβολής των κρατήσεων υπέρ τρίτων, αποδεικτικό παρακράτησης φόρου 3% υπέρ του Δημοσίου επί του εισοδήματος των εργοληπτών κατασκευής δημοσίων έργων κ.τ.λ.

από τον κοινό νομοθέτη (Πρακτικά 5<sup>ης</sup> ΓΣ/8.2.2006 ΟΛΕΣ). Με βάση τα παραπάνω, στα πλαίσια του προληπτικού ελέγχου κάμπτονται υπέρ της αρχής της δημοσιονομικής νομιμότητας :

A) το τεκμήριο νομιμότητας των διοικητικών πράξεων<sup>27</sup>

B) η βασική νομολογιακή παραδοχή σύμφωνα με την οποία η πλημμέλεια στην Πράξη διορισμού ή εκλογής του μονομελούς διοικητικού οργάνου δεν επιδρά στο κύρος των πράξεων που εκδίδει εφόσον η δράση του οργάνου αυτού καλύπτεται από μια αντικειμενική επίφαση νομιμότητας.

Γ) η αρχή της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης του διοικουμένου.

ΟΛΕΣ Πρακτ. 23B/2-6-1997, Απόφαση 2620/2009: «..το Σύνταγμα αναθέτοντας (άρθρ. 98 παρ. 1α) στο Ελεγκτικό Συνέδριο τον προληπτικό έλεγχο των πράξεων της Διοίκησης, με τις οποίες εντέλλονται δαπάνες «του Κράτους, καθώς και των οργανισμών τοπικής αυτοδιοίκησης ή άλλων νομικών προσώπων, που υπάγονται με ειδική διάταξη νόμου στο καθεστώς του ελέγχου», εισάγει τεκμήριο αντίθετο εκείνου της νομιμότητας των διοικητικών πράξεων, δηλαδή απαιτεί με τον προληπτικό έλεγχο να εξακριβωθεί από το Ελεγκτικό Συνέδριο η νομιμότητα των ανωτέρω πράξεων, η οποία δεν θεωρείται τεκμαιρόμενη. Ο προληπτικός έλεγχος νομιμότητας - που αναφέρεται στο αν η δαπάνη προβλέπεται από ουσιαστική διάταξη νόμου και αν υπάρχει εγγεγραμμένη στον προϋπολογισμό σχετική πίστωση - και κανονικότητας - που συνίσταται στο αν η δαπάνη έχει αναληφθεί νόμιμα και αν επισυνάπτονται τα νόμιμα δικαιολογητικά καθώς και αν η σχετική απαίτηση δεν έχει υποπέσει σε παραγραφή - όσες φορές δε συντρέχει λόγος και ο έλεγχος του ουσιαστικού μέρους της δαπάνης εφ' όσον αποβαίνει θετικός, καταλήγει στην πράξη θεώρησης του υποβαλλόμενου προς έλεγχο χρηματικού εντάλματος, η οποία και μόνο προσδίδει τεκμήριο νομιμότητας της δαπάνης και περαιτέρω εκτελεστότητα στο οικείο χρηματικό ένταλμα...».

---

<sup>27</sup> Π.χ. είμαι υπάλληλος και κάνω για τις ανάγκες της υπηρεσίας μου ένα ταξίδι στη Θεσσαλονίκη. Εκδίδεται σχετικό ΧΕ για το ποσό των 2.000Ε. Ο Επίτροπος μπορεί να ελέγξει μέχρι και το διορισμό μου χωρίς να δεσμεύεται από το τεκμήριο νομιμότητας.

Άκρο όριο του παρεμπόπτοντος ελέγχου είναι η ύπαρξη δεδδικασμένου<sup>28</sup>, από το οποίο δε δύναται να αποστεί το ΕΣ κατά τον προληπτικό έλεγχο. Ειδικότερα:

α) Όταν για την αξίωση του φερόμενου ως δικαιούχου δαπάνης, σε βάρος του Δημοσίου και των ΝΠΔΔ, το δικαίωμα αυτού για πραγματοποίηση της δαπάνης στηρίζεται σε απόφαση ασφαλιστικών μέτρων αρμοδίου δικαστηρίου, που εκδόθηκε σε δίκη μεταξύ αυτού και του Δημοσίου ή ΝΠΔΔ και η οποία απόφαση δημιουργεί προσωρινό δεδδικασμένο, που παράγει εντεύθεν υποχρέωση συμμόρφωσης, το ΕΣ υποχρεούται σε θεώρηση ΧΕ, που εκδίδεται υπέρ του αιτηθέντος προσωρινή δικαστική προστασία και σε συμμόρφωση με αυτή των ασφαλιστικών μέτρων, αφού η απόφαση αυτή αποτελεί νόμιμο και πλήρες δικαιολογητικό, με το οποίο αποδεικνύεται νόμιμη απαίτηση (ΟΛΕΣ 9<sup>η</sup> ΓΣ/19.5.2010).

β) Όταν για την αξίωση του φερόμενου ως δικαιούχου δαπάνης, το δικαίωμα αυτού για την πραγμάτωση της δαπάνης στηρίζεται σε προσωρινή διαταγή δικαστηρίου, που εκδόθηκε στο πλαίσιο της διαδικασίας των ασφαλιστικών μέτρων με δεσμευτικό περιεχόμενο που κωλύει την παραγωγή εννόμων συνεπειών σε πράξεις που αντίκεινται σε αυτό, το Ελεγκτικό Συνέδριο κατά το γενόμενο έλεγχο υποχρεούται σε θεώρηση του οικείου χρηματικού εντάλματος, αφού και αυτό υποχρεούται να συμμορφωθεί σε αυτή, διότι δεν αποτελεί παρεμπιπτόντως αναφύομενο ζήτημα κατά τον ασκούμενο έλεγχο του Ελεγκτικού Συνεδρίου ο έλεγχος της ορθότητας ή μη της προσωρινής διαταγής, δηλ. η νομιμότητα και βασιμότητα των λόγων και των όρων που τη δικαιολογούν, η οποία αποτελεί γι' αυτό νόμιμο δικαιολογητικό, με το οποίο αποδεικνύεται νόμιμη απαίτηση (ΟΛΕΣ 9<sup>η</sup> ΓΣ/19.5.2010).

γ) Διαταγές πληρωμής για τις οποίες συντρέχουν οι προϋποθέσεις του άρθρου 633 παρ. 1,2 ΚΠολΔ (ΟΛΕΣ 3<sup>η</sup> ΓΣ/26.1.2011)

δ) Δικαστικές αποφάσεις προσωρινά εκτελεστές (Πράξη 1<sup>ου</sup> Τμ ΕΣ 190/2008)

ε) Διαιτητικές αποφάσεις εφόσον έχει εγκύρως συνομολογηθεί η διαιτητική ρήτρα (Πρακτικό 20<sup>ης</sup> Συν. 4<sup>ου</sup> Τμ ΕΣ της 17.7.2001)

στ) Απόφαση τριμελούς Συμβουλίου του ν.3068/2002 και του αρθ. 8 παρ. 5 πδ 61/2004 (ΟΛΕΣ 3<sup>η</sup> ΓΣ/17.2.2010)<sup>29</sup>. Κατά την έκδοση, θεώρηση και εκτέλεση του ΧΕ

<sup>28</sup> Υπό την αυτονόητη βέβαια προϋπόθεση ότι το Δικαστήριο που παρήγαγε το δεδδικασμένο ήταν και το φύσει αρμόδιο επί της υποθέσεως.

<sup>29</sup> Σε περίπτωση μη συμμόρφωσης της Διοίκησης προς συγκεκριμένη δικαστική απόφαση, το αρμόδιο 3μελές συμβούλιο βεβαιώνει τη μη συμμόρφωση και προσδιορίζει ένα χρηματικό ποσό καταβλητέο στον ενδιαφερόμενο ως κύρωση για τη μη συμμόρφωση (άρθρα 3 παρ.3 ν.3068/2002 και 3 παρ.3 πδ 61/2004).

που εκδόθηκε για το παραπάνω χρηματικό ποσό, απαγορεύεται ο παρεμπόδιος έλεγχος του Επιτρόπου.

Τα ως άνω απαριθμούμενα συνιστούν όριο του παρεμπόδιος ελέγχου που διενεργεί το ΕΣ, υπό την έννοια ότι δεσμεύεται από τα ήδη εκεί κριθέντα. Σε όλες τις άλλες περιπτώσεις, εξ αντιδιαστολής, το ΕΣ δεν δεσμεύεται αλλά διατηρεί τη δυνατότητα να ελέγξει την ουσιαστική ύπαρξη της απαίτησης κατά του Δημοσίου σε εξόφληση της οποίας εκδίδεται το ΧΕ. Με άλλα λόγια, στις περιπτώσεις αυτές δεν αρκεί το ΕΣ να επικαλεστεί τη μη δέσμευσή του για να αιτιολογήσει τη μη θεώρηση του ΧΕ αλλά απαιτείται ο Επίτροπος καταρχήν και στη συνέχεια το Κλιμάκιο ή το Τμήμα να αναζητήσει και να αναδείξει τις αιτιάσεις εκείνες που άπτονται πλημμελειών επί της ουσίας του φερόμενου ως πιστωτή του Δημοσίου.

Το ΕΣ δεν δεσμεύεται από τα Πρακτικά του Νομικού Συμβουλίου του Κράτους, ακόμη και μετά τη συνταγματική κατοχύρωση (άρθ. 100Α) της αρμοδιότητας για αναγνώριση απαιτήσεων κατά του Δημοσίου ή για συμβιβασμό σε διαφορές με αυτό (Πρακτ. 17<sup>ης</sup> ΓΣ ΟΛΕΣ /4-6-2003).

Ζήτημα : Το ΕΣ, κατά τον προληπτικό έλεγχο των δημοσίων δαπανών, δύναται να ελέγχει τη συνταγματικότητα των νόμων;

Παγίως γίνεται δεκτό ότι κατά τον προληπτικό έλεγχο, η έρευνα της συνταγματικότητας των νόμων είναι αυτονόητη ως στοιχείο εκ των «ων ουκ άνευ», εφόσον αντισυνταγματικός νόμος μη δυνάμενος να ελεγχθεί από το ΕΣ θα είχε ως συνέπεια την κατ' ουσία παράνομη εκταμίευση του δημοσίου χρήματος. Άλλωστε, το αρθ. 98 παρ. 2 Σ εξαίρεσε μεν τον προληπτικό έλεγχο από την τήρηση των διατάξεων του άρθρου 93 παρ. 2,3 Σ (δημοσιότητα -ειδική αιτιολογία των πράξεων), λόγω της ανάγκης για ταχύτητα των σχετικών διαδικασιών, δεν τον εξαίρεσε όμως από την διάταξη του αρθ. 93 παρ. 4 Σ κατά την οποία «τα δικαστήρια υποχρεούνται όπως μη εφαρμόζουν νόμον, το περιεχόμενο του οποίου αντίκειται προς το Σύνταγμα».

(4) Αποτελέσματα πράξης θεώρησης Χρηματικού Εντάλματος (ΧΕ) από τον Επίτροπο

Η πράξη θεώρησης των ΧΕ από τον Επίτροπο :

- είναι δικαστική πράξη που δεν υπόκειται σε χρονικό περιορισμό

- δεν ανακαλείται για πλάνη περί τα πράγματα ή το δίκαιο εφόσον επήλθαν οι έννομες συνέπειες αυτής, δηλ. εξοφλήθηκε το ΧΕ
- δεν επιτρέπεται να αμφισβητηθεί, κατά τον κατασταλτικό έλεγχο
- δεν υπόκειται σε ένδικο μέσο
- περιβάλλεται, για λόγους ασφαλείας των συναλλαγών και προστασίας των διατακτών και ταμιών, με ένα είδος «τεκμηρίου νομιμότητας» ή «οιονεί δεδικασμένου» και οι δαπάνες που καταβλήθηκαν με θεωρηθέν ΧΕ δεν καταλογίζονται (Πρακτ. Ολ. 23/18-6-1952, 27/27-7-1978).

ΕΞΑΙΡΕΣΗ : Τα ανωτέρω δεν ισχύουν στην περίπτωση των πλαστών, εικονικών, ανύπαρκτων ή ψευδών δικαιολογητικών:

Στις περιπτώσεις αυτές, της ύπαρξης δηλαδή πράξης θεώρησης στα ΧΕ, ο κατασταλτικός έλεγχος περιορίζεται στη νομιμότητα της πράξης εξόφλησης αυτών, εκτός εάν περιέλθουν σε γνώση του ελεγκτικού οργάνου στοιχεία, τα οποία κλονίζουν τη νομιμότητα, την ακρίβεια και την πιστότητα των δικαιολογητικών, τα οποία υποβλήθηκαν για την εκκαθάριση της δαπάνης και την έκδοση του τίτλου και έλαβε υπόψη του το όργανο του προληπτικού ελέγχου για τη θεώρηση αυτού. Ειδικότερα, εφόσον αποδειχθεί ότι τα δικαιολογητικά, που στηρίζουν το θεωρηθέν ΧΕ, είναι ανύπαρκτα, ψευδή ή εικονικά ή πλαστά, τότε ο τίτλος πληρωμής καθίσταται μη νόμιμος και το όργανο του κατασταλτικού ελέγχου (Επίτροπος, βλ. άρθρο 22 του ΠΔ 774/1980, όπως αντικαταστάθηκε αρχικά από το άρθρο 9 παρ. 9 Ν 1160/1981, αρθ. 79 Ν 4055/2012 και 27 ΠΔ 774/1980) μπορεί να προβεί στον καταλογισμό των υπευθύνων για τη δημιουργία του ούτω δημιουργηθέντος ελλείμματος προσώπων.

Πρακτ. Ολομέλειας ΕΣ 3Α/23-2-2005 : «... Παγίως γίνεται δεκτό από το Ελεγκτικό Συνέδριο ότι η θεώρηση χρηματικών ενταλμάτων πληρωμής δαπάνης, που γίνεται από επίτροπο του Ελεγκτικού Συνεδρίου στο πλαίσιο του διενεργούμενου από αυτόν προληπτικού ελέγχου των δαπανών του Δημοσίου ή Ν.Π.Δ.Δ. δεν μπορεί να ανακληθεί ή αμφισβητηθεί από το Ελεγκτικό Συνέδριο ή από τη Διοίκηση, εφ' όσον έχει εκτελεσθεί (εξοφληθεί) το σχετικό χρηματικό ένταλμα. Άλλως, όμως, έχει το θέμα εάν η θεώρηση του εξοφληθέντος εντάλματος στηρίχθηκε σε ανύπαρκτα, πλαστά ή ψευδή δικαιολογητικά και γενικά σε απατηλή συμπεριφορά του διοικουμένου. Στην περίπτωση αυτή και κατά το στάδιο του επακολουθούντος κατασταλτικού ελέγχου των δαπανών

δύναται να χωρήσει αναθεώρηση της πράξεως του επιτρόπου, όπως και της πράξεως του Τμήματος με την οποία επιλύθηκε η διαφωνία αυτών υπέρ της θεωρήσεως, ή αν έχει εκδοθεί πράξη επί των λογαριασμών, αναθεώρηση και της πράξεως αυτής, αν συντρέξουν οι προϋποθέσεις αιτήσεως ή οίκοθεν παρά του Συνεδρίου αναθεωρήσεως που ορίζονται στη διάταξη του άρθρου 29 του π.δ/τος 774/1980».

#### (5) Συγγνωστή πλάνη

Αν η διαφωνία του Επιτρόπου και του διατάκτη οδηγηθεί στο Κλιμάκιο για επίλυση, το τελευταίο, ακόμη κι αν η εντελλόμενη δαπάνη δεν είναι νόμιμη, έχει την δυνατότητα να επιλύσει τη διαφωνία υπέρ του διατάκτη και να θεωρήσει το ΧΕ ΜΟΝΟ ΑΝ συντρέχει συγγνωστή πλάνη και ΜΟΝΟ ΓΙΑ ΤΗΝ ΠΡΩΤΗ ΦΟΡΑ.

Με άλλα λόγια, ΧΕ που αφορά παράνομη δαπάνη θεωρείται κατ' εξαίρεση και μόνο για την πρώτη φορά, εφόσον από τα πραγματικά περιστατικά της υπόθεσης προκύπτει:

- ότι τα εντελλόμενα τη δαπάνη διοικητικά όργανα είχαν πεποιθήσει δικαίως ότι ενεργούσαν νόμιμα και υπέπεσαν στη νομική πλημμέλεια χωρίς πρόθεση να καταστρατηγήσουν τις σχετικές διατάξεις (καλόπιστη<sup>30</sup> νομική πλάνη).
- ότι οι σχετικές διατάξεις που ρύθμιζαν τη νομιμότητα της δαπάνης ήταν δυσερμήνευτες και η νομική εκδοχή που εφάρμοσαν τα αρμόδια όργανα ήταν υποστηρίξιμη.

Τη συγγνωστή πλάνη δύναται να επικαλεστούν μόνο τα εντελλόμενα τη δαπάνη διοικητικά όργανα και όχι τυχόν ιδιώτης που συμμετείχε στη διαδικασία (Πράξη 4<sup>ου</sup> Τμ ΕΣ 117/2000)<sup>31</sup>. Επίσης, δεν απαιτείται να προβάλλεται πανηγυρικά στις απόψεις του διατάκτη αλλά αρκεί να προκύπτει από τα πραγματικά περιστατικά που επικαλείται και τα στοιχεία που προσκομίζει.

Η νομολογιακή κατασκευή της θεώρησης ΧΕ που αφορά παράνομη δαπάνη είναι η μόνη περίπτωση αλλοίωσης του αντικειμενικού χαρακτήρα του προληπτικού ελέγχου. ΠΡΟΣΟΧΗ !!!: τυχόν συνδρομή συγγνωστής πλάνης μπορεί να ελέγξει μόνο το Κλιμάκιο ή το Τμήμα ΕΣ (επί αίτησης ανάκλησης) ΚΑΙ ΟΧΙ Ο ΕΠΙΤΡΟΠΟΣ.

<sup>30</sup> Η πλάνη πρέπει να είναι δικαιολογημένη, δηλ. να είναι αναμενόμενο ότι θα διαπραχθεί από ένα αντικειμενικό παρατηρητή - γνώστη του μέσου διοικητικού οργάνου.

<sup>31</sup> Συνεπώς, δεν μπορεί να επικαλεστεί ο διατάκτης καλοπιστία που συνέτρεχε στο πρόσωπο του υπερού το ΧΕ.

(6) Πράξη Κλιμακίου επί διαφωνίας διατάκτη – Επιτρόπου

Το Κλιμάκιο εκδίδει δικαστική πράξη η οποία έχει όλα τα χαρακτηριστικά της δικαστικής απόφασης και παράγει οιονεί δεδικασμένο καθώς δεσμεύει και τον διατάκτη και τον Επίτροπο.

Εξαιρέσεις από το οιονεί δεδικασμένο :

A) αρθ. 32 παρ. 2 Κώδικα Νόμων Ελεγκτικού Συνεδρίου (ΚΝΕΣ) (ανάληψη ΧΕ ίδια δαπάνη από τον Υπουργό)

Αν ο Επίτροπος δεν θεωρήσει το ΧΕ και το αρμόδιο Κλιμάκιο ή Τμήμα (επί αιτήσεως ανακλήσεως) έχει αποφανθεί για τη μη θεώρησή του, τότε μπορεί να γίνει ανάληψη του ΧΕ ίδια δαπάνη μόνο αν ο διατάκτης είναι:

- Υπουργός και μόνο για δαπάνες του Υπουργείου του, όχι για δαπάνες ΝΠΔΔ τα οποία εποπτεύει και των οποίων ο προϋπολογισμός είναι ξεχωριστός από τον Κρατικό προϋπολογισμό. Μπορεί όμως να υιοθετήσει δαπάνες ΝΠΔΔ τα οποία εποπτεύει και των οποίων ο προϋπολογισμός συνδημοσιεύεται με τον Κρατικό προϋπολογισμό (σπάνια περίπτωση π.χ. ταμεία στόλου, δεν είναι τέτοια περίπτωση οι ΟΤΑ).
- Υφυπουργός και μόνο για τις δαπάνες που σχετίζονται με τις αρμοδιότητες που του έχουν μεταβιβαστεί με συναπόφαση του Υπουργού και του Πρωθυπουργού.

Από τη στιγμή που θα γίνει ανάληψη του ΧΕ ίδια δαπάνη, το ΧΕ πληρώνεται στον δικαιούχο. Παράλληλα, όμως γίνεται αμέσως ενημέρωση του ΥπΟικ από τον Γενικό Επίτροπο και ο ΥπΟικ ενημερώνει το Υπουργικό Συμβούλιο. Εν τέλει το ΧΕ πρέπει να εγκριθεί από τη Βουλή. Αν δεν εγκριθεί, τότε η ΟΛΕΣ εκδίδει πράξη με την οποία καταλογίζει το ποσό στον Υπουργό από την προσωπική του περιουσία.

Είναι η μόνη περίπτωση που έχουμε αστική ευθύνη Υπουργού χωρίς να έχει καταδικαστεί από το Ειδικό Δικαστήριο του αρθ. 86Σ.

B) Αίτηση ανάκλησης κατά της Πράξης του Κλιμακίου (αρθ. 32 παρ. 6 ΚΝΕΣ)

(7) Ανάκληση θεώρησης ΧΕ

ΠΡΟΣΟΧΗ :

- ❖ Στα πλαίσια της ανάκλησης δύναται να προβληθούν στοιχεία που είτε προϋπήρχαν της δικαστικής πράξης είτε ανακαλύφθηκαν μετά αλλά

βεβαιώνουν πραγματικά περιστατικά που προϋπήρχαν της δικαστικής πράξης και ασκούν ουσιώδη επιρροή στην έκβαση της υπόθεσης.

- ❖ Το Τμήμα δικάζει την ανάκληση με βάση το νομικό καθεστώς που ίσχυε κατά το χρόνο εισαγωγής της υπόθεσης σε αυτό.

#### Αίτηση αναθεώρησης (αρθ. 48 παρ. 12 ΚΝΕΣ)

Δύναται να ασκηθεί κατά της θεώρησης του ΧΕ (που έγινε είτε από τον Επίτροπο, είτε από το Κλιμάκιο με Πράξη του, επίλυσης διαφωνίας, είτε κατόπιν Πράξης του Τμήματος μετά από αίτηση ανάκλησης):

- Από τον ΥποΟικ ή τα κατά νόμο εξουσιοδοτημένα από αυτόν όργανα.
- Για τους εξής λόγους:
  - I. Πλάνη περί τα πράγματα
  - II. Λογιστικό λάθος
  - III. Πλαστότητα δικαιολογητικών εγγράφων
  - IV. Για νέα κρίσιμα έγγραφα που στοιχειοθετούν την απόρριψη της θεωρηθείσας δαπάνης
  - V. Για νομική πλάνη

Ειδική περίπτωση: όταν το Δημόσιο έχει προσποριστεί την ωφέλεια από την παροχή του αντισυμβαλλόμενου ΠΡΙΝ την ολοκλήρωση του προληπτικού ελέγχου της εντελλόμενης δαπάνης, τότε το ΕΣ αν διαπιστώσει παρατυπίες αρνείται τη θεώρηση του ΧΕ. Αν ο αντισυμβαλλόμενος προβάλλει :

A) αξίωση αδικαιολόγητου πλουτισμού, τούτη δεν εξετάζεται από το ΕΣ εκτός κι αν υπάρχει σχετική δικαστική απόφαση δικαστηρίου που δεν υπερέβη την δικαιοδοσία του η οποία επιβεβαιώνει την ύπαρξη και την έκταση της αξίωσης (Πράξη 4<sup>ου</sup> Τμ ΕΣ 120/2001).

B) αξίωση αδικοπραξίας κατά τα άρθ. 105-106 ΕισΝΑΚ : παλαιότερα το ΕΣ απέρριπτε ως απαράδεκτη την προβολή της σχετικής αξίωσης. Έστω και μεμονωμένα, όμως, η νομολογία τελευταία έχει αρχίσει να κάνει δεκτό το αντίθετο (Πράξη 7<sup>ου</sup> Τμ ΕΣ 114/2009).



Η δαπάνη είναι νόμιμη και το ένταλμα θεωρητέο σε περίπτωση που το εντελλόμενο ποσό είναι μικρότερο του δικαιουμένου. Η άρνηση θεωρήσεως θα ισοδυναμούσε με καταψήφιση ποσού σε βάρος του Δημοσίου.

### Νομολογιακή έρευνα

Βασικές αποφάσεις της νομολογίας για τα θέματα του παρόντος κεφαλαίου, είναι επιπροσθέτως (πλην των αναφερομένων στις προηγούμενες ενότητες του ίδιου κεφαλαίου) και οι ακόλουθες:

- Όταν λέμε ότι μια δαπάνη είναι νόμιμη εννοούμε ότι η δαπάνη πρέπει να προβλέπεται από διάταξη νόμου ή να είναι λειτουργική. Με άλλα λόγια η δαπάνη πρέπει να βασίζεται σε νόμιμη αιτία ή να εξυπηρετεί λειτουργικές ανάγκες του φορέα (λειτουργικότητα δαπανών)<sup>32</sup>.
- Έννοια λειτουργικής δαπάνης<sup>33</sup>
- Ουσιαστικό μέρος της δαπάνης. Ως ουσιαστικό μέρος της δαπάνης νοείται κάθε ζήτημα που δεν σχετίζεται με τη νομιμότητα ή κανονικότητα αυτής. Είναι ζητήματα που αφορούν εξακρίβωση της αλήθειας ή στα δικαιολογητικά, που έχουν να κάνουν με γεγονότα ή στοιχεία μέσω των οποίων διαπιστώνεται εάν οι διαχειριστικές πράξεις για τις οποίες τίθεται θέμα έγιναν με βάση τις αρχές της χρηστής διοίκησης δηλ., μετά από περίσκεψη και ορθή εκτίμηση των αναγκών, ανάλογα με τον τόπο και το χρόνο, ώστε να επιτυγχάνεται το μεγαλύτερο δυνατό αποτέλεσμα με τη διάθεση των λιγότερων οικονομικών μέσων. Αν κατά τον έλεγχο γεννηθούν βάσιμες αμφιβολίες ως προς το ουσιαστικό μέρος της δαπάνης τότε ο Επίτροπος θεωρεί μεν το χρηματικό ένταλμα, αναφέρει όμως συγχρόνως την περίπτωση στο αρμόδιο Τμήμα του ΕΣ, το οποίο μετά από αξιολόγηση ανακοινώνει την περίπτωση στον αρμόδιο Υπουργό Οικονομικών και στον αρμόδιο Υπουργό. Σημειώνεται ότι αναφορά για τις περιπτώσεις αυτές γίνεται μνεία στην ετήσια έκθεση του ΕΣ<sup>34</sup>.

---

<sup>32</sup> Βλ., Πρακτικά Ολ. ΕΣ της 5<sup>ης</sup> Γενικής Συνέλευσης /8.2.2006 καθώς και Πράξη Ι Τμήματος 135/2007

<sup>33</sup> Πράξεις (VIII Τμ. 142,242,322/2010, 177/2010. Για τις λειτουργικές δαπάνες ΝΠΔΔ, βλ., Πράξη ΙV Τμ. 71/2012

<sup>34</sup> Άρθρο 28 παρ.6 ΚΝΕΣ

- Παρεμπίπτων έλεγχος. Το ΕΣ δεν περιορίζεται μόνο στον έλεγχο της τυπικής νομιμότητας αλλά ασκεί και παρεμπίπτοντα έλεγχο δεσμευόμενο μόνο από το δεδικασμένο<sup>35</sup>. Ειδικότερα κατά τη νομολογία του Ελ. Συν., το Δικαστήριο αυτό κατά την άσκηση του προληπτικού ελέγχου νομιμότητας των δαπανών του Κράτους, των ΟΤΑ και των νπδδ, έχει τη δυνατότητα να διενεργεί παρεμπίπτοντα έλεγχο των ζητημάτων, που άπτονται της νομιμότητας και κανονικότητας της ελεγχόμενης δαπάνης, ενώ δεσμεύεται μόνο από το δεδικασμένο δικαστικών αποφάσεων που εκδόθηκαν στο πλαίσιο διαγνωστικής δίκης<sup>36</sup>. Το Ελ.Συν. διενεργώντας παρεμπίπτοντα έλεγχο νομιμότητας των διοικητικών πράξεων, «*οι οποίες αποτελούν έρεισμα της ελεγχόμενης δαπάνης, ακόμη και στην περίπτωση που αυτές δεν έχουν ανακληθεί ή ακυρωθεί και επομένως καλύπτονται από το τεκμήριο νομιμότητας δεν προβαίνει στην ακύρωση των πράξεων αυτών αλλά στην αποδυνάμωση τους από τις δημοσιονομικές συνέπειες που μπορούν να επιφέρουν*»<sup>37</sup>.
- Προσήκον μέτρο: Εφόσον κριθεί η δαπάνη ως λειτουργική, εξετάζεται ακολούθως με τη συνδρομή των συγκριτικών στοιχείων ανάλογων δαπανών, αν το μέγεθος αυτής υπερβαίνει το προσήκον μέτρο. Για την εκτίμηση του προσήκοντος μέτρου χρησιμοποιούνται ποικίλα μέσα, μεταξύ των οποίων είναι και η δημοσιονομική συγκυρία<sup>38</sup>.
- Η νόμιμη χορήγηση πίστωσης σχετίζεται άμεσα με τον έλεγχο ανάληψης της δαπάνης. Με την ανάληψη της δαπάνης λαμβάνει χώρα νομική και δημοσιονομική δέσμευση. Στην πρώτη περίπτωση είναι η διοικητική πράξη με την οποία γεννάται ή βεβαιώνεται υποχρέωση του δημοσίου και των λοιπών φορέων της γενικής Κυβέρνησης έναντι τρίτων. Στη δεύτερη περίπτωση είναι απόφαση ανάληψης υποχρέωσης του αρμοδίου διατάκτη ή του κατά νόμου εξουσιοδοτημένου οργάνου, με την οποία εγκρίνεται η πραγματοποίηση της δαπάνης και δεσμεύεται η αναγκαία πίστωση. Σύμφωνα με τη σχετική νομολογία «*ι) η μη τήρηση της παραπάνω διαδικασίας καθιστά τη διενέργεια της δαπάνης μη νόμιμη, αφού δεν υφίσταται νόμιμα γεννημένη υποχρέωση*»<sup>39</sup>.

<sup>35</sup> Ελ.ΣΥΝ. Πρ.ΙV Τμ.48/2001

<sup>36</sup> Πράξη Κλιμ. Πρωλ. Ελέγχου VII Τμ., 69/2014

<sup>37</sup> Ελ. Συν. Ολομ. 215/2008

<sup>38</sup> Πράξη VII Τμ. 93/2012, Κλιμ VII Τμ. 68/2012

<sup>39</sup> Πρ. VII Τμ. 53/2012.

*Ανάληψη της δαπάνης που δεν εκτελέστηκε στο οικονομικό έτος στο οποίο αναφέρεται, ανακαλείται από τον διατάκτη και διαγράφεται ολικά ή μερικά το ποσό που δεσμεύτηκε και στη συνέχεια με την έναρξη του νέου οικονομικού έτους, δεσμεύεται κατά προτεραιότητα πίστωση, με νέα απόφαση ανάληψης υποχρέωσης, ισόποση με το ανεξόφλητο μέρος των αναλήψεων που ανατράπηκαν το προηγούμενο έτος, ενώ νέες αναλήψεις μπορούν να γίνουν μόνο σε βάρος του εναπομείναντος υπολοίπου»<sup>40</sup>.*

- Ασυμβίβαστο καθηκόντων διατάκτη και υπολόγου<sup>41</sup>
- Εκτελεστότητα διοικητικών πράξεων. Οι αποφάσεις του ΑΣΕΠ δεν δεσμεύουν το Ελ. Συν., κατά την άσκηση του προληπτικού ελέγχου των δαπανών<sup>42</sup>.
- Ορθότητα εκκαθάρισης<sup>43</sup>.
- Ελλείψεις στα δικαιολογητικά. Οι εντελλόμενες δαπάνες δεν είναι νόμιμες αν δεν συνοδεύονται από τα απαραίτητα δικαιολογητικά.
- Παραγραφή: στην περίπτωση της απαίτησης ενός ιδιώτη για απόδοση σε αυτόν των χρηματικών ποσών που κατέβαλλε αχρεώστητα σε δήμο. Η παραγραφή λαμβάνεται υπόψη αυτεπάγγελτα από το δικαστήριο και είναι τριετής<sup>44</sup>.
- Ανάκληση Πράξης θεώρησης: Η πράξη αυτή δεν μπορεί κατά κανόνα να ανακληθεί αν η δαπάνη έχει εξοφληθεί<sup>45</sup>. Αντίθετα αν δεν έχει εξοφληθεί ανακαλείται<sup>46</sup>.

---

<sup>40</sup> Πρ. VII Τμ.192/2011. Επίσης βλ., Πράξη Κλιμ. Προλ.Ελ.Δαπ. στο VII Τμ. 312/2014

<sup>41</sup> Βλ., μεταξύ άλλων ΕΛΣυν Ολ. 1782/2003

<sup>42</sup> Πράξη Κλιμακίου Προληπτικού ελέγχου, I Τμ. 46/2014

<sup>43</sup> Πράξη Κλιμ. Προλ. Ελ.Ι Τμ. 12/2014

<sup>44</sup> Πράξη Κλιμ. Πρ. Ελέγχου VII Τμ.235/2014

<sup>45</sup> Απόφαση IV Τμήματος 869/2012

<sup>46</sup> Απόφαση IV Τμήματος 38/2012

## **ΚΕΦΑΛΑΙΟ ΤΡΙΤΟ: Κατασταλτικός έλεγχος δημοσίων δαπανών**

### **3.1 Γενικά**

Ο κατασταλτικός έλεγχος με κριτήριο το είδος των οργάνων από τα οποία ενεργείται, αλλά και τη φύση των πράξεων, που εντάσσονται στον έλεγχο αυτό διακρίνεται α) σε Διοικητικό, που ασκείται κατά κανόνα από μονομελή ή πολυμελή διοικητικά όργανα και εν τέλει από το ΕΣ, β) σε Δικαστικό που ασκείται από το ΕΣ και γ) σε Κοινοβουλευτικό που ασκείται από το κοινοβούλιο στα πλαίσια της ψηφίσεως του δημοσιονομικού νόμου του απολογισμού του κράτους ή με τα υπόλοιπα μέσα που διαθέτει το Κοινοβούλιο, όπως είναι η αίτηση καταθέσεως εγγράφων, οι αναφορές, οι ερωτήσεις και οι επερωτήσεις.

### **3.2 Διοικητικός Κατασταλτικός Έλεγχος**

Διοικητικό κατασταλτικό έλεγχο στην οικονομική διαχείριση τόσο του Δημοσίου όσο και των άλλων νπδδ και νπιδ που ανήκουν στο δημόσιο τομέα ασκεί, κατά βάση ο Υπουργός των Οικονομικών μέσω της υπηρεσίας των Οικονομικών Επιθεωρητών του Υπουργείου του (άρθρο 150 παρ. 3 περ. α ΚΔΛ). Στο πλαίσιο του ελέγχου αυτού ο οικονομικός επιθεωρητής έχει τη δυνατότητα, αν υπάρχουν βάσιμες υπόνοιες κακής διαχείρισης να προβεί στις απαραίτητες ενέργειες (διεξαγωγή έρευνας, διενέργεια Ένορκης Διοικητικής Εξέτασης, λήψη ενόρκων βεβαιώσεων κ.τ.λ.) και αφού αξιολογήσει το συγκεντρωθέν υλικό έχει τη δυνατότητα σε περίπτωση που διαπιστώσει έλλειμμα από τους υπολόγους να εκδώσει εν τέλει ακολουθώντας την προβλεπόμενη διαδικασία και εφόσον έχει ήδη συντάξει πορισματική έκθεση σε βάρος τους καταλογιστική πράξη. Βεβαίως, μπορεί και το ΕΣ στα πλαίσια των προβλεπόμενων αρμοδιοτήτων του, να επιληφθεί αυτό δια της υπηρεσίας Επιτρόπου της σχετικής υπόθεσης και με βάση την πορισματική έκθεση του επιθεωρητή να εκδώσει τη σχετική καταλογιστική πράξη, διότι μεταξύ άλλων ισχύει ότι οι διαφορές που προκύπτουν από τους διοικητικούς καταλογισμούς, υπάγονται στην αποκλειστική αρμοδιότητα του ΕΣ.

Επισημαίνεται ακόμα πως από την έναρξη εφαρμογής των διατάξεων του νέου νόμου, στον οποίο συμπεριλήφθη το Δημόσιο Λογιστικό (ΔΛ) (ν. 4270/2014) ανατίθεται ο διοικητικός κατασταλτικός έλεγχος και στις Υπηρεσίες Εσωτερικού Ελέγχου που συστήνονται με βάση τις διατάξεις του άρθρου 12 του ν. 3492/2006 και ενεργείται υπό τη γενική καθοδήγηση και εποπτεία του Γενικού Λογιστηρίου του Κράτους (άρθρο 168

παρ. 1 ΚΔΛ). Στο πλαίσιο του εν λόγω ελέγχου προβλέπεται ότι στα συστήματα λογιστικών και δημοσιονομικών αναφορών κάθε φορέα της Γενικής Κυβέρνησης, στα οποία περιλαμβάνεται και κάθε φορέας της Κεντρικής Διοίκησης, καθορίζονται κατάλληλες εσωτερικές δικλίδες που αξιολογούνται από τις Υπηρεσίες Εσωτερικού Ελέγχου των φορέων αυτών (άρθρο 168 παρ. 2 ΚΔΛ). Επίσης ορίζεται ότι οι εκθέσεις ελέγχου των Υπηρεσιών Εσωτερικού Ελέγχου κοινοποιούνται αμελλητί στο ΕΣ (αρθ. 168 παρ. 3 ΚΔΛ). Από τις παραπάνω διατάξεις προκύπτει ότι ο εσωτερικός έλεγχος από τις υπηρεσίες αυτές έχει συμβουλευτικό χαρακτήρα και συμβάλλει ουσιαστικά στη βελτίωση του εξωτερικού ελέγχου που ενεργείται στη συνέχεια από το ΕΣ.

Επίσης, αρμόδιοι για τη διενέργεια διοικητικού κατασταλτικού ελέγχου της δημόσιας διαχείρισης με βάση το λειτουργικό κριτήριο είναι και οι οικείοι διατάκτες (αρθ. 150 παρ. 3 ΚΔΛ). Ειδικότερα, ο αρμόδιος διατάκτης σε περίπτωση διαπίστωσης ελλείμματος από τον έλεγχο καθίσταται αρμόδιος να το καταλογίσει στον υπαίτιο δημόσιο υπόλογο με ειδικά αιτιολογημένη απόφαση.

Διοικητικό έλεγχο της δημόσιας διαχείρισης ασκούν, επίσης, και οι προϊστάμενοι των Δ.Ο.Υ και των Ειδικών Ταμείων στους υφιστάμενους τους υπολόγους και ειδικούς ταμίες κατά την καθημερινή εξακρίβωση του χρηματικού υπολοίπου της διαχείρισης τους (αρθ. 88 ΚΔΛ).

Τέλος, διοικητικός (εξωτερικός) έλεγχος των δημοσίων υπολόγων θεωρείται, με βάση το λειτουργικό κριτήριο και ο ασκούμενος από τα όργανα του ΕΣ στις ακόλουθες περιπτώσεις, στις οποίες ενεργούν ως διοικητικά όργανα: α) όταν κατά τον έλεγχο των λογαριασμών των δημοσίων υπολόγων ζητούν πληροφορίες ή ενεργούν επιτόπια έρευνα (αρθ. 38 παρ. 3 ΚΝΕΣ), β) όταν το ΕΣ προβαίνει στην εξακρίβωση του υπολοίπου του υλικού που υπάρχει στις αποθήκες (αρθ. 49 παρ. 2 ΚΝΕΣ) και γ) όταν το ΕΣ στο πλαίσιο της επιτήρησης των δημοσίων υπολόγων ενεργεί επιθεώρηση με δικούς του υπαλλήλους ή την προκαλεί μέσω των Οικονομικών Επιθεωρητών (αρθ. 61 παρ. 1 ΚΝΕΣ).

### **3.3 Δικαστικός Κατασταλτικός Έλεγχος**

Πρόκειται για το βασικότερο και αποτελεσματικότερο έλεγχο της δημοσιολογιστικής διαδικασίας. Κατοχυρώνεται από τη διάταξη του άρθρου 98 παρ. 1 περ. γ' Σ και παράλληλα προβλέπεται από τα άρθρα 38-67 του ν. 4129/2013 (Κώδικας Νόμων για το ΕΣ). Σύμφωνα με τις παραπάνω διατάξεις ο έλεγχος αυτός διενεργείται από το ΕΣ και αφορά τους λογαριασμούς τόσο των υπολόγων του με στενή έννοια Δημοσίου όσο και

των υπολόγων των ΟΤΑ και των λοιπών ΝΠΔΔ. Επίσης, ο εν λόγω έλεγχος επεκτείνεται και στους λογαριασμούς κάθε δημόσιας υπηρεσίας που δεν είναι μεν οργανωμένη σε νπδδ, αλλά λειτουργεί εκτός του κρατικού προϋπολογισμού, είτε με δική της διοίκηση είτε ως ειδικός λογαριασμός. Τέλος, σε κατασταλτικό έλεγχο υπόκειται και κάθε φορέας που έλαβε χρηματοδότηση ή επιχορήγηση από τον Κρατικό Προϋπολογισμό.

Για το θέμα αυτό λεκτέα είναι, μεταξύ άλλων και τα εξής:

- Ο κατασταλτικός έλεγχος που ασκούσαν προηγουμένως από τα Κλιμάκια στους λογαριασμούς των δημοσίων υπολόγων, ασκείται πλέον από τους Επιτρόπους της Κεντρικής Υπηρεσίας Επιτρόπων που έχουν την έδρα τους στο Νομό Αττικής και των Περιφερειακών Υπηρεσιών, που έχουν την έδρα τους στους υπόλοιπους νομούς της χώρας (άρθρο 38 ΚΝΕΣ).
- Στον αρμόδιο Επίτροπο της Κεντρικής Υπηρεσίας μεταβιβάζονται όλες οι αρμοδιότητες που είχε προηγουμένως το αρμόδιο Κλιμάκιο και στον αρμόδιο Επίτροπο των Περιφερειακών Υπηρεσιών του ΕΣ μεταβιβάζονται όλες οι αρμοδιότητες των Υπηρεσιών Κεντρικής Υπηρεσίας καθώς και του αρμόδιου Κλιμακίου. Κατά των πράξεων που εκδίδονται από τους ανωτέρω Επιτρόπους ασκούνται όλα τα ένδικα μέσα που προβλέπονται από το νέο ΚΝΕΣ.
- Οι Επίτροποι αλλά και οι άλλοι ελεγκτές, μπορούν να ζητούν από τις αρμόδιες δημόσιες υπηρεσίες, από τους υπολόγους αλλά και από οποιοδήποτε άλλο φυσικό ή νομικό πρόσωπο κάθε απαραίτητη πληροφορία ή στοιχείο.
- Κατ' εξαίρεση, όταν είναι αναγκαίο, μπορούν να διενεργούν ακόμα και επιτόπια έρευνα και ουσιαστικά με τον τρόπο αυτό ο έλεγχος μετατρέπεται από τυπικό σε ουσιαστικό.
- Σε περίπτωση που κατά την επεξεργασία των λογαριασμών ανακύψουν αμφιβολίες για κάποιο ζήτημα είναι δυνατό να ζητηθεί εκ των προτέρων η γνώμη του αρμόδιου Κλιμακίου. Για να γίνει αυτό πρέπει να υποβληθεί έκθεση του οικείου Επιτρόπου προς αυτό.
- Για θέματα μείζονος σπουδαιότητας και γενικότητας μπορεί ο Πρόεδρος του ΕΣ να ζητά τη γνώμη της Ολομέλειας, η οποία θα είναι υποχρεωτική για τους Επιτρόπους, τα Κλιμάκια και τα Τμήματα, κατά την έκδοση των σχετικών αποφάσεων.

- Τέλος, αν κατά τη διαδικασία του ελέγχου των λογαριασμών διαπιστωθεί ότι ο υπόλογος έχει διαπράξει ποινικώς κολάσιμη πράξη, λαμβάνει χώρα σχετική ανακοίνωση στον αρμόδιο εισαγγελέα, στον Υπουργό ή άλλο αρμόδιο πρόσωπο στο οποίο υπάγεται ο υπόλογος, καθώς και στον Πρόεδρο του ΕΣ.

### **3.4 Μεθοδολογία και είδη ελέγχου**

Περαιτέρω, όσον αφορά, τη μεθοδολογία και τα είδη του ελέγχου, πρέπει να σημειωθούν τα εξής:

α) μεθοδολογία του ελέγχου

Για το θέμα αυτό, αναφέρονται, μεταξύ άλλων, και τα ακόλουθα:

- Ο έλεγχος διενεργείται σύμφωνα με τις διατάξεις και τα ελεγκτικά πρότυπα του διεθνούς οργανισμού ανώτατων ελεγκτικών ιδρυμάτων (INTOSAI – ελεγκτικά πρότυπα).
- Με τον έλεγχο, ελέγχεται η νομιμότητα και η κανονικότητα των δαπανών της διαχείρισης. Στο πλαίσιο της νομιμότητας ελέγχεται αν υπάρχει σχετική πρόβλεψη σε νόμο ή σε κανονιστική πράξη που αφορά δαπάνες, καθώς και αν υπάρχει σχετική πίστωση στον προϋπολογισμό (ΚΑΕ: Κωδικός Αριθμός Εξόδου). Στο πλαίσιο της κανονικότητας, ελέγχεται αν έχει γίνει νόμιμη ανάληψη της δαπάνης, αν υπάρχουν όλα τα σχετικά δικαιολογητικά των δαπανών, καθώς και αν έχουν υποπέσει οι δαπάνες σε παραγραφή.

Πιο αναλυτικά στον κατασταλακτικό έλεγχο ελέγχονται μεταξύ άλλων:

α. Η τήρηση της αρχής της χρηστής δημοσιονομικής διαχείρισης και ειδικότερα, η οικονομικότητα, η αποδοτικότητα και η αποτελεσματικότητα των δαπανών (άρθρο 33 περ. α' του ν. 4270/2014)

β. Η ορθή τήρηση του ισχύοντος λογιστικού ή διαχειριστικού συστήματος (συστήματα βάσει των οποίων κάνουν έλεγχο ο ορκωτοί λογιστές)

Οι υπόλογοι πρέπει να έχουν απεικονίσει τους λογαριασμούς σύμφωνα με τα εκάστοτε ισχύοντα λογιστικά ή διαχειριστικά συστήματα. Οι ελέγχοντες (π.χ. ο Επίτροπος) θα κάνει τον έλεγχο σύμφωνα με τα ελεγκτικά πρότυπα (INTOSAI – ελεγκτικά πρότυπα), ενώ η απεικόνιση γίνεται με βάση τα απεικονιστικά πρότυπα (δουλειά του υπολόγου).

- γ. Τήρηση και ενημέρωση των λογαριασμών, ώστε να υπάρχει μία σαφής εικόνα των λογαριασμών (με βάση τα απεικονιστικά πρότυπα που ισχύουν)
- δ. Σε περίπτωση συμβάσεως δανείων, έλεγχος της νόμιμης λήψης δανείων και παροχής εγγυήσεων, καθώς και έλεγχος της τήρησης των όρων της συμβάσεως
- ε. Η νόμιμη και επωφελής διαχείριση της περιουσίας Δημοσίου/ΟΤΑ/ΝΠΙΔΔ (κινητής και ακίνητης)
- στ. Έλεγχος των αποδόσεων υπέρ τρίτων. Συγκεκριμένα, η έγκαιρη και κανονική απόδοση των υπέρ τρίτων εισπραττόμενων δικαιωμάτων και η είσπραξη και διαχείριση των ανταποδοτικών τελών ή άλλων ειδικών εσόδων ή των εσόδων από δάνεια ή των βεβαιωθέντων εσόδων από οφειλές και πρόστιμα σε βάρος τρίτων
- ζ. Ελέγχονται τα συστήματα λειτουργίας του φορέα (έλεγχος συστημάτων), δηλαδή, ελέγχεται αν λειτουργεί με εύρυθμο τρόπο μια οικονομική υπηρεσία
- η. Τέλος, ελέγχεται η συμμόρφωση του φορέα στις προηγούμενες υποδείξεις.

Όπως προαναφέρθηκε, ο έλεγχος των λογαριασμών των δημοσίων υπολόγων περιορίζεται στους τομείς νομιμότητας και κανονικότητας της δαπάνης και δεν επεκτείνεται και στον τομέα σκοπιμότητας της δαπάνης. Η μη δυνατότητα διενέργειας ελέγχου της σκοπιμότητας της διαχειριστικής διοικητικής πράξεως από το ΕΣ, απορρέει τόσο από τη ρητή διάταξη του άρθρου 28 παρ. 5 ΚΝΕΣ, όσο και από τη φύση του ΕΣ ως δικαστηρίου.

Με άλλα λόγια, ο πραγματοποιούμενος έλεγχος από το ΕΣ αναφέρεται α) στο αριθμητικό και στο καθαρώς διαχειριστικό μέρος της δαπάνης, β) στη νόμιμη εξόφληση των τίτλων πληρωμής καθώς και στη νόμιμη απόδοση στους δικαιούχους των κρατήσεων που έγιναν υπέρ τρίτων.

Κατά τη διάταξη του άρθρου 28 παρ. 8 του νέου ΚΝΕΣ, κατά την άσκηση του ελέγχου των λογαριασμών των υπολόγων, είναι δυνατό να εξετασθεί και το ουσιαστικό μέρος της διαχείρισης.

Τέλος, κατά τη διενέργεια του ελέγχου των λογαριασμών, είναι δυνατό να ζητηθεί από τις αρμόδιες δημόσιες υπηρεσίες, τους υπολόγους, καθώς και από οποιοδήποτε φυσικό ή νομικό πρόσωπο κάθε πληροφορία ή στοιχείο, μηδέ του επιτοπίου ελέγχου αποκλεισμένου αν κριθεί τούτο αναγκαίο, οπότε ο έλεγχος καθίσταται και ουσιαστικός. Παράλληλα, επισημαίνεται ότι από τις διατάξεις των άρθρων 39 και 40 ΚΝΕΣ,



συνάγεται ότι για πρώτη φορά στην Ελλάδα θεσμοθετείται εξωτερικός έλεγχος απόδοσης των δημοσίων δαπανών από το ΕΣ.

β) είδη του ελέγχου

α. Κανονικός: Άρθρα 28 παρ.4, 39 παρ.1, 54, 55 ΚΝΕΣ

Πρόκειται για έλεγχο ετήσιο και δειγματοληπτικό (Παλιά ελεγχόντουσαν τα πάντα. Από το 2013 και μετά επιλέγετε ένα δείγμα όπου κάνουμε τον έλεγχο και αν προκύψει πρόβλημα τότε κάνουμε γενίκευση). Το πώς θα γίνει ο έλεγχος αυτός καθορίζεται με αποφάσεις της Ολ ΕΣ.

β. Έκτακτος ή ειδικός ή θεματικός: Άρθρα 39 παρ.1, 40 παρ.3, 51 παρ. 6 και 7 ΚΝΕΣ

Αυτός γίνεται σε δύο περιπτώσεις: 1) Όταν υπάρχουν καταγγελίες και δίνει ο Πρόεδρος του Ελεγκτικού Συνεδρίου εντολή να διενεργηθούν έκτακτοι διαχειριστικοί έλεγχοι και 2) Όταν δεν έχει υποβληθεί απολογισμός ή ισολογισμός ΟΤΑ α' βαθμού στο ΕΣ οπότε τότε προβλέπεται η διενέργεια έκτακτου ελέγχου.

γ. Επιτόπιος δειγματοληπτικός έλεγχος της διαχείρισης: Άρθρα 51 παρ.8, 53 παρ. 2 και 3, 54 παρ. 1 και 3 ΚΝΕΣ

Ο κατασταλτικός έλεγχος επί των λογαριασμών των νπδδ διεξάγεται και ως δειγματοληπτικός. Για τον καθορισμό των νπδδ που πρόκειται να ελεγχθούν, η Ολομέλεια του ΕΣ καταρτίζει κάθε έτος πρόγραμμα ελέγχου λογαριασμών νπδδ. Με το εν λόγω πρόγραμμα καθορίζονται τα νπδδ που θα ελεγχθούν, η περίοδος διαχείρισης, το ποσοστό δειγματοληψίας, το όριο ανοχής σφάλματος, ο χώρος διενέργειας ελέγχου, η ημερομηνία περάτωσης του ελέγχου. Επισημαίνεται ότι η Ολομέλεια που προγραμματίζει τους ελέγχους φροντίζει ώστε τα νομικά πρόσωπα να υποβάλλονται σε έλεγχο τουλάχιστον κάθε 4 χρόνια.

δ. Στοχευμένοι έλεγχοι σε τομείς υψηλού ελεγκτικού ενδιαφέροντος (μπορεί να είναι προληπτικοί και κατασταλτικοί): Άρθρο 40 παρ.1 και 2 ΚΝΕΣ

ε. Ειδικός κατά προτεραιότητα κατασταλτικός έλεγχος:

Άρθρο 3 παρ.4 του ν. 2307/1995 (Δημοτικός και Κοινοτικός Κώδικας)

Άρθρο 175 παρ.3 του ν. 3463/2006 (Δήμων και Κοινοτήτων)

Για να γίνει κατανοητή η συγκεκριμένη μορφή ελέγχου παρατίθεται το εξής παράδειγμα: Δίνεται εντολή εξόφλησης από τον Δήμαρχο, παρά το ότι ο ταμίας είχε εναντιωθεί με σχετική αναφορά. Μετά την εξόφληση ο ταμίας αποστέλλει όλα τα δικαιολογητικά στον Επίτροπο του ΕΣ για πραγματοποίηση ελέγχου κατά

προτεραιότητα. Στο σημείο αυτό να τονιστεί το γεγονός ότι ο κατά προτεραιότητα έλεγχος περιορίζεται στους λόγους της αμφισβήτησης που έχουν προβληθεί. Αν διαπιστωθεί ότι η δαπάνη είναι παράνομη, καταλογίζεται ως υπόλογος ο Δήμαρχος και μπορεί να καταλογιστούν τα μέλη του Δημοτικού Συμβουλίου, αν τάχθηκαν υπέρ του Δημάρχου μετά την διατύπωση των αμφιβολιών του ταμία. Αν όμως κάποιος από αυτούς ψήφισε αρνητικά δεν θα καταλογιστεί.

### **3.5 Η έννοια του ελλείμματος και η διαδικασία καταλογισμού του**

Η έννοια του ελλείμματος μπορεί να διακριθεί σε νομική, όπως ορίζεται από τις διατάξεις του ΚΔΛ και σε δημοσιολογιστική, όπως έχει διαμορφωθεί από τη νομολογία του ΕΣ με την ερμηνεία των εκάστοτε ισχυόντων νομικών διατάξεων.

Πιο συγκεκριμένα, όσον αφορά τη νομική έννοια του ελλείμματος, ο ΚΔΛ ορίζει ότι έλλειμμα δημοσίου υπολόγου είναι οποιαδήποτε έλλειψη χρημάτων, αξιών και υλικού που διαπιστώνεται με τη νόμιμη διαδικασία στη διαχείριση του, καθώς και οποιαδήποτε άλλη κατάσταση διαχείρισης που θεωρείται έλλειμμα από το νόμο (άρθρο 152 παρ. 1). Από την ίδια διάταξη προκύπτει ότι ως ειδικές περιπτώσεις ελλείμματος θεωρούνται και κάθε πληρωμή που: α) δεν ανάγεται στην αρμοδιότητα του υπολόγου, β) έγινε χωρίς τα προβλεπόμενα από τις ισχύουσες διατάξεις δικαιολογητικά, γ) αφορά δαπάνες για τις οποίες δεν έχουν τηρηθεί οι νόμιμες διαδικασίες εκ μέρους του υπολόγου, δ) έχει προκύψει αχρεώστητα για το Δημόσιο από υπαιτιότητα του υπολόγου και ε) είναι άσχετη με το σκοπό της διαχείρισεως.

Από την άλλη πλευρά, κατά τη δημοσιολογιστική του έννοια το έλλειμμα διακρίνεται σε ουσιαστικό και τυπικό. Ουσιαστικό ή Πραγματικό έλλειμμα είναι η «επί το έλαττον αδικαιολόγητη διαφορά μεταξύ της ποσότητας των χρημάτων, ενσήμων, υλικών κλπ. που έπρεπε να υπάρχει, σύμφωνα με τα εξαγόμενα από τους τηρούμενους λογαριασμούς αποτελέσματα και με βάση τα νόμιμα διαχειριστικά στοιχεία και εκείνης (ποσότητας χρημάτων κτλ.) που πράγματι υπάρχει.

Ειδικότερα, έχει κριθεί ότι ουσιαστικό έλλειμμα συνιστά α) η απόκτηση υλικών αγαθών των οποίων η αξία ή η ποσότητα υπολείπονται από τα διατεθέντα χρήματα, δηλαδή τα χρήματα που ξοδεύτηκαν για την προμήθεια του Δημοσίου, β) όταν οι εισπράξεις είναι περισσότερες από τις καταθέσεις στην Τράπεζα της Ελλάδας, γ) η παράλειψη είσπραξης νομίμως οφειλόμενων εσόδων ή η παράλειψη βεβαίωσης αυτών, δ)

η αποστέρηση του Δημοσίου από χρήματα οφειλόμενη σε υπαίτια συμπεριφορά του υπολόγου, ε) η ανάλωση εσόδου για την ικανοποίηση άλλων δαπανών σε σχέση με εκείνες που προβλέπονταν από την εγκριθείσα πίστωση, στ) η πληρωμή παραγεγραμμένων αξιώσεων και ζ) η εξωταμειακή διαχείριση.

Περαιτέρω, τυπικό έλλειμμα συνιστά κάθε ανοίκειος πληρωμή, δηλαδή κάθε πληρωμή που α) δεν ανάγεται στην αρμοδιότητα του υπολόγου, β) έγινε χωρίς τα προβλεπόμενα από τις ισχύουσες διατάξεις δικαιολογητικά, γ) αφορά δαπάνες για τις οποίες δεν έχουν τηρηθεί οι νόμιμες διαδικασίες από τον υπόλογο, δ) έχει γίνει αχρεώστητα από υπαιτιότητα του υπολόγου και ε) είναι άσχετη με το σκοπό της διαχείρισης.

Επισημαίνεται ακόμα ότι οι περιπτώσεις αυτές του τυπικού ελλείματος που διαμορφώθηκαν αρχικά από τη νομολογία του ΕΣ, αποτέλεσαν στη συνέχεια τις ειδικές περιπτώσεις ελλείματος που προβλέπονται από τις διατάξεις του άρθρου 152 παρ. 1 ΚΔΛ.

Βάσει των ανωτέρω, συνάγεται ότι το ουσιαστικό έλλειμμα συνεπάγεται ισόποση ζημία του Δημοσίου, νπδδ κ.τ.λ., οπότε έχει χαρακτήρα κατά βάση αποκαταστατικό της ζημίας. Το τυπικό έλλειμμα δε, δεν προκαλεί πραγματική ζημία, καθώς οφείλεται σε τυπικές παραλείψεις σχετικά με την κανονική τήρηση των λογαριασμών. Στη δεύτερη περίπτωση δηλαδή, μπορεί τυπικά να υφίσταται ζημία, χωρίς όμως να προκαλείται και πραγματική ζημία του δημόσιου φορέα. Ωστόσο στις περιπτώσεις των τυπικών ελλειμμάτων, ο καταλογισμός έχει κατά βάση κυρωτικό χαρακτήρα, καθώς αποτελεί αποδοκιμασία της διαχειριστικής συμπεριφοράς του υπολόγου και όχι αποκατάσταση της ζημίας.

### **3.6 Όργανα καταλογισμού**

#### **1. Οικονομικός Επιθεωρητής (Δημοσιονομικός Ελεγκτής)**

Όταν ο οικονομικός επιθεωρητής διαπιστώσει κατά τον έλεγχο στον οποίο προβαίνει, όπως αναλύθηκε ανωτέρω, έλλειψη χρημάτων, αξιών ή υλικού, τότε μπορεί να εκδώσει καταλογιστική πράξη σε βάρος του υπολόγου και των τυχόν αλληλεγγύως μετ' αυτού συνευθυνόμενων, εφόσον η εξακριβωθείσα έλλειψη δεν αναπληρωθεί από τον υπόλογο εντός 48 ωρών, ενώ ο υπόλογος τίθεται εκτός διαχείρισης. Το καταλογισθέν ποσό σε βάρος του βεβαιώνεται ως δημόσιο έσοδο, χωρίς αναβολή, και λαμβάνεται κάθε διασφαλιστικό των απαιτήσεων του δημόσιου μέτρου. Η πορισματική έκθεση του Οικονομικού Επιθεωρητή μπορεί, υπό τις προϋποθέσεις του νόμου, να διαβιβαστεί στο

ΕΣ, το οποίο επιλαμβάνεται δια της αρμόδιας υπηρεσίας Επιτρόπου και εκδίδει καταλογιστική πράξη για την αναπλήρωση του διαπιστωθέντος ελλείμματος.

## 2. Διατάκτης

Σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 152 παρ. 2 ΚΔΛ, οποιοδήποτε έλλειμμα αναπληρώνεται από τον υπόλογο μέσα σε 48 ώρες, διαφορετικά απομακρύνεται από τη διαχείριση αμέσως και καταλογίζεται με το ποσό του ελλείμματος που βεβαιώνεται, χωρίς αναβολή, ως δημόσιο έσοδο, λαμβάνεται δε και κάθε άλλο απαραίτητο μέτρο για την εξασφάλιση της απαίτησης του Δημοσίου.

## 3. Ελεγκτικό Συνέδριο

Σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 46 ΚΝΕΣ, ο αρμόδιος Επίτροπος του ΕΣ, αποφαινεται για την ορθότητα ή μη των λογαριασμών και κηρύσσει με πράξη του τους λογαριασμούς ως ορθώς έχοντες ή καταλογίζει τον υπόλογο με το έλλειμμα που διαπιστώθηκε ή με εκείνο που προκύπτει από την παράλειψη της είσπραξης. Μάλιστα ο Επίτροπος, προτού προβεί στην έκδοση καταλογιστικής πράξης, συντάσσει φύλλο μεταβολών και ελλείψεων (άρθρο 38 παρ. 4 ΚΝΕΣ), που αποστέλλεται αρμοδίως για την αναπλήρωση των διαπιστούμενων ελλείψεων και την παροχή των απαιτούμενων πληροφοριών, εντός προθεσμίας όχι μεγαλύτερης των 15 ημερών, η οποία μπορεί όμως να παραταθεί για εύλογο χρόνο. Επίσης υπάρχει δυνατότητα ο αρμόδιος Επίτροπος να προβεί στον καταλογισμό του υπολόγου και πριν ακόμα αποφανθεί για τους λογαριασμούς του. Να επισημανθεί, τέλος, ότι ο έλεγχος που διεξάγεται από τους Επιτρόπους του ΕΣ ανήκει στις ελεγκτικές και όχι στις δικαιοδοτικές του αρμοδιότητες.

### **3.7 Διαδικασία καταλογισμού**

Σύμφωνα με τις κείμενες διατάξεις (αρθ.152 ΚΔΛ), το έλλειμμα που παρουσιάζουν οι δημόσιοι υπόλογοι καταλογίζεται με ειδικά αιτιολογημένη απόφαση από τους οικείους διατάκτες που το διαπίστωσαν και τα αρμόδια όργανα για την επιθεώρηση των υπολόγων. Σε κάθε περίπτωση καταλογίζεται από το ΕΣ το αργότερο εντός 10 ετών από της υποβολής σε αυτό των δικαιολογητικών απόδοσης λογαριασμού της διαχείρισής τους.

Στις περιπτώσεις πληρωμής μη νόμιμων δαπανών καταλογίζονται α) τα υπηρεσιακά όργανα που από δόλο ή βαριά αμέλεια έχουν εκδώσει παράνομες διοικητικές πράξεις ή έχουν συμπράξει στη μη τήρηση των νόμιμων διαδικασιών πραγματοποίησης της δαπάνης και β) στους λαβόντες, εφόσον υπέχουν ευθύνη για τη μη τήρηση των ανωτέρω διαδικασιών. Στους λαβόντες καταλογίζεται και σε κάθε περίπτωση αχρεώστητης πληρωμής.

Αν το έλλειμμα δεν οφείλεται σε δόλο ή βαριά αμέλεια του υπολόγου, το αρμόδιο για καταλογισμό όργανο μπορεί να εγκρίνει την τμηματική καταβολή μέχρι 24 μηνιαίες δόσεις, χωρίς προσαύξηση εκπρόθεσμης καταβολής.

Επί μη νόμιμων πληρωμών, το έλλειμμα καταλογίζεται εις ολόκληρον και στους λαβόντες, τα ποσά δε που καταβάλλονται στο Δημόσιο από τον καταλογισθέντα υπόλογο βεβαιώνονται υπέρ αυτού με αίτηση του, σε βάρος του λαβόντος και εισπράττονται κατά τις διατάξεις του Κώδικα Εισπράξεως Δημοσίων Εσόδων (ΚΕΔΕ).

Τέλος, σημαντικό είναι να αναφερθεί ότι, ως γνωστόν, ο υπόλογος διαχειρίζεται όχι μόνο χρήματα, αλλά και υλικά του Δημοσίου που δεν έχουν χρηματικό χαρακτήρα. Σε περίπτωση διαπίστωσης ελλείμματος σε υλικά, καταλογίζεται η έλλειψη αυτού σε χρήμα, με βάση την τρέχουσα τιμή κατά το χρόνο του καταλογισμού.

### ***3.8 Περαιτέρω ανάλυση κατασταλτικού ελέγχου - Νομολογία***

Πέραν των προαναφερθέντων, που αναφέρονται στον κατασταλτικό έλεγχο, λεκτέα είναι και τα ακόλουθα, μέρος των οποίων έχει σε γενικές γραμμές αναφερθεί προηγουμένως.

#### Γενικά

Οι αρμοδιότητες του Ελεγκτικού Συνεδρίου, σύμφωνα με το άρθρο 98 παρ. 1 του Συντάγματος, διακρίνονται σε ελεγκτικές (εδάφια α', β', γ' και ε'), γνωμοδοτικές (εδάφιο δ') και δικαιοδοτικές (εδάφια στ' και ζ').

Στις ελεγκτικές αρμοδιότητες περιλαμβάνεται καταρχήν εκείνη του εδαφίου α', ήτοι «ο έλεγχος των δαπανών του Κράτους, καθώς και των οργανισμών τοπικής αυτοδιοίκησης ή άλλων νομικών προσώπων, που υπάγονται με ειδική διάταξη νόμου στο καθεστώς αυτό». Πρόκειται για τον προληπτικό έλεγχο των δαπανών, ο οποίος αφορά στη νομιμότητα (τυπική – ουσιαστική) και κανονικότητα (νόμιμη ανάληψη, ύπαρξη νομίμων δικαιολογητικών, μη παραγραφείσα αξίωση) αυτών και επιτρέπει, εφόσον

αποβεί θετικός, την εκταμίευση της εντελλόμενης με τον οικείο τίτλο πληρωμής - συνήθως χρηματικό ένταλμα - δαπάνης. Ο έλεγχος αυτός αντιδιαστέλλεται από εκείνον του εδαφίου γ' της ίδιας παραγράφου, ήτοι τον «έλεγχο των λογαριασμών των δημόσιων υπολόγων και των οργανισμών τοπικής αυτοδιοίκησης ή άλλων νομικών προσώπων, που υπάγονται στον προβλεπόμενο από το εδάφιο α' έλεγχο». Πρόκειται για τον κατασταλτικό έλεγχο, που αφορά, όπως προκύπτει από το γράμμα της διάταξης, σε «λογαριασμούς» δημοσίων υπολόγων, καθώς και Ο.Τ.Α. (που ονομάζονται απολογισμοί) ή άλλων νομικών προσώπων.

#### Διαφορές προληπτικού – κατασταλτικού ελέγχου

Οι σημαντικότερες διαφορές προληπτικού και κατασταλτικού ελέγχου είναι οι ακόλουθες:

α) Ο προληπτικός έλεγχος αφορά αποκλειστικά σε «δαπάνες», δηλαδή σε έξοδα, ενώ ο κατασταλτικός έλεγχος έχει ευρύτερο περιεχόμενο, καθώς αφορά σε «λογαριασμούς», οι οποίοι περιέχουν όχι μόνο έξοδα αλλά και έσοδα.

β) Ο προληπτικός έλεγχος ασκείται σε χρόνο προ της εκταμίευσης του δημοσίου χρήματος (πριν την εξόφληση του τίτλου πληρωμής), ενώ ο κατασταλτικός έλεγχος έχει πάντοτε ως αντικείμενο «τετελεσμένες» οικονομικές πράξεις (δηλαδή αν πρόκειται για δαπάνη, το σχετικό ποσό έχει ήδη πληρωθεί στον εκάστοτε δικαιούχο).

γ) Στο βαθμό που ο προληπτικός έλεγχος ασκείται σε χρόνο προ της εκταμίευσης του δημοσίου χρήματος, η παρεμβολή του ελεγκτικού οργάνου (Επιτρόπου και, συντρεχούσης περίπτωσης, Κλιμακίου ή Τμήματος) συνιστά κατ' ουσίαν «κομμάτι» της διοικητικής διαδικασίας πραγματοποίησης της δαπάνης. Αντίθετα, ο κατασταλτικός έλεγχος προσομοιάζει σε έλεγχο που ασκείται από «εξωτερικό ελεγκτή».

δ) Από την άσκηση του προληπτικού ελέγχου δεν δημιουργείται δικαιοδοτική ύλη, καθώς η επίλυση «διαφωνιών», η άρση «αμφιβολιών», καθώς και η εξέταση αιτήσεων για ανάκληση πράξεων των Κλιμακίων από το οικείο Τμήμα του Δικαστηρίου, δεν συνιστούν άσκηση δικαιοδοτικής λειτουργίας.

#### Έννοια και λειτουργία λογαριασμών – Μεθοδολογία ελέγχου λογαριασμών

Οι λογαριασμοί συντάσσονται και τηρούνται από τους υπολόγους. Σε αυτούς καταγράφονται όλες οι οικονομικές πράξεις που μεταβάλλουν τα στοιχεία τους (χρέωση – πίστωση), όπως λ.χ. η είσπραξη μιας απαίτησης (έσοδο και άρα χρέωση) ή η εξόφληση

ενός χρηματικού εντάλματος (έξοδο και άρα πίστωση). Οι δημόσιοι λογαριασμοί δεν συνιστούν καταρχήν έννοια διαφορετική από την αντίστοιχη που συναντάμε στο πεδίο της Λογιστικής. Ειδικά όμως στο Δημόσιο Λογιστικό, με βάση τον ορισμό του δημοσίου υπολόγου (βλ. αρθ. 44 παρ. 2 του ν. 4129/2013), αποκτούν κομβική σημασία οι λογαριασμοί «χρημάτων», «αξιών» και «υλικού», από τον έλεγχο των οποίων πηγάζουν οι διαφορές του κατασταλτικού ελέγχου. Ειδικότερα, ο υπόλογος χρηματικού τηρεί τον λογαριασμό «Ταμείο» (χρηματικά διαθέσιμα), που προσομοιάζει με τον λογαριασμό «38» (Χρηματικά διαθέσιμα) του Ελληνικού Γενικού Λογιστικού Σχεδίου (Ε.Γ.Λ.Σ.), ο υπόλογος αξιών τηρεί τον αντίστοιχο λογαριασμό (λ.χ. παράβολα, ένσημα κ.λπ.) που προσομοιάζει με τον λογαριασμό «34» (χρεόγραφα) του Ε.Γ.Λ.Σ. και ο υπόλογος υλικού τηρεί τον αντίστοιχο λογαριασμό του συγκεκριμένου υλικού (λ.χ. υπνόσακοι), που προσομοιάζει με κάποιον από τους λογαριασμούς της 1ης ή 2ης Ομάδας του Ε.Γ.Λ.Σ., ανάλογα με το αν το υλικό προορίζεται να εξυπηρετήσει μακροχρόνια (οπότε εντάσσεται στην 1η Ομάδα – Πάγιο Ενεργητικό) ή βραχυχρόνια (οπότε εντάσσεται στη 2η Ομάδα – Αποθέματα, που συνιστά στοιχείο του Κυκλοφορούντος Ενεργητικού) το δημόσιο νομικό πρόσωπο. Ο υπόλογος δεν αποκλείεται να τηρεί περισσότερους λογαριασμούς, κάτι που είναι σύνηθες στους διαχειριστές υλικού (αποθηκάριους) των Ενόπλων Δυνάμεων, όπου τηρούνται τόσοι λογαριασμοί, όσοι και τα είδη υλικών που υπάρχουν στην αποθήκη (λ.χ. χιτώνια, τζάκετ, πυξίδες, όπλα, υπνόσακοι, κάλτσες κ.λπ.).

Είναι χρήσιμη, όσον αφορά στη λειτουργία των λογαριασμών, η ακόλουθη παρατήρηση: Αν μιλούσαμε με όρους Λογιστικής, οι παραπάνω λογαριασμοί (χρημάτων, αξιών και υλικού) αποτελούν λογαριασμούς του Ενεργητικού της οικονομικής μονάδας (του δημόσιου νομικού προσώπου) και, ως τέτοιοι, όταν αυξάνονται (δηλαδή όταν εισάγεται στη διαχείριση χρήμα, αξίες ή υλικό) χρεώνονται και όταν μειώνονται (δηλαδή όταν εξάγεται από τη διαχείριση χρήμα, αξίες ή υλικό) πιστώνονται.

Παράδειγμα: Ο υπάλληλος Α αναλαμβάνει την 1.1.2018 το Ταμείο του Δήμου. Αφού διενεργείται καταμέτρηση των υπαρχόντων χρημάτων, διαπιστώνεται ότι αυτά ανέρχονται σε 10.000 ευρώ και συντάσσεται σχετικό πρωτόκολλο παράδοσης-παραλαβής υπογεγραμμένο από τους υπολόγους (τον Α και τον αποχωρήσαντα), καθώς και από τον προϊστάμενο οικονομικών υπηρεσιών του Δήμου. Τη στιγμή αυτή στο σκέλος της χρέωσης του λογαριασμού πρέπει να αναγραφεί το ποσό των 10.000 ευρώ, πράγμα που σημαίνει ότι ο Α είναι χρεωμένος με αυτό. Ο τελευταίος διενεργεί στη συνέχεια τις ακόλουθες οικονομικές πράξεις: Στις 5.1.2018 εισπράττει 3.000 ευρώ και

στις 22.1.2018 ακόμη 6.000 ευρώ. Παράλληλα, εξοφλεί στις 7.1.2018 το υπ' αριθμ. 1/2018 χρηματικό ένταλμα, ποσού 2.500 ευρώ και στις 30.1.2018 το υπ' αριθμ. 2/2018 χρηματικό ένταλμα ποσού 4.000 ευρώ.

Στο παραπάνω παράδειγμα:

Αν στις 31.1.2018 διενεργηθεί έλεγχος στη διαχείριση του Α, θα πρέπει καταρχήν να ανευρεθεί το ποσό των 12.500 ευρώ, το οποίο προκύπτει αν από το συνολικό ποσό της χρέωσης του λογαριασμού (10.000+3.000+6.000) αφαιρεθεί το ποσό της πίστωσης αυτού (2.500+4.000).

Αν πράγματι κατά τον έλεγχο βρεθεί το ποσό αυτό (12.500 ευρώ), τότε κηρύσσεται η διαχείριση του Α ως ορθή. Αν βρεθεί ποσό 10.000 ευρώ, τότε υφίσταται έλλειμμα ύψους 2.500 ευρώ, το οποίο θα κληθεί να επιστρέψει ο υπόλογος (και αν δεν το κάνει, θα καταλογιστεί).

Αυτός ο έλεγχος αποτελεί και την απλούστερη μορφή, καθώς συγκρίνεται το λογιστικό υπόλοιπο - δηλαδή εκείνο που εξάγεται από τους τίτλους χρέωσης (λ.χ. γραμμάτια είσπραξης) και πίστωσης (λ.χ. χρηματικά εντάλματα), που στηρίζουν τις γενόμενες στο λογαριασμό καταγραφές - με το πραγματικό υπόλοιπο, δηλαδή εκείνο που πράγματι έχει στην κατοχή του - σε φυσική μορφή - ο υπόλογος.

Ωστόσο, αν το ελεγκτικό όργανο σταματούσε σε αυτό, τότε ο έλεγχος δεν θα ήταν ολοκληρωμένος και πάντως δεν θα ανταποκρινόταν στις επιταγές του Συντάγματος (άρθρο 98) όσον αφορά στον έλεγχο από το Δικαστήριο της τήρησης της αρχής της νομιμότητας εκ μέρους της Διοικήσεως. Τούτο, διότι, δεν αρκούν οι καταγραφές στο λογαριασμό συγκεκριμένων εσόδων ή εξόδων, αλλά απαιτείται αυτές να απορρέουν από νόμιμες (και κατά το ουσιαστικό δίκαιο) οικονομικές πράξεις. Δεν αρκεί, δηλαδή, στο παράδειγμά μας ότι ο Α εξόφλησε το υπ' αριθμ. 1/2018 χρηματικό ένταλμα, αλλά ελέγχεται επιπλέον, παρεμπιπτόντως, αν η εν λόγω δαπάνη πληροί τις προϋποθέσεις της νομιμότητας και κανονικότητας. Αν δεν συντρέχει η προϋπόθεση αυτή, αν δηλαδή το ποσό των 2.500 ευρώ ενσωματώνει μη νόμιμη δαπάνη, απορρίπτεται από το ελεγκτικό όργανο η σχετική πληρωμή - έστω και αν πράγματι έγινε - και αναμορφώνεται ο λογαριασμός του Α, που πρέπει πλέον να έχει υπόλοιπο ύψους 15.000 ευρώ (12.500 ευρώ αρχικά, πλέον 2.500 ευρώ λόγω απόρριψης της δαπάνης). Έτσι, αν βρεθούν στο ταμείο του Α 12.500 ευρώ, θα καταλογιστούν οι υπεύθυνοι της παράνομης εκταμίευσης με το ποσό των 2.500 ευρώ.



Στο σημείο αυτό πρέπει να διευκρινιστεί ότι ο καταλογισμός στην περίπτωση αυτή δεν διενεργείται σε βάρος μόνο του υπολόγου (δηλαδή του Α), αλλά περιλαμβάνει και κάθε πρόσωπο που εμπλέκεται με πράξεις ή παραλείψεις του στη διενέργεια της δαπάνης, έτσι ώστε η συγκεκριμένη του συμπεριφορά να συνδέεται αιτιωδώς με το ανακύψαν έλλειμμα. Μάλιστα, ουδόλως αποκλείεται το ελεγκτικό όργανο να παραλείψει εντελώς τον καταλογισμό του υπολόγου - λ.χ. θεωρώντας ότι πλήρωσε στηριζόμενος σε διοικητικές πράξεις που πληρούν το τεκμήριο της νομιμότητας - και καταλογίζοντας αποκλειστικά τους λοιπούς εμπλεκόμενους (υπολόγους, συνευθυνόμενους ή αχρεωστήτως λαβόντες). Αν θέλαμε να διακινδυνεύσουμε έναν κανόνα, θα λέγαμε ότι καταλογιστέοι σε περίπτωση ελλείμματος είναι εκείνοι που προκάλεσαν - ενδεχομένως με περισσότερες πράξεις, συνδεόμενες μεταξύ τους - το έλλειμμα, ανεξάρτητα από την ιδιότητά τους.

#### Έλεγχος λογαριασμών όταν υφίσταται προληπτικός έλεγχος

Με τα πρακτικά 11ης Γεν. Συν. Ολ. Ε.Σ./9.6.2010 (θέμα Δ') κρίθηκε ότι η κατά τη διενέργεια του προληπτικού ελέγχου των δαπανών θεώρηση των χρηματικών ενταλμάτων πληρωμής από τα αρμόδια όργανα του Ελεγκτικού Συνεδρίου (σήμερα Επιτρόπους) αποτελεί διοικητική πράξη, η οποία δεν μπορεί να ανακληθεί από τα εκδώσαντα αυτήν όργανα (Επιτρόπους) για πλάνη περί τα πράγματα ή περί το δίκαιο, εφόσον επήλθαν οι έννομες συνέπειες αυτής, δηλαδή εξοφλήθηκαν τα χρηματικά εντάλματα. Μετά τη θεώρηση των χρηματικών ενταλμάτων δεν νοείται αμφισβήτηση της ορθότητας της κρίσης του Επιτρόπου, δεδομένου μάλιστα ότι από τις κείμενες διατάξεις δεν προβλέπεται η άσκηση οποιουδήποτε ενδίκου βοηθήματος κατ' αυτής. Με την πράξη θεώρησης ο τίτλος πληρωμής (χρηματικό ένταλμα) καθίσταται νόμιμος και, εφόσον εξοφληθεί στο δικαιούχο ή σε πρόσωπο που έχει εξουσιοδοτηθεί από αυτόν και έχουν αποδοθεί οι υπέρ τρίτων κρατήσεις, απαλλάσσεται κάθε ευθύνης ο υπόλογος-διαχειριστής (ταμίας). Στις περιπτώσεις αυτές, της ύπαρξης δηλαδή πράξης θεώρησης στα χρηματικά εντάλματα, ο κατασταλτικός έλεγχος περιορίζεται στη νομιμότητα της πράξης εξόφλησης αυτών, εκτός εάν περιέλθουν σε γνώση του ελεγκτικού οργάνου στοιχεία, τα οποία κλονίζουν τη νομιμότητα, την ακρίβεια και την πιστότητα των δικαιολογητικών, τα οποία υποβλήθηκαν για την εκκαθάριση της δαπάνης και την έκδοση του τίτλου και έλαβε υπόψη του το όργανο του προληπτικού ελέγχου για τη θεώρηση αυτού. Ειδικότερα, εφόσον αποδειχθεί ότι τα δικαιολογητικά, που στηρίζουν το

θεωρηθέν χρηματικό ένταλμα, είναι ανύπαρκτα, ψευδή ή εικονικά ή πλαστά, τότε ο τίτλος πληρωμής καθίσταται μη νόμιμος και το όργανο του κατασταλτικού ελέγχου μπορεί να προβεί στον καταλογισμό των υπευθύνων για τη δημιουργία του ούτω δημιουργηθέντος ελλείμματος προσώπων. Είναι προφανές ότι στις περιπτώσεις που έχουν κηρυχθεί με πράξη του ελεγκτικού οργάνου ως ορθώς έχοντες οι οικείοι λογαριασμοί, που περιλαμβάνουν θεωρηθέντα χρηματικά εντάλματα, για τα οποία, όμως, ανέκυψε κατά τα ανωτέρω πρόβλημα στα δικαιολογητικά τους, τότε οι πράξεις αυτές μπορούν να αναθεωρηθούν με τη διαδικασία, που προβλέπεται στο άρθρο 29 του π.δ/τος 774/1980 (ήδη άρθρο 48 του ν. 4129/2013). Περαιτέρω, στις περιπτώσεις που οι οικονομικοί επιθεωρητές διενεργούν διαχειριστικό έλεγχο σε δαπάνες χρηματικών ενταλμάτων, για τα οποία υπάρχει πράξη θεώρησης από τον Επίτροπο του Ελεγκτικού Συνεδρίου, μπορούν, εφόσον διαπιστώσουν ότι τα δικαιολογητικά αυτών είναι πλαστά ή ψευδή ή εικονικά, να εκδώσουν καταλογιστική πράξη σε βάρος των υπευθύνων για τη δημιουργία του ούτω διαπιστωθέντος ελλείμματος (βλ. και απόφ. Ολομ. Ε.Σ. 1396/2000 επί θεωρημένων χρηματικών ενταλμάτων προπληρωμής), η νομιμότητα της οποίας θα κριθεί τελικά από το Ελεγκτικό Συνέδριο στο πλαίσιο της έφεσης, που θα ασκηθεί κατ' αυτής (άρθρα 30 π.δ/τος 774/1980 και ήδη 80 ν. 4129/2013).

#### Έλεγχος λογαριασμών όταν δεν υφίσταται προληπτικός έλεγχος

Όταν στον ελεγχόμενο λογαριασμό αποτυπώνονται δαπάνες (έξοδα) για τα οποία ο οικείος τίτλος πληρωμής δεν έτυχε (νόμιμα) προληπτικού ελέγχου (π.χ. λόγω ποσού ή διότι η συγκεκριμένη κατηγορία δαπανών εξαιρείται του προληπτικού ελέγχου), τότε το ελεγκτικό όργανο εξετάζει χωρίς περιορισμό τη νομιμότητα των εν λόγω δαπανών, με χρήση του εργαλείου των παρεμπιπτούσων κρίσεων, δεσμευόμενο, μόνο, από την τυχόν ύπαρξη δεδικασμένου, που απορρέει από απόφαση του κατά το Σύνταγμα φυσικού δικαστή (άρθρα 94 και 95 του Συντάγματος).

#### Αρμοδιότητα καταλογίσαντος οργάνου

Η καταλογιστική απόφαση συνιστά δυσμενή για το διοικούμενο εκτελεστή διοικητική πράξη, εκδιδόμενη από συλλογικό ή μη όργανο της Διοίκησης, στο οποίο ο νόμος έχει ειδικώς απονεμίσει την αρμοδιότητα αυτή, είναι, δηλαδή, «επί τούτω εντεταλμένο» όργανο (πρβλ. το άρθρο 15 παρ. 13 του π.δ/τος 774/1980 και ήδη το άρθρο 1 παρ. 1 περ. ιη' του Κώδικα Νόμων για το Ελεγκτικό Συνέδριο, που κυρώθηκε με το άρθρο πρώτο

του ν. 4129/2013). Κατά συνέπεια η καταλογιστική αυτή απόφαση, όταν εκδίδεται από διοικητικό όργανο, το οποίο δεν έχει εκ του νόμου την αρμοδιότητα αυτή, είναι νομικώς πλημμελής και, ως εκ τούτου, ακυρωτέα (αποφ. IV Τμ. Ε.Σ. 1554/2011, 1080/2012, 160/2013 κ.ά.).

#### Υπέρ τίνος ενεργείται ο καταλογισμός

Κατά την πάγια νομολογία του Δικαστηρίου τούτου (βλ. αποφ. Ολ. Ε.Σ. 1212/95, IV Τμ. 2213, 2155/2005, 2058, 2073, 3320/2011 κ.α.), απαραίτητο στοιχείο της καταλογιστικής απόφασης, η οποία αποτελεί εν ευρεία έννοια βεβαίωση, είναι η αναγραφή σ' αυτή του δικαιούχου υπέρ του οποίου διενεργείται ο καταλογισμός, ο οποίος έχει ενεργό απαίτηση για το βεβαιωθέν ποσό κατ' αυτού που στρέφεται ο καταλογισμός, αφού διαφορετικά η σχετική καταβολή σε μη δικαιούχο πρόσωπο δεν συνεπάγεται αυτοδικαίως και την απόσβεση της απαίτησης. Συνεπώς, η εσφαλμένη αναγραφή δικαιούχου, δηλαδή η έκδοση της καταλογιστικής απόφασης υπέρ προσώπου που δεν έχει ενεργό απαίτηση για το βεβαιωθέν ποσό, καθιστά την πράξη αυτή νομικά πλημμελή και, ως εκ τούτου, ακυρωτέα. Η εν λόγω δε πλημμέλεια ελέγχεται αυτεπαγγέλτως από το Δικαστήριο, ως αναγόμενη στο νόμο βάσιμο της προσβαλλόμενης πράξης, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 49 του π.δ/τος 1225/1981.

#### Έλλειμμα – Υπόλογοι - Ευθύνη

Όπως ήδη έχει λεχθεί, δημόσιοι υπόλογοι είναι οι δημόσιοι λειτουργοί, οι εντεταλμένοι την είσπραξη εσόδων ή την πληρωμή εξόδων του Δημοσίου, των ΟΤΑ ή των ΝΠΔΔ, καθώς και όσοι, με οποιονδήποτε τρόπο, έστω και χωρίς νόμιμη εξουσιοδότηση, διαχειρίζονται χρήματα, αξίες ή υλικό που ανήκει στο Δημόσιο, σε ΟΤΑ ή ΝΠΔΔ, επιπλέον δε και κάθε άλλο πρόσωπο που ειδικώς από το νόμο θεωρείται ως δημόσιος υπόλογος. Ως εκ τούτου, για τη θεμελίωση της ιδιότητας του υπολόγου αρκεί το πραγματικό γεγονός της διενέργειας διαχειριστικών πράξεων, το οποίο, ακόμη και όταν λαμβάνει χώρα καθ' υπέρβαση των περιγραφόμενων στο νόμο καθηκόντων του δημόσιου λειτουργού ή υπαλλήλου, τον καθιστά αφενός υπόχρεο σε λογοδοσία και αφετέρου υποκείμενο καταλογισμού σε περίπτωση διαπίστωσης ελλειμμάτων στη διαχείρισή του. Άλλωστε, ως έλλειμμα διαχείρισης χρηματικού, που επισύρει καταρχήν τον καταλογισμό του υπολόγου, νοείται, όπως προελέχθη, κάθε επί το έλαττον αδικαιολόγητη διαφορά μεταξύ της ποσότητας των χρημάτων που έπρεπε να υπάρχει σε

μία δεδομένη στιγμή, σύμφωνα με τους τηρούμενους λογαριασμούς και με βάση νόμιμα διαχειριστικά στοιχεία, και εκείνης που πράγματι υπάρχει. Για τα ελλείμματα αυτά ο υπόλογος ευθύνεται καταρχήν για κάθε πταίσμα, δηλαδή και για ελαφρά αμέλεια, η οποία μάλιστα τεκμαίρεται, απαλλάσσεται δε μόνο εάν ο ίδιος επικαλεσθεί και αποδείξει ότι καμία απολύτως υπαιτιότητα, ως προς την επέλευσή τους, δεν τον βαρύνει. Σε περίπτωση δε που η υπαιτιότητά του εξικνείται μέχρι του βαθμού της βαρείας αμέλειας ή του δόλου, καταλογίζονται σε βάρος του υπολόγου, πέραν του ποσού του ελλείμματος, και οι εκάστοτε οριζόμενες από τις διατάξεις των άρθρων 5 και 6 του Κώδικα Είσπραξης Δημοσίων Εσόδων (ν.δ. 356/1974) προσαυξήσεις εκπρόθεσμης καταβολής.

#### Έννοια συνευθυνόμενου – Ευθύνη

Όπως επίσης προελέχθη, συνευθυνόμενος είναι αυτός που, χωρίς να είναι ή να θεωρείται από το νόμο δημόσιος υπόλογος ή να άσκησε εν τοις πράγμασι (de facto) έργον υπολόγου, αναμειγνύεται με οποιονδήποτε τρόπο στη διαχειριστική διαδικασία, η ανάμειξη δε αυτή επενεργεί αποφασιστικά στην εκταμίευση του δημοσίου χρήματος και επηρεάζει την ομαλή διεξαγωγή της διαχείρισης, με την έννοια ότι χωρίς αυτή (ανάμειξη) δεν μπορεί να αρχίσει και να περατωθεί η διαχειριστική διαδικασία και να προκληθεί το διαπιστούμενο στην οικεία διαχείριση έλλειμμα. Για το λόγο αυτό, ο συνευθυνόμενος αφενός μεν ευθύνεται αλληλεγγύως με τον υπόλογο για την αποκατάσταση του ελλείμματος (Ολ. Ε.Σ. 2443, 2444/2007), το οποίο, στην περίπτωση αυτή, καταλογίζεται σε βάρος όχι μόνο του υπολόγου, αλλά και του συνευθυνόμενου, αφετέρου δε η αλληλέγγυος αυτών ευθύνη (υπόλογο και συνευθυνόμενου) αφορά τόσο στο μέτρο της ευθύνης τους (νόθος αντικειμενική ευθύνη για το διαπιστούμενο έλλειμμα) όσο και στην έκταση των υποχρεώσεών τους (Ολ. Ε.Σ. 859/1990, 534/91, 750/91, 1053/1998, 1306/2001, 1456/2008, 1034/2011, 2325/2012).

#### Ειδικές (ευνοϊκές) διατάξεις ως προς την ευθύνη των καταλογιζόμενων προσώπων

Τέτοιες διατάξεις αποτελούν εκείνες του άρθρου 37 του ν. 3801/2009, που αφορά σε καταλογιστικές πράξεις που εκδόθηκαν από οποιαδήποτε αιτία σε βάρος των αιρετών οργάνων Δήμων και Κοινοτήτων ή σε βάρος υπαλλήλων της οικονομικής διαχείρισης τούτων (Ολ. Ε.Σ. 2318/2012), καθώς και οι αντίστοιχες του άρθρου 36 του ν. 3848/2010, που αφορούν σε καταλογιστικές πράξεις που εκδόθηκαν από οποιαδήποτε αιτία σε βάρος

των μελών των Επιτροπών Διαχείρισης των Ειδικών Λογαριασμών Κονδυλίων Έρευνας των Α.Ε.Ι. και των ερευνητικών κέντρων αρμοδιότητας του Υπουργείου Παιδείας, Δια Βίου Μάθησης και Θρησκευμάτων.

#### Τυπικό – Ουσιαστικό έλλειμμα

Στην έννοια του ελλείμματος υπάγεται και η επί το έλαττον αδικαιολόγητη διαφορά που διαπιστώνεται μεταξύ της ποσότητας των χρημάτων που έπρεπε να υπάρχει σε μία δεδομένη στιγμή, σύμφωνα με τα εξαγόμενα από τους τηρούμενους λογαριασμούς και με βάση τα νόμιμα διαχειριστικά στοιχεία, και εκείνης που πράγματι υπάρχει (Ολ.Ελ.Συν. 169/2005, 765/1998, 1051/1995). Η επί έλαττον αυτή διαφορά άλλοτε μεν επάγεται ισόποση ζημία του νομικού προσώπου, οπότε ο επιβαλλόμενος σε βάρος του οικείου υπολόγου καταλογισμός έχει χαρακτήρα αμιγώς αποκαταστατικό της ζημίας αυτής, άλλοτε δε δεν συνεπάγεται αντιστοίχως πραγματική ζημία αυτού, καθόσον οφείλεται σε τυπικές παραλείψεις κατά τη διενέργεια των δημοσίων δαπανών ή σε παραλείψεις σχετικά με την κανονική τήρηση των οικείων λογαριασμών. Τέτοιες περιπτώσεις, πλην άλλων, είναι η μη τήρηση των νομίμων διατυπώσεων για την πραγματοποίηση των δαπανών, η μη ύπαρξη πλήρων και νομοτύπως συντεταγμένων δικαιολογητικών, η διενέργεια δαπανών χωρίς να υφίσταται σχετική πίστωση ή καθ' υπέρβαση των υφισταμένων πιστώσεων ή η διενέργεια δαπανών που δεν ανάγονται στην αρμοδιότητα του υπολόγου ή είναι άσχετες προς το σκοπό της διαχειρίσεώς του. Στις περιπτώσεις αυτές μπορεί μεν κατά νόμο (τυπικώς) να υφίσταται έλλειμμα, πλην όμως δεν υφίσταται πραγματική ζημία του νομικού προσώπου. Από αυτά παρέπεται ότι στις ως άνω περιπτώσεις των "τυπικών" ελλειμμάτων ο καταλογισμός που επιβάλλεται σε βάρος του υπολόγου έχει προεχόντως κυρωτικό χαρακτήρα, καθόσον πρόκειται κατ' ουσίαν για αποδοκιμασία της διαχειριστικής συμπεριφοράς του υπολόγου, ο οποίος απέκλινε από τους οριζόμενους στις ισχύουσες δημοσιολογιστικές διατάξεις κανόνες, εντολές και οδηγίες, και όχι για αποκατάσταση αντίστοιχης ζημίας. Δοθέντος δε ότι οι ισχύουσες δημοσιολογιστικές διατάξεις δεν παρέχουν ούτε στην περίπτωση του "τυπικού ελλείμματος", στα αρμόδια όργανα τη δυνατότητα να εκτιμήσουν τις ευθύνες του υπολόγου και να τον καταλογίσουν με μέρος μόνο του διαπιστωθέντος ελλείμματος, ανάλογο της διαχειριστικής του συμπεριφοράς, της απόκλισής του δηλαδή από τη δημοσιολογιστική νομιμότητα, ενδέχεται ο καταλογισμός που επιβάλλεται να μην τελεί σε εύλογη σχέση προς τη συμπεριφορά που επέδειξε και να αντίκειται, ως εκ τούτου,

κατά το μέρος που υπερβαίνει την εύλογη αυτή σχέση, στην απορρέουσα από την έννοια του κράτους δικαίου και ρητώς προβλεπόμενη πλέον στο άρθρο 25 παρ. 1 του Συντάγματος αρχή της αναλογικότητας. Επομένως, οι προαναφερόμενες διατάξεις που προβλέπουν τον καταλογισμό ελλειμμάτων σε βάρος των υπολόγων, ερμηνευόμενες σε συνδυασμό με την αρχή της αναλογικότητας, έχουν την έννοια ότι σε περίπτωση "τυπικού ελλείμματος", το Ελεγκτικό Συνέδριο, ως αρμόδιο Δικαστήριο, επιλαμβανόμενο της εκδικάσεως εφέσεως του υπολόγου κατά της καταλογιστικής σε βάρος του πράξεως, πρέπει να συνεκτιμά το ύψος του καταλογισθέντος ποσού, το βαθμό της υπαιτιότητας του καταλογισθέντος υπολόγου, την έκταση της απόκλισής του από τη δημοσιονομική νομιμότητα, τη βαρύτητα και τις συνθήκες τέλεσης της συγκεκριμένης κάθε φορά δημοσιονομικής παράβασης και, εφόσον διαπιστώσει ότι το ύψος του καταλογισθέντος ποσού βρίσκεται σε δυσαρμονία με τα λοιπά ως άνω στοιχεία, να το προσαρμόζει στο ανάλογο, κατά την κρίση του, ύψος (Ολ.Ελ.Συν. 4314, 4689/2013).

#### Η απώλεια ως ειδική περίπτωση ελλείμματος – αιτιώδης σύνδεσμος

Έλλειμμα, δηλαδή έλλειψη χρημάτων, αξιών ή υλικού, για την αποκατάσταση του οποίου ευθύνεται ο υπόλογος, είναι τόσο το διαχειριστικό, εκείνο δηλαδή που δημιουργείται στο πλαίσιο των διαχειριστικών ενεργειών, ήτοι των δοσοληψιών - εισπράξεων και πληρωμών - που διενεργεί ο υπόλογος, όσο και εκείνο που δημιουργείται ως αποτέλεσμα εξωγενών προς τη διαχείριση παραγόντων, όπως είναι η απώλεια χρημάτων, αξιών ή υλικού της οικείας διαχείρισης λόγω κλοπής, ληστείας, πυρκαγιάς κ.λπ.. Στην τελευταία περίπτωση, για την απαλλαγή του υπολόγου από την ευθύνη, πρέπει αυτός να επικαλεστεί και να αποδείξει, με κάθε πρόσφορο αποδεικτικό μέσο, αφενός ότι συμμορφώθηκε πλήρως με τους κανονισμούς της υπηρεσίας του (τα «κεκανονισμένα») και αφετέρου ότι επέδειξε την επιμέλεια που επιδεικνύει στις προσωπικές του υποθέσεις (ευθύνη για συγκεκριμένη ελαφρά αμέλεια, βλ. άρθρο 333 ΑΚ). Το κριτήριο, όμως, της συγκεκριμένης ελαφράς αμέλειας έχει εφαρμογή μόνον όταν ο υπόλογος είναι αμελέστερος από το μέσο συνετό άνθρωπο του κύκλου του και, επομένως, αν ο υπόλογος δεν επικαλεσθεί και αποδείξει το γεγονός αυτό, θα ευθύνεται με μέτρο την αφηρημένη ελαφρά αμέλεια (άρθρο 330 ΑΚ). Δηλαδή, στην περίπτωση αυτή, εάν αποδειχθεί ότι ο υπόλογος δεν επέδειξε, ως προς τη φύλαξη των απολεσθέντων (χρημάτων, αξιών, υλικού κ.λπ.), την επιμέλεια του κινούμενου εντός του οικείου κύκλου επαγγελματικής δραστηριότητας μέσου συνετού ανθρώπου, λαμβάνοντας όλα τα

πρόσφορα και εφικτά, κατά τις περιστάσεις, μέτρα για την αποτροπή της απώλειας, δεν δύναται να τύχει απαλλαγής από την ευθύνη για την αποκατάσταση του προκληθέντος, λόγω αυτής, ελλείμματος. Σε κάθε περίπτωση, πρέπει να υπάρχει αιτιώδης σύνδεσμος μεταξύ του νόμιμου λόγου ευθύνης του υπολόγου (παράνομη και υπαίτια συμπεριφορά) και της εμφάνισης του ελλείμματος. Υπάρχει δε αιτιώδης σύνδεσμος όταν η αιτία που προκάλεσε το έλλειμμα είχε γενικά την τάση, κατά την κοινή πείρα και λογική, να οδηγήσει σε αυτό κατά τη συνήθη πορεία των πραγμάτων (πρόσφορη αιτιότητα).

#### Κατά προτεραιότητα κατασταλτικός έλεγχος

Προβλέπεται στο άρθρο 3 παρ. 4 του ν. 2307/1995 και αφορά χρηματικό ένταλμα Δήμου, το οποίο δεν υπόκειται σε προληπτικό έλεγχο. Ειδικότερα, ο ταμίας μπορεί να αρνηθεί την εξόφληση του χρηματικού εντάλματος εκθέτοντας με ειδική αναφορά του στο Δήμαρχο τους λόγους. Αν ο τελευταίος τους απορρίψει, δίνει εντολή στον ταμία να προβεί στην εξόφληση. Ακολούθως, ο ταμίας υποβάλει το χρηματικό ένταλμα με τα δικαιολογητικά του στον αρμόδιο Επίτροπο του Ελεγκτικού Συνεδρίου. Ο τελευταίος, εφόσον πεισθεί για τη βασιμότητα των λόγων άρνησης εξόφλησης του ταμία – χωρίς να δύναται να προσθέσει άλλους – συντάσσει Φύλλο Μεταβολών και Ελλείψεων. Εάν το έλλειμμα δεν αναπληρωθεί, τότε ο Επίτροπος εκδίδει καταλογιστική πράξη σε βάρος των υπευθύνων προσώπων.

#### Δικαίωμα προς καταλογισμό – Παραγραφή

Το πρωταρχικό δικαίωμα του Δημοσίου να απαιτήσει από τον ελλειμματία υπόλογο την αναπλήρωση του ελλείμματος και συνακόλουθα το δικαίωμά του να εκδώσει σε βάρος αυτού καταλογιστική πράξη παραγράφεται, εφόσον δεν ορίζεται διαφορετικά από ειδική διάταξη, μετά την πάροδο 20ετίας από το χρόνο δημιουργίας του ελλείμματος, σύμφωνα με το άρθρο 249 του Αστικού Κώδικα (Ολ. Ε.Σ. 892/2005 κ.ά.).

#### Αστική ευθύνη

Οι υπάλληλοι του Δημοσίου και των Ν.Π.Δ.Δ. ευθύνονται έναντι αυτών για κάθε θετική ζημία που προκάλεσαν με υπαίτια, σε βαθμό δόλου ή βαρείας αμέλειας, ενέργειά τους, κατά την άσκηση των υπηρεσιακών τους καθηκόντων, καθώς και για την αποζημίωση την οποία το Δημόσιο ή το Ν.Π.Δ.Δ. κατέβαλε σε τρίτους για παράνομες πράξεις ή παραλείψεις τους, κατά την εκτέλεση των καθηκόντων τους, οφειλόμενες,

ομοίως, σε δόλο ή βαρεία αμέλεια. Ως θετική ζημία, σε αποκατάσταση της οποίας υποχρεούται ο υπάλληλος, νοείται η ελάττωση της υφιστάμενης περιουσίας του Δημοσίου ή του Ν.Π.Δ.Δ., είτε ως μείωση του ενεργητικού (λ.χ. καταστροφή από υπάλληλο υφιστάμενου εξοπλισμού, καταβολή σε τρίτο αποζημίωσης για πράξη ή παράλειψη του υπαλλήλου), είτε ως αύξηση του παθητικού της, με την έννοια της δημιουργίας υποχρέωσης - σφόδρα πιθανολογούμενης - σε βάρος του δημόσιου νομικού προσώπου, έστω και αν πράγματι δεν έχει καταβληθεί το σχετικό ποσό (Ολ. Ε.Σ 31/2012), ενώ στην εκτέλεση των υπηρεσιακών καθηκόντων ανάγεται και κάθε ζημιογόνος πράξη ή παράλειψη που διαπράχθηκε επ' ευκαιρία, κατά κατάχρηση ή καθ' υπέρβαση των καθηκόντων του, αρκεί ο αδικοπραγής να έχει την ιδιότητα του υπαλλήλου και η πράξη ή παράλειψη να τελεί σε εσωτερικό σύνδεσμο με τη συγκεκριμένη ιδιότητά του (αποφ. IV Τμ. 20/2010, 1260/2011). Περαιτέρω, η ζημιογόνος πράξη ή παράλειψη πρέπει να είναι είτε δόλια είτε να οφείλεται σε βαρεία αμέλεια, η οποία θεωρείται ότι υπάρχει, κατά την επιστήμη και τη νομολογία, όταν δεν καταβάλλεται, όχι μόνο η στις συναλλαγές, αντικειμενικά και αφηρημένα, απαιτούμενη επιμέλεια του μέσου συνετού και ευσυνείδητου ανθρώπου, αλλά ούτε η στοιχειώδης επιμέλεια του κοινού και συνηθισμένου ανθρώπου, που ο νόμος αξιώνει από όλους τους ανθρώπους εντός του κύκλου της επαγγελματικής και κοινωνικής τους δραστηριότητας, έτσι ώστε η αμελής αυτή συμπεριφορά να εμφανίζεται ως σοβαρή, ασυνήθης και ιδιαίτερος παρεκκλίνουσα (αποφ. IV Τμ. 2232/2008, 155/2013). Μόνο δε στην τελευταία αυτή περίπτωση (της βαρείας αμέλειας) δύναται το Δικαστήριο, συνεκτιμώντας τις ειδικές περιστάσεις, να καταλογίσει τον υπάλληλο με μέρος μόνο της επελθούσας στο Δημόσιο ή το Ν.Π.Δ.Δ. ζημίας ή της αποζημίωσης που αυτά υποχρεώθηκαν να καταβάλουν σε τρίτους.

Για πράξεις ή παραλείψεις που συνδέονται με τη διαχειριστική δράση των υπολόγων, εφόσον από αυτές ανακύψει έλλειμμα, δεν εφαρμόζονται οι διατάξεις περί αστικής ευθύνης των υπαλλήλων (Ολ. Ε.Σ. 904/1991 κ.ά.). Συνεπώς, ο οικονομικός επιθεωρητής δεν μπορεί να καταλογίσει αστική ευθύνη.

#### Αρχή χρηστής και εύρυθμης διοικήσεως

Κατά πάγια νομολογία του Ελεγκτικού Συνεδρίου (βλ. αποφ. Ολ. Ε.Σ. 1114/2007, 1453/2006, 1428/2005, 1301/2001, 807/1997, 144/1996, 2309/1994, 2148, 1809/1991, 1304, 1296/1990 κ.α.), στις περιπτώσεις που έχουν καταβληθεί αχρεωστήτως χρηματικά



ποσά από αποδοχές ή συντάξεις, η μετά πάροδο μακρού χρόνου από την καταβολή αναζήτηση και επιστροφή αυτών, αντίκειται στις αρχές της χρηστής και εύρυθμης διοίκησης, εφόσον: α) κρίνεται, λαμβανομένων υπόψη των συγκεκριμένων σε κάθε περίπτωση συνθηκών και της συμπεριφοράς των αρμόδιων κρατικών οργάνων, ότι δημιουργήθηκε στον λαβόντα σταθερή και δικαιολογημένη πεποίθηση ότι ήταν δικαιούχος των παροχών αυτών και συνεπώς τις εισέπραξε καλόπιστα και β) από την εκτίμηση των στοιχείων της προσωπικής, οικογενειακής και οικονομικής του κατάστασης, κρίνεται ότι η επιστροφή τους δημιουργεί στον υπόχρεο απρόβλεπτες και ανυπέρβλητες οικονομικές δυσχέρειες, με άμεση δυσμενή επιρροή στα μέσα διαβίωσης του ιδίου και της οικογένειάς του. Κατά συνέπεια, όταν συντρέχουν σωρευτικά οι ανωτέρω προϋποθέσεις, τα ποσά της σύνταξης ή των αποδοχών που καταβλήθηκαν αχρεωστήτως δεν αναζητούνται ή αναζητούνται εν μέρει, εφόσον η οικονομική κατάσταση του υπόχρεου επιτρέπει την επιστροφή μέρους των χρημάτων που έλαβε (βλ. σχετ. και αποφ. Ι Τμ. 949, 2776/2009).

#### Άλλα θέματα

Στον κατασταλτικό έλεγχο εμπλέκεται και η Ολομέλεια (Διοικητική) του Ελεγκτικού Συνεδρίου, η οποία με Πρακτικά της καθορίζει τις αρμοδιότητες των Υπηρεσιών Επιτρόπων, αποφαινεται επί ζητημάτων μείζονος σπουδαιότητας που ανακύπτουν κατά τον έλεγχο και τίθενται από τα αρμόδια Κλιμάκια (και ήδη μετά το Ν 4055/2012 τους Επιτρόπους) και τους Γενικούς Συντονιστές, γνωμοδοτεί επί ερωτημάτων που τίθενται από τους Υπουργούς (εκτός εάν η γνώμη της αποτελεί πρόκριμα των πράξεων ή δικαστικών αποφάσεων που θα εκδοθούν), καταρτίζει το ετήσιο πρόγραμμα κατασταλτικών ελέγχων, εγκρίνει τη διενέργεια δειγματοληπτικού ελέγχου προσδιορίζοντας το ποσοστό του δείγματος, αποφασίζει τη διενέργεια επιτοπίου κατασταλτικού ελέγχου ΝΠΔΔ εκτός ωραρίου με δαπάνες του τελευταίου, συντάσσει την έκθεση επί του ισολογισμού και του απολογισμού του Κράτους και την Ετήσια Έκθεση των ελεγκτικών δραστηριοτήτων του Ελεγκτικού Συνεδρίου.

Ο Πρόεδρος του Ελεγκτικού Συνεδρίου, ο οποίος προΐσταται του ελεγκτικού προσωπικού, συγκαλεί την Ολομέλεια, όταν κρίνει αυτό αναγκαίο λόγω της σοβαρότητας και γενικότητας του θέματος, συγκροτεί με απόφασή του Ομάδες Ελέγχου και Συνεργεία Επιτοπίου Ελέγχου, επιλαμβάνεται των καταγγελιών και δίνει

εντολή στα αρμόδια όργανα να διενεργήσουν εκτάκτους διαχειριστικούς ελέγχους, μετακινεί το ελεγκτικό προσωπικό των κεντρικών Υπηρεσιών Επιτρόπου.

Για τη διενέργεια του κατασταλτικού ελέγχου οι δημόσιοι υπόλογοι υποβάλλουν τους λογαριασμούς τους, οι δε υπόλογοι των ΟΤΑ και των λοιπών ΝΠΔΔ τους απολογισμούς τους *(δηλαδή η υποχρέωση λογοδοσίας είτε για τους λογαριασμούς είτε για τους απολογισμούς)*. Ειδικότερα, οι ταμιακοί υπόλογοι και ο υπόλογος Συμψηφισμών υποβάλλουν μηνιαίους και ετήσιους λογαριασμούς. Στις περιπτώσεις μη υποβολής ή μη εμπροθέσμου υποβολής λογαριασμών και απολογισμών επιβάλλονται χρηματικές ποινές σε βάρος του λογοδοτούντος υπολόγου. Εάν ο υπόλογος εμμένει στην μη υποβολή των λογαριασμών τότε διατάσσεται με Πράξη του Ελεγκτικού Συνεδρίου η με δαπάνες του υπολόγου σύνταξη των οικείων λογαριασμών και εφόσον η διοίκηση δεν προέβη οίκοθεν στη σύνταξη αυτών. *Η υποβολή λογαριασμών ή απολογισμών αποτελεί προϋπόθεση του κατασταλτικού ελέγχου. Επίσης, θα πρέπει να είναι εγκεκριμένη η διαχείριση (να έχει κλείσει η διαχείριση), αλλιώς αν παραμένει ανοιχτή η διαχείριση δεν είναι δυνατός ο κατασταλτικός έλεγχος.*

#### Διαφορές από έλεγχο λογαριασμών

Όπως τονίστηκε ήδη, από το άρθρο 98 παρ. 1 του Συντάγματος συνάγεται ότι το Ελεγκτικό Συνέδριο έχει πρωτογενώς αρμοδιότητα εκδικάσεως διαφορών που απορρέουν από τον έλεγχο των λογαριασμών εν γένει είτε ο έλεγχος αυτός διενεργείται από όργανα του Ελεγκτικού Συνεδρίου είτε όχι. Για την ανάδειξη της δικαιοδοσίας του Ελεγκτικού Συνεδρίου, μπορεί να χρησιμοποιούνται ως κριτήρια και άλλες έννοιες συναφείς με αυτή του ελέγχου των λογαριασμών, όπως της δημοσίας διαχειρίσεως, του δημοσίου υπολόγου, του δημοσίου ελλείμματος, και ιδίως του καταλογισμού για απώλεια ή ανοίκεια εκταμίευση δημοσίου χρήματος. Κατά την έννοια της προμνησθείσας συνταγματικής διάταξης ως λογαριασμός νοείται, όχι μόνον η λογοδοσία, ως σύνολο, του υπόχρεου δημοσίου υπολόγου, αλλά και οποιαδήποτε, ανεξαρτήτως ειδικότερου τύπου, απεικόνιση των εσόδων και εξόδων δημοσίας διαχειρίσεως, ακόμη και η καταγραφή των συγκεκριμένων εκταμιεύσεων για την μισθοδοσία ενός και μόνου δημοσίου υπαλλήλου *(ακόμη*

δηλαδή και μεμονωμένη διαχειριστική πράξη). Έλεγχος λογαριασμών αποτελεί και οποιαδήποτε αυτεπάγγελτη ή μη ενέργεια δημόσιας αρχής που έχει ως αντικείμενο ή συνέπεια την έστω και μερική επιβεβαίωση του ορθώς έχουν λογαριασμού μιας δημόσιας διαχείρισης. Ως τέτοια επιβεβαίωση νοείται, όχι μόνον η επαλήθευση των λογιστικών πράξεων που περιέχει ο λογαριασμός, αλλά και κάθε έρευνα που διεξάγεται για να διαπιστωθεί η νομιμότητα των δεδομένων, στα οποία στηρίζεται αυτός, όπως λ.χ. η έρευνα του αν έχει δικαίωμα να εισπράξει ο εκάστοτε λαβών το ποσό της εκταμιεύσεως. Κατά συνέπεια, διαφορές που απορρέουν από πράξεις (καταλογιστικές) σχετικές με την τακτοποίηση δημοσίου λογαριασμού, εάν, μετά τη διενέργεια προφανώς σχετικού ελέγχου, διαπιστωθεί ότι τα στοιχεία που αυτός περιέχει, είναι εσφαλμένα ή ότι τα δεδομένα, στα οποία στηρίζεται, είναι μη νόμιμα, υπάγονται στη δικαιοδοσία του Ελεγκτικού Συνεδρίου<sup>47</sup>.

#### α) Υποκείμενη σχέση υπολόγου

Η φύση της υποκείμενης σχέσης - σχέσης υπολόγου - καταφάσκει τη δικαιοδοσία του Ελεγκτικού Συνεδρίου και επί των διαφορών που αναφύονται από τη λήψη μέτρων διοικητικού καταναγκασμού, με σκοπό αναγκαστικής είσπραξης<sup>48</sup>. Από τη νομολογία κρίθηκε, ότι *«έφεση κατά καταλογιστικής πράξης, η οποία εκδόθηκε σε βάρος υπαλλήλου με σχέση εργασίας ιδιωτικού δικαίου στο Δημόσιο για επιστροφή αχρεωστήτως καταβληθείσας αποζημίωσης λόγω συνταξιοδότησης, υπάγεται στη δικαιοδοσία του Ελεγκτικού Συνεδρίου, καθόσον η πράξη αυτή εκδόθηκε κατά τον έλεγχο των λογαριασμών της δημόσιας υπηρεσίας»*. Διατυπώθηκε όμως, και η άποψη ότι *«η δικαστική δικαιοδοσία κρίνεται αποκλειστικά από τον χαρακτήρα της υποκείμενης σχέσης και κατά συνέπεια οι διαφορές που ανακύπτουν από υποκείμενη σχέση ιδιωτικού δικαίου υπάγονται στα πολιτικά δικαστήρια, ακόμη και όταν παρεμβάλλεται, για την ικανοποίηση του αντικειμένου τους, η έκδοση διοικητικού τίτλου εκτέλεσης (καταλογιστικής πράξης)»*<sup>49</sup>.

---

<sup>47</sup> Αποφ. Ελεγκτικού Συνεδρίου (ΕλΣυν) Ολ 1104/2007, 2310/2009, αντίθετη η Απόφ. Ολ 1314/1998.

<sup>48</sup> Αποφ V Τμήμ. 2108/2004.

<sup>49</sup> Αποφ V Τμήμ. 154, 155/2002.

β) Διαφορές από κατασταλτικό έλεγχο νομικών προσώπων ιδιωτικού δικαίου

Με βάση το ισχύον αναθεωρημένο Σύνταγμα, που διευρύνει τις ελεγκτικές και δικαιοδοτικές αρμοδιότητες του Συνεδρίου, στην αποκλειστική δικαιοδοσία του Ελεγκτικού Συνεδρίου ανήκει η αρμοδιότητα εκδίκασης των διαφορών που ανακύπτουν από τον έλεγχο των λογαριασμών των προσώπων του εδαφίου γ' της παρ. 1 του άρθρου 98 του Συντάγματος, δηλαδή:

i) των διαφορών από τον προληπτικό και κατασταλτικό έλεγχο των λογαριασμών των δημοσίων υπολόγων,

ii) των διαφορών από τον προληπτικό ή κατασταλτικό έλεγχο των λογαριασμών των υπολόγων ΟΤΑ και

iii) των διαφορών από τον προληπτικό ή κατασταλτικό έλεγχο των λογαριασμών άλλων νομικών προσώπων, όχι μόνο δημοσίου δικαίου, αλλά και των νομικών προσώπων ιδιωτικού δικαίου, οιασδήποτε μορφής, όπως είναι τα σωματεία, εφόσον τα πρόσωπα αυτά υπάγονται σε έλεγχο των λογαριασμών τους από το Ελεγκτικό Συνέδριο με ειδική διάταξη νόμου.

Στο σημείο αυτό θα πρέπει να αναφερθεί ότι η παρ. 2 του άρθρου 98 του Συντάγματος ορίζει ότι οι αρμοδιότητες του Ελεγκτικού Συνεδρίου ρυθμίζονται και ασκούνται όπως νόμος ορίζει.

Εξάλλου, η διάταξη της περ. γ' της παρ. 1 του ίδιου άρθρου του Συντάγματος έχει γενική διατύπωση και αναφέρεται σε άλλα πλην των ΟΤΑ νομικά πρόσωπα, ασχέτως αν αυτά είναι δημοσίου ή ιδιωτικού δικαίου.

Για το θέμα αυτό μπορούν να λάβουν χώρα οι ακόλουθες παρατηρήσεις:

I) Ειδική διάταξη νόμου θεωρείται ότι υπάρχει, αν το νομικό πρόσωπο αυτό έχει ήδη υπαχθεί με διάταξη νόμου στον προληπτικό έλεγχο του Συνεδρίου,

II) Στα νομικά πρόσωπα δημοσίου δικαίου ο κατασταλτικός έλεγχος των λογαριασμών τους και οι εξ αυτού δημιουργούμενες διαφορές υπάγονται στη

---

δικαιοδοσία του Ελεγκτικού Συνεδρίου, «αφού αυτά προεχόντως διαχειρίζονται δημόσιο χρήμα»<sup>50</sup>.

III) Αντίστοιχη περίπτωση είναι αν μια τέτοια ειδική διάταξη υφίσταται και από νόμο που ψηφίστηκε πριν από την ισχύ του αναθεωρημένου Συντάγματος, προβλέπει όμως τον έλεγχο των λογαριασμών συγκεκριμένου νομικού προσώπου από κρατικά όργανα οικονομικής επιθεώρησης και την οριστική εκδίκαση των εξ αυτού αναφευομένων διαφορών από το Ελεγκτικό Συνέδριο, αφού η σχετική ρύθμιση του νόμου αυτού εναρμονίζεται με το αναθεωρημένο Σύνταγμα. Χαρακτηριστικό παράδειγμα αποτελούν οι διατάξεις των άρθρων 4 παρ. 3 περίπτ. ε', 12 παρ.1, 6 και 8 του ΝΔ 1264/1942, με τις οποίες ορίζεται ότι, υπάγονται στον έλεγχο των οικονομικών επιθεωρητών του Υπουργείου Οικονομικών και οι διαχειρίσεις σωματείων, συλλόγων ή άλλων ιδρυμάτων ιδιωτικού δικαίου.

Αν υπάρξει έλλειμμα στις αναφερόμενες περιπτώσεις, εκδίδεται απόφαση καταλογισμού σε βάρος των διαχειριστών αυτών και των τυχόν αλληλεγγύως μετ' αυτών συνευθυνομένων κατά της οποίας ασκείται το ένδικο μέσο της έφεσης για τελικό έλεγχο στο Ελεγκτικό Συνέδριο. Οι παραπάνω διατάξεις, δηλαδή, υπάγουν τις διαφορές που αναφύονται από τον κατασταλτικό έλεγχο των λογαριασμών των εν λόγω νομικών προσώπων ιδιωτικού δικαίου στην αρμοδιότητα του Ελεγκτικού Συνεδρίου, οι δε διατάξεις αυτές δεν αντίκειται στο άρθρο 98 του αναθεωρημένου Συντάγματος<sup>51</sup> (Βλ. ΟΛΕΛΣυν 439/2012).

γ) Διαφορές από τον έλεγχο των δηλώσεων περιουσιακής κατάστασης

Με τις διατάξεις των άρθρων 6 έως 12 του Ν 1738/1987 (ΦΕΚ Α' 200), όπως ισχύουν μετά την αντικατάστασή τους από τις διατάξεις των άρθρων 24, 25 και 26 του Ν 2429/1996 (ΦΕΚ Α' 155), θεσπίστηκε υποχρέωση υποβολής ετήσιας δήλωσης περιουσιακής κατάστασης σε κατηγορίες κρατικών λειτουργών, δημοσίων υπαλλήλων και λοιπών υπόχρεων προς τούτο προσώπων, και ιδρύθηκαν όργανα

---

<sup>50</sup> Απόφ. ΕλΣυν Ολ 1039/1995.

<sup>51</sup> Αποφ. ΕλΣυν Ολ 1937,1938/2005

ελέγχου και επαλήθευσης των δηλώσεων αυτών. Από τις διατάξεις αυτές, σε συνδυασμό με την εισηγητική έκθεση που συνόδευε τα σχετικά σχέδια νόμου, καθώς και τις συζητήσεις που διεξήχθησαν κατά τη διαδικασία ψήφισής τους στη Βουλή, προκύπτει ότι ο νομοθέτης, επιδιώκοντας τον περιορισμό της διαφθοράς στο δημόσιο εν γένει βίο και την πάταξη των αθέμιτων, επί ζημία του δημοσίου, συναλλαγών από κρατικούς λειτουργούς και δημόσιους υπαλλήλους, θέσπισε και οργάνωσε μια διαδικασία ελέγχου της περιουσιακής κατάστασης των προσώπων αυτών, οι οποίοι, κατέχοντας κρίσιμες θέσεις στον κρατικό μηχανισμό, μπορούν, επωφελούμενοι της ιδιότητάς τους, να προσπορίσουν στον εαυτό τους ή σε τρίτους αθέμιτο περιουσιακό όφελος. Για το λόγο αυτό ο νομοθέτης, αφενός μεν επέβαλε στις ως άνω κατηγορίες προσώπων την υποχρέωση να υποβάλουν κάθε χρόνο δήλωση για τα κατεχόμενα από αυτά κινητά και ακίνητα περιουσιακά στοιχεία, αφετέρου δε θέσπισε όργανα ελέγχου και επαλήθευσης των δηλώσεων αυτών.

Σε περίπτωση που κατά τον έλεγχο διαπιστωθεί ότι δεν δύναται να δικαιολογηθεί η προέλευση περιουσιακών στοιχείων, που αποκτήθηκαν από τον ελεγχόμενο ή τα μέλη της οικογένειάς του (σύζυγο και ανήλικα τέκνα) κατά τη διάρκεια της υπηρεσίας του, προβλέπονται εις βάρος του τελευταίου ποινικές και χρηματικές κυρώσεις. Οι χρηματικές κυρώσεις συνίστανται στον καταλογισμό του ελεγχόμενου με χρηματικό ποσό ισάξιο του περιουσιακού οφέλους, του οποίου δεν δικαιολογείται η νόμιμη προέλευση. Κατά συνέπεια, το αδικαιολόγητο της προέλευσης των περιουσιακών στοιχείων που απέκτησε ο ελεγχόμενος κατά τη διάρκεια της υπηρεσίας του, σε συνδυασμό με το ότι από την κατοχή της κρίσιμης θέσης στον κρατικό μηχανισμό είχε τη δυνατότητα να επωφεληθεί της ιδιότητάς του, τεκμαίρεται από το νομοθέτη ότι το μη δυνάμενο να δικαιολογηθεί περιουσιακό όφελος προέρχεται από τη διάπραξη αθέμιτων σε βάρος και επί ζημία του Δημοσίου συναλλαγών.

Την εκδίκαση των αναφευομένων διαφορών από την τεκμαιρόμενη κατά τα ανωτέρω σε βάρος του Δημοσίου ζημία, ο νομοθέτης αναθέτει στο Ελεγκτικό Συνέδριο, το οποίο επιλαμβάνεται αυτών, ύστερα από σχετική αίτηση του υπηρετούντος σ' αυτό Γενικού Επιτρόπου της Επικρατείας. Δικαιολογητικός λόγος της υπαγωγής αυτής αποτελεί το γεγονός ότι οι διοικητικές αυτές διαφορές είναι

συναφείς με τις ήδη ανατεθείσες από το Σύνταγμα στο Ελεγκτικό Συνέδριο<sup>52</sup>, καθότι άπτονται, προεχόντως, της διαφάνειας ως προς τη διαχείριση του δημοσίου χρήματος, για τον έλεγχο της οποίας το Ελεγκτικό Συνέδριο είναι το κατεξοχήν εκ του Συντάγματος αρμόδιο δικαστικό όργανο, ενώ παράλληλα είναι συναφείς και προσιδιάζουν με αυτές της αστικής ευθύνης των δημοσίων υπαλλήλων, καθόσον από το νομοθέτη τεκμαίρεται, μαχητώς, ότι το καταλογιστέο ποσό αντιπροσωπεύει μέρος τουλάχιστον της προσγενομένης σε βάρος του Δημοσίου ζημίας ή, το αυτό, μέρος τουλάχιστον του αποκτηθέντος παράνομου περιουσιακού οφέλους από τον υποκείμενο σε έλεγχο, η δε επιβολή του καταλογισμού αποσκοπεί στην αποκατάσταση της ζημίας αυτής, που ο ελεγχόμενος προκάλεσε με παράνομες πράξεις και παραλείψεις κατά την εκτέλεση των καθηκόντων του<sup>53</sup>.

#### δ) Διαχειριστές κοινοτικών πόρων<sup>54</sup>

Στις περιπτώσεις, κατά τις οποίες από τη διενέργεια ελέγχου από όργανα της δημοσιονομικής διοικήσεως των λογαριασμών του Δημοσίου, των ΟΤΑ και των νομικών προσώπων που έχουν υπαχθεί στο καθεστώς του προληπτικού ελέγχου του Ελεγκτικού Συνεδρίου διαπιστωθεί έλλειμμα στην διαχείριση, ο καταλογισμός θα χωρίσει, σε βάρος των ελλειμματιών υπολόγων, των αχρεωστήτως λαβόντων τελικών δικαιούχων και κάθε τρίτου που συνέπραξε στην δημιουργία του ελλείμματος (συνυπευθύνου), ευθυνομένων όλων των ανωτέρω αλληλεγγύως και εις ολόκληρον με τον υπόλογο, οι δε διαφορές που θα ανακύψουν από την έκδοση των οικείων καταλογιστικών πράξεων θα υπάγονται στην δικαιοδοσία του Ελεγκτικού Συνεδρίου. Ειδικότερα, οι εν λόγω διαφορές εισάγονται στο Ελεγκτικό Συνέδριο με την άσκηση έφεσης κατά της καταλογιστικής πράξης, τόσο στην περίπτωση του υπολόγου διαχειριστή όσο και κατά του φερόμενο ως αχρεωστήτως λαβόντα τελικού δικαιούχου. Όμως, στην περίπτωση που η αχρεώστητη ή παράνομη καταβολή κοινοτικών πόρων διαπιστωθεί εκτός των πλαισίων δημοσιονομικού ελέγχου, κατά τον έλεγχο των επιχορηγηθεισών με κοινοτικούς πόρους επιχειρήσεων (τελικών δικαιούχων), οι καταλογιστικές πράξεις σε βάρος των ως άνω τελικών δικαιούχων,

---

<sup>52</sup> Πρβλ. ΑΕΔ 5/1999.

<sup>53</sup> Απόφ. ΕλΣυν Ολ 2825/2006.

<sup>54</sup> βλ. ΣτΕ 3434/2008

που αρνούνται να επιστρέψουν οικειοθελώς τα αχρεωστήτως ληφθέντα ποσά, συνιστούν εκτελεστές διοικητικές πράξεις, η αμφισβήτηση των οποίων γεννά κατ' αρχήν ακυρωτικές διαφορές υπαγόμενες κατ' άρθρο 95 του Συντάγματος και 45 παρ. 1 του ΠΔ 18/1989 (ΦΕΚ Α' 8) στην αρμοδιότητα του Συμβουλίου της Επικρατείας, εκτός εάν έχουν υπαχθεί με ειδική διάταξη νόμου στην αρμοδιότητα των τακτικών διοικητικών δικαστηρίων<sup>55</sup>.

ε) Διαφορές από τον κατασταλτικό έλεγχο του Ειδικού Λογαριασμού Εγγυήσεων Γεωργικών Προϊόντων (ΕΛΕΓΕΠ)

Το Ελεγκτικό Συνέδριο ενεργεί κατασταλτικό έλεγχο επί του Ειδικού Λογαριασμού Εγγυήσεων Γεωργικών Προϊόντων (ΕΛΕΓΕΠ) του άρθρου 26 παρ. 1 και 2 του Ν 992/1979, τις πιστώσεις του οποίου βαρύνουν οι δαπάνες που προκαλούνται από την εφαρμογή της γεωργικής πολιτικής στον τομέα των Εγγυήσεων. Σε περίπτωση δε, που διαπιστωθεί κατά τον έλεγχο αυτό έλλειμμα λόγω παράβασης των διατάξεων της εθνικής ή κοινοτικής νομοθεσίας το αρμόδιο όργανο του Ελεγκτικού Συνεδρίου καταλογίζει τον ελλειμματία υπόλογο, τον τυχόν αχρεωστήτως λαβόντα και κάθε τρίτο που συνέπραξε στην παράνομη πληρωμή. Διαφορές από τον έλεγχο του ως άνω λογαριασμού υπάγονται στη δικαιοδοσία του ΕλΣυν.

στ) Διαφορές στον τομέα αποθεματοποίησης ρυζιού

Ο φορέας αποθεματοποίησης στον τομέα ρυζιού [59] αναλαμβάνει, με σύμβαση που συνάπτει με το Ελληνικό Δημόσιο (οργανισμός παρέμβασης), την παραλαβή (στο όνομα και για λογαριασμό του τελευταίου) και αποθήκευση του αναποφλοϊώτου ρυζιού, τη συντήρηση και φύλαξη αυτού, καθώς και την απόδοσή του σύμφωνα με τις εντολές και οδηγίες του οργανισμού παρέμβασης, αποδίδοντας λογαριασμό και υπέχοντας ευθύνη για κάθε έλλειψη ή ποιοτική υποβάθμιση του αποθεματοποιημένου αγαθού. Οι ανωτέρω διαχειριστικές ενέργειες του προσδίδουν την ιδιότητα του δημοσίου υπολόγου, και ως εκ τούτου οι διαφορές που ανακύπτουν από την

---

<sup>55</sup> ΣτΕ 3434/2008, 656/2007, 1196/2006, 2630/2005



παράβαση των υποχρεώσεών του είναι δημοσιονομικές και υπάγονται στη δικαιοδοσία του Ελεγκτικού Συνεδρίου<sup>56</sup>.

ζ) Διαφορές από τη διανομή τροφίμων σε απόρους σε εκτέλεση κοινοτικού προγράμματος

Όταν η χορήγηση γεωργικών προϊόντων και τροφίμων στους απόρους της Κοινότητας (ήδη Ευρωπαϊκής Ένωσης) αφορά σε μεταποιημένα ή/και συσκευασμένα προϊόντα, το Κράτος Μέλος δύναται είτε να αναθέσει σε ιδιώτες την επεξεργασία αγαθών που αφαιρούνται από τα αποθέματα της Κοινότητας, καθορίζοντας την αμοιβή του αναδόχου σε χρήμα ή σε είδος (δηλαδή σε ποσότητα του προϊόντος της αποθεματοποίησης που αποτελεί την πρώτη ύλη της μεταποίησης), είτε να προβεί στην αγορά ποσότητας έτοιμων μεταποιημένων γεωργικών προϊόντων ή τροφίμων μέσω της χορήγησης, έναντι πληρωμής, αποθεματοποιημένων προϊόντων της ίδιας κατηγορίας. Αντικείμενο της σύμβασης αυτής μπορεί να είναι, πέραν της μεταποίησης, η μεταφορά και η διανομή των τελικών (μεταποιημένων ή/και συσκευασμένων) προϊόντων στους καθοριζόμενους δικαιούχους. Ειδικότερα, αντικείμενο της σύμβασης μεταξύ του Δημοσίου και του αναδόχου της διανομής του ρυζιού είναι η επεξεργασία του προϊόντος (αναποφλοιώτου ρυζιού), η φύλαξη του τελικού προϊόντος (λευκασμένου ή προβρασμένου ρυζιού) και η διανομή του στους ορισθησόμενους δικαιούχους. Οι έλεγχοι άλλωστε, που προβλέπονται αφορούν μόνο στην ποσότητα και ποιότητα του τελικού προϊόντος: πραγματοποιούνται είτε στον τόπο της επεξεργασίας και συσκευασίας του προϊόντος (Α΄ Έλεγχος) με αντικείμενο τον έλεγχο της ποσότητας και της ποιότητάς του ανά συσκευασία, των υλικών συσκευασίας αλλά και της νομότυπης σήμανσης, είτε στον τόπο παράδοσης του προϊόντος στους δικαιούχους (Β΄ Έλεγχος) με αντικείμενο τον έλεγχο της σφράγισης του φορτίου, της ποσότητας, της σήμανσης, της συσκευασίας, της ποιότητας του προϊόντος, καθώς και της ορθότητας της διανομής του στους τελικούς αποδέκτες κατά κατηγορία δικαιούχων. Επομένως, η σύμβαση με τον φορέα εκτέλεσης του έργου της διανομής ρυζιού στους οριζόμενους δικαιούχους αποτελεί μεν μια «ιδιότυπη» δημόσια σύμβαση, καθιστά όμως, τον ανάδοχο αυτής υπόλογο έναντι του δημοσίου, αφού αυτός παραλαμβάνει δημόσιο υλικό (ποσότητα ρυζιού της

---

<sup>56</sup> ΣτΕ 3434/2008, 656/2007, 1196/2006, 2630/2005

παρέμβασης), διενεργεί τις ως άνω διαχειριστικές πράξεις (επεξεργασίας, φύλαξης και απόδοσης - διανομής του υλικού στους δικαιούχους), αποδίδει λογαριασμό και υπέχει ευθύνη για κάθε έλλειψη καθώς και ποιοτική υποβάθμιση του προϊόντος. Κατά συνέπεια, οι διαφορές που ανακύπτουν από την παράβαση των ως άνω υποχρεώσεων είναι δημοσιονομικές και υπάγονται στη δικαιοδοσία του Ελεγκτικού Συνεδρίου<sup>57</sup>.

#### η) Καταλογισμός αχρεωστήτως λαβόντος

Επανερχόμενοι στο θέμα του αχρεωστήτως λαβόντος, θα λάβουν χώρα οι κάτωθι αναφορές:

Οι πράξεις που έχουν ως αντικείμενο την τακτοποίηση δημοσίου λογαριασμού, εάν έχει διαπιστωθεί ότι τα στοιχεία που αυτός περιέχει είναι εσφαλμένα ή ότι τα δεδομένα στα οποία στηρίζεται είναι μη νόμιμα, προϋποθέτουν αναγκαίως την προηγούμενη διενέργεια ελέγχου των λογαριασμών δημοσίας διαχείρισης, διότι μόνο με αυτό τον τρόπο δύναται να διαπιστωθούν τα ανωτέρω και, επομένως, οι διαφορές που αναφέρονται από τις εν λόγω πράξεις υπάγονται στην κατ' άρθρο 98 του Συντάγματος δικαιοδοσία του Ελεγκτικού Συνεδρίου. Επομένως, στη δικαιοδοσία του Ανωτάτου Δημοσιονομικού Δικαστηρίου της χώρας -λόγω της φύσης του (ήδη από την ίδρυσή του το 1833) ως δικαστηρίου των λογαριασμών- υπάγονται οι διαφορές από τον καταλογισμό όχι μόνο των ιδίων των υπολόγων για τα ελλείμματα που ανακύπτουν στη διαχείρισή τους, αλλά και οποιουδήποτε άλλου εμπλεκόμενου, του οποίου ο καταλογισμός πραγματοποιείται για αποκατάσταση του διαπιστωθέντος ελλείμματος. Συνεπώς, στη δικαιοδοσία του Ελεγκτικού Συνεδρίου ανήκει και η εκδίκαση των διαφορών που προκύπτουν από τον καταλογισμό προσώπων (υπαλλήλων, ιδιωτών), στα οποία καταβλήθηκαν αχρεώστητα χρηματικά ποσά από το δημόσιο ταμείο σε ευρεία έννοια (Δημόσιο, ΟΤΑ, ΝΠΔΔ), χωρίς τα πρόσωπα αυτά να είναι δημόσιοι υπόλογοι, αφού δεν ενεργούν καμιά πράξη διαχείρισης, καθόσον ο καταλογισμός αυτός αποτελεί πράξη τακτοποίησης λογαριασμού, η οποία,

---

<sup>57</sup> Αποφ. IV Τμήμ. 1261, 1262/2011.

εκδιδόμενη σε βάρος του αχρεωστήτως λαβόντος, τείνει στην τακτοποίηση ελλείμματος που διαπιστώθηκε κατά τον έλεγχο δημοσίου λογαριασμού<sup>58</sup>.

Παλαιότερη ερμηνευτική εκδοχή<sup>59</sup> στηριζόταν στη θέση ότι υπόλογος κατά την έννοια της διάταξης του άρθρου 98 του Συντάγματος θεωρείται όποιος λαμβάνει χρήματα, αξίες ή υλικό του Δημοσίου με την υποχρέωση επιστροφής τους ή ανάλωσής τους σύμφωνα με το σκοπό για τον οποίο δόθηκαν, και ότι συνεπώς βασικό προσδιοριστικό στοιχείο της έννοιας του υπολόγου είναι η υποχρέωση απόδοσης (επιστροφής) του ληφθέντος. Υπόχρεος προς απόδοση του ληφθέντος πλουτισμού είναι και ο αχρεωστήτως λαβών, ο οποίος κατά τα ανωτέρω εμπίπτει στη συνταγματική έννοια του υπολόγου. Οι εκπαιδευτικοί για παράδειγμα, που λαμβάνουν ειδικό επιμίσθιο χωρίς να το δικαιούνται (αχρεωστήτως) έχουν υποχρέωση επιστροφής αυτού, και συνεπώς ως προς το αχρεωστήτως καταβληθέν θεωρούνται υπόλογοι, καταλογιζόμενοι προς τούτο από τα αρμόδια όργανα της διοίκησης δικαιούμενοι να προσφύγουν κατά της καταλογιστικής αυτής απόφασης ενώπιον του Ελεγκτικού Συνεδρίου, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 98 του Συντάγματος.

#### θ) Καταλογισμός αστικής ευθύνης υπάλληλου

Πολιτικοί και στρατιωτικοί δημόσιοι υπάλληλοι, στους οποίους περιλαμβάνονται και οι κληρωτοί που υπηρετούν τη στρατιωτική τους θητεία, οι ανήκοντες στα σώματα ασφαλείας, καθώς και υπάλληλοι των οργανισμών τοπικής αυτοδιοίκησης και των λοιπών νομικών προσώπων δημοσίου δικαίου, ευθύνονται έναντι του Δημοσίου προς επανόρθωση κάθε θετικής ζημίας, δηλαδή για κάθε μείωση της υφισταμένης κινητής ή ακίνητης περιουσίας του, που προκάλεσαν σε αυτό κατά την εκτέλεση των καθηκόντων τους, ή επ' ευκαιρία ή κατά κατάχρηση ή καθ' υπέρβαση αυτών, εφόσον η ζημιογόνος συμπεριφορά τους αποδίδεται σε δόλο ή βαριά αμέλεια. Οι πολιτικοί και στρατιωτικοί υπάλληλοι ευθύνονται έναντι του Δημοσίου και υποχρεούνται σε αποκατάσταση -συντρεχόντων και των λοιπών νομίμων όρων - είτε

---

<sup>58</sup> Πρακτ. ΕλΣυν Ολ 12ης Γεν. Συν. 16.6.2010.

<sup>59</sup> Αποφ V Τμήμ. ΕλΣυν 1604/2003, 1045/2001.

της άμεσης θετικής ζημίας του Δημοσίου, δηλαδή της βλάβης που προξενήθηκε στην κινητή ή ακίνητη περιουσία του Δημοσίου είτε της έμμεσης θετικής ζημίας του Δημοσίου, δηλαδή της αποζημίωσης που αυτό (Δημόσιο) κατέβαλε στους τρίτους προς αποκατάσταση της ζημίας, την οποία τους προκάλεσαν οι ανωτέρω κατά την εκτέλεση των καθηκόντων τους. Κύρια συνεπώς προϋπόθεση για την κατ' αναγωγή αποζημίωση του Δημοσίου και τον συνακόλουθο καταλογισμό του στρατιωτικού ή πολιτικού υπαλλήλου είναι η προηγούμενη καταβολή και αποκατάσταση της ζημίας του τρίτου από το Δημόσιο <sup>60</sup>.

Ο καταλογισμός αστικής ευθύνης γίνεται: α) με απόφαση του V Τμήματος του Ελεγκτικού Συνεδρίου, σε βάρος πολιτικών και στρατιωτικών υπαλλήλων μετά από αίτηση του Γενικού Επιτρόπου Επικρατείας, β) με απόφαση του IV Τμήματος σε βάρος των υπαλλήλων των Οργανισμών Τοπικής Αυτοδιοίκησης, μετά από αίτηση Δημάρχου και γ) με διοικητικό καταλογισμό, από τα όργανα που έχουν τη σχετική αρμοδιότητα. Ο διοικητικός καταλογισμός αστικής ευθύνης δεν αποκλείεται από τα άρθρα 20 παρ. 1 και 26 παρ. 3 του Συντάγματος, αφού δεν αποκλείει, ούτε περιορίζει την εξουσία της αρμόδιας δικαιοδοσίας και γενικά δεν θίγει την έκταση της δικαστικής προστασίας και τους όρους υπεράσπισης του οφειλέτη, ούτε από το άρθρο 98 παρ. 1 του Συντάγματος <sup>61</sup>, όπου θεσμοθετείται η παροχή δικαστικής προστασίας στις περιπτώσεις καταλογισμού αστικής ευθύνης υπαλλήλων είτε ο καταλογισμός αυτός έχει τη μορφή δικαστικής απόφασης είτε είναι διοικητικός.

### Χρηματικά Εντάλματα Προπληρωμής (ΧΕΠ)<sup>62</sup>

Έννοια (αρθ. 100 παρ. 1 ν.4270/2014): είναι το ΧΕ με το οποίο προκαταβάλλεται χρηματικό ποσό σε οριζόμενο υπόλογο ο οποίος αποδίδει λογαριασμό σε τακτή προθεσμία με την υποβολή των νόμιμων δικαιολογητικών.

---

<sup>60</sup> Αποφ. ΕλΣυν Ολ 717/2010, V Τμ. 424/2005.

<sup>61</sup> Αποφ. ΕλΣυν Ολ 1051, 1983/1995, 1853/1999, 273, 471, 472, 474/2000.

<sup>62</sup> Βλ. ειδικότερα, αρθ. 100 -103 ν.4270/2014, πδ 136/98, αρθ. 56 ΚΝΕΣ και 145 ν.1225/81

Πότε επιτρέπεται η έκδοση ΧΕΠ : (άρθρα 100 παρ. 2, 101 παρ. 2 α', παρ. 3 εδ. α', β', γ' Ν 4270/2014)

- 1) Μετά από αιτιολογημένη απόφαση για πραγματοποίηση δαπανών που λόγω της φύσης τους ή λόγω επείγουσας ανάγκης, δεν είναι δυνατόν να τηρηθεί η διαδικασία του προληπτικού ελέγχου.
- 2) Μικροδαπάνες (μέχρι 7.000 ευρώ) χωρίς αιτιολογημένη απόφαση.
- 3) Για δαπάνες μετακίνησης υπαλλήλων του Δημοσίου.
- 4) Για δαπάνες μετακίνησης και νοσηλείας στο εξωτερικό των εν ενεργεία υπαλλήλων και των οικογενειών αυτών.
- 5) Δαπάνες για ιατροφαρμακευτική περίθαλψη στο εσωτερικό προσώπων των οποίων τις δαπάνες καλύπτει το Δημόσιο.

*Προσοχή:* Στις περιπτώσεις 1, 2 επιτρέπεται η έκδοση ΧΕΠ μόνο στο όνομα μόνιμου δημοσίου υπαλλήλου, στις λοιπές δε περιπτώσεις επιτρέπεται και στο όνομα υπαλλήλων με έννομη σχέση ιδιωτικού δικαίου.

*Προσοχή:* Για δαπάνες νοσηλείας στο εξωτερικό α' υπόλογος ορίζεται η Τράπεζα της Ελλάδος και β' υπόλογος ο οικείος Πρόξενος<sup>63</sup>.

Πότε ΔΕΝ επιτρέπεται η έκδοση ΧΕΠ :

1. Δεν επιτρέπεται η έκδοση ΧΕΠ στο όνομα υπαλλήλων των ΔΟΥ/ Διευθύνσεων Οικονομικών Υπηρεσιών που από 1-1-2017 ασκούν τις αρμοδιότητες των τέως ΥΔΕ, εκτός αν οι δαπάνες αφορούν έξοδα μετακίνησης αυτών ή έξοδα διακίνησης μηχανογραφικού υλικού εισπράξεων και πληρωμών. (αρθ. 101 παρ. 1 ν.4270/2014)
2. Όταν ο υπάλληλος στο όνομα του οποίου εκδίδεται δεν έχει τακτοποιήσει προηγούμενο ΧΕΠ (αρθ. 1 παρ. 1 α' πδ 136/1998)
3. Όταν για την ίδια αιτία έχουν εκδοθεί αλλά παραμένει ατακτοποιήτος συγκεκριμένος αριθμός ΧΕΠ (αρθ. 1 παρ. 1 β' πδ 136/98). Κατ' εξαίρεση στην περίπτωση αυτή μπορεί να εκδοθεί ΧΕΠ υπό τους όρους της διάταξης του αρθ. 1 παρ. 2 γ' εδ. αα' πδ 136/98.

---

<sup>63</sup> Οι Τράπεζες ως υπόλογοι ευθύνονται για την ακριβή εκτέλεση των οδηγιών που τους δίνονται. Ο δεύτερος υπόλογος είναι εκείνος που έχει την ευθύνη συγκέντρωσης και εμπρόθεσμης υποβολής των δικαιολογητικών (αρθ.102 παρ. 3 ν. 4270/2014).

### Πώς εκδίδεται το ΧΕΠ (άρθρο 100 παρ. 4 και 5 ν.4270/2014)

Σε όσες από τις παραπάνω περιπτώσεις επιτρέπεται, το ΧΕΠ εκδίδεται με απόφαση του διατάκτη μέχρι τις 30/11 κάθε οικονομικού έτους, στην οποία ορίζονται το ποσό και το είδος της δαπάνης, ο υπόλογος και η προθεσμία απόδοσης λογαριασμού.

Καταρχήν πριν την έκδοση του ΧΕΠ, πραγματοποιείται έλεγχος από τις Διευθύνσεις Οικονομικών Υπηρεσιών των φορέων, που από 1-1-2017 ασκούν τις αρμοδιότητες των τ έως ΥΔΕ, ο οποίος περιορίζεται στη νομιμότητα αυτής καθαυτής της έκδοσης του και αφορά τα εξής σημεία :

- ❖ αν η δαπάνη για την οποία εκδόθηκε το ΧΕΠ προβλέπεται από διάταξη νόμου
- ❖ αν συντρέχουν οι τασσόμενες από το νόμο προϋποθέσεις έκδοσης ΧΕΠ (δηλ αν συντρέχει μια από τις παραπάνω 5 περιπτώσεις για τις οποίες επιτρέπεται η έκδοση ΧΕΠ)
- ❖ αν υπάρχει πίστωση στον οικείο ΚΑΕ και αν αυτός είναι δεκτικός έκδοσης ΧΕΠ
- ❖ αν υπόλογος έχει ορισθεί ένα από τα περιοριστικώς αναφερόμενα στις σχετικές διατάξεις πρόσωπα (βλ παραπάνω) στο πρόσωπο του οποίου δεν συντρέχουν περιορισμοί έκδοσης (πχ προηγούμενα ατακτοποιήτα ΧΕΠ).

### Υπόλογος ΧΕΠ

Υπόλογος ΧΕΠ είναι ο υπάλληλος εκείνος στο όνομα του οποίου εκδίδεται το ΧΕΠ και ο οποίος υποχρεούται να πληρώσει την εντελλόμενη με αυτό δαπάνη.

Καταρχήν ο υπόλογος υποχρεούται :

- να εισπράξει εγκαίρως το ποσό που τίθεται στη διάθεσή του (αρθ. 2 παρ. 1 πδ 136/98).
- να τηρεί ημερολόγιο της διαχείρισης του ποσού που του ανατέθηκε (αρθ.2 παρ. 6 πδ136/98).
- Να καταβάλει την επιμέλεια που επιδεικνύει και για τις δικές του υποθέσεις ως προς την φύλαξη και την εξασφάλιση των χρημάτων που του αποδίδονται (αρθ. 3 παρ. 3 πδ 136/98).
- να αποδώσει το ποσό αυτό για το σκοπό ο οποίος καθορίζεται με την απόφαση του διατάκτη (αρθ. 2 παρ. 5 πδ 136/98).
- Δεν επιτρέπεται ο υπόλογος να κάνει πληρωμές σε βάρος του ΧΕΠ μετά την πάροδο της προθεσμίας απόδοσης λογαριασμού και σε καμία περίπτωση μετά την

πάροδο του οικονομικού έτους κατά το οποίο εκδόθηκε το ΧΕΠ (άρθ. 102 παρ. 1 ν.4270/2014). Προς τούτο, αν πραγματοποιήθηκαν δαπάνες μετά τα ως άνω χρονικά διαστήματα, τα αντίστοιχα παραστατικά δεν δύνανται να αποτελέσουν δικαιολογητικά για την τακτοποίηση του ΧΕΠ (αρθ. 2 παρ. 7 πδ 136/98).

- Αν προέκυψαν αδιάθετα ποσά από το προϊόν του ΧΕΠ, ο υπόλογος υποχρεούται να τα καταβάλει στην οικεία ΔΟΥ εντός της προθεσμίας απόδοσης λογαριασμού (αρθ. 102 παρ. 1 β' ν.4270/2014 και 2 παρ. 9 πδ 136/98).
- Αν δεν παρίσταται ανάγκη άμεσης χρησιμοποίησης του ανατεθειμένου στον υπόλογο ποσού, ο τελευταίος υποχρεούται να το καταθέσει στο όνομά του σε τραπεζικό λογαριασμό του Δημοσίου (αρθ. 2 παρ. 1 πδ 136/98). Οι παράγραφοι 3, 4 και 5 εδ. β' του άρθρου 2 πδ 136/98 αναφέρουν τις περαιτέρω υποχρεώσεις του υπολόγου επί κατάθεσης του προϊόντος ΧΕΠ σε τραπεζικό λογαριασμό.
- Επί ματαίωσης του σκοπού για τον οποίο εκδόθηκε το ΧΕΠ, ο υπόλογος οφείλει να επιστρέψει το σχετικό ποσό στην οικεία ΔΟΥ χωρίς να περιμένει το τέλος της προθεσμίας απόδοσης λογαριασμού (αρθ. 2 παρ. 10 πδ 136/98).

Εν τέλει, ο υπόλογος υποχρεούται να αποδώσει λογαριασμό μέσα στην προθεσμία που ορίζεται με την απόφαση του διατάκτη, η οποία σε καμία περίπτωση δε μπορεί να υπερβαίνει τον ένα μήνα από την λήξη του οικονομικού έτους κατά το οποίο εκδόθηκε (αρθ. 103 παρ. 1 ν.4270/2014). Απόδοση λογαριασμού σημαίνει ότι ο υπόλογος ΧΕΠ υποβάλλει στην υπηρεσία του διατάκτη τα σχετικά δικαιολογητικά, δηλ τα παραστατικά στοιχεία των δαπανών που πλήρωσε με το ποσό που του ανατέθηκε, με αναφορά του που κοινοποιείται (μαζί με τα δικαιολογητικά) στην Διεύθυνση Οικονομικών Υπηρεσιών του φορέα και στον Επίτροπο του ΕΣ.

Η Διεύθυνση Οικονομικών Υπηρεσιών του φορέα η οποία προβαίνει στον έλεγχο και την εκκαθάριση της σχετικής δαπάνης, εν συνεχεία αποστέλλει τα δικαιολογητικά στον Επίτροπο του ΕΣ (αρθ. 2 παρ. 8 πδ 136/98).

#### Έλεγχος Επιτρόπου ΕΣ

Ο έλεγχος του Επιτρόπου επί του λογαριασμού υπολόγου ΧΕΠ αναφέρεται στις διατάξεις του αρθ. 56 ΚΝΕΣ. Ο Επίτροπος προχωρεί σε έλεγχο νομιμότητας και κανονικότητας της εντελλόμενης με το ΧΕΠ δαπάνης. Ειδικότερα :

- Ελέγχει και πάλι τη νομιμότητα του ΧΕΠ ως προς τα σημεία που άπτεται ως ανωτέρω ανεφέρθη ο έλεγχος από την Διεύθυνση Οικονομικών Υπηρεσιών του φορέα.
- Ελέγχει την κανονικότητα της δαπάνης, δηλαδή τα δικαιολογητικά. Αν τα θεωρήσει νόμιμα και πλήρη προβαίνει στη «θεώρησή» τους. Διαφορετικά τα επιστρέφει στην ανωτέρω Διεύθυνση με πράξη του στην οποία εκθέτει τους λόγους της μη έγκρισής τους. Μετά τη συμπλήρωση των δικαιολογητικών και την έκθεση απόψεων της Διεύθυνσης Οικονομικών Υπηρεσιών επί των παρατηρήσεων του Επιτρόπου, ο τελευταίος είτε θεωρεί τα δικαιολογητικά (αν δεν συντρέχουν πλέον οι λόγοι άρνησής του) είτε εκδίδει σε βάρος του υπολόγου καταλογιστική πράξη.

Ευθύνη υπολόγου (αρθ.102 παρ. 2 ν. 4270/2014 και 3 πδ 136/98):

- Ως προς την πληρωμή μη νόμιμων δαπανών ευθύνεται για δόλο ή βαριά αμέλεια. Στην περίπτωση αυτή ευθύνεται εις ολόκληρον με τα απαριθμούμενα στο άρθρο 3 παρ. 1 α' και β' πδ 136/98 πρόσωπα.
- Ως προς τη νομιμότητα και πληρότητα των αποδεικτικών και των δικαιολογητικών ευθύνεται πλήρως (δηλαδή ακόμα και για ελαφρά αμέλεια).

Αναλυτικότερα, καταλογισμός σε βάρος υπολόγου ΧΕΠ λαμβάνει χώρα όταν αυτός :

- Δεν απέδωσε εμπρόθεσμα λογαριασμό (αρθ. 56 παρ. 4 ΚΝΕΣ). Εξαίρεση : δεν εκδίδεται καταλογιστική πράξη όταν ο υπόλογος επικαλείται γεγονότα τα οποία δικαιολογούν επαρκώς τη μη απόδοση λογαριασμού (αρθ. 6 παρ. 5 πδ 136/98) ή όταν αποδεικνύεται αντικειμενική αδυναμία απόδοσης λογαριασμού (αρθ. 103 παρ. 3 ν.4270/2014).
- Απέδωσε λογαριασμό μόνο για μέρος του ανατεθειμένου σε αυτόν ποσού (αρθ. 56 παρ. 4 ΚΝΕΣ).

Προσοχή: δεν καταλογίζεται μόνο το ποσό του ΧΕΠ για το οποίο δεν απεδόθη ή δεν απεδόθη εμπροθέσμως λογαριασμός αλλά επιβάλλονται και προσαυξήσεις εκπρόθεσμης καταβολής (αρθ. 2 παρ. 11, 12 πδ 136/98).

Οι πράξεις καταλογισμού υπολόγων ΧΕΠ υπόκεινται σε αναθεώρηση και έφεση ενώπιον του ΕΣ (αρθ. 56 παρ. 7 και 8 ΚΝΕΣ).



Υπόλογος ΧΕΠ και απώλεια (αρθ. 63 ΚΝΕΣ)<sup>64</sup>

*Επί απόρριψης της αίτησης απαλλαγής:* εκδίδεται καταλογιστική πράξη κατά της οποίας χωρεί έφεση. Στην περίπτωση αυτή, το Τμήμα που δικάζει την έφεση δεν δεσμεύεται από την κρίση του Κλιμακίου αλλά μπορεί να εκτιμήσει διαφορετικά τα πραγματικά περιστατικά και αποδεικτικά στοιχεία.

*Επί αποδοχής της αίτησης απαλλαγής:* το ΕΣ, κατά την τακτική διαδικασία ελέγχου των λογαριασμών ανά οικονομικό έτος, δεσμεύεται από την ως άνω κρίση του Κλιμακίου και δεν μπορεί να εκτιμήσει διαφορετικά τα πραγματικά περιστατικά εις βάρος του υπολόγου.

Συνεπώς βάσει των ανωτέρω, παρατηρούμε τις εξής διαφορές μεταξύ τακτικών ΧΕ και ΧΕΠ :

- Στα τακτικά ΧΕ η πληρωμή γίνεται μετά την θεώρησή τους ενώ στα ΧΕΠ η πληρωμή γίνεται προκαταβολικά.
- Τα τακτικά ΧΕ εκδίδονται στο όνομα ιδιωτών ενώ τα ΧΕΠ εκδίδονται στο όνομα μόνιμων δημοσίων υπαλλήλων και κατ' εξαίρεση υπαλλήλων με σύμβαση ιδιωτικού δικαίου.
- Στα τακτικά ΧΕ ο υπέρ ου δεν είναι υπόλογος ενώ στα ΧΕΠ ο υπέρ ου το ΧΕΠ καθίσταται υπόλογος.
- Τα τακτικά ΧΕ πρέπει να θεωρηθούν εντός του οικονομικού έτους έκδοσής τους ενώ στα ΧΕΠ υπάρχει προθεσμία απόδοσης λογαριασμού.

---

<sup>64</sup> Απόφαση ΟΛΕΣ 2538/2010

## ΚΕΦΑΛΑΙΟ ΤΕΤΑΡΤΟ: Η καταλογιστική πράξη - Νομολογία

### 4.1 Γενικά

#### Δικαίωμα προς καταλογισμό – Παραγραφή

Αναφέρθηκε και κατά την προηγούμενη ανάπτυξη, ότι το πρωταρχικό δικαίωμα του Δημοσίου να απαιτήσει από τον ελλειμματία υπόλογο την αναπλήρωση του ελλείμματος και συνακόλουθα το δικαίωμά του να εκδώσει σε βάρος αυτού καταλογιστική πράξη παραγράφεται, εφόσον δεν ορίζεται διαφορετικά από ειδική διάταξη, μετά την πάροδο 20ετίας από το χρόνο δημιουργίας του ελλείμματος, σύμφωνα με το άρθρο 249 του Αστικού Κώδικα (Ολ. Ε.Σ. 892/2005 κ.ά.).

Το ποσό του ελλείμματος που έχει διαπιστωθεί κατά τη νόμιμη διαδικασία<sup>65</sup> καταλογίζεται από τα όργανα που έχουν τη σχετική αρμοδιότητα σε βάρος του υπευθύνου για τη δημιουργία του υπολόγου συνευθυνομένου ή αχρεωστήτως λαβόντος. Όσον αφορά στη νόμιμη διαδικασία, θα πρέπει να αναφερθεί ως παράδειγμα ότι, αν στα πλαίσια πειθαρχικού ελέγχου δημοσίου υπαλλήλου διαπιστωθεί ότι ο υπάλληλος ήταν και υπόλογος και προξένησε έλλειμμα και με βάση το έλλειμμα αυτό εκδοθεί καταλογιστική πράξη απευθείας, τότε η πράξη αυτή παρουσιάζει νομική πλημμέλεια, διότι το έλλειμμα έπρεπε να το διαπιστώσει το αρμόδιο όργανο καταλογισμού, π.χ. ο οικονομικός επιθεωρητής. Στην περίπτωση αυτή, το έλλειμμα που προσδιορίστηκε στο πλαίσιο του πειθαρχικού ελέγχου, θα αποτελεί στοιχείο για την καταλογιστική πράξη, οπότε το έλλειμμα που θα διαπιστωθεί μπορεί να είναι διαφορετικό. Μάλιστα δε, υπάρχουν και περιπτώσεις, που προκάλεσαν δυσμενείς κριτικές. Σε μια περίπτωση από αυτές τα όργανα φορολογικού ελέγχου προέβησαν σε εξωλογιστικό προσδιορισμό του εισοδήματος με βάση το οποίο υπολογίστηκε το καταλογιστέο ποσό. Αυτό δεν αναγνωρίστηκε ως νόμιμο, διότι ο οικονομικός επιθεωρητής, έπρεπε ανεξαρτήτως του πορίσματος της φορολογικής αρχής, να ενεργήσει αυτοτελώς.

Η καταλογιστική απόφαση αποτελεί ατομική δυσμενή για το διοικούμενο εκτελεστή διοικητική πράξη και εκδίδεται από συλλογικό ή ατομικό διοικητικό όργανο, στο οποίο ο νόμος έχει ειδικά απονείμει τέτοια εξουσία, είναι δηλ. «επί τούτο

---

<sup>65</sup> Σημειώνεται ότι το θέμα της ακολουθητέας νόμιμης διαδικασίας είναι εξαιρετικά σημαντικό

εντεταλμένο». Καταλογισμός σε βάρος των ανωτέρω προσώπων γινόμενος από όργανο, στο οποίο δεν έχει απονεμηθεί η σχετική αρμοδιότητα, δεν φέρει έννομα αποτελέσματα. Η έρευνα της αρμοδιότητας του καταλογίσαντος οργάνου αναγόμενη σε έλεγχο νομιμότητας της καταλογιστικής πράξης ερευνάται αυτεπαγγέλτως από το Ελεγκτικό Συνέδριο, όταν αυτό επιλαμβάνεται έφεσης κατά τέτοιας απόφασης <sup>66</sup>. Καταλογιστική αρμοδιότητα έχουν το Ελεγκτικό Συνέδριο (Επίτροπος) (το Κλιμάκιο στα νπιδ), οι οικονομικοί επιθεωρητές και οι διατάκτες.

Ειδικότερα, ο οικονομικός επιθεωρητής έχει αρμοδιότητα διενέργειας διαχειριστικού ελέγχου σε δημόσια (δημόσιο, ΝΠΔΔ) ή μη διαχείριση (ορίζονται τα νομικά πρόσωπα, κρατικές επιχειρήσεις, αυτόνομοι οργανισμοί, ειδικά ταμεία, αγαθοεργή και κοινωφελή ιδρύματα). Επιλαμβανόμενος ενός διαχειριστικού ελέγχου ο οικονομικός επιθεωρητής διεξάγει έρευνα, διενεργεί ένορκη διοικητική εξέταση, στο πλαίσιο της οποίας λαμβάνει ένορκες καταθέσεις από τον υπόλογο και άλλα πρόσωπα που εμπλέκονται στη διαχείριση και συγκεντρώνει έγγραφα και οποιοδήποτε άλλο στοιχείο απαραίτητο για την ολοκλήρωση του ελέγχου. Μετά την αξιολόγηση του κατά τα ανωτέρω συγκεντρωθέντος υλικού ο οικονομικός επιθεωρητής συντάσσει την πορισματική έκθεση, στην οποία καταχωρίζει τις ελεγκτικές παρατηρήσεις και τα συμπεράσματα του ελέγχου. Πρέπει να σημειωθεί ότι η νομοθεσία για την οικονομική επιθεώρηση δεν προβλέπει τη σύνταξη πορισματικής έκθεσης. Η σύνταξη πορισματικής έκθεσης εξυπηρετεί την αναγκαιότητα ενημέρωσης του διοικητικού οργάνου (Υπουργού Οικονομικών), το οποίο έδωσε την εντολή διενέργειας του διαχειριστικού ελέγχου. Όταν ο οικονομικός επιθεωρητής διαπιστώσει έλλειψη χρημάτων ή αξιών ή υλικού, τότε μπορεί να εκδώσει καταλογιστική πράξη σε βάρος του υπολόγου και των τυχόν αλληλεγγύως μετ' αυτού συνευθυνομένων, εφόσον η εξακριβωθείσα έλλειψη δεν αναπληρωθεί από τον υπόλογο εντός 24 ωρών και ήδη 48 ωρών, ενώ ο υπόλογος τίθεται εκτός διαχείρισης, το καταλογισθέν σε βάρος του ποσό βεβαιώνεται ως δημόσιο έσοδο χωρίς αναβολή και λαμβάνεται κάθε διασφαλιστικό των απαιτήσεων του δημοσίου μέτρο. Ο οικονομικός επιθεωρητής μπορεί όμως, αντί να εκδώσει καταλογιστική

---

<sup>66</sup> Απόφ. IV Τμήμ. 1080/2012.

πράξη, να διαβιβάσει την πορισματική του έκθεση στο Ελεγκτικό Συνέδριο, το οποίο επιλαμβάνεται (δια της αρμόδιας Υπηρεσίας Επιτρόπου) και εκδίδει καταλογιστική πράξη για την αναπλήρωση του διαπιστωθέντος ελλείμματος. Σημειώνεται ότι ο οικονομικός επιθεωρητής μπορεί να εκδώσει καταλογιστική πράξη σε βάρος των υπευθύνων υπολόγων, εφόσον διαπιστώσει έλλειμμα ή απώλεια (έλλειψη) χρημάτων ή υλικού. Δεν έχει όμως, αρμοδιότητα με βάση τις διατάξεις της κείμενης νομοθεσίας να καταλογίσει αστική ευθύνη.

Το Ελεγκτικό Συνέδριο διενεργεί διαχειριστικό έλεγχο (επιτόπιο, ή στο κατάστημά του), όπως ήδη έχει εκτεθεί, με τις αρμόδιες Υπηρεσίες Επιτρόπου. Όταν μετά την αξιολόγηση των αποτελεσμάτων του ελέγχου διαπιστώνεται έλλειμμα, τότε η Υπηρεσία Επιτρόπου συντάσσει Φύλλο Μεταβολών και Ελλείψεων (ΦΜΕ), συντάσσει δηλαδή ένα έγγραφο, στο οποίο καταγράφει αναλυτικά τις διαπιστωθείσες μη νόμιμες δαπάνες ή παρατυπίες παραθέτοντας για κάθε περίπτωση ειδική αιτιολογία και το κοινοποιεί στον προς καταλογισμό υπόλογο, τον οποίο καλεί εντός (ενδεικτικής προθεσμίας) 15 ημερών να παράσχει τις αναγκαίες πληροφορίες, να προβεί στις αναγκαίες διορθώσεις στα βιβλία ή στοιχεία ή άλλως να αναπληρώσει το έλλειμμα με την υποβολή διπλοτύπου είσπραξης. Εάν υποβληθούν παρατηρήσεις από τον υπόλογο η αρμόδια Υπηρεσία Επιτρόπου είτε τις αποδέχεται είτε τις αντικρούει αιτιολογημένα και ακολούθως, σύμφωνα με το καθεστώς που ίσχυε πριν τη δημοσίευση του Ν 4055/2012, παραθέτει τις εκτιμήσεις της στη σχετική εισήγηση του εισηγητή - ελεγκτή προς το αρμόδιο Κλιμάκιο του Ελεγκτικού Συνεδρίου. Το Κλιμάκιο επιλαμβανόμενο εξετάζει αυτεπαγγέλτως, αν συντάχθηκε και κοινοποιήθηκε ΦΜΕ στον υπόλογο και μετά από εκτίμηση των στοιχείων του φακέλου προβαίνει στην έκδοση της καταλογιστικής πράξης. Η ίδια διαδικασία ακολουθείται και στις περιπτώσεις που το καταλογίζον όργανο είναι ο Επίτροπος του Ελεγκτικού Συνεδρίου. Επισημαίνεται ότι σύμφωνα με το άρθρο 22 παρ. 1 και 2 ΠΔ 774/1980, όπως αντικαταστάθηκαν από τα άρθρα 9 παρ. 9 Ν 1160/1981 και 79 Ν 4055/2012, η σχετική αρμοδιότητα ανήκει πλέον στον Επίτροπο του Ελεγκτικού Συνεδρίου. Τα όργανα του Ελεγκτικού Συνεδρίου μπορούν να καταλογίσουν το έλλειμμα που προκύπτει από τον έλεγχο των δικαιολογητικών απόδοσης λογαριασμού υπό την απαράβατη προϋπόθεση ότι αυτό μπορεί να λάβει χώρα εντός δεκαετίας από την υποβολή τους στο ΕλΣυν.

Όταν δεν διαπιστωθεί έλλειμμα σε δημόσια διαχείριση, τότε οι λογαριασμοί της συγκεκριμένης χρήσης κηρύσσονται «ως ορθώς έχοντες» με πράξη του Επιτρόπου του Ελεγκτικού Συνεδρίου.

Στις περιπτώσεις απώλειας ή έλλειψης χρημάτων, υλικού, αξιών ή δικαιολογητικών ο υπόλογος μπορεί να επιδιώξει την έκδοση απαλλακτικής της ευθύνης του πράξης πριν από το «κλείσιμο» της χρήσης του και τη διενέργεια κατασταλτικού ελέγχου από το Ελεγκτικό Συνέδριο, ειδάλλως οι συνθήκες της απώλειας ή έλλειψης θα διαπιστωθούν κατά τη διενέργεια κατασταλτικού ελέγχου από το Ελεγκτικό Συνέδριο.

Ειδικότερα, ο προϊστάμενος του νομικού προσώπου διατάσσει τη διενέργεια ένορκης διοικητικής εξέτασης (ΕΔΕ), σκοπός της οποίας είναι η καταγραφή των συνθηκών, υπό τις οποίες έλαβε χώρα η απώλεια ή έλλειψη συνεπεία είτε κλοπής, διάρρηξης, ληστείας, ή φυσικών καταστροφών (σεισμών, πλημμυρών, πυρκαγιάς κ.λπ.). Στο πλαίσιο της ένορκης διοικητικής εξέτασης (ΕΔΕ) λαμβάνονται μαρτυρικές καταθέσεις (και από τον υπόλογο) και συγκεντρώνονται όλα τα απαραίτητα έγγραφα, μετά την αξιολόγηση των οποίων συντάσσεται πορισματική έκθεση. Στη συνέχεια ο προϊστάμενος του νομικού προσώπου διαβιβάζει την πορισματική έκθεση με όλα τα συγκεντρωθέντα στοιχεία στο Ελεγκτικό Συνέδριο, προκειμένου, ενόψει της διάταξης του άρθρου 43 του ΠΔ 774/1980, όπως ισχύει να αποφανθεί για την απαλλαγή ή μη του υπολόγου για τη διαπιστωθείσα απώλεια ή έλλειψη. Αποφαίνεται τελικά για όλες τις περιπτώσεις απωλειών μόνον το αρμόδιο Κλιμάκιο του Ελεγκτικού Συνεδρίου (και όχι ο Επίτροπος), μετά από εισήγηση της αρμόδιας Υπηρεσίας Επιτρόπου. Σε περίπτωση έκδοσης πράξης περί μη απαλλαγής από την ευθύνη του υπολόγου η οποία δεν είναι διοικητική πράξη, ακολουθεί, μετά την τήρηση της νόμιμης διαδικασίας, η έκδοση καταλογιστικής σε βάρος του πράξης. Επισημαίνεται ότι σύμφωνα με το άρθρο 22 παρ. 1 και 2 ΠΔ 774/1980, όπως αντικαταστάθηκαν από τα άρθρα 9 παρ. 9 Ν 1160/1981 και 79 Ν 4055/2012, η σχετική καταλογιστική αρμοδιότητα ανήκει πλέον στον Επίτροπο του ΕλΣυν. Όμως, το αρμόδιο Κλιμάκιο (Α΄ ή Β΄) του Ελεγκτικού Συνεδρίου φαίνεται να εξακολουθεί μετά το Ν 4055/2012 να είναι αρμόδιο για την έκδοση πράξης περί απαλλαγής ή μη από την ευθύνη υπολόγων για την κατά τα ανωτέρω απώλεια, έλλειψη ή φθορά χρημάτων, αξιών ή υλικού.

Ο Διατάκτης έχει αρμοδιότητα έκδοσης πράξης για καταλογισμό μη νομίμων δαπανών σε βάρος: α) του υπαλλήλου, ο οποίος από δόλο ή βαρεία αμέλεια προέβη σε παράνομες πράξεις ή παραλείψεις ή συνέπραξε στην έκδοση αυτών ή στη μη τήρηση των νομίμων διαδικασιών για την πραγματοποίηση της δαπάνης και β) του αχρεωστήτως λαβόντος σε κάθε περίπτωση αχρεώστητης πληρωμής και ανεξάρτητα από υπαιτιότητα αυτού, εφόσον οι ως άνω δαπάνες πληρώθηκαν με τίτλους που δεν εκδίδονται από τις Διευθύνσεις Οικονομικών Υπηρεσιών του φορέα *(στην τελευταία αυτή περίπτωση δηλ. όταν έχουμε δηλαδή πληρωμές που δεν πραγματοποιούνται με ΧΕΠ)*. Εξάλλου, το έλλειμμα που παρουσιάζουν οι δημόσιοι υπόλογοι καταλογίζεται με ειδικά αιτιολογημένη απόφαση των διαπιστωσάντων αυτό οικείων διατακτών. Τα ως άνω ισχύουν εκτός από τους δημοσίους υπολόγους και στους υπολόγους ΝΠΔΔ, τα οποία έχουν εξαιρεθεί των διατάξεων του ΝΔ 496/1974 και δεν υφίσταται ειδική διάταξη νόμου (οικονομικός ή λογιστικός κανονισμός) που να ρυθμίζει το λογιστικό τους<sup>67</sup>.

#### Έννοια δημοσίου χρήματος. Διευκρινιστικά

Επανερχόμενοι στην έννοια του δημοσίου χρήματος πρέπει να διευκρινιστούν και τα ακόλουθα:

Το δημόσιο χρήμα δεν λαμβάνεται μόνον με τη στενή έννοια αυτού, δηλαδή του χρήματος που διαχειρίζονται τα διάφορα όργανα του Κράτους κατά την εκτέλεση του κρατικού προϋπολογισμού, αλλά και εκείνου του χρήματος που διαχειρίζονται αφενός μεν τα Ν.Π.Δ.Δ. για εκπλήρωση των σκοπών τους (χρήματος που προέρχεται κατά κύριο λόγο από τον κρατικό προϋπολογισμό με τη μορφή επιχορηγήσεων κ.λπ.), αφετέρου δε και τα νομικά πρόσωπα ιδιωτικού δικαίου (Ν.Π.Ι.Δ.) κατ' εντολή του Κράτους με ειδική επιχορήγηση από τον προϋπολογισμό αυτού για εκπλήρωση κρατικού σκοπού.

Η επιχορήγηση Ν.Π.Ι.Δ. από το Ελληνικό Δημόσιο (μέσω του προϋπολογισμού δημοσίων επενδύσεων) για εκπλήρωση κρατικού σκοπού δεν σημαίνει ότι το νομικό πρόσωπο γίνεται κύριος των χρημάτων της επιχορήγησης. Αντίθετα, παραμένει

---

<sup>67</sup> Απόφ. ΕλΣυν Ολ 750/2002.

διαχειριστής τους και υποχρεούται να τα διαχειρίζεται συννόμως, με την έννοια της πληρωμής μόνο δαπανών που εμπίπτουν στον ειδικότερο σκοπό για τον οποίο δόθηκε η πίστωση. Έτσι, τα μέλη της διοικήσεως του Ν.Π.Ι.Δ., κατά τη διαχείριση του ποσού της επιχορήγησης (δηλαδή του χρήματος που ανήκει στο Δημόσιο), έχουν την ιδιότητα - και τις υποχρεώσεις - του δημοσίου υπολόγου (Ολ. Ε.Σ. 1039/1995).

#### Το δικαίωμα της προηγούμενης ακρόασης

Μετά την ολοκλήρωση της διαδικασίας διενέργειας του διαχειριστικού ελέγχου, ο οικονομικός επιθεωρητής καλεί, όπως προαναφέρθηκε, τον υπόλογο εντός 48 ώρου για να αναπληρώσει το έλλειμμα. Η κλήση αυτή εντός του 48ωρου έχει την έννοια της παροχής στον υπόλογο δυνατότητας να αποκρούσει την ύπαρξη ελλείμματος, ασκώντας το δικαίωμα της προηγούμενης ακρόασης. Αντίστοιχα, όταν καταλογίζει το ΕΣ συντάσσει Φύλλο Μεταβολών και Ελλείψεων (ΦΜΕ), στο οποίο καταγράφονται αναλυτικά οι διαπιστωθείσες παρανομίες και καλεί τον υπόλογο, εντός ενδεικτικής προθεσμίας 15 ημερών να παράσχει πληροφορίες ασκώντας και εν προκειμένω το δικαίωμα της προηγούμενης ακρόασης.

Ενόψει αυτών γίνεται δεκτό ότι η μη τήρηση του δικαιώματος της προηγούμενης ακρόασης του άρθρου 20 παρ. 2 Σ πριν από την έκδοση της καταλογιστικής πράξης (δυσμενής διοικητική πράξη) αποτελεί παράβαση ουσιώδους τύπου της διαδικασίας (δεν εξετάζεται αυτεπάγγελτα από το ΕΣ η μη τήρηση του τύπου της κλήσης σε προηγούμενη ακρόαση) και οδηγεί στην ακυρότητα της καταλογιστικής πράξης.

Μάλιστα, προκειμένου να μην είναι πλημμελής η τήρηση του ως άνω τύπου πρέπει εφόσον ζητηθεί να τίθεται στη διάθεση του υπολόγου ο πλήρης φάκελος της υπόθεσης, ώστε να μπορεί αυτός να αμυνθεί αποτελεσματικά. Ειδικότερα πρέπει να τίθεται υπόψη του πριν από την κλήση για αναπλήρωση του ελλείμματος και πριν την έκδοση της καταλογιστικής πράξης ή πορισματικής έκθεσης, στην οποία αναφέρονται αναλυτικά τα ευρήματα του διαχειριστικού ελέγχου, η αιτιολογία του καταλογισμού και τα ποσά του καταλογισμού, καθώς και κάθε άλλο κρίσιμο στοιχείο, διότι μόνο με τον τρόπο αυτό έχει πραγματική δυνατότητα να εκφράσει τις αντιρρήσεις του. Εξάλλου σε περίπτωση που κατά το χρόνο κλήσης για αναπλήρωση δεν έχουν τεθεί υπόψη του όλα τα ανωτέρω, η Διοίκηση υποχρεούται, εφόσον αυτά ζητηθούν να τα χορηγήσει και να παράσχει εύλογο χρόνο. Αντιθέτως, η Διοίκηση δεν έχει

υποχρέωση να κοινοποιήσει την πορισματική έκθεση, αλλά μόνο αν ζητηθεί από τον υπόλογο, οφείλει να την παράσχει. Μάλιστα ο υπόλογος πρέπει να αποδεικνύει ότι ζήτησε την πορισματική έκθεση, αλλά η Διοίκηση αρνήθηκε να τη χορηγήσει.

Προκειμένου λοιπόν να μην παραβιάζεται η υποχρέωση προηγούμενης ακρόασης, πρέπει εφόσον ζητηθεί να τίθεται υπόψη του υπολόγου, ο πλήρης φάκελος της υπόθεσης, ώστε αυτός αν είναι δυνατόν να αμυνθεί αποτελεσματικά επί του συνόλου των διαθέσιμων στοιχείων βάσει των οποίων η διοίκηση προτίθεται να προχωρήσει στον καταλογισμό του. Ειδικότερα, πρέπει να τίθεται υπόψη του πριν από την κλήση για αναπλήρωση του ελλείμματος καθώς και πριν από την έκδοση της καταλογιστικής πράξης ή πορισματικής έκθεσης στην οποία αναφέρονται αναλυτικά τα ευρήματα του διαχειριστικού ελέγχου, η αιτιολογία του επικείμενου καταλογισμού και τα ποσά του καταλογισμού, καθώς και κάθε άλλο κρίσιμο στοιχείο που θα ζητήσει, καθώς μόνο με τον τρόπο αυτό υφίσταται ουσιαστική δυνατότητα να εκφράσει τις αντιρρήσεις του.

Μάλιστα, όταν κατά το χρόνο της ακρόασης δεν έχει συνταχθεί η πορισματική έκθεση, ώστε να μη δύναται να λάβει γνώση αυτής, υφίσταται στέρηση του δικαιώματος προηγούμενης ακρόασης.

Επομένως η απόφαση καταλογισμού είναι ακυρωτέα, αφενός αν η Διοίκηση παραβιάσει την υποχρέωση και προβεί στην έκδοση της καταλογιστικής πράξης πριν ικανοποιηθεί το αίτημα, αφετέρου όταν η πορισματική έκθεση δεν είχε συνταχθεί κατά το χρόνο κλήσης σε ακρόαση.

Τόσο η μη κοινοποίηση της πορισματικής έκθεσης, όσο και ο περιορισμός πρόσβασης στο σύνολο των εγγράφων του φακέλου, ισοδυναμούν με στέρηση της δυνατότητας προβολής αντιρρήσεων.

Επισημαίνεται ακόμα πως η παράλειψη τήρησης του ως άνω τύπου δεν θεραπεύεται από το γεγονός ότι πριν την πρόσκληση για αναπλήρωση ο Οικονομικός Επιθεωρητής (Δημοσιονομικός Ελεγκτής) έχει καλέσει τον υπόλογο στο πλαίσιο ΕΔΕ. Τούτο διότι με την εν λόγω κατάθεση εξετάζεται ως ουδέτερος μάρτυρας και όχι ως υπεύθυνος σε βάρος του οποίου επίκειται η έκδοση δυσμενούς πράξης.



Δεν υπάρχει όμως στέρηση του δικαιώματος προηγούμενης ακρόασης εάν επανειλημμένως παρασχέθηκε στον εκκαλούντα η δυνατότητα να προβάλει τις αντιρρήσεις του όχι μόνο με την εμπρόθεσμη κοινοποίηση σε αυτό της πρόσκλησης τακτοποίησης του ελλείμματος αλλά και δια της εξέτασης του από τον Επιθεωρητή.

Τέλος, σε κάθε περίπτωση έκδοσης νέας πράξης όπου γίνεται επανέλεγχος νέων πραγματικών δεδομένων, πρέπει ο διοικούμενος να καλείται να εκθέσει τις απόψεις του.

Για το δικαίωμα της προηγούμενης ακρόασης λεκτέα είναι, επιπροσθέτως και τα ακόλουθα:

Με τη διάταξη του άρθρου 20 παρ. 2 του Συντάγματος θεσπίζεται υποχρέωση της Διοίκησης να παραχωρήσει στον υπόλογο την ευχέρεια προηγούμενης ακρόασής του, πριν την έκδοση της δυσμενούς γι' αυτόν διοικητικής πράξης του καταλογισμού. Έτσι, σε περίπτωση διαπίστωσης από τον αρμόδιο οικονομικό επιθεωρητή της ύπαρξης ελλείμματος, ο υπόλογος καλείται, πριν την έκδοση της οικείας καταλογιστικής απόφασης να αναπληρώσει το ποσό του ελλείμματος, διαφορετικά αυτός καταλογίζεται με το αντίστοιχο ποσό. Η κλήση αυτή έχει την ειδικότερη έννοια ότι για την αποτροπή της έκδοσης της καταλογιστικής απόφασης μπορεί ο υπόλογος να αποκρούσει την ύπαρξη του ελλείμματος και να προβάλλει τους λόγους, για τους οποίους δε γεννάται υποχρέωσή του προς αναπλήρωση αυτού. Η εν λόγω κλήση του υπολόγου αποτελεί, ενόψει του δικαιολογητικού αυτής λόγου και της βαρύτητας των συνεπειών που επιφέρει ο καταλογισμός στα έννομα συμφέροντά του, ουσιώδη τύπο της οικείας διαδικασίας, η μη τήρηση ή πλημμελής τήρηση του οποίου επάγεται την ακυρότητα της καταλογιστικής απόφασης. Περαιτέρω, προκειμένου να μην είναι πλημμελής η τήρηση του ως άνω διαδικαστικού τύπου και να μην φαλκιδεύεται η υποχρέωση προηγούμενης ακρόασης, πρέπει, εφόσον ζητηθεί, να τίθεται υπόψη του προς καταλογισμό προσώπου ο πλήρης φάκελος της υπόθεσης, ώστε να μπορεί αυτός να αμυνθεί αποτελεσματικά επί του συνόλου των διαθέσιμων στοιχείων, βάσει των οποίων η Διοίκηση προτίθεται να προχωρήσει στον καταλογισμό του. Ειδικότερα, πρέπει να τίθεται υπόψη του πριν από την κλήση για αναπλήρωση του ελλείμματος και πριν την έκδοση της καταλογιστικής απόφασης, κατά κύριο λόγο η πορισματική έκθεση, στην οποία αναφέρονται αναλυτικά τα ευρήματα του διαχειριστικού ελέγχου,

η αιτιολογία του επικείμενου καταλογισμού και τα ποσά του καταλογισμού, καθώς και κάθε άλλο κρίσιμο στοιχείο που θα ζητήσει, διότι μόνον με τον τρόπο αυτό υφίσταται ουσιαστική δυνατότητα να εκφράσει τις αντιρρήσεις του, προσκομίζοντας και τα σχετικά στοιχεία, ενδεχόμενη αποδοχή των οποίων μπορεί να οδηγήσει σε μείωση του ποσού του καταλογισμού ή και στη μη έκδοση της καταλογιστικής απόφασης. Σε περίπτωση δε, που κατά το χρόνο της κλήσης για αναπλήρωση του ελλείμματος δεν έχουν τεθεί υπόψη του ανωτέρω όλα τα κρίσιμα στοιχεία, υποχρεούται η Διοίκηση, αν αυτά ζητηθούν, αφενός μεν να τα χορηγήσει και αφετέρου να παράσχει εύλογο χρόνο, ούτως ώστε, αφού ενημερωθεί πλήρως ο ενδιαφερόμενος, να αναπτύξει τις απόψεις του αναφορικά με το αποδιδόμενο σ' αυτόν έλλειμμα. Αν η Διοίκηση παραβιάσει την ως άνω υποχρέωση και προβεί στην έκδοση της καταλογιστικής απόφασης πριν ικανοποιηθεί το σχετικό αίτημα του υπολόγου για πλήρη, σύμφωνα προς τα ανωτέρω, ενημέρωσή του και παρασχεθεί σ' αυτόν πραγματική δυνατότητα άμυνας, τότε η εκδοθείσα κατά παράβαση των ανωτέρω διατάξεων καταλογιστική απόφαση είναι ακυρωτέα. Πρέπει τέλος να σημειωθεί ότι η πλημμέλεια της μη τήρησης του ανωτέρω ουσιαστικού τύπου της διαδικασίας δεν μπορεί να θεραπευτεί από το γεγονός ότι πριν από την πρόσκληση για αναπλήρωση του ελλείμματος, ο οικονομικός επιθεωρητής έχει καλέσει τον υπόλογο και έχει λάβει κατάθεση αυτού στο πλαίσιο διενεργηθείσης ένορκης διοικητικής εξέτασης, αφού με την κατάθεση αυτή, στην οποία αντιμετωπίζεται ως ουδέτερος μάρτυς και όχι ως υπεύθυνος σε βάρος του οποίου επίκειται η έκδοση δυσμενούς πράξης, δεν υλοποιείται πλήρως το συνταγματικό δικαίωμά του για προηγούμενη ακρόαση ούτε τηρείται ο ανωτέρω ουσιαστικός τύπος, καθόσον κατά το στάδιο αυτό δεν έχει ακόμα συνταχθεί η πορισματική έκθεση και δεν έχει εξαχθεί το τελικό αποτέλεσμα του ελέγχου και ως εκ τούτου στερείται της δυνατότητας να έχει στη διάθεσή του όλα τα κρίσιμα στοιχεία που στηρίζουν τον επικείμενο καταλογισμό. Στέρηση δε της δυνατότητας αυτής συντρέχει, εξ αντικειμένου και στην περίπτωση που κατά τον χρόνο κλήσης του προς καταλογισμό προσώπου να αναπληρώσει το αποδιδόμενο σ' αυτό έλλειμμα, δεν έχει συνταχθεί και διατυπωθεί η πορισματική έκθεση, ώστε να δύναται να λάβει γνώση του περιεχομένου του κρίσιμου αυτού στοιχείου (βλ. αποφ. Ολομ. Ελ. Συν. 835, 1614, 2365/2011, 191, 468, 3093/2010, 1716/2009).

Το δικαίωμα προηγούμενης ακρόασης είναι απόρροια της συνταγματικής αρχής της προστασίας της ανθρώπινης αξιοπρέπειας, καθόσον καταδεικνύει το σεβασμό του πολίτη από τη δημοκρατική πολιτεία, η οποία του αναγνωρίζει τη δυνατότητα να υπερασπιστεί τον εαυτό του και να αναπτύξει τα επιχειρήματά του πριν από τη λήψη κάθε δυσμενούς μέτρου. Συνδέεται με την αρχή του κοινωνικού κράτους δικαίου, όπου είναι εγγυημένη η πλήρης προστασία των δικαιωμάτων του διοικούμενου έναντι της κρατικής εξουσίας.

Δικαίωμα προηγούμενης ακρόασης στις πράξεις καταλογισμού που εκδίδονται από οικονομικό επιθεωρητή

Όπως ήδη εκτέθηκε μετά την ολοκλήρωση της διαδικασίας διενέργειας του διαχειριστικού ελέγχου ο οικονομικός επιθεωρητής, όταν διαπιστώσει έλλειμμα, εφόσον δεν αναπληρωθεί από τον υπόλογο εντός 48ώρου, αυτό καταλογίζεται σε βάρος του με ειδικά αιτιολογημένη απόφασή του. Όπως έχει κριθεί από την Ολομέλεια του ΕλΣυν<sup>68</sup> η κλήση για αναπλήρωση του ελλείμματος έχει την έννοια της παροχής δυνατότητας στον υπόλογο να αποκρούσει την ύπαρξη του ελλείμματος προβάλλοντας λόγους, για τους οποίους δεν γεννάται η υποχρέωσή του αυτή. Για να μην είναι πλημμελής η τήρηση του τύπου αυτού πρέπει να τίθεται υπόψη του υπολόγου ο πλήρης φάκελος της υπόθεσης, ώστε αυτός να μπορεί να αμυνθεί αποτελεσματικά. Όταν κληθεί να αναπληρώσει το έλλειμμα, αν δεν έχουν τεθεί υπόψη του υπολόγου όλα τα στοιχεία, η διοίκηση υποχρεούται, αν ζητηθούν, να τα χορηγήσει και να παράσχει εύλογο χρόνο, προκειμένου ο υπόλογος να μπορέσει να αναπτύξει τις απόψεις του. Η πλημμέλεια δεν καλύπτεται με την κατάθεση του υπολόγου στη διενεργηθείσα ΕΔΕ. Η Ολομέλεια δηλαδή δέχεται ότι η κλήση για αναπλήρωση του ελλείμματος με το περιεχόμενο που κατά τα ανωτέρω της δίνεται, ικανοποιεί το δικαίωμα προηγούμενης ακρόασης του υπολόγου. Ο πλήρης φάκελος της υπόθεσης πρέπει να τίθεται υπόψη του, εφόσον ο υπόλογος το ζητήσει.

Δικαίωμα προηγούμενης ακρόασης στις πράξεις καταλογισμού που εκδίδονται από το Ελεγκτικό Συνέδριο

---

<sup>68</sup> Αποφ. ΕλΣυν Ολ 1244/1997

Το Ελεγκτικό Συνέδριο, επιλαμβανόμενο δια των ελεγκτικών του υπηρεσιών (Υπηρεσιών Επιτρόπου), διαχειριστικού ελέγχου σε περίπτωση διαπίστωσης ελλείμματος εκδίδει καταλογιστική πράξη σε βάρος των υπολόγων. Ειδικότερα, όταν μετά την αξιολόγηση των αποτελεσμάτων του ελέγχου διαπιστώνεται έλλειμμα, τότε η αρμόδια Υπηρεσία Επιτρόπου συντάσσει Φύλλο Μεταβολών και Ελλείψεων (ΦΜΕ).

Το ΦΜΕ είναι ένα έγγραφο, στο οποίο περιλαμβάνονται αναλυτικά οι διαπιστωθείσες μη νόμιμες δαπάνες ή παρατυπίες παραθέτοντας για κάθε περίπτωση ειδική αιτιολογία. Αυτό κοινοποιείται στον προς καταλογοισμό υπόλογο. Ο τελευταίος καλείται, εντός (ενδεικτικής προθεσμίας) 15 ημερών να παράσχει τις αναγκαίες πληροφορίες, να προβεί στις αναγκαίες διορθώσεις στα βιβλία ή στοιχεία ή άλλως να αναπληρώσει το έλλειμμα με την υποβολή διπλοτύπου είσπραξης. Εάν υποβληθούν παρατηρήσεις από τον υπόλογο, η Υπηρεσία Επιτρόπου είτε τις αποδέχεται είτε τις αντικρούει αιτιολογημένα. Ακολουθώς, συντάσσεται εισήγηση με τις εκτιμήσεις του ελέγχοντος και προσχέδιο πράξης, τα οποία διαβιβάζονται στο αρμόδιο Κλιμάκιο (πριν από το Ν 4055/2012 καθεστώς) ή στον Επίτροπο ανάλογα. Αυτοί εξετάζουν αυτεπαγγέλτως, αν συντάχθηκε και κοινοποιήθηκε ΦΜΕ στον υπόλογο και μετά από εκτίμηση των στοιχείων του φακέλου προβαίνουν στην έκδοση της καταλογιστικής πράξης. Στις περιπτώσεις δηλαδή των καταλογιστικών πράξεων που εκδίδει το Ελεγκτικό Συνέδριο το δικαίωμα της προηγούμενης ακρόασης πραγματώνεται με τη σύνταξη και κοινοποίηση στον υπόλογο (και όχι στο νομικό πρόσωπο) του ΦΜΕ.

Δικαίωμα προηγούμενης ακρόασης αχρεωστήτως λαβόντων

Επί «ανοίκειας» πληρωμής, η ζημία του εκάστοτε δικαιούχου του καταλογοισμού επέρχεται αυτοδικαίως, η δε καταλογιστική απόφαση προς αποκατάσταση αυτής εκδίδεται κατά δέσμια αρμοδιότητα, στηριζόμενη επί αντικειμενικών κριτηρίων και μάλιστα στη διαπίστωση της εξ αντικειμένου μη νομιμότητας της πληρωμής, χωρίς να συναρτάται προς τυχόν υποκειμενική συμπεριφορά του λαβόντος, οπότε δεν απαιτείται και κλήση του προσώπου αυτού σε προηγούμενη ακρόαση πριν την από σε βάρος του επιβολή του καταλογοισμού <sup>69</sup>.

---

<sup>69</sup> Αποφ. IV Τμ. 2349/2009

Ειδικές περιπτώσεις καταλογισμών

Καταλογισμός εκκαθαριστών λόγω μη νόμιμης καταβολής σταθερού και περιοδικού χαρακτήρα δαπανών με τίτλο που δεν υπόκειται σε προληπτικό έλεγχο του ΕΛΣ (Ι Τμήμα, απόφαση 2790/2011)

Καταλογισμός εκκαθαριστών κληρονομιάς, κληροδοσίας κλπ (ΟΛΕΣ 1028/2011)

Δημοσιονομικές διορθώσεις. Καταλογισμοί φυσικών ή νομικών προσώπων που εισέπραξαν παράνομα ή αχρεώστητα χρηματοδοτήσεις, ενισχύσεις στο πλαίσιο κοινοτικών πολιτικών από εθνικούς πόρους και πόρους της ΕΕ (Τμήμα Ι , απόφαση 2445/2011, 814/2011)

#### **4.2 Αιτιώδης σύνδεσμος**

Για τον καταλογισμό του ελλείμματος απαιτείται να υπάρχει αιτιώδης σύνδεσμος μεταξύ των παραλείψεων του υπολόγου να λάβει όλα τα απαραίτητα μέτρα ασφαλείας των αντικειμένων της διαχείρισής του και του επελθόντος από την αιτία αυτή ζημιογόνου αποτελέσματος. Για την ύπαρξη του αιτιώδους αυτού συνδέσμου είναι αναγκαία η κρίση αν οι αποδιδόμενες στον υπόλογο παραλείψεις είναι ικανές κατά τη συνήθη πορεία των πραγμάτων και την κοινή πείρα να επιφέρουν το ζημιογόνο αποτέλεσμα, ανεξάρτητα από τον τρόπο που μπορούσε να το προβλέψει γενικώς ο ίδιος ή ο επιμελής άνθρωπος με βάση τα δεδομένα της πείρας και τα περιστατικά που ήταν προσιτά σε αυτόν και χωρίς τη μεσολάβηση εκτάκτων ή ασυνήθων περιστατικών. Αν μεταξύ των παραλείψεων αυτών για την ασφαλή φύλαξη και του ελλείμματος μεσολάβησαν πλείονα γεγονότα οφειλόμενα σε πράξεις τρίτων άσχετες με τις παραλείψεις του υπολόγου και ικανές να επιφέρουν το ζημιογόνο αποτέλεσμα, τότε διακόπτεται ο αιτιώδης σύνδεσμος μεταξύ της υπαίτιας συμπεριφοράς του υπολόγου και του ελλείμματος<sup>70</sup>. Θα πρέπει να αναζητείται η συγκεκριμένη κάθε φορά πράξη ή παράλειψη που οδήγησε στο έλλειμμα. Έτσι, απαλλάχθηκε προϊσταμένη οικονομικής υπηρεσίας στην οποία (υπηρεσία) παρατηρήθηκε έλλειμμα, πλην όμως η ίδια είχε δώσει τις κατάλληλες εντολές, η εποπτεία επομένως από μόνη της δεν δημιουργεί ευθύνη.

---

<sup>70</sup> Απόφ. ΕλΣυν Ολ 1249/1999.

Υπάρχει διακοπή του αιτιώδους συνδέσμου, μεταξύ της υπαίτιας συμπεριφοράς του υπολόγου και του επελθόντος ελλείμματος της διαχείρισής του εάν μεταξύ των παραλείψεων του υπολόγου διαχειριστή ως προς την ασφαλή φύλαξη των αντικειμένων της διαχείρισής του και του δημιουργηθέντος ελλείμματος της μεσολάβησαν πλείονα γεγονότα οφειλόμενα σε πράξεις τρίτων προσώπων άσχετες με τις παραλείψεις του και ικανές να επιφέρουν το ζημιογόνο αποτέλεσμα<sup>71</sup>.

#### **4.3 Αιτιολογία καταλογιστικής πράξης**

Στο άρθρο 12 παρ. 1 του ν.δ/τος 1264/1942 διαλαμβάνεται ότι σε περίπτωση που οι επιθεωρητές διαπιστώσουν έλλειμμα χρημάτων, αξιών ή υλικών σε δημόσια διαχείριση «προβαίνουν εις την έκδοσιν ητιολογημένης καταλογιστικής αποφάσεως κατά του υπολόγου και των τυχόν αλληλεγγύως μετ' αυτού συνευθυνομένων, εάν η εξακριβωθείσα έλλειψις δεν ήθελεν αναπληρωθεί (...)» Από τη διάταξη αυτή, συνδυαζόμενη με τη διάταξη του άρθρου 17 του ν. 2690/1999 «Κύρωση του Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας και άλλες διατάξεις», συνάγεται μεταξύ άλλων, ότι η ατομική διοικητική πράξη καταλογισμού υπολόγου ή συνευθυνομένου, ως εκ του νόμου αιτιολογητέα, πρέπει να περιλαμβάνει στο σώμα της, έστω και συνοπτικά, την αναγκαία ιστορική και νομική αιτία που δικαιολογεί την υφιστάμενη δημοσιονομική ενοχή, χωρίς πάντως να απαιτείται η παράθεση, υπό το σχήμα του δικανικού συλλογισμού, των πραγματικών και νομικών όρων του επιβληθέντος καταλογισμού. Ειδικότερα για τη νόμιμη αιτιολογία της ως άνω πράξης πρέπει (και αρκεί) να εκτίθενται στο σώμα αυτής τα πραγματικά περιστατικά, τα οποία θεμελιώνουν την αξίωση του δικαιούχου κατά του υποχρέου, δηλαδή τα στοιχεία εκείνα που δικαιολογούν την ιδιότητα του υποχρέου ως δημοσίου υπολόγου ή συνευθυνομένου, το έλλειμμα και τον τρόπο που προέκυψε, το χρόνο δημιουργίας του και κάθε άλλο στοιχείο από το οποίο να προκύπτει η αιτιώδης συνάφεια μεταξύ της ανάμειξης του συνευθυνομένου στη διαχείριση και της δημιουργίας του ελλείμματος, καθώς και τα στοιχεία που θεμελιώνουν το ύψος του καταλογιζομένου ποσού (Ολ. Ε.Σ. 1396/2000, 1308/2001, 1456/2008, 1894/2009, 2325/2012 κ.ά.).

---

<sup>71</sup> Για το θέμα του αιτιώδους συνδέσμου, βλ., μεταξύ άλλων, Απόφ. Ολ., 723/2012, 192/2010, 1249/1999, 1501/1996, V Τμ., 763/2012

Η καταλογιστική πράξη συνιστά ατομική δυσμενή εκτελεστή διοικητική πράξη. Είναι αιτιολογητέα εκ του νόμου και πρέπει συνεπώς να περιλαμβάνει στο σώμα της ένα ελάχιστο περιεχόμενο που συνίσταται στην αναγκαία ιστορική και νομική αιτία που δικαιολογεί την υφιστάμενη δημοσιονομική ενοχή. Σημαντικό είναι ότι η αιτιολογία μπορεί μόνο να συμπληρώνεται από τα στοιχεία του φακέλου και ιδίως από την πορισματική έκθεση και όχι να αναπληρώνεται από αυτά. Μάλιστα αν κατά το χρόνο έκδοσης της καταλογιστικής απόφασης δεν είχε εκδοθεί ακόμα η πορισματική έκθεση, τότε και υπό την προϋπόθεση ότι η αιτιολογία που περιέχεται στο σώμα της πράξης δεν είναι πλήρης, η καταλογιστική πράξη είναι ακυρωτέα και η πλημμέλεια δεν θεραπεύεται με την παραπομπή στο αποτέλεσμα του ελέγχου των Επιθεωρητών, εφόσον δεν έχει ακόμα καταγραφεί με την έκδοση πορισματικής έκθεσης.

Ωστόσο, αν η καταλογιστική πράξη φέρει πλήρη αιτιολογία στο σώμα της, τότε δεν ασκεί επιρροή στη νομιμότητα της το γεγονός ότι η πορισματική έκθεση είναι μεταγενέστερη της καταλογιστικής.

Συγκεκριμένα, πρέπει στο σώμα της να εκτίθεται σαφώς το νόμιμο έρεισμα της, καθώς και η ιστορική αιτία του καταλογισμού, δηλαδή να εξειδικεύονται τα ουσιώδη πραγματικά περιστατικά, να περιλαμβάνονται με άλλα λόγια δηλαδή τα ουσιώδη πραγματικά περιστατικά, τα οποία διαπιστώθηκαν από το αρμόδιο όργανο και θεμελιώνουν κατά νόμο την αξίωση του δικαιούχου έναντι του υποχρέου και ιδίως: 1) του φορέα υπέρ του οποίου γίνεται ο καταλογισμός, 2) το πρόσωπο του καταλογιζόμενου, 3) την ιδιότητα του ως υπολόγου, 4) το χρόνο και το αντικείμενο της διαχείρισης, 5) το έλλειμμα, τον τρόπο και το χρόνο που προέκυψε και 6) την αιτιώδη συνάφεια μεταξύ διαχείρισης και ελλείματος. Η ευθύνη δηλαδή του υπολόγου, δεν είναι επιτρεπτό να θεμελιώνεται στην ιδιότητα του αυτή, χωρίς συγχρόνως να διαπιστώνεται και η με πράξη ή παράλειψη συμβολή του στην πρόκληση του ελλείματος. Στις περιπτώσεις που τα ανωτέρω στοιχεία βάσει των οποίων έγινε ο καταλογισμός απλώς πιθανολογούνται ή εικάζονται ή δεν εξειδικεύονται πλήρως, η αιτιολογία θεωρείται ελλιπής.

Μάλιστα, η ειδική και εμπειρισταωμένη αιτιολογία της καταλογιστικής πράξης επιβάλλεται από το γεγονός ότι με αυτήν πρέπει ο διοικούμενος να γνωρίζει με

απόλυτη σαφήνεια τις υποχρεώσεις του, από την παράβαση των οποίων προέκυψε ο καταλογισμός. Εάν ο καταλογισμός γίνεται χωρίς καμία ειδική αναφορά στα αίτια του, δηλαδή χωρίς να καθορίζεται το νομικό πλαίσιο και να αναφέρονται με σαφήνεια τα πραγματικά περιστατικά που αποτέλεσαν το γενεσιουργό γεγονός της παράβασης, η απόφαση καταλογισμού θεωρείται ως αόριστη και επομένως, μη νόμιμη. Μια τέτοια απόφαση δεν θα επέτρεπε στον υπόχρεο να ελέγξει με ευχέρεια τη νομιμότητα και ορθότητα αυτής προκειμένου να την αντικρούσει και να υπερασπιστεί τα δικαιώματά του, που απορρέουν από το άρθρο 21 παρ. 1 Σ.

Επισημαίνεται ακόμα ότι δεν χρειάζεται να αναφέρεται ο βαθμός υπαιτιότητας, δεδομένου ότι οι υπόλογοι ευθύνονται για κάθε πταίσμα. Επομένως δεν απαιτείται από το νόμο να γίνεται μνεία στο σώμα της πράξης του βαθμού υπαιτιότητας.

Βάσει των ανωτέρω προκύπτει, ότι σε περίπτωση που η αιτιολογία δεν είναι ειδική, πλήρης και επαρκής ακυρώνεται η καταλογιστική πράξη λόγω παράβασης ουσιώδους τύπου. Το Δικαστήριο στερείται της δικονομικής δυνατότητας αναπλήρωσης της αιτιολογίας και μπορεί μόνο να ακυρώσει. Τέλος, ως επιβαλλόμενη εκ του νόμου η αιτιολογία ελέγχεται αυτεπαγγέλτως.

Με περαιτέρω ανάπτυξη του θέματος παρατηρούνται τα εξής:

Οι βασικές σχετικές διατάξεις είναι τα άρθρα 141 και 142 ΠΔ 1225/1981, 12 παρ.1 Ν 1264/1942 και 152 παρ.3 Ν.4270/2014).

Η ατομική διοικητική πράξη καταλογισμού δημοσίου υπολόγου είναι δυσμενής και εκ του νόμου αιτιολογητέα και κατά συνέπεια πρέπει να περιλαμβάνει στο σώμα της ένα ελάχιστο περιεχόμενο που να καθιστά τον διοικούμενο γνώστη της αιτίας για την οποία βαρύνεται με τον επιβληθέντα καταλογισμό, πρέπει δηλαδή να περιλαμβάνει την αναγκαία ιστορική και νομική αιτία που δικαιολογεί την υφιστάμενη δημοσιονομική ενοχή. Ειδικότερα, συνοψίζοντας και με βάση αυτά που προελέχθησαν, για τη νόμιμη αιτιολογία της πράξης πρέπει και αρκεί να εκτίθενται στο σώμα αυτής:

- Τα πραγματικά περιστατικά τα οποία θεμελιώνουν κατά νόμο την αξίωση του δικαιούχου κατά του υποχρέου, τα στοιχεία δηλαδή εκείνα που δικαιολογούν



την ιδιότητα του υπολόγου έναντι του δικαιούχου και την υπαλληλική του ιδιότητα, δηλαδή την απασχόληση από την οποία προκύπτει η ιδιότητα αυτού ως υπολόγου.

- Ο χρόνος και το αντικείμενο της διαχείρισεως αυτού
- Το έλλειμμα και ο τρόπος που προέκυψε και διαπιστώθηκε τούτο
- Ο χρόνος δημιουργίας του
- Κάθε άλλο στοιχείο από το οποίο να προκύπτει η αιτιώδης συνάφεια μεταξύ της διαχείρισης του υπολόγου και του ελλείματος
- Το καταλογιζόμενο σε βάρος του ποσό, με τις αναλογούσες τυχόν συγκεκριμένες προσαυξήσεις και πως το κάθε ποσό προκύπτει σε συνδυασμό με την νομική του θεμελίωση.

Η υπαιτιότητα του καταλογιζομένου ως δημοσίου υπολόγου δεν αποτελεί στοιχείο της αιτιολογίας της καταλογιστικής απόφασης<sup>72</sup>.

Κατά τα λοιπά η αιτιολογία μπορεί να συμπληρώνεται, *όχι όμως να αναπληρώνεται*, από τα στοιχεία του φακέλου<sup>73</sup>.

Επιπλέον, για το ίδιο θέμα μπορούν να λάβουν χώρα οι ακόλουθες αναφορές:

#### Αιτιολογία Οικονομικού επιθεωρητή

Σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 12 παρ. 1 του ΝΔ 1264/1942 «Περί τροποποιήσεως και συμπληρώσεως των διατάξεων περί οικονομικής επιθεωρήσεως» (ΦΕΚ Α' 100), η ατομική διοικητική (δυσμενής) πράξη καταλογισμού δημοσίου υπολόγου, που εκδίδεται από τον οικονομικό επιθεωρητή, είναι εκ του νόμου αιτιολογητέα και κατά συνέπεια πρέπει να περιλαμβάνει στο σώμα της ένα ελάχιστο περιεχόμενο που να καθιστά τον διοικούμενο γνώστη της αιτίας, για την οποία βαρύνεται με τον επιβληθέντα καταλογισμό, πρέπει δηλαδή να περιλαμβάνει την αναγκαία ιστορική και νομική αιτία που δικαιολογεί την υφιστάμενη δημοσιονομική ενοχή. Ειδικότερα, για τη νόμιμη αιτιολογία της πράξης πρέπει και αρκεί να εκτίθενται στο σώμα αυτής τα πραγματικά περιστατικά, τα οποία θεμελιώνουν κατά

<sup>72</sup> Απόφαση Ι, Τμ. 436/2012

<sup>73</sup> Απόφ. Ολ. 723, 2325/2012, 2369, 2374, 2375, 2473/2011, 488/2010, 1396/2000, Ι Τμ., 105, 1526, 1796/2011, ΙV Τμ., 1895/1996, V Τμ., 1866/2003, VII Τμ., 256,888/2012, 1717/2007

νόμο την αξίωση του δικαιούχου κατά του υποχρέου, τα στοιχεία δηλαδή εκείνα που δικαιολογούν την ιδιότητα του υποχρέου ως υπολόγου έναντι του δικαιούχου, την υπαλληλική του ιδιότητα ή απασχόληση από την οποία να προκύπτει η ιδιότητα αυτού ως υπολόγου, ο χρόνος και το αντικείμενο της διαχείρισης αυτού, το έλλειμμα και ο τρόπος που προέκυψε και διαπιστώθηκε τούτο, ο χρόνος δημιουργίας του και κάθε άλλο στοιχείο από το οποίο να προκύπτει η αιτιώδης συνάφεια μεταξύ της διαχείρισης του υπολόγου και του ελλείμματος, το καταλογιζόμενο σε βάρος του ποσό με τις αναλογούσες τυχόν συγκεκριμένες προσαυξήσεις και πώς το κάθε ποσό προκύπτει σε συνδυασμό με τη νομική του θεμελίωση. Κατά τα λοιπά, η αιτιολογία μπορεί να συμπληρώνεται από τα στοιχεία του φακέλου. Το γεγονός δε ότι η αιτιολογία συνιστά ουσιώδη τύπο της πράξης καταλογισμού δημοσίου υπολόγου οδηγεί στο συμπέρασμα ότι σε περίπτωση έλλειψής της η διοικητική πράξη πρέπει να ακυρωθεί, αφού το κρίνον Δικαστήριο στερείται της δικονομικής δυνατότητας αναπλήρωσης της ελλείπουσας αιτιολογίας<sup>74</sup>.

#### Αιτιολογία Κλιμακίου - Επιτρόπου

Από τις διατάξεις των άρθρων 141 και 142 του ΠΔ/τος 1225/1981, συνάγεται ότι η καταλογιστική πράξη του Κλιμακίου (πριν από το Ν 4055/2012 καθεστώς) και του Επιτρόπου στο «αιτιολογικό» τους πρέπει να περιλαμβάνει ένα ελάχιστο περιεχόμενο που να καθιστά το διοικούμενο γνώστη της αιτίας για την οποία αυτός καταλογίζεται, δηλ. πρέπει να περιλαμβάνει την αναγκαία ιστορική και νομική αιτία που δικαιολογεί την υφιστάμενη δημοσιονομική ενοχή. Ειδικότερα, για τη νόμιμη αιτιολογία της πράξης πρέπει και αρκεί να εκτίθενται στο σώμα αυτής τα πραγματικά περιστατικά, τα οποία θεμελιώνουν κατά νόμο την αξίωση του δικαιούχου κατά του υποχρέου, τα στοιχεία δηλ. εκείνα που δικαιολογούν την ιδιότητα του υποχρέου ως υπολόγου έναντι του δικαιούχου, καθώς και τα στοιχεία που θεμελιώνουν την ύπαρξη και το ύψος του καταλογιζόμενου ποσού, ενώ κατά τα λοιπά η αιτιολογία μπορεί να συμπληρώνεται από τα στοιχεία του φακέλου. Στην περίπτωση δε, καταλογισμού προσώπου ως υπολόγου απαιτείται η αναφορά των πραγματικών περιστατικών που στοιχειοθετούν την έννοια του υπολόγου και την ούτω απορρέουσα ευθύνη του για απόδοση του σε βάρος του καταλογισθέντος ποσού. Η αιτιολογία συνιστά ουσιώδη

---

<sup>74</sup> Απόφ. V Τμ ΕλΣυν 1866/2003.

τύπο της πράξης του καταλογισμού και η έλλειψή της επιφέρει την ακύρωση της πράξης, αφού το κρίνον Δικαστήριο (ΕλΣυν) στερείται της δικονομικής δυνατότητας αναπλήρωσής της.

#### ***4.4.Καταλογισμός τόκων υπερημερίας***

Κατά το παρελθόν, σε περίπτωση διαχειριστικού ελλείμματος, για το οποίο ο υπόλογος ή ο συνευθυνόμενος ευθυνόταν σε βαθμό βαριάς αμέλειας ή δόλου καταλογίζονταν σε βάρος αυτού, εκτός από το ποσό του ελλείμματος και οι εκάστοτε οριζόμενες από τις διατάξεις για την είσπραξη δημοσίων εσόδων προσαυξήσεις. Καθιερώνονταν δηλαδή ειδική αυξημένη ευθύνη των υπολόγων διαχειριστών του δημοσίου χρήματος, οι οποίοι πέραν της υποχρέωσής τους για την αποκατάσταση του ελλείμματος, όφειλαν προσαυξήσεις εκπρόθεσμης καταβολής (και όχι τόκους υπερημερίας).

Αυτό δεν ισχύει πλέον σήμερα, όπου επιβάλλονται τόκοι υπερημερίας.

## **ΒΑΣΙΚΑ ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑΤΑ ΚΑΙ ΕΠΙΣΗΜΑΝΣΕΙΣ**

Από τα προαναφερθέντα προκύπτουν μεταξύ άλλων, τα παρακάτω βασικά συμπεράσματα και επισημάνσεις:

1. Δεν υπάρχει καμία αμφιβολία ότι το δημόσιο Χρήμα πρέπει να διαφυλάσσεται με τον καλύτερο, προσφορότερο και αποδοτικότερο τρόπο. Αυτό πρέπει να συμβαίνει αφενός μεν λόγω της προελεύσεως του δημοσίου χρήματος, αφετέρου δε λόγω της αποστολής του. Όσον αφορά στο πρώτο, το σημαντικότερο μέρος του προέρχεται από την επιβάρυνση των πολιτών, οι οποίοι προσφέρουν προκειμένου να ικανοποιηθούν οι συλλογικές ανάγκες αν και η βάση δεν είναι ακραιφνώς ανταποδοτική για τους ίδιους. Επίσης ένα σημαντικό μέρος του προέρχεται από τα κοινοτικά κονδύλια που αφορούν βεβαίως το σύνολο των πολιτών. Όσον αφορά στο δεύτερο, πέραν του ότι το δημόσιο χρήμα ικανοποιεί ανάγκες όλων των πολιτών, ενισχύει και το κοινωνικό κράτος, διότι από αυτό καλύπτονται και οι ανάγκες των «μεταβιβαστικών πληρωμών», πληρωμών δηλαδή που σκοπό έχουν να ενισχύσουν, κατά βάση οικονομικά τους αναξιοπαθούντες πολίτες (μεταβιβαστικές πληρωμές αποτελούν εκτός των άλλων, το ΕΚΑΣ και άλλα παρεμφερή προς αυτό επιδόματα).
2. Ευνόητο είναι ότι για να επιτελέσει το δημόσιο χρήμα την αποστολή του, θα πρέπει να υπάρχει κατάλληλος μηχανισμός ελέγχου, ο οποίος εκτός των άλλων, θα μεγιστοποιεί την ωφέλεια που προέρχεται από τη χρήση του δημοσίου χρήματος. Σήμερα ο έλεγχος διενεργείται αφενός μεν από τους οικονομικούς επιθεωρητές, αφετέρου δε από το Ελεγκτικό Συνέδριο το οποίο αναφέρεται και ως Ανώτατο Δημοσιονομικό Δικαστήριο. Ο βασικός έλεγχος λαμβάνει χώρα όσον αφορά τη νομιμότητα (η δαπάνη πρέπει να προβλέπεται στο νόμο) και κανονικότητα της δαπάνης (νόμιμη ανάληψη, ύπαρξη απαραίτητων δικαιολογητικών και να μην έχει η δαπάνη υποπέσει σε παραγραφή). Επίσης νόμιμες θεωρούνται οι ονομαζόμενες «λειτουργικές δαπάνες», οι οποίες μεν δεν πληρούν τα παραπάνω κριτήρια, ιδιαίτερα το κριτήριο της νομιμότητας, πλην όμως είναι απαραίτητες για τη λειτουργία της υπηρεσίας. Έλεγχος σκοπιμότητας σαφώς απαγορεύεται από τις κείμενες διατάξεις.

3. Ο έλεγχος αυτός είναι κατασταλτικός και (ακόμη σε πολύ περιορισμένο βαθμό προληπτικός). Σημειώνεται ότι παρόλο από το άρθρο 98 του Συντάγματος προκύπτει ότι πρέπει να υπάρχει και προληπτικός έλεγχος, ο υπόψη έλεγχος έχει σχεδόν καταργηθεί, από 1.1.2017 σε Υπουργεία ενώ προβλέπεται να καταργηθεί και στους ΟΤΑ από 1.8.2019. Το γεγονός αυτό έχει στηλιτευθεί κατ' επανάληψη από πολλούς, συμπεριλαμβανομένης και της Ολομέλειας του Ελεγκτικού Συνεδρίου. Σημειώνεται ότι αν κατά τον προληπτικό έλεγχο διαπιστωθεί πλημμέλεια ή πλημμέλειες τότε η πληρωμή δεν πραγματοποιείται, γεγονός που οδηγεί ανενδοίαστα στο συμπέρασμα ότι με τον προληπτικό έλεγχο, διαφυλάσσεται αποτελεσματικά το δημόσιο χρήμα. Αιτιάσεις ότι ο προληπτικός έλεγχος είναι χρονοβόρος, για το λόγο αυτό καλώς καταργήθηκε, είναι παντελώς εσφαλμένες διότι στην περίπτωση αυτή για ευνόητους λόγους πρέπει να τροποποιηθούν οι διαδικασίες ώστε ο υπόψη έλεγχος να επιταχυνθεί και όχι να καταργηθεί. Όσον αφορά στον κατασταλτικό έλεγχο, η πληρωμή λαμβάνει χώρα και διενεργείται εκ των υστέρων έλεγχος. Αν υπάρξουν προβλήματα, επέρχεται εν τέλει καταλογισμός κατά βάση στους υπολόγους και στους συνευθυνόμενους. Είναι πράγματι ζητούμενο ποιος εκ των δύο ελέγχων προστατεύει περισσότερο το δημόσιο χρήμα. Εκτιμάται όμως ότι αν μειωθούν οι χρόνοι πραγματοποίησης και των δύο μορφών ελέγχου, θα πρέπει να διατηρηθούν αμφότεροι.
4. Το υπάρχον σύστημα ελέγχου, έχει να αντιμετωπίσει και μια σειρά άλλων προβλημάτων. Σταχυολογούμε μερικά από αυτά: α) Αρκετές φορές είναι δύσκολο να κριθεί αν μια δαπάνη είναι λειτουργική ή όχι. Κάτι τέτοιο βεβαίως είναι ευχερές σε κατάδηλες περιπτώσεις που ουδεμία αμφιβολία καταλείπεται ότι οι δαπάνες αυτές είναι απαραίτητες για την λειτουργία των υπηρεσιών. Υπάρχουν όμως και περιπτώσεις που κάτι τέτοιο είναι δύσκολο να εκτιμηθεί, διότι εκτός των άλλων, προϋποθέτει εξειδικευμένες γνώσεις, β) Όπως προαναφέρθηκε έλεγχος σκοπιμότητας δεν επιτρέπεται. Π.χ. δεν μπορεί να γίνει έλεγχος γιατί οι δαπάνες κατά προτεραιότητα αφορούν την επιμόρφωση και όχι την μηχανοργάνωση. Ακόμη και στην περίπτωση αυτή που κατά κανόνα ευχερώς αναγνωρίζεται η σκοπιμότητα μπορεί σε ορισμένες «ακραίες» περιπτώσεις να δημιουργηθούν εμπλοκές. Επί παραδείγματι δεν οδηγεί σε διασπάθιση και συνεπώς στη μη προστασία του δημοσίου

χρήματος, η περίπτωση όπου οι διατιθέμενες πιστώσεις καλύψουν αποκλειστικά ανάγκες επιμόρφωσης και υπάρχει άμεση ανάγκη μηχανοργάνωσης και γ) Υπάρχουν περιπτώσεις όπου δημιουργείται η εντύπωση ότι δεν διαφυλάσσεται αρκούντως το δημόσιο χρήμα. Χαρακτηριστικό παράδειγμα είναι η περίπτωση που δημιουργηθούν αμφιβολίες στα ελεγκτικά όργανα για το ουσιαστικό μέρος της δαπάνης, π.χ. από τα δικαιολογητικά να προκύπτει ότι το κόστος αγοράς είναι ιδιαίτερα ψηλό. Στην περίπτωση αυτή η δράση του ελέγχοντος δημοσιονομικού οργάνου περιορίζεται στην «υπόδειξη» αυτών των περιπτώσεων σε όργανα της πολιτείας. Επισημαίνεται ότι σε μια τέτοια περίπτωση, αν πρόκειται για προληπτικό έλεγχο ο Επίτροπος οφείλει να θεωρήσει το ένταλμα.

5. Όμως υπάρχουν και άλλα προβλήματα, πέραν των προαναφερθέντων που μπορούν να δημιουργήσουν εμπλοκές. Επί παραδείγματι, πως προσδιορίζονται οι περιπτώσεις τυχόν υπέρβασης των άκρων ορίων της διακριτικής ευχέρειας, ιδιαίτερα όταν οι περιπτώσεις αυτές μπορούν να χαρακτηριστούν και ως ζήτημα ουσιαστικού μέρους της δαπάνης ή ακόμη και ως ζήτημα σκοπιμότητας;
6. Σχετικά με τη φύση των οργάνων που διενεργούν τον έλεγχο εν γένει, τα όργανα αυτά είναι εν τέλει όργανα του Ελεγκτικού Συνεδρίου που είναι δικαστήριο όπως προαναφέρθηκε και για το λόγο αυτό οι διάφορες πράξεις που εκδίδουν δεν αποτελούν εκτελεστές διοικητικές πράξεις. Η περαιτέρω «διαχείριση» των εν λόγω πράξεων γίνεται από άλλα όργανα του ΕΣ.
7. Επειδή μερικές φορές πρέπει να γίνουν κοινοί έλεγχοι από όργανα που είναι διοικητικά, μαζί με τα όργανα του ΕΣ, ενδεχομένως να δημιουργηθούν προβλήματα. Αυτό συμβαίνει π.χ. όταν σε προβλεπόμενες περιπτώσεις για τα κοινοτικά κονδύλια, προβλέπεται κοινός έλεγχος του Ελληνικού Ελεγκτικού Συνεδρίου μαζί με το Ελεγκτικό Συνέδριο της Ευρωπαϊκής Ένωσης, που είναι αμιγώς διοικητικό όργανο. Πέραν των προβλημάτων που μπορούν να ανακύψουν λόγω της διαφορετικής φύσης των δύο οργάνων, διαφοροποιείται και η έκταση του ελέγχου με χαρακτηριστικό φαινόμενο την «επέκταση» του ελέγχου από το ευρωπαϊκό ΕΣ, προς την περιοχή του ελέγχου ουσίας.

8. Τέλος και άλλα ζητήματα που αναφέρονται στον εξεταζόμενο έλεγχο, δημιουργούν προβληματισμούς. Π.χ. η σχετικά πρόσφατη νομολογία που εφαρμόζει την αρχή της αναλογικότητας όσον αφορά την ευθύνη του υπολόγου όταν το έλλειμμα έχει κυρωτικό χαρακτήρα και αυτό συμβαίνει στις περιπτώσεις που δεν υπάρχει ταμιακό έλλειμμα αλλά υπάρχει παράβαση της διαδικασίας. Η αρχή όμως αυτή δεν εφαρμόζεται στην περίπτωση του ταμιακού ελλείματος, οπότε στην περίπτωση αυτή η καταλογιστική πράξη έχει αποκαταστατικό χαρακτήρα.

## **ΕΠΙΛΟΓΟΣ**

Από την ανάλυση που προηγήθηκε, προέκυψε κατάδηλα ότι το θέμα του δημοσιονομικού ελέγχου παρουσιάζει πολλές ενδιαφέρουσες πτυχές, οι οποίες εκτός των άλλων, αφορούν την αποτελεσματικότητα του ελέγχου αυτού και την αναγκαιότητα αλλαγών, οι οποίες εν τέλει θα καταστήσουν το σύστημα αυτό πιο κατάλληλο, αποτελεσματικό και τελεσφόρο. Για να επιτευχθεί ο στόχος αυτός τα σχετικά θέματα, θα πρέπει να προσεγγιστούν προσεκτικά, σύνθετα και ολοκληρωμένα, μέσω συνεχών και επιπόνων προσπάθειών που πρέπει να λάβουν χώρα.



## **ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ**

Γιαλιτάκη Αικ (1999), *Δημοσιονομική δαπάνη και προληπτικός έλεγχος*, Αφοί Σάκκουλα, 1999.

Ζώη Κωνσταντίνα (2002), *Συλλογή Νομολογίας Ελεγκτικού Συνεδρίου επί Δικονομικών Ζητημάτων*, εκδόσεις Α.Σάκκουλα, Αθήνα

Θέμελης Ν (1987), *Ο προληπτικός έλεγχος των δαπανών και το άρθρο 98 Συντάγματος*, Το Σύνταγμα (ΤοΣ) 1987,σελ. 259

Καραθανασόπουλος Ε (2008), *Ο προληπτικός έλεγχος των δημοσίων δαπανών*, Αρχείο Νομολογίας (ΑρχΝ) 2008, σελ. 303

*Οι δικαιοδοσίες του Ελεγκτικού Συνεδρίου και η συμβολή του στους θεσμούς*, Εθν. Τυπ. Αθ, 1998.

Μαραγκού Γ (2006), *Αστικώς υπεύθυνοι και υπόλογοι κατά τη νομολογία του ΕλΣυν*, Διοικητική Δίκη (ΔΔικ) 2006, σελ. 299

Μηλιώνης Ν(2006), *Ο θεσμικός ρόλος του ΕλΣ*, Αντ. Σάκκουλα, Αθήνα - Κομοτηνή 2006, σελ. 39

Μπάλτας Ε (2010), *Ο έλεγχος διαχείρισης των οικονομικών της τοπικής αυτοδιοίκησης*, ΔΦΝ 2010, σελ. 6

Παπακωνσταντίνου Α (2005), *Η προστασία του περιβάλλοντος ως παράμετρος του προληπτικού ελέγχου των δαπανών από το Ελεγκτικό Συνέδριο*, Διοικητική Δίκη (ΔιΔικ) 17 (2005), σελ. 281 επόμ.

Ρίζος Κ (2000), *Δημοσιολογιστικός έλεγχος των ΟΤΑ από το Ελεγκτικό Συνέδριο*, Εθν. Τυπ. Αθ. 2000.

Σαρμάς Ι (2003), *Κράτος και Δικαιοσύνη 3, Το Δημόσιο Χρήμα υπό έλεγχο*, Αντ. Σάκκουλα, Αθ.-Κομ. 2003.

Τιμ. Τόμος για τα 170 χρόνια του Ελεγκτικού Συνεδρίου, Αντ. Σάκκουλα, 2004.

Χρυσανθάκης Χ (2007), *Ο δικαστικός έλεγχος των προδικαστικών ζητημάτων από το Ελεγκτικό Συνέδριο*, Νομικό Βήμα( ΝοΒ) 55 (2007), σελ. 1774 επ.