



ΠΑΝΕΠΙΣΤΗΜΙΟ ΘΕΣΣΑΛΙΑΣ
ΓΕΝΙΚΟ ΤΜΗΜΑ, ΛΑΡΙΣΑ
ΠΡΟΓΡΑΜΜΑ ΜΕΤΑΠΤΥΧΙΑΚΩΝ ΣΠΟΥΔΩΝ
«ΔΗΜΟΣΙΑ ΔΙΟΙΚΗΣΗ ΚΑΙ ΤΟΠΙΚΗ ΑΥΤΟΔΙΟΙΚΗΣΗ»

ΤΙΤΛΟΣ ΕΡΓΑΣΙΑΣ

**«ΖΗΤΗΜΑΤΑ ΤΟΥ ΕΛΛΗΝΙΚΟΥ ΔΗΜΟΣΙΟΝΟΜΙΚΟΥ ΕΛΕΓΧΟΥ ΜΕ
ΕΜΦΑΣΗ ΣΤΟ ΘΕΣΜΟ ΤΟΥ ΔΗΜΟΣΙΟΥ ΥΠΟΛΟΓΟΥ»**

ΜΕΤΑΠΤΥΧΙΑΚΗ ΔΙΠΛΩΜΑΤΙΚΗ ΕΡΓΑΣΙΑ

ΣΤΡΟΥΛΙΑ ΑΝΘΗ

ΕΠΙΒΛΕΠΩΝ ΚΑΘΗΓΗΤΗΣ: Ι. ΠΑΠΑΔΗΜΟΠΟΥΛΟΣ

ΛΑΡΙΣΑ

ΑΚΑΔΗΜΑΪΚΟ ΕΤΟΣ: 2019-2020

«Δηλώνω υπεύθυνα ότι η συγκεκριμένη μεταπτυχιακή διπλωματική εργασία για τη λήψη του μεταπτυχιακού τίτλου σπουδών του ΠΜΣ Πλήρους Φοίτησης του Πανεπιστημίου Θεσσαλίας : «Δημόσια Διοίκηση και Τοπική Αυτοδιοίκηση» έχει συγγραφεί από εμένα προσωπικά και δεν έχει υποβληθεί ούτε έχει εγκριθεί στο πλαίσιο κάποιου άλλου μεταπτυχιακού ή προπτυχιακού τίτλου σπουδών, στην Ελλάδα ή στο εξωτερικό. Η εργασία αυτή έχοντας εκπονηθεί από εμένα, αντιπροσωπεύει τις προσωπικές μου απόψεις επί του θέματος και το κείμενο είναι γραμμένο με τα δικά μου λόγια και δεν αποτελεί προϊόν λογοκλοπής από τρίτες πηγές. Οι πηγές στις οποίες ανέτρεξα για την εκπόνηση της συγκεκριμένης διπλωματικής αναφέρονται στο σύνολό τους, δίνοντας πλήρεις αναφορές στους συγγραφείς, συμπεριλαμβανομένων και των πηγών που ενδεχομένως χρησιμοποιήθηκαν από το διαδίκτυο».

ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΑ

ΠΡΟΛΟΓΟΣ	6
ΠΕΡΙΛΗΨΗ	7
ABSTRACT	9
ΛΕΞΕΙΣ-ΚΛΕΙΔΙΑ	10
ΜΕΡΟΣ Α΄: Η ΔΗΜΟΣΙΑ ΔΙΟΙΚΗΣΗ ΚΑΙ Ο ΔΗΜΟΣΙΟΝΟΜΙΚΟΣ ΤΟΜΕΑΣ ...	11
I. Δημόσια διοίκηση και δημοσιονομικός τομέας	11
1. Εννοιολογικά και ιστορικά στοιχεία	13
II. Ο δημοσιονομικός έλεγχος και ο τρόπος άσκησής του	15
1. Ο δημοσιονομικός έλεγχος.....	15
2. Η ανάγκη ελέγχου της δημόσιας διοίκησης	16
3. Οι τρόποι άσκησης του δημοσιονομικού ελέγχου	17
α) Ο ορισμός του δημοσιονομικού ελέγχου	17
β) Το αντικείμενο και οι σκοποί του δημοσιονομικού ελέγχου	18
γ) Τα είδη του δημοσιονομικού ελέγχου	18
4. Οι δημόσιες δαπάνες	21
α) Ο προληπτικός έλεγχος των δημοσίων δαπανών	21
β) Διαδικασία προληπτικού ελέγχου	23
γ) Αποτελέσματα του προληπτικού ελέγχου	24
III. Τα προβλήματα του δημοσιονομικού τομέα	26
1. Διαφθορά.....	27
2. Κακοδιοίκηση	29
3. Μέτρα πρόληψης της διαφθοράς	29
ΜΕΡΟΣ Β΄: Ο ΘΕΣΜΟΣ ΤΟΥ ΔΗΜΟΣΙΟΥ ΥΠΟΛΟΓΟΥ	31
I. Έννοια και νομοθετική κατοχύρωση	31
α) Προσδιοριστικά στοιχεία	33
α.1) Ο de facto υπόλογος.....	33

α.2) Ο de jure υπόλογος.....	35
β) Η έννοια του δημοσίου χρήματος.....	35
II. Διάκριση της έννοιας του δημοσίου υπολόγου από άλλες.....	36
1. Συνευθυνόμενα πρόσωπα.....	36
2. Οι αχρεωστήτως λαβόντες.....	37
3. Ο διατάκτης.....	37
III. Οι διακρίσεις των δημοσίων υπολόγων.....	39
1. Ανάλογα με τον τρόπο απόκτησης της ιδιότητάς τους.....	39
2. Ανάλογα με το αντικείμενο της υπηρεσίας τους.....	40
α) Δημόσιοι υπόλογοι χρηματικών ενταλμάτων προπληρωμής.....	40
β) Δημόσιοι υπόλογοι προσωρινών χρηματικών ενταλμάτων.....	41
γ) Λοιποί που διαχειρίζονται πάγιες προκαταβολές.....	42
3. Ανάλογα με το όργανο στο οποίο λογοδοτούν.....	44
IV. Υποχρεώσεις- Ασυμβίβαστα-Απαγορεύσεις-Ευθύνη του δημοσίου υπολόγου.....	45
1.Το ασυμβίβαστο του δημοσίου υπολόγου.....	45
2. Περιορισμοί και απαγορεύσεις.....	46
3.Υποχρεώσεις.....	47
4.Η ευθύνη του δημοσίου υπολόγου.....	48
α) Δημοσιολογιστική.....	48
β) Αστική.....	50
γ) Πειθαρχική και Ποινική.....	51
ΜΕΡΟΣ Γ΄: Ο ΕΛΕΓΧΟΣ ΤΩΝ ΔΗΜΟΣΙΩΝ ΥΠΟΛΟΓΩΝ.....	52
I. Ο έλεγχος του Ελεγκτικού Συνεδρίου.....	52
1. Ιστορική εξέλιξη και νομική φύση του Ελεγκτικού Συνεδρίου.....	52
2. Αρμοδιότητες του Ελεγκτικού Συνεδρίου.....	55
α) Αντικείμενο ελέγχου.....	55
II. Ο Κατασταλτικός έλεγχος του Ελεγκτικού Συνεδρίου.....	57
1. Αρχές που διέπουν τους κατασταλτικούς ελέγχους.....	57

2. Ο κατασταλτικός έλεγχος των λογαριασμών	59
III. Προθεσμία υποβολής λογαριασμού για έλεγχο	60
1. Συνέπειες από τη μη υποβολή.....	61
IV. Ειδικές περιπτώσεις κατασταλτικού ελέγχου.....	62
1. Ο έλεγχος των λογαριασμών των ΟΤΑ	62
2. Ο έλεγχος άλλων ΝΠΔΔ και ΝΠΙΔ.....	64
IVI. Κατάργηση προληπτικού ελέγχου ΟΤΑ	66
ΜΕΡΟΣ Δ΄: Ο ΚΑΤΑΛΟΓΙΣΜΟΣ.....	68
I. Το έλλειμμα και η καταλογιστική πράξη.....	68
1. Η έννοια του ελλείμματος	68
2. Ο καταλογισμός του ελλείμματος	69
3. Η καταλογιστική πράξη	70
4. Αιτιολογία καταλογιστικής πράξης.....	71
5. Προσαυξήσεις καταλογιστικής πράξης	72
II. Ο καταλογισμός των δημοσίων υπολόγων	73
1. Αρμόδια όργανα του καταλογισμού	73
2. Το δικαίωμα προηγούμενης ακρόασης.....	74
III. Ένδικα μέσα κατά της καταλογιστικής πράξης.....	74
1. Η αρμοδιότητα του Ελεγκτικού Συνεδρίου	74
2. Η Έφεση	75
3. Η αναθεώρηση	77
ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑΤΑ.....	81
ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ - ΑΡΘΡΟΓΡΑΦΙΑ	83

ΠΡΟΛΟΓΟΣ

Η παρούσα διπλωματική εργασία έχει ως στόχο της τη διερεύνηση και την ανάλυση ζητημάτων του ελληνικού δημοσιονομικού ελέγχου επικεντρώνοντας την προσοχή στο θεσμό του δημοσίου υπολόγου. Η εκπόνηση της εργασίας βασίστηκε στη μέθοδο της βιβλιογραφικής έρευνας και της έρευνας νομικών περιοδικών κυρίως του δημοσίου δικαίου, σε συνδυασμό με την μελέτη αποφάσεων του Συμβουλίου Επικρατείας, του Ελεγκτικού Συνεδρίου και Γνωμοδοτήσεων του Νομικού Συμβουλίου του Κράτους.

Η μελέτη μιας πληθώρας νομικής βιβλιογραφίας, με αφετηρία της το γενικό διοικητικό δίκαιο και τις αρχές του διοικητικού και ειδικότερα του δημοσιονομικού δικαίου, λαμβάνοντας πάντοτε υπόψη τις τροπολογίες που εισήχθησαν στους νόμους, κατέστη ο οδηγός στην εκπόνηση της εργασίας, προκειμένου να αναλυθεί ιδίως ο θεσμός του δημοσίου υπολόγου καθώς και η σημασία του για τη διασφάλιση της αρχής της χρηστής δημοσιονομικής διαχείρισης (αποτροπή της οικονομικής κακοδιαχείρισης), της διαφάνειας, της υπευθυνότητας και της λογοδοσίας και της αποτελεσματικότητας των εμπλεκόμενων οργάνων στο είδος αυτό του ελέγχου της δημόσιας διοίκησης.

ΠΕΡΙΛΗΨΗ

Η χρηστή διαχείριση των δημοσίων οικονομικών αποτελεί διαχρονικά θέμα μείζουσας σημασίας για τη Δημόσια Διοίκηση. Μετά την οικονομική κρίση που ξεκίνησε να πλήττει τη χώρα από το 2010 και τη διαπίστωση τεράστιων ελλειμμάτων, η αναγκαιότητα της θέσπισης αυστηρότερου δημοσιονομικού ελέγχου και της ορθολογικής διαχείρισης του δημοσίου χρήματος έγινε πιο επιτακτική από ποτέ.

Γίνεται, λοιπόν, μια προσπάθεια παρουσίασης τόσο της αναγκαιότητας όσο και της σημασίας του ελέγχου της δημόσιας διοίκησης, των τρόπων άσκησης του δημοσιονομικού ελέγχου και των διαδικασιών που ακολουθούνται, σύμφωνα με το ισχύον νομικό πλαίσιο. Επίσης αναλύονται τα προβλήματα που πλήττουν το δημοσιονομικό τομέα και οι τρόποι με τους οποίους αυτά μπορούν να αποφευχθούν.

Ιδιαίτερη έμφαση δίνεται στην κατανόηση της έννοιας και του νομικού καθεστώτος που διέπει το θεσμό του δημοσίου υπολόγου, που αποτελεί ειδική κατηγορία κρατικού λειτουργού επιφορτισμένου με την ευθύνη της διαχείρισης του δημόσιου χρήματος και της δημόσιας περιουσίας. Με σκοπό τη διεξοδική ανάλυση του θεσμού γίνεται αναφορά των κατηγοριών στις οποίες διακρίνονται οι δημόσιοι υπόλογοι, των καθηκόντων τους και της τεράστιας ευθύνης με την οποία είναι επιφορτισμένοι για οποιοδήποτε λάθος ή αμέλεια από μέρους τους. Επιπλέον, γίνεται περαιτέρω αναφορά στις υποχρεώσεις και τα ασυμβίβαστα καθώς επίσης και στους τρόπους ελέγχου τους και στα αρμόδια όργανα στα οποία λογοδοτούν.

Υπάρχει ιδιαίτερη μνεία στα είδη των ελέγχων (προληπτικό-κατασταλτικό) στους οποίους υπόκεινται οι δημόσιοι υπόλογοι βάσει της ισχύουσας νομοθεσίας, με σκοπό τη διασφάλιση της διαφάνειας αλλά και του δημοσίου συμφέροντος. Προσδιορίζεται η έννοια του ελλείμματος ενώ αναλύεται η διαδικασία του καταλογισμού και τα ένδικα μέσα τα οποία μπορεί να ασκήσει ο δημόσιος υπόλογος κατά της καταλογιστικής πράξης.

Τέλος, περιγράφεται η εξαιρετικά σημαντική θέση που κατέχει το Ελεγκτικό Συνέδριο ως Ανώτατο Δημοσιονομικό Δικαστήριο σε ό,τι αφορά τον διαχειριστικό και δημοσιονομικό έλεγχο, σύμφωνα με το Άρθρο 98 του Συντάγματος.

ABSTRACT

The proper management of public finances has been an issue of the outmost importance for the public administration over time. Due to the huge deficits that have occurred in the country since the beginning of the recession in 2010, the need to set a tighter financial control process and to rationalize the management of public money has become more critical than ever.

Hence, this is an attempt to present both the necessity as well as the importance of checking the public administration and the ways to perform financial control along with the procedures that are followed in accordance with the applicable legal framework. Furthermore, it is an analysis of the problems affecting the financial sector and of the way these can be avoided.

Particular emphasis is given to the understanding of the concept of the public accountant and its legal status as this is a special type of a public servant who is responsible for the management of public money and public property. In order to perform an in-depth analysis of the role of the public accountant all the relevant types of public accountants are reviewed, including their duties and the enormous responsibility they bare should wrongdoing or negligence from their part be realized. Further reference to the various obligations and incompatibilities is made as well as to the ways in which they are controlled and the responsible bodies which they are accountable to.

There is particular attention given to the types of controls (preventive-repressive) the public accountants are subject to under applicable laws in order to ensure transparency and perform the best for the public interest. This is followed by a definition of the deficit concept and the analysis of the imputation procedure, which includes the legal means that the public accountant is entitled to use against an imputation act.

Finally, we go through the Court of Auditors and its extremely significant role as the Supreme Financial Jurisdiction in everything that has to do with the administrative and financial control according to Article 98 of the Constitution.

ΛΕΞΕΙΣ-ΚΛΕΙΔΙΑ

Δημοσιονομικός τομέας
Δημοσιονομικός Έλεγχος
Διοικητικό Δίκαιο
Δημόσιο Λογιστικό
Δημόσια Διοίκηση
Σύνταγμα της Ελλάδος (Σ.)
Ο.Τ.Α (Οργανισμοί Τοπικής Αυτοδιοίκησης)
Ελεγκτικό Συνέδριο
Δημόσιος Υπόλογος
Προληπτικός Έλεγχος
Κατασταλτικός Έλεγχος
Καταλογιστικός λογαριασμός
Καταλογιστική πράξη
Νομικά πρόσωπα
Νομικά πρόσωπα ιδιωτικού δικαίου (ν.π.δ.δ.)
Νομικά πρόσωπα δημοσίου δικαίου (ν.π.ι.δ.)
Έλλειμμα
Έφεση
Αρχή της Νομιμότητας
ΦΕΚ (Εφημερίδα της Κυβερνήσεως)

ΜΕΡΟΣ Α΄: Η ΔΗΜΟΣΙΑ ΔΙΟΙΚΗΣΗ ΚΑΙ Ο ΔΗΜΟΣΙΟΝΟΜΙΚΟΣ ΤΟΜΕΑΣ

I. Δημόσια διοίκηση και δημοσιονομικός τομέας

Η λέξη διοίκηση εκφράζει την άσκηση κάποιας δραστηριότητας ώστε να διευθετηθούν ίδιες ή ξένες υποθέσεις, οι οποίες μπορεί να είναι δημόσιας ή ιδιωτικής φύσης ¹. Η έννοια της δημόσιας διοίκησης συνδέεται με την φροντίδα και τη διαχείριση δημοσίων υποθέσεων. Στόχος της είναι η εξυπηρέτηση των δημοσίων αναγκών ή του γενικού συμφέροντος και εν γένει του κοινωνικού συνόλου. Για να εξυπηρετήσει τους σκοπούς αυτούς χρησιμοποιεί τη δημόσια εξουσία ή τον καταναγκασμό. Η δημόσια διοίκηση υπάγεται στην Κυβέρνηση και υλοποιεί την πολιτική της. Με βάση το Σύνταγμα (Α. 29 παράγραφος 3) τα μέλη της Κυβέρνησης θέτουν τους σκοπούς της διοικητικής δράσης με βάση τους πολιτικούς σκοπούς, ενώ τα μέλη της δημόσιας διοίκησης υποχρεούνται να ασκούν τα καθήκοντά τους αμερόληπτα ².

Η δημόσια διοίκηση βρίσκεται σε άμεση σύνδεση με το κράτος αφού πρόκειται για τη διοίκηση του κράτους, των νομικών προσώπων δημοσίου δικαίου κι άλλων οργανισμών ³. Στα όργανα της δημόσιας διοίκησης ανήκουν ο Πρόεδρος της Δημοκρατίας και η Κυβέρνηση. Τα Υπουργεία και οι Περιφέρειες ανήκουν στην κεντρική δημόσια διοίκηση τα οποία έχουν διοικητική (υπάρχει νομοθετική πρόβλεψη ότι η συγκεκριμένη υπηρεσία στελεχώνεται με δικά της όργανα) και δημοσιονομική αυτοτέλεια (προβλέπεται από το νόμο ότι ορισμένα έσοδα διατίθενται για ένα σκοπό σε συγκεκριμένη υπηρεσία). Τα κρατικά νομικά πρόσωπα δημοσίου και ιδιωτικού δικαίου αποτελούν το δημόσιο τομέα.

Το σύστημα διοίκησης στην Ελλάδα είναι το αποκεντρωτικό. Σύμφωνα με το άρθρο 101 του Συντάγματος η διοίκηση του κράτους οργανώνεται

¹ Χρ. Δημολιού, Η προσφυγή στη Δημόσια Διοίκηση, εκδ. Παπαζήση, 2019, σελ.33.

² Το Σύνταγμα της Ελλάδος, (2001) 7η Έκδοση, Εκδόσεις Καστανιώτη, σ.43.

³ Χρ. Δημολιού, Η προσφυγή στη Δημόσια Διοίκηση, ό.π., σελ.34.

σύμφωνα με το αποκεντρωτικό σύστημα, δηλαδή προβλέπει την ύπαρξη μη κεντρικών, περιφερειακών οργάνων που μπορούν να λαμβάνουν αποφάσεις από τις οποίες προκύπτουν έννομα αποτελέσματα χωρίς να χρειάζονται την έγκριση ή επικύρωση των οργάνων της κεντρικής δημόσιας διοίκησης ⁴.

Η διοίκηση διακρίνεται σε κυριαρχική και συναλλακτική. Στην πρώτη περίπτωση η άσκηση της κρατικής εξουσίας νομιμοποιείται και πηγάζει από τη λαϊκή κυριαρχία. Αυτή ασκείται από τις δημόσιες αρχές και διακρίνεται περαιτέρω στην περιοριστική, παροχική, ρυθμιστική. Η συναλλακτική διοίκηση λειτουργεί στο πλαίσιο της ελεύθερης οικονομίας και της αγοράς, όπως όταν συνάπτει συμβάσεις ή εκμισθώνει ακίνητα ⁵. Γενικότερα η συναλλακτική διοίκηση λειτουργεί με βάση τους κανόνες ιδιωτικού δικαίου.

Η βασική αρχή που διέπει τη δημόσια διοίκηση είναι η αρχή της νομιμότητας βάσει του Συντάγματος ⁶. Σύμφωνα με την αρχή αυτή η δημόσια διοίκηση δρα με βάση τους κανόνες του γραπτού διοικητικού δικαίου και δεν μπορεί καμία άλλη πράξη να υπερισχύσει αυτής. Τα δύο βασικά της γνωρίσματα είναι η υπεροχή του νόμου και η επιφύλαξη υπέρ του νόμου. Η υπεροχή του νόμου εκφράζει την απολυτότητά της στη δέσμευση της διοίκησης από αυτήν. Η επιφύλαξη υπέρ του νόμου κάνει σαφές ότι η διοίκηση πρέπει να πράττει σύμφωνα μόνο με τα όσα της επιτρέπει ο νόμος. Η διοίκηση δηλαδή ενεργεί σύμφωνα με όσα προβλέπονται από το νόμο, εν αντιθέσει με το ιδιωτικό δίκαιο όπου υπάρχει ελευθερία βούλησης, αρκεί αυτό που θα επιχειρήσει ο ιδιώτης να μην αντίκειται στο δίκαιο.

Το διοικητικό δίκαιο λειτουργεί με βάση την αρμοδιότητα, που απορρέει από την αρχή της νομιμότητας. Η αρμοδιότητα είναι δημόσια εξουσία που δίνεται σε ένα διοικητικό όργανο για να δημιουργηθεί διοικητική πράξη⁷. Διακρίνεται σε δύο μορφές ανάλογα με τη δέσμευση του διοικητικού οργάνου.

⁴ Το Σύνταγμα της Ελλάδος, (2001), 7η Έκδοση, Εκδόσεις Καστανιώτη, σ.100.

⁵ Δ. Χριστοφιλόπουλος, Εισαγωγή στο Δίκαιο, 3η Έκδοση, Εκδ. Σάκκουλα.

⁶ Το Σύνταγμα της Ελλάδας, (2001) Άρθρο 1 παρ.3.

⁷ Χρ. Δημολιού, Η προσφυγή στη Δημόσια Διοίκηση, ό.π., σελ.36.

Η **δέσμια** αρμοδιότητα αποτελεί την πρώτη μορφή στο πλαίσιο της οποίας ο νόμος καθορίζει ακριβώς το περιεχόμενο και το είδος της πράξης ενώ η δεύτερη μορφή είναι η **διακριτική ευχέρεια**, στο πλαίσιο της οποίας η διοίκηση έχει τη δυνατότητα να επιλέξει μεταξύ διαφόρων νομίμων λύσεων.

1. Εννοιολογικά και ιστορικά στοιχεία

Ο δημοσιονομικός χώρος εμπεριέχεται στη δημόσια διοίκηση. Το δημοσιονομικό δίκαιο είναι κλάδος του δημοσίου δικαίου οπότε και πιο ειδικά ο δημοσιονομικός έλεγχος αφορά τον δημοσιονομικό τομέα. Για να αναλυθεί περαιτέρω η λέξη αυτή θα ήταν σωστό να αναφέρουμε την προέλευσή της, αφού θα μας απασχολήσει και θα την επικαλούμαστε συνεχώς προκειμένου να κατανοηθούν και να αναλυθούν ζητήματα δημοσιονομικής φύσης, πολιτικής και δικαίου.

Με τον όρο δημοσιονομία νοείται η διοίκηση αυτών που ανήκουν στο δημόσιο και κυρίως του δημοσίου πλούτου. Ο όρος δημοσιονομικός λοιπόν που προέρχεται από τη λέξη δημοσιονομία, προέρχεται από τον δημόσιο, δηλαδή αυτόν που ανήκει στο λαό ή στην πολιτεία και από το ρήμα νέμω η σημασία του οποίου είναι διευθύνω, μοιράζω, κυβερνώ.

Το Σύνταγμα στο άρθρο 98 κατοχυρώνει τον δημοσιονομικό χώρο, όπου λειτουργεί η δημόσια οικονομία και κινείται το δημόσιο χρήμα. Η δημοσιονομική ιστορία ξεκινά από το Σύνταγμα της Επιδαύρου της 1ης Ιανουαρίου του 1822.

Στις σύγχρονες κοινωνίες ο έλεγχος της ορθής χρήσης του δημοσίου χρήματος πραγματώνεται κυρίως μέσω της ύπαρξης ελεγκτικών θεσμών, οι οποίοι λειτουργούν για τη διασφάλιση της ποιότητας της δημοσιονομικής διαχείρισης. Πολλές χώρες σήμερα υφίστανται δημοσιονομική κρίση. Απαιτείται ενίσχυση της δημοσιονομικής διαχείρισης των κρατών και της λογοδοσίας της εκτελεστικής εξουσίας προς τους πολίτες. Από τη δεκαετία δε του 1980 κι έπειτα η δημόσια διοίκηση υφίσταται μια ολική αναμόρφωση σε διεθνές επίπεδο ειδικότερα στον τρόπο άσκησης του δημοσιονομικού ελέγχου.

Από τη δεκαετία του 1990 και μετά, λόγω των δυσχερών δημοσιονομικών καταστάσεων πολλών κρατών εμφανίστηκε η ανάγκη μεταρρύθμισης της δημόσιας διοίκησης.

Βασικός στόχος ήταν να περιοριστούν οι αρμοδιότητες της διοίκησης, είτε μέσω της ιδιωτικοποίησης είτε μέσω της σύμπραξης δημοσίου και ιδιωτικού τομέα. Έπειτα, θα πρέπει να υπάρξει αλλαγή μεταξύ της σχέσης των ιδιωτών και της διοίκησης με σκοπό οι διοικούμενοι να αντιμετωπίζονται ως πελάτες- χρήστες των υπηρεσιών της.

Επιπλέον, είναι σημαντική η αλλαγή της εσωτερικής οργάνωσης της δημόσιας διοίκησης ώστε να καταστεί οικονομική, και αποδοτική. Αυτό επιτυγχάνεται μέσω μιας μεταβολής του συστήματος δημοσιονομικού ελέγχου και δημοσιονομικού δικαίου. Όλα τα παραπάνω οδηγούν σε ένα νέο σύστημα διακυβέρνησης από την κλασική διοικητική λογική η οποία λειτουργεί μέσω εντολής και ελέγχου σε μια νέα τάση για τη βελτίωση, την ποιότητα, την αποτελεσματικότητα και την καλύτερη εξυπηρέτηση των πολιτών.

Συμβολή στην αναβάθμιση της δημόσιας διοίκησης στην Ελλάδα ήταν η αναπτυχθείσα νομολογία του Συμβουλίου της Επικρατείας, η νομολογία του Ελεγκτικού Συνεδρίου και η διαχρονική δημοσίευση επιστημονικών μελετών σε θέματα δημοσίου δικαίου που τις τελευταίες δεκαετίες ήταν εκτεταμένη. Η νέα μεταρρύθμιση του δημοσιονομικού συστήματος με την οποία επιχειρείται η δημοσιονομική εξυγίανση και ο καλύτερος έλεγχος των δαπανών βρίσκεται στην αιτιολογική έκθεση του νόμου 3871/2010 όπου αναγνωρίζονται οι χρόνιες παθογένειες του ελληνικού ελεγκτικού δημοσιονομικού συστήματος επισημαίνοντας ότι ο κρατικός προϋπολογισμός διακρίνεται από υπερβάσεις δαπανών και από διασπορά χρηματοδότησης σε πολλούς φορείς για τον ίδιο στόχο⁸.

⁸ Η ιστορική εξέλιξη του δημοσιονομικού δικαίου στην Ελλάδα, www.lawnet.gr.

II. Ο δημοσιονομικός έλεγχος και ο τρόπος άσκησής του

1. Ο δημοσιονομικός έλεγχος

Στην Ελλάδα υπάρχουν τρία βασικά είδη ελέγχου γενικά της διοικητικής δράσης. Ο **κοινοβουλευτικός** έλεγχος ο οποίος ασκείται από το Κοινοβούλιο. Ο **διοικητικός** που ασκείται εντός των κόλπων της διοίκησης και ο **δικαστικός** έλεγχος που ασκείται από τα δικαστήρια και στην περίπτωση του δημοσιονομικού ελέγχου από το Ελεγκτικό Συνέδριο.

Ο δημοσιονομικός έλεγχος διενεργούνταν από ελεγκτικά όργανα ήδη από την αρχαιότητα. Στην αθηναϊκή δημοκρατία ο δημοσιονομικός έλεγχος ασκούσαν από τους δέκα λογιστές που εκλέγονταν από τη Βουλή των Πεντακοσίων με κλήρωση, από τους ευθύνους που εκλέγονταν με κλήρωση από το ομώνυμο δεκαμελές δικαστήριο. Ακόμη ασκούσαν από τους παράδρους που συνεπικουρούσαν τους ευθύνους, την Ηλιαία, τον "επί τη διοικήσει" ως ανώτατη οικονομική αρχή⁹.

Ο σύγχρονος δημοσιονομικός έλεγχος χρησιμοποιεί την έννοια της απόδοσης και οργανώνεται με βάση τις αρχές της οικονομικότητας, αποδοτικότητας και αποτελεσματικότητας αλλά και της αξιολόγησης ως βασικό στοιχείο της χρηστής δημοσιονομικής διακυβέρνησης. Είναι εξειδικευμένος και συνίσταται στον έλεγχο μόνο της οικονομικής λειτουργίας της διοίκησης. Ο δημοσιονομικός έλεγχος είναι ουδέτερος πολιτικά και ασκείται με βάση το άρθρο 98 του Συντάγματος από το Ελεγκτικό Συνέδριο, το οποίο είναι ανεξάρτητο όργανο και έχει ως στόχο, την αναβάθμιση της θέσης του πολίτη¹⁰ με την παρέμβασή του αλλά και τη βελτίωση της ποιότητας και της αποτελεσματικότητας των υπηρεσιών που προσφέρονται σε ένα πλαίσιο με ενισχυμένη την ευθύνη των κρατικών οργάνων.

⁹ Το Ελεγκτικό Συνέδριο, Σύγχρονες τάσεις και εξελίξεις, εκδ. Νομική Βιβλιοθήκη, 2012, σελ. 5-6.

¹⁰ Ε. Μπάλτα, Προς μια χρηστή δημοσιονομική διαχείριση: Ο ρόλος των υπηρεσιών δημοσιονομικού ελέγχου, Εφημ.ΔΔ-1/2007, σελ.12.

Η ύπαρξη θεσμοθετημένου οργάνου δημοσιονομικού ελέγχου παρατηρείται σχεδόν σε όλες τις χώρες. Η νομική φύση, η λειτουργία, οι αρμοδιότητες αυτών διαφέρουν ανάλογα με το διοικητικό και δημοσιονομικό σύστημα της χώρας. Στην Ελλάδα ακολουθείται σύστημα δημοσιονομικού ελέγχου με σαφή διάκριση μεταξύ διατακτών και υπολόγων όπως και στη Γαλλία, στην Ιταλία και στην Πορτογαλία.

Αντικείμενο του δημοσιονομικού ελέγχου αποτελεί η διαχείριση του δημοσίου χρήματος. Η διαχείριση λαμβάνει χώρα στο πώς εκτελείται ο κρατικός προϋπολογισμός, και αυτός ο τρόπος εκτέλεσης είναι και η βάση της ελεγκτικής διαδικασίας.

2. Η ανάγκη ελέγχου της δημόσιας διοίκησης

Ο κρατικός παρεμβατισμός έχει μεγάλη επιρροή στην οργάνωση και λειτουργία της διοίκησης. Η δημόσια διοίκηση επιφορτίζεται συνεχώς με την κάλυψη αυξημένων απαιτήσεων που χρειάζονται έλεγχο και ρύθμιση από το κράτος. Η παρεμβατικότητα και οι διαστάσεις που λαμβάνει η δημόσια διοίκηση, καθιστούν αναγκαίο τον έλεγχό της.

Περαιτέρω, ο σκοπός της διοίκησης είναι η θεραπεία του δημοσίου συμφέροντος και για αυτό η διοίκηση εξοπλίζεται με ισχυρά προνόμια με στόχο να τον υπηρετήσει. Στο διοικητικό δίκαιο κυρίαρχη θέση λαμβάνει η δημόσια εξουσία και η διοικητική πράξη είναι μονομερής, προέρχεται μόνο από το διοικητικό όργανο και δεσμεύει τους διοικούμενους. Η διοίκηση δηλαδή όταν εκδίδει πράξη η οποία δημιουργεί οποιαδήποτε υποχρέωση και δέσμευση για το διοικούμενο θα πρέπει να είναι βέβαιη ότι θα επιτύχει τον σκοπό που επιδιώκει κι ότι η πραγματοποίηση αυτής της πράξης δεν θα εξαρτάται από την προσφυγή στα δικαστήρια και την απόφαση αυτών. Για αυτό και η διοικητική πράξη έχει το τεκμήριο της νομιμότητας. Έτσι μόνο με τον έλεγχο υπάρχει η δυνατότητα επίκλησης του νόμου από τη μεριά του διοικούμενου.

3. Οι τρόποι άσκησης του δημοσιονομικού ελέγχου

α) Ο ορισμός του δημοσιονομικού ελέγχου

Ως δημοσιονομικός έλεγχος ορίζεται η συστηματική εξέταση των δικαιολογητικών εγγράφων μιας επιχείρησης ή ενός οργανισμού για την εξακρίβωση της αλήθειας των γεγονότων που αναφέρονται στις οικονομικές καταστάσεις. Μέσω του ελέγχου επιδιώκεται η διαπίστωση της ορθότητας των ενεργειών των οργάνων που διενεργούν πράξεις και λαμβάνουν αποφάσεις και της συμμόρφωσής τους προς τους κανόνες δικαίου, η τήρηση της έννομης τάξης και η εξυπηρέτηση του δημοσίου συμφέροντος. Σύμφωνα με τη Δημολιού (2019), «στην έννοια της έξης έλεγχος ενυπάρχει το στοιχείο της κρίσης ή ακόμα και της κριτικής ότι δηλαδή μια ορισμένη συμπεριφορά, μια πράξη ή μια παράλειψη επαληθεύεται και αξιολογείται στη βάση ενός ορισμένου κριτηρίου». Οπωσδήποτε, για να υπάρξει έλεγχος θα πρέπει να έχουν τεθεί στόχοι και να υπάρχουν σαφή προγράμματα δράσης.

Ο δημοσιονομικός έλεγχος, ο οποίος αναφέρεται συχνά και ως ιδιότυπος έλεγχος και επικεντρώνεται μόνο στην οικονομική δράση της δημόσιας διοίκησης. Ασκείται μέσω του Ελεγκτικού Δικαστηρίου που είναι κατά πρώτο λόγο δικαστήριο βάσει του άρθρου 98 του Συντάγματος. Κατά μια άποψη, ο δημοσιονομικός έλεγχος είτε ως προσυμβατικός έλεγχος των δημοσίων συμβάσεων, είτε ως έλεγχος των δημοσίων δαπανών δεν πρέπει να συγχέεται με τον δικαστικό έλεγχο¹¹, γιατί το ελεγκτικό συνέδριο δε λειτουργεί ως δικαστήριο με την έννοια της άσκησης δικαιοδοτικής εξουσίας.

Η σημασία του δημοσιονομικού ελέγχου τονίζεται ιδιαιτέρως στην Διακήρυξη της Λίμα, που αναφέρεται ότι «η διαχείριση των δημοσίων κονδυλίων συνιστά καταπίστευμα»¹². Η έννοια καταπίστευμα καταδεικνύει τη φύση της δημοσιονομικής διαχείρισης, σύμφωνα με την οποία οι πολίτες εμπιστεύονται ένα μέρος της διαχείρισης της ιδιωτικής τους περιουσίας σε κρατικούς λειτουργούς, υπέρ των κρατικών δαπανών. Για αυτό το λόγο είναι

¹¹ Χρ. Δημολιού, Η προσφυγή στη Δημόσια Διοίκηση, ό.π., σελ. 62.

¹²INTOSAI, The Lima Declaration, 1977, (επανέκδοση 1998). [\(07-10-2019\)](http://www1.worldbankorg/publicsector/pe/befa05/LimaDeclaration.pdf).

απαραίτητη η ύπαρξη ελέγχου στις δημόσιες δαπάνες για να αποφευχθεί ο κίνδυνος της διασπάθισης του δημοσίου χρήματος και να εξασφαλιστεί η διαφάνεια που συντελεί στην ορθή λειτουργία του συστήματος¹³.

β) Το αντικείμενο και οι σκοποί του δημοσιονομικού ελέγχου

Ο δημοσιονομικός έλεγχος προωθεί την αρχή της νομιμότητας, την αρχή της διασφάλισης του δημοσίου συμφέροντος, με την ορθή διαχείριση του δημοσίου χρήματος και την λογοδοσία των υπευθύνων για τη διαχείριση του δημοσίου χρήματος. Για την καλύτερη επίδοση αποτελεσμάτων της αρχής της χρηστής δημοσιονομικής διοίκησης και την σωστή εποπτεία των διοικητικών της οργάνων, σκοπός του εκτός των άλλων είναι να βελτιώσει την ποιότητα και την αποδοτικότητα των δημοσιονομικών λειτουργιών της διοίκησης. Στο πλαίσιο αυτό είναι αναγκαίος προκειμένου οι δημόσιοι υπάλληλοι -ιδίως τα δημοσιονομικά όργανα – να υφίστανται συνέπειες σε περίπτωση απόκρυψης ή σφάλματος από μέρους τους, ώστε να ενισχύεται η ευθύνη και η λογοδοσία τους.

γ) Τα είδη του δημοσιονομικού ελέγχου

Ο δημοσιονομικός έλεγχος διακρίνεται σε κατηγορίες όπως καθορίζονται από το ελληνικό διοικητικό δίκαιο έχοντας ως βάση διάφορα κριτήρια για κάθε περίπτωση:

➤ Με βάση το τεκμήριο της νόμιμης και κανονικής δαπάνης:

Διακρίνεται σε έλεγχο νομιμότητας και έλεγχο κανονικότητας. Στον έλεγχο νομιμότητας, ελέγχεται αν η δαπάνη προβλέπεται από διάταξη τυπικού νόμου ή κανονιστικής διοικητικής πράξης, αν εξυπηρετεί την αποστολή του οικείου φορέα και αν υπάρχει εγγεγραμμένη στον προϋπολογισμό σχετική πίστωση, ενώ στον έλεγχο κανονικότητας, εξακριβώνεται ότι η δαπάνη έχει

¹³ Α. Δημητρόπουλος, Ο προληπτικός έλεγχος δαπανών, 2014, <http://andreasdimitropoulos.blogspot.com/2014/11/98.html>, (08-10-2019).

νόμιμα αναληφθεί, επισυνάπτονται τα νόμιμα δικαιολογητικά και η σχετική απαίτηση δεν έχει υποπέσει σε παραγραφή.¹⁴

➤ **Με κριτήριο τη φύση του οργάνου που ασκεί τον έλεγχο:**

Υπάρχουν τρία είδη ελέγχου με βάση υπό το κριτήριο: κοινοβουλευτικός, δικαστικός ή δημοσιονομικός και διοικητικός.

Ο δημοσιονομικός έλεγχος χωρίζεται σε διάφορα είδη με ορισμένα κριτήρια. Με κριτήριο τη φύση του οργάνου που ασκεί τον έλεγχο, αυτός διακρίνεται σε διοικητικό, δικαστικό και κοινοβουλευτικό. Στο **πρώτο** είδος ελέγχου η άσκηση γίνεται από τα όργανα της διοίκησης και σε θέματα δημοσιονομικού ελέγχου, κάποιες φορές ο έλεγχος διεξάγεται από τον Υπουργό Οικονομικών μέσω του Γενικού Λογιστηρίου του Κράτους. Στο δικαστικό, ο έλεγχος γίνεται από τα δικαστήρια, δηλαδή στην περίπτωση του δημοσιονομικού ελέγχου από το Ελεγκτικό Συνέδριο. Τέλος, όπως προαναφέρθηκε, η ψήφιση και έγκριση προϋπολογισμού από τη βουλή πλησιάζει περισσότερο στον κοινοβουλευτικό έλεγχο.

➤ **Με κριτήριο τη θέση του οργάνου σε σχέση με το ελεγχόμενο όργανο:**

Με γνώμονα το ποιος ασκεί τον έλεγχο διακρίνεται σε **εξωτερικό (external audit) και εσωτερικό (internal audit)**. Ο εξωτερικός δημοσιονομικός έλεγχος ασκείται από ανεξάρτητο ελεγκτικό θεσμό, από όργανα εκτός της ελεγχόμενης υπηρεσίας ενώ ο εσωτερικός δημοσιονομικός έλεγχος είναι εκείνος που ασκείται εντός του φορέα της δημοσιονομικής διαχείρισης, όπως όταν ασκείται από όργανα της υπηρεσίας που πραγματοποιεί τη δαπάνη.

¹⁴ Άρθρο 91 Ν. 4270/2014.

➤ **Με κριτήριο το χρόνο διενέργειας του ελέγχου:**

Ο δημοσιονομικός έλεγχος είναι προληπτικός όταν διενεργείται πριν ολοκληρωθεί μια οικονομική πράξη έτσι ώστε να προληφθεί τυχόν πραγματοποίηση μης σύννομης δαπάνης και κατασταλτικός, όταν γίνεται εκ των υστέρων και αποβλέπει στην τακτοποίηση των γενόμενων δαπανών διά της απαλλαγής της ευθύνης ή της απόδοσης ευθυνών στα όργανα που τις ενήργησαν, επαληθεύοντας επίσης την ακρίβεια των λογιστικών εγγραφών όταν εξετάζονται μετέπειτα τα διάφορα έγγραφα, αλλά μερικές φορές λόγω της πολυπλοκότητάς του μπορεί να συνυπάρχουν και τα δύο αυτά είδη μαζί.

Ο προσυμβατικός έλεγχος αποτελεί ειδική περίπτωση ελέγχου σύμφωνα με τα άρθρα 35 και 36 του ν.4129/2013, που πραγματοποιείται πριν την ολοκλήρωση της δαπάνης. Επιπλέον ειδική περίπτωση αποτελεί ο έλεγχος χρηματικών ενταλμάτων προπληρωμής και πάγιων προκαταβολών κατά τον οποίο δεν παρεμβάλλεται περιθώριο προληπτικού ελέγχου λόγω του ότι η δαπάνη εξοφλείται ταυτόχρονα με την πραγματοποίησή της (άρθρο 100-115 του ν.4270/2014).

➤ **Με βάση άλλα κριτήρια**

Με βάση το υποκείμενο του ελέγχου ορίζεται ο ελεγκτής, ενώ με βάση το αντικείμενο το τί ελέγχεται και οι σκοποί του ελέγχου. Με βάση τη διάκριση του αντικειμένου ο έλεγχος διακρίνεται σε έλεγχο οικονομικών καταστάσεων, σε έλεγχο συμμόρφωσης, σε λειτουργικό, σε έλεγχο διοίκησης, κοινωνικής ευθύνης, οικονομικού εγκλήματος και σε ειδικό έλεγχο.

Μια άλλη διάκριση σχετίζεται με την έκταση του ελέγχου για αυτό και υπάρχει ο γενικός και ο δειγματοληπτικός. Ο γενικός, καλύπτει όλες τις δαπάνες και εξασφαλίζει καλύτερα αποτελέσματα. Λόγω της έκτασής του όμως γίνεται ατελέσφορος εν αντιθέσει με τον δειγματοληπτικό που λαμβάνει δείγμα από το σύνολο της ελεγκτέας ύλης άρα και έχει πιο αποτελεσματικά και γρήγορα αποτελέσματα.

Τέλος, απομένει το κριτήριο με βάση το περιεχόμενο του ελέγχου και τον τόπο του. Στο περιεχόμενο υπάρχει η διάκριση του τυπικού και του ουσιαστικού ελέγχου. Στον μεν εξετάζεται η ορθότητα και η νομιμότητα των δικαιολογητικών, στον δε που είναι πιο ευρύς εξετάζεται η διαπίστωση της πραγματοποίησης δαπανών επί τόπου αλλά και στην αποδοτικότητα αυτών. Ο συγκεντρωτικός και ο αποκεντρωτικός είναι τα δύο είδη ελέγχου όσον αφορά τον τόπο του ελέγχου. Στον πρώτο ο έλεγχος γίνεται στην έδρα του ελεγκτικού οργάνου ενώ στο δεύτερο στην έδρα του διατάκτη της δαπάνης.

4. Οι δημόσιες δαπάνες

Δημόσιες είναι οι δαπάνες για την αγορά αγαθών και υπηρεσιών τις οποίες πραγματοποιούν η τοπική αυτοδιοίκηση και η κεντρική Κυβέρνηση. Δημόσια δαπάνη είναι η χρησιμοποιούμενη πίστωση για την εκπλήρωση των σκοπών και τις πολλαπλές δραστηριότητες του δημόσιου τομέα της οικονομίας. Ουσιαστικά είναι το ποσό που καταβάλλει το κράτος προκειμένου να καλύψει κρατικές ανάγκες.

Οι δαπάνες ενός κράτους δείχνουν την δυναμική του, την ευρωστία και την ευκαμψία του ώστε να επενδύει σε πολύ σημαντικούς τομείς για τους πολίτες όπως είναι η υγεία, η παιδεία, η άμυνα και άλλοι αναπτυξιακοί τομείς. Αντίθετα, όταν ένα κράτος αδυνατεί να στηρίξει τους σημαντικούς αυτούς τομείς τότε προκαλούνται σημαντικές ελλείψεις στην πορεία ή και ποιότητα ζωής των πολιτών.

Ως προς το εύρος της έννοιας της δημόσιας δαπάνης, ο δημόσιος τομέας για παράδειγμα καταβάλλει τις αμοιβές των παραγωγικών πόρων που χρησιμοποιεί για την παραγωγή δημοσίων αγαθών, μισθών δημοσίων υπαλλήλων, μισθωμάτων κτιρίων, γραφείων κι άλλων σχετικών δαπανών.

α) Ο προληπτικός έλεγχος των δημοσίων δαπανών

Ο προληπτικός έλεγχος ασκείται από τα όργανα του Ελεγκτικού Συνεδρίου, τους Επιτρόπους, με βασικό καθήκον τη θεώρηση τακτικών

χρηματικών ενταλμάτων τα οποία προπληρώνονται κι ύστερα από τη θεώρηση εξοφλούνται στα δημόσια ταμεία. Οποιοσδήποτε άλλου είδους δαπάνες πληρωμής με διαφορετικούς τίτλους, όπως μισθοδοσίες, δεν υπόκεινται σε προληπτικό έλεγχο, παρά μόνο όσες έχουν ένταλμα πληρωμής τακτικό ή πάγιας προκαταβολής κ.α.

Το βασικό υποκείμενο του προληπτικού ελέγχου είναι οι διατάκτες με στόχο τις δαπάνες που εντέλλονται με τακτικά χρηματικά εντάλματα πληρωμής ή και προπληρωμής¹⁵. Προληπτικός έλεγχος διενεργείται από το Ελεγκτικό Συνέδριο στις δαπάνες του Δημοσίου, των ΝΠΔΔ, των ΟΤΑ α' βαθμού. Επίσης, το Ελεγκτικό Συνέδριο συντάσσει και υποβάλλει έκθεση στη Βουλή για τον απολογισμό και τον ισολογισμό του κράτους ¹⁶.

Η διαδικασία του ελέγχου κατηγοριοποιείται σε δύο φάσεις:

α) στο να διαπιστωθεί αν υπάρχει παρανομία από την Υπηρεσία Επιτρόπου του Δικαστηρίου,

β) στο να υπάρξει θεώρηση ή μη του εντάλματος από το υπεύθυνο τμήμα

Κατά τον έλεγχο της νομιμότητας της δαπάνης ελέγχεται αν αυτή προβλέπεται από διάταξη νόμου και εάν υπάρχει κάποιου είδους πίστωση στον προϋπολογισμό από τον Κωδικό Αριθμό Εξόδου (ΚΑΕ). Κατά τον έλεγχο της κανονικότητας ελέγχεται αν η δαπάνη έχει εισπραχθεί με το νόμιμο τρόπο και έχουν κατατεθεί τα σωστά δικαιολογητικά. Αν στη διαδικασία του ελέγχου υπάρξουν αμφιβολίες σχετικά με την εξακρίβωση στοιχείων, τότε ο Επίτροπος αναφέρεται στο αρμόδιο Κλιμάκιο του Ελεγκτικού Συνεδρίου .

Τοιουτοτρόπως, ο προληπτικός έλεγχος των δαπανών έχει ως στόχο να προφυλάξει τα οικονομικά συμφέροντα του Δημοσίου και των ΝΠΔΔ, να

¹⁵ Με βάση το άρθρο 65 του Ν.4270/2014, ΦΕΚ, Κώδικας Δημοσίου Λογιστικού, «Κύριος διατάκτης είναι ο διατάκτης που αναλαμβάνει υποχρεώσεις σε βάρος των πιστώσεων, οι οποίες τίθενται στη διάθεσή του απευθείας από τον προϋπολογισμό του φορέα του ενώ δευτερεύων είναι ο διατάκτης που αναλαμβάνει υποχρεώσεις σε βάρος των πιστώσεων, οι οποίες τίθενται στη διάθεσή του κατ'εντολή του κυρίου διατάκτη».

¹⁶ Το Σύνταγμα της Ελλάδας, Άρθρο 79 παρ.7 του Συντάγματος.

διασφαλίσει τις δημόσιες συναλλαγές και να προστατέψει τους διατάκτες από καταλογισμούς σε βάρος τους για μη νόμιμες δαπάνες.

β) Διαδικασία προληπτικού ελέγχου

Μόλις γίνει η ανάληψη της υποχρέωσης της δαπάνης από τον διατάκτη, δηλ. εκδοθεί η διοικητική πράξη η οποία περιλαμβάνει τη νομική δέσμευση, η δαπάνη εκκαθαρίζεται¹⁷. Με λίγα λόγια γίνεται σαφέστερη η οφειλή του νομικού προσώπου απέναντι στους πιστωτές του και έπεται η έκδοση του σχετικού χρηματικού εντάλματος πληρωμής, το οποίο λαμβάνει ο αρμόδιος Επίτροπος του Ελεγκτικού Συνεδρίου για να προβεί στη θεώρησή του αφού διασταυρωθεί η προηγουμένως νομιμότητά του¹⁸.

Στην περίπτωση που τα δικαιολογητικά είναι ελλιπή, ο Επίτροπος προβαίνει σε σύνταξη πράξης επιστροφής όπου και αναγράφονται οι ελλείψεις. Αν ο διατάκτης επιβεβαιώσει ότι τα δικαιολογητικά είναι ελλιπή τότε αυτομάτως ακυρώνεται το χρηματικό ένταλμα και δεν πραγματοποιείται εκταμίευση δημόσιου χρήματος. Εάν όμως, ο διατάκτης διαφωνήσει, επιστρέφεται το χρηματικό ένταλμα στον Επίτροπο συνοδευόμενο από τους λόγους διαφωνίας. Στην περίπτωση αυτή, αν ο Επίτροπος εμμένει στη θέση του, πρέπει να υποβάλλει αιτιολογημένη έκθεση διαφωνίας σε φάκελο που υποβάλλεται στο αρμόδιο Κλιμάκιο του Ελεγκτικού Συνεδρίου¹⁹.

Ο φάκελος έπειτα λαμβάνεται από τον Πάρεδρο ή Εισηγητή. Στην επίλυση της διαφοράς που έχει τη μορφή Πράξης Κλιμακίου, είναι υπεύθυνοι ο διατάκτης και ο Επίτροπος. Η θέση του Κλιμακίου βρίσκεται στα στενά όρια της έκθεσης που υπέβαλλε ο Επίτροπος με την έννοια ότι τα εξετάζει ενδελεχώς.

Σύμφωνα με τα προαναφερθέντα κατά τη διαδικασία του ελέγχου, αν ο Επίτροπος έχει αμφιβολίες χωρίς απαραίτητα να είναι ελλιπή τα δικαιολογητικά, συντάσσει μια έκθεση που στέλνεται στο αρμόδιο κλιμάκιο

¹⁷ Γ. Μαραγκού (επιμ.), Ελεγκτικό Συνέδριο, Νομική Βιβλιοθήκη 2016, σελ.5.

¹⁸ Γ. Μαραγκού (επιμ.), Ελεγκτικό Συνέδριο, ό.π., σελ.5.

¹⁹ Άρθρα 3 και 6 Ν. 4129/2013.

του Ελ.Συν με βάση το άρθρο 32 παρ. 5 του Ν.4129/2013 όπου αναγράφονται όλοι οι λόγοι που δημιουργούν την αμφιβολία του Επιτρόπου²⁰. Το Κλιμάκιο για ακόμη μια φορά είναι υπεύθυνο για το αν θα δεχθεί τους λόγους της αμφιβολίας ή θα επιστρέψει το φάκελο πίσω. Το αρμόδιο τμήμα μπορεί σε άλλη περίπτωση είτε από δική του πρωτοβουλία είτε με αφορμή οποιοδήποτε έγγραφο να προβεί σε επανεξέταση της δαπάνης. Είναι πολύ σημαντικό να αναφερθεί ότι για να γίνει η εξόφληση του χρηματικού εντάλματος πρέπει υποχρεωτικά να θεωρηθεί από τον Επίτροπο του Ελ. Συν.

γ) Αποτελέσματα του προληπτικού ελέγχου

Η αποτελεσματικότητα του ελέγχου αυτού έχει άμεση σχέση με το χρονικό σημείο που πραγματοποιήθηκε ο έλεγχος, δηλαδή πριν εκταμιευτεί το δημόσιο χρήμα καθώς και με τον κύριο ή δευτερεύοντα διατάκτη. Σύμφωνα και με τα όσα προαναφέρθηκαν, ο έλεγχος των διατακτών ενισχύει την προστασία των οικονομικών συμφερόντων του δημοσίου αλλά φυσικά και των ν.π.δ.δ., ώστε να μη υπάρχουν δαπάνες μη νόμιμες.

Ο προληπτικός έλεγχος προστατεύει επίσης την ασφάλεια των συναλλαγών, γιατί από τη στιγμή που μέσω του ελέγχου του Ε.Σ. ότι μια δαπάνη είναι θεωρημένη νόμιμη, τα αρμόδια οικονομικά όργανα, θα απαλλαγούν στο μέλλον από το να κληθούν να επιστρέψουν ποσά που πιθανότατα θα τους καταλογίζονταν.

Ακόμα, ο έλεγχος αυτός προστατεύει τους δημοσίους υπολόγους αλλά και τους διατάκτες που έχουν την ευθύνη για τον καταλογισμό τους, από δαπάνες που μελλοντικά θα χρεωνόντουσαν ως μη νόμιμες από τα όργανα που ασκούν κατασταλακτικό έλεγχο.

Ως προς το περιεχόμενό του, απαιτείται θεώρηση ή μη στα σχετικά χρηματικά εντάλματα πληρωμής μιας δαπάνης. Ο έλεγχος της νομιμότητας της

²⁰ Άρθρο 32 παρ.5 Ν. 4129/2013.

δαπάνης περιλαμβάνει, όπως προελέχθη, το εάν αυτή προβλέπεται από διάταξη νόμου και φαίνεται κάποιου είδους πίστωση στον Κωδικό Αριθμό Εξόδου (ΚΑΕ) ²¹. Η διαφορά του με τον έλεγχο της κανονικότητας έγκειται στο ότι σε αυτό τον έλεγχο της δαπάνης ελέγχεται αν υπάρχουν όλα τα δικαιολογητικά κι αν η πίστωση δεν έχει υποπέσει σε παραγραφή²². Το Ελεγκτικό Συνέδριο δεν προβαίνει μόνο σε έλεγχο της νομιμότητας των δαπανών στο τυπικό της μέρος, αλλά εξετάζει και το κατά πόσο η διαδικασία έγινε βάσει του νόμου ²³.

Οι βασικές επομένως προϋποθέσεις της νομιμότητας μιας δαπάνης είναι:

- η δαπάνη να προβλέπεται από σχετική διάταξη του νόμου ή από κανονιστική πράξη και σκοπός να είναι η εξυπηρέτηση του οικείου φορέα,
- στον προϋπολογισμό να φαίνεται πίστωση εγγεγραμμένης, που όταν θα πραγματοποιηθεί η δαπάνη να υπάρχει, αλλά και η δαπάνη που θα υπάρχει με εντολή, να κυμαίνεται εντός των ορίων της,
- υπεύθυνο είναι μόνο το αρμόδιο κλιμάκιο, ώστε να επιβεβαιώσει ότι το χρηματικό ένταλμα που είναι σε διαδικασία ελέγχου, μπορεί να θεωρηθεί και να προβούν σε πληρωμή της δαπάνης στην περίπτωση που διαπιστωθεί, πως δεν υπήρχε πρόθεση από τον διατάκτη να υπονομεύσει τις εν λόγω διατάξεις
- οι πράξεις και τα πρακτικά, υπάρχει περίπτωση να τεθούν σε ανάκληση στην περίπτωση πλάνης σχετικά με τα πράγματα ή το νόμο που υποβάλλονται στη γραμματεία του αρμόδιου τμήματος από εκείνον που έχει το έννομο συμφέρον, στο χρονικό πλαίσιο των τριάντα ημερών από τότε που θα κοινοποιηθούν οι πράξεις ή τα πρακτικά (άρθρο 32 παρ.6 του ν.4129/2013).

Η διενέργεια του προληπτικού ελέγχου των δαπανών στη θεώρηση των χρηματικών ενταλμάτων από τους Επιτρόπους του Ελεγκτικού Συνεδρίου

²¹ Γ. Μαραγκού (επιμ.), Ελεγκτικό Συνέδριο, ό.π., σελ.7.

²² Άρθρο 91 παρ.2 Ν 4270/2014, όπως αντικαταστάθηκε με το άρθρο 10 παρ. 37 Ν. 4337/2015.

²³ Γ. Μαραγκού (επιμ.), Ελεγκτικό Συνέδριο, ό.π., σελ. 8.

αποτελεί διοικητική πράξη που από την στιγμή που θα θεωρηθεί δεν μπορεί να υπάρξει ανάκλησή της. Από εκείνη την στιγμή, το χρηματικό ένταλμα θεωρείται νόμιμο και μόνο όταν εξοφληθεί απαλλάσσεται από κάθε είδους ευθύνη ο υπόλογος (ταμίας). Σ' αυτό το σημείο εμφανίζεται ο κατασταλτικός έλεγχος, κατά τον οποίο αν η πράξη έχει θεωρηθεί στα χρηματικά εντάλματα, τότε ελέγχει την νομιμότητά της ως προς την εξόφλησή της. Αν τα δικαιολογητικά που έχουν επισυναφθεί είναι ψευδή ή πλαστά, το όργανο του κατασταλτικού ελέγχου μπορεί να προβεί σε καταλογισμό στους υπευθύνους για τη δημιουργία ελλείμματος²⁴.

III. Τα προβλήματα του δημοσιονομικού τομέα

Η ελληνική δημόσια διοίκηση έχει κενά σε επίπεδο υιοθέτησης μεθόδων μέτρησης και αξιολόγησης. Διαχρονικά χαρακτηρίζεται από έντονο συγκεντρωτισμό και από τα μειονεκτήματα που συνεπάγεται το γραφεικρατικό πρότυπο οργάνωσης, τα οποία είναι η πολυπλοκότητα των διοικητικών λειτουργιών, η τυπολατρία και η βραδύτητα στη λήψη των αποφάσεων, που πραγματοποιούνται με έμφαση στις διαδικασίες, την τήρηση της νομιμότητας και τον αυστηρό ιεραρχικό έλεγχο. Εξάλλου η συγκεντρωτική διοικητική οργάνωση του κρατικού μηχανισμού είναι ένα αρνητικό δεδομένο που δεν ευνοεί την εισαγωγή αλλαγών. Σημαντικός τέλος παράγοντας στα αναφερόμενα προβλήματα του δημοσιονομικού τομέα αποτελεί και η απόφαση της εκάστοτε πολιτικής βούλησης, δηλαδή η κομματοκρατία των διοικητικών υπηρεσιών.

Βασική αιτία των προβλημάτων του δημοσιονομικού τομέα είναι και η πολυνομία, καθώς υπάρχει επικάλυψη νομοθετικών διατάξεων με αποτέλεσμα τα αρμόδια όργανα αρχικά να βρίσκονται σε σύγχυση σχετικά με τις ακολουθούμενες διαδικασίες και ορισμένες φορές αναφορικά με τις ίδιες τους τις αρμοδιότητες.

²⁴ Γ. Μαραγκού (επιμ.), Ελεγκτικό Συνέδριο, ό.π., σελ. 9.

Επιπλέον, η δημοσιονομική πολιτική λειτουργεί με καθυστέρηση επειδή θα πρέπει να υπάρχει αρκετός χρόνος μεταξύ της απόφασης για την υιοθέτηση ενός προγράμματος δημοσίων δαπανών ²⁵.

Παρόλα ταύτα τα τελευταία χρόνια, δημιουργήθηκαν θεσμοί που ενίσχυσαν το κράτος δικαίου, την δημόσια διοίκηση και τον δημοσιονομικό τομέα, όπως οι Ανεξάρτητες Αρχές, ο ΑΣΕΠ, ο Συνήγορος του Πολίτη. Στο δρόμο αυτό του επαναπροσδιορισμού της θέσης και της κατεύθυνσης της δημόσιας διοίκησης πρωταρχικό ζητούμενο είναι η ενίσχυση της αποδοτικότητας των δημοσίων υπηρεσιών αλλά και η βελτίωση των παρεχόμενων υπηρεσιών ως προς την ποιότητα και τον τρόπο παροχής τους. Προωθείται ακόμη η υιοθέτηση των κατάλληλων μέτρων ηλεκτρονικής διακυβέρνησης με σκοπό την εξυπηρέτηση των πολιτών αλλά και την απλούστευση των διαδικασιών.

1. Διαφθορά

Η διαφθορά αποτελεί τη βασική αιτία των δημοσιονομικών προβλημάτων αλλά και συνέπεια της φτώχειας. Στο δημόσιο τομέα η ειδικότερη μορφή της είναι η διαπλοκή και εκτός των οικονομικών δυσλειτουργιών που επιφέρει σε ένα κράτος, επιτείνει και κάθε είδους φαινόμενα κακοδιοίκησης και αδιαφάνειας των κρατικών λειτουργιών. Η έννοια της διαφθοράς εμπεριέχει πολιτική, οικονομική, νομική και ηθική διάσταση.

Δεν υπάρχει ένας μόνο ορισμός για την διαφθορά αλλά διάφοροι που την περιγράφουν. Με λίγα λόγια νοείται η απαίτηση, η προσφορά, η παροχή ή αποδοχή αμέσως ή εμμέσως δώρου ή οποιουδήποτε άλλου μη προσήκοντος ωφελήματος που επηρεάζει την ορθή εκτέλεση του καθήκοντος.

Η διαφθορά υπάρχει από την αρχαιότητα αλλά ειδικά τις τελευταίες δεκαετίες παρατηρείται μια διόγκωση του φαινομένου. Μπορεί να ερμηνευτεί

²⁵ Gregory N. Mankiw & Mark P. Taylor, Αρχές Οικονομικής Θεωρίας, Τόμος Β', Εκδ. Gutenberg, σελ. 563.

ως πολιτική ή γραφειοκρατική διαφθορά. Η πολιτική βρίσκεται στα επίπεδα πολιτικών αρχών ενώ η γραφειοκρατική στην καθημερινή παροχή υπηρεσιών από την δημόσια διοίκηση. Η έννοια της διαφθοράς κάνει την εμφάνισή της στο άρθρο 349 του Ποινικού Κώδικα περί μαστροπείας, στο πειθαρχικό δίκαιο Σωμάτων Ασφαλείας ²⁶, όπου η τέλεση πράξεων που μαρτυρούν διαφθορά οδηγεί στην έξοδο από το αντίστοιχο σώμα, δηλαδή την απόταξη. Έτσι, νοείται μάλλον ως κατηγορία της εγκληματολογίας περισσότερο.

Οι κύριοι παράγοντες που την επηρεάζουν είναι το μέγεθος του δημοσίου τομέα, η ποιότητα ρύθμισης της οικονομίας, το εκλογικό σύστημα, το ύψος των μισθών στο δημόσιο τομέα. Η διαφθορά είναι εξαιρετικά επικίνδυνη διότι επηρεάζει μεταξύ άλλων και τα μεγέθη που προσδιορίζουν το ΑΕΠ και τις ξένες επενδύσεις αλλά και την παραγωγικότητα του κεφαλαίου.

Σύμφωνα με την Transparency International ²⁷ η Ελλάδα κατατασσόταν το 2011 στη 80η θέση μαζί με κάποιες άλλες χώρες όπως την Κολομβία, το Ελ Σαλβαντόρ, το Περού, το Μαρόκο μεταξύ των 182 του Καταλόγου Αξιολόγησης Διαφθοράς (Corruption Perceptions Index 2011). Το πρόβλημα διαφθοράς στην Ελλάδα έχει σχέση με το εύρος εκείνων των κυβερνητικών δραστηριοτήτων που με διάφορους τρόπους στρεβλώνουν και αποδυναμώνουν τον προγραμματικό, αναδιανεμητικό και σταθεροποιητικό ρόλο του δημοσίου. Αυτό έχει ως αποτέλεσμα μια σειρά από πολύ σοβαρές συνέπειες όπως η εξασθένιση του φορολογικού συστήματος με την έννοια ότι ευνοούνται οι φορολογούμενοι που έχουν την δυνατότητα να μειώσουν ή να αποφύγουν τις φορολογικές υποχρεώσεις τους. Επιπλέον, δείχνεται προτίμηση σε κάποιους έναντι άλλων όσο αναφορά θέματα που έχουν σχέση με την κατανομή συγκεκριμένων εργαλείων όπως για παράδειγμα άδειες, επιδοτήσεις, επιδόματα²⁸.

²⁶ Άρθρο 10 παρ.1 ΠΔ 120/2008, Πειθαρχικό Δίκαιο Αστυνομικού Προσωπικού.

²⁷ Transparency International Perception Index 2011, www.transparency.org

²⁸ Αντ. Κόντης & Χαρ. Τσαρδανίδης (επιμ.), Διεθνής Πολιτική Οικονομία, Ινστιτούτο Διεθνών Οικονομικών Σχέσεων, Εκδ. Παπαζήση, 2012, Β' Έκδοση, σ. 1095.

2. Κακοδιοίκηση

Η κακοδιοίκηση σαν έννοια συσχετίζεται με την κακή λειτουργία της διοίκησης, τη χαμηλή ποιότητα παροχής υπηρεσιών, την καθυστέρηση εξυπηρέτησης πολιτών. Η παρανομία είναι δυνατόν να συνεπάγεται κακοδιοίκηση αλλά δεν ταυτίζεται με αυτή²⁹. Η διαφθορά και η κακοδιοίκηση, εκτός του ότι κλονίζει τους κρατικούς μηχανισμούς, επηρεάζει αρνητικά την εμπιστοσύνη των πολιτών ως προς το κράτος. Δημιουργεί λοιπόν την εντύπωση στους πολίτες ότι μόνο με δωροδοκία χάριν και νόμιμων ακόμη πράξεων ή με πολιτική παρέμβαση μπορούν να διευκολυνθούν στη βάση του ότι ένα κράτος κυριαρχείται από την γραφειοκρατία³⁰.

Σύμφωνα με όλα τα προαναφερθέντα, το κράτος αλλά και οι πολίτες να θέσουν ως προτεραιότητα την εναρμόνιση της δημόσιας διοίκησης με τις απαιτήσεις της σύγχρονης κοινωνίας. Ο δημόσιος τομέας θα πρέπει να επαναοριοθετήσει τους στόχους του έχοντας ως επίκεντρο την ισοτιμία και την ισονομία στη διοίκηση, βρισκόμενος μακριά από κάθε είδους πολιτική επιρροή και συμφέροντα. Οδηγούμενοι προς αυτήν την κατεύθυνση απαιτείται αξιολόγηση, διαφάνεια, σχεδιασμός, ηλεκτρονική και ψηφιακή οργάνωση, απλοποίηση διαδικασιών έκδοσης διοικητικών πράξεων, συλλειτουργία δημοσίου και ιδιωτικού τομέα. Με όλα αυτά θα μειωθεί η κακοδιοίκηση, η διαφθορά, θα υπάρξει εμπιστοσύνη στο κράτος.

3. Μέτρα πρόληψης της διαφθοράς

Προκειμένου να καταπολεμηθεί η διαφθορά ή έστω να επιτευχθεί ένα σημείο αρκετά μεγάλου ποσοστού ελέγχου υπάρχουν μέτρα πρόληψης ενάντια στη διαφθορά που μπορούν να εφαρμοστούν με πρώτιστο την ενίσχυση των μηχανισμών διοικητικού ελέγχου.

Επιπρόσθετα, η δημοσιότητα και η λογοδοσία θα πρέπει να τεθούν ως προτεραιότητα, να δοθούν κίνητρα στους δημοσίους υπαλλήλους και να

²⁹ Χρ. Δημολιού, Η προσφυγή στη δημόσια Διοίκηση, ό.π., σελ 71.

³⁰ Ο θεσμός του Γενικού Επιθεωρητή Δημόσιας Διοίκησης, www.portal.tee.gr.

επαπειλούνται αυστηρές ποινές σε περιπτώσεις απόκρυψης στοιχείων και συμβάντων. Επειδή τα φαινόμενα της κακοδιοίκησης δημιουργούν την διαφθορά θα πρέπει να αντιμετωπιστούν και αυτά. Εδώ εντάσσεται η βελτίωση του τρόπου και του χρόνου εξυπηρέτησης των πολιτών.

Τέλος, προς αυτήν την κατεύθυνση έχει ποινικοποιηθεί κάθε είδους συμπεριφορά που μαρτυρεί διαφθορά όπως τα εγκλήματα δωροδοκίας (δωροδοκία Α 236 ΠΚ) και δωροληψία (Α 235 ΠΚ) δημοσίου υπαλλήλου. Άλλου είδους εγκλήματα αποτελούν τα υπηρεσιακά όπως το γενικό υπηρεσιακό παράβασης καθήκοντος (Α 259 ΠΚ), όπου για την στοιχειοθέτηση του αδικήματος απαιτείται η επιδίωξη παράνομου οφέλους από τον δράστη ή άλλον³¹.

³¹ Εδώ εντάσσονται η ψευδής βεβαίωση (Α 242 παρ.3 Ποινικού Κώδικα), η αποσιώπηση λόγου εξαίρεσης (Α 254 ΠΚ), η απιστία στην υπηρεσία (Α 256 ΠΚ).

ΜΕΡΟΣ Β': Ο ΘΕΣΜΟΣ ΤΟΥ ΔΗΜΟΣΙΟΥ ΥΠΟΛΟΓΟΥ

I. Έννοια και νομοθετική κατοχύρωση

Για το δημόσιο δίκαιο πρωτεύουσα θέση λαμβάνει ο θεσμός των δημοσίων υπολόγων. Σημαντικό ρόλο κατέχει και για το Δημοσιονομικό Δίκαιο. Το σύνολο των κανόνων δικαίου με τους οποίους ρυθμίζεται η διαχείριση της δημόσιας περιουσίας αποτελεί το Δημόσιο Λογιστικό. Στους κανόνες αυτούς εντάσσονται και οι διατάξεις, που ρυθμίζουν το θεσμό του δημοσίου υπολόγου. Συνεπώς, η έννοια του δημοσίου υπολόγου περιέχεται, κατ' αρχήν, στις διατάξεις του εκάστοτε ισχύοντος Δημοσίου Λογιστικού.

Ως δημόσιος υπόλογος ορίζεται ο δημόσιος λειτουργός, υπάλληλος ή ιδιώτης όπου διαχειρίζεται με βάση το νόμο ή με ανάθεση σχετικών καθηκόντων χρήματα ή αξίες ή υλικό του Δημοσίου. Πρόκειται για μια ειδική κατηγορία δημοσίων υπαλλήλων όπου έχουν την ευθύνη του δημοσίου χρήματος. Συμμετέχουν στη διαδικασία του προϋπολογισμού ως διαχειριστές του δημοσίου χρήματος. Είναι υποκείμενα ελέγχου δημοσίων αρχών και ακόμη περισσότερο του Ελεγκτικού Συνεδρίου κι άλλων διοικητικών οργάνων. Για αυτό και ο θεσμός του δημοσίου υπολόγου προβλεπόμενος από το Σύνταγμα ανήκει στα πεδία αρμοδιοτήτων του Ελεγκτικού Συνεδρίου. Εξαιτίας της σημαντικότητάς τους υπόκεινται σε ασυμβίβαστα κι άλλες υποχρεώσεις.

Η έννοια του δημοσίου υπολόγου περιλαμβάνει τα δημοσιονομικά εκείνα όργανα που μαζί με τους διατάκτες συμμετέχουν στην εκτέλεση του προϋπολογισμού και στη διαχείριση του δημοσίου χρήματος. Σύμφωνα με τη Δημολιού (2019), *«η ευρεία έννοια του δημοσίου υπολόγου περιλαμβάνει κάθε πρόσωπο που έστω και περιστασιακά και χωρίς να είναι από το νόμο εξουσιοδοτημένο, αναμειγνύεται στη διαχείριση του δημοσίου πλούτου, ανεξάρτητα από την ύπαρξη παράλληλα και νόμιμου υπολόγου»*.

Με τον πρώτο ελληνικό νόμο περί Δημοσίου Λογιστικού Ν.ΣΙΒ'/1852 η έννοια περιοριζόταν μόνο στους διαχειριστές χρηματικού. Στο άρθρο 42 ορίζεται ότι «πας υπάλληλος επιφορτισμένος χρηματική διαχείρισιν

κατασταίνεται υπόλογος, άμα δι' αποδείξεως του λάβη εις χείρας τον δημόσια χρήματα. Πας διαχειριστής δημοσίων χρημάτων διατελεί υπό τον επί των οικονομικών υπουργόν, προτείνεται παρ' αυτού, δίδει λόγον των πράξεων του εις αυτόν, και είναι υπόλογος ενώπιον του Ελεγκτικού Συνεδρίου».

Στη συνέχεια ο Ν.ΑΥΟΖ'/1887 συμπεριέλαβε και τους διαχειριστές υλικού στο άρθρο 9 με το οποίο ορίζεται ότι «οι διαχειριζόμενοι υλικόν, οπωσδήποτε ανήκον εις το Κράτος, υπόκειται εις όλας τας περί διαχειρίσεως χρηματικού ισχύουσας διατάξεις, αποδίδουσι δε εις το Ελεγκτικόν Συνέδριον, κατά τας κεκανονισμένας διατυπώσεις, λογαριασμούς εις το τέλος εκάστου έτους ή και διαρκούντος τούτου, εν περιπτώσει μεταθέσεως ή απολύσεως». Προστέθηκαν, δηλαδή, στην έννοια των δημοσίων υπολόγων, πέραν αυτών που διαχειρίζονταν δημόσιο χρήμα και όσοι διαχειρίζονταν δημόσιο υλικό.

Ο θεσμός του δημοσίου υπολόγου αποτελεί ένα από τα πεδία ελέγχου και αρμοδιότητας του Ελεγκτικού Συνεδρίου. Σύμφωνα με το άρθρο 98 παρ. 1. Εδ. γ' του Συντάγματος «Στην αρμοδιότητα του Ελεγκτικού Συνεδρίου ανήκουν ιδίως... ο έλεγχος των λογαριασμών των δημοσίων υπολόγων και των Οργανισμών Τοπικής Αυτοδιοίκησης ή άλλων νομικών προσώπων...» Επομένως στο Σύνταγμα γίνεται μια έμμεση αναφορά στους δημοσίους υπολόγους μέσω του ελέγχου (διοικητικού και δικαστικού) στους λογαριασμούς τους.

Ένας ακόμη ορισμός για το δημόσιο υπόλογο συναντάται στο άρθρο 25 παρ.2 του προΐσχύσαντος Οργανισμού του Ελεγκτικού Συνεδρίου (ΠΔ. 774/1980) σύμφωνα με το οποίο «δημόσιοι υπόλογοι είναι πάντες οι δημόσιοι λειτουργοί οι εντεταλμένοι την είσπραξιν εσόδων ή πληρωμήν εξόδων του Κράτους και καθόλου ή οπωσδήποτε έστω και άνευ νομίμου εξουσιοδοτήσεως διαχειριζόμενοι χρήματα, αξίας ή υλικόν ανήκοντα εις το Κράτος, ως και πας άλλος εκ του νόμου θεωρούμενος ως δημόσιος υπόλογος».

Περαιτέρω, στον προΐσχύσαντα Κώδικα Δημοσίου Λογιστικού (Ν 2362/1995), το όγδοο κεφάλαιο αναφέρεται στο θεσμό του δημοσίου υπολόγου (άρθρα 54-59). Σύμφωνα με το άρθρο 54 παρ.1 «Δημόσιος

υπόλογος είναι όποιος διαχειρίζεται, έστω και χωρίς νόμιμη εξουσιοδότηση, χρήματα, αξίες ή υλικό που ανήκουν στο Δημόσιο ή σε Ν.Π.Δ.Δ, καθώς και οποιοσδήποτε άλλος θεωρείται από το νόμο δημόσιος υπόλογος».

Συμπερασματικά, μπορούμε να πούμε ότι η ιδιότητα του δημοσίου υπολόγου καταρχήν συναντάται με την ύπαρξη διαχείρισης. Ρητή εξαίρεση εισάγεται για κάθε άλλο πρόσωπο που θεωρείται από το νόμο δημόσιος υπόλογος. Η ύπαρξη νόμιμης εξουσιοδότησης για την ενέργεια των διαχειριστικών πράξεων δεν αποτελεί απαραίτητο στοιχείο της υπόστασης του δημοσίου υπολόγου. Πρόκειται, όπως θα αναφερθεί παρακάτω, για την περίπτωση του *de facto* δημόσιου υπολόγου, που αποκτά την ιδιότητά του μετά την ενεργό ανάμιξή του σε διαχείριση, για την οποία δεν είχε αρμοδιότητα να ενεργήσει διαχειριστικές πράξεις ή παραλείψεις. Όπως στην περίπτωση υπαλλήλου που με δική του πρωτοβουλία αποφασίζει να αντικαταστήσει συνάδελφό του που ενεργεί διαχειριστικές πράξεις³².

Το ισχύον νομοθετικό πλαίσιο που αφορά τους δημοσίους υπολόγους αποτυπώνεται στο νόμο 4270/2014 όπου στο άρθρο 150 παρ.1 αναφέρεται ότι: «δημόσιος υπόλογος είναι όποιος διαχειρίζεται, έστω και χωρίς νόμιμη εξουσιοδότηση, χρήματα, αξίες ή υλικό που ανήκουν στο δημόσιο ή σε ν.π.δ.δ. καθώς και οποιοσδήποτε άλλος θεωρείται από το νόμο δημόσιος υπόλογος».

α) Προσδιοριστικά στοιχεία

α.1) Ο *de facto* υπόλογος

De facto υπόλογοι είναι αυτοί που ασκούν διαχείριση επ' ευκαιρία ή κατά κατάχρηση των καθηκόντων που τους έχουν ανατεθεί, εφόσον όμως οι συγκεκριμένες πράξεις διαχείρισης βρίσκονται σε εσωτερική συνάφεια με τα υπηρεσιακά τους καθήκοντα³³.

Με το Ν.Δ. της 4.7.1923 περί Οργανισμού του Ελεγκτικού Συνεδρίου, υιοθετήθηκε για πρώτη φορά η έννοια του *de facto* δημόσιου υπολόγου, δηλ.

³² Ε. Γ. Μπάλτα, Ο θεσμός του Δημοσίου Υπολόγου στο Ελληνικό Δημοσιονομικό σύστημα, Αθήνα-Θεσσαλονίκη, εκδ. Σάκκουλα 2016, σελ. 32-33.

³³ Αποφ. Ολ. Ελεγκτ. Συν. 723/2012.

αφορά και όσους διαχειρίζονται χρήματα, υλικά, αξίες του Κράτους χωρίς νόμιμη εξουσιοδότηση. Στο άρθρο 20 παρ.2 αναφέρεται ότι: «δημόσιοι υπόλογοι είναι πάντες οι δημόσιοι λειτουργοί οι εντεταλμένοι την είσπραξιν εσόδων ή την πληρωμήν εξόδων του Κράτους και καθόλου οι οπωσδήποτε έστω και άνευ νομίμου εξουσιοδοτήσεως διαχειριζόμενοι χρήματα ή υλικόν, ανήκοντα εις το Κράτος ως και πας άλλος εκ του νόμου ως τοιούτος θεωρούμενος.[...]»³⁴.

Η περίπτωση του de facto υπολόγου αναφέρεται και στο Δημόσιο Λογιστικό του προϊσχύσαντος ΝΔ 321/1969, με το οποίο ορίζεται στην παρ.1 του άρθρου 72 ότι «δημόσιοι υπόλογοι είναι πάντες οι, έστω και άνευ νομίμου εξουσιοδοτήσεως, διαχειριζόμενοι χρήματα, αξίας ή υλικόν, ανήκοντα εις το Κράτος, ως και πας άλλος εκ του νόμου θεωρούμενος ως δημόσιος υπόλογος». Ο ορισμός αυτός διατηρήθηκε σχεδόν αναλλοίωτος τόσο στη διατύπωσή του, όσο και νοηματικά στη νομοθετική παραγωγή που επακολούθησε.

Παράδειγμα του de facto υπολόγου αποτελεί και εκείνος ο υπάλληλος όπου αποφασίζει ο ίδιος να πάρει τη θέση αυτή από κάποιον συνάδελφο χωρίς να έχει χρηστεί με αυτήν την ιδιότητα. Επιπλέον παραδείγματα είναι και ο υπάλληλος που έχει οριστεί ως βοηθός υπολόγου με προφορική διαδικασία³⁵. Ακόμη, είναι και ο στρατιώτης που διαχειρίζεται το δημόσιο χρήμα στην περίπτωση που ο αξιωματικός του, ο οποίος είναι δημόσιος υπόλογος σκοτωθεί στη μάχη³⁶. Επιπλέον, δημόσιος υπόλογος μπορεί να θεωρηθεί και ο ιερέας που εκτελούσε καθήκοντα διαχειριστή του ταμείου της εκκλησίας, χωρίς να του έχει ανατεθεί κάτι τέτοιο. Τέλος, και ο διευθυντής ενός τοπικού υποκαταστήματος του ΙΚΑ που προέβη σε κάποιου είδους συνεργασία με τραπεζικό ίδρυμα³⁷.

³⁴ Αθ. Κ. Γκουζή, Δημόσιο Λογιστικό – Αρχές Διοίκησης και Διαχείρισης των Εσόδων και Εξόδων του Κράτους, εκδ. Σάκκουλα, Θεσσαλονίκη 1991, σ. 221.

³⁵ Ελ. Συν. Τμ.1, Απόφαση 1219/2004.

³⁶ Ν. Μπάρμπας, Στοιχεία Δημοσιονομικού Δικαίου, 5η έκδοση, εκδ. Σάκκουλα, Αθήνα-Θεσσαλονίκη, 2014, σελ. 128.

³⁷ Ελ. Συν. Ολομ. Τμ. IV, Απόφαση 2147/2005.

α.2) O de jure υπόλογος

Όταν ανατίθενται καθήκοντα στον δημόσιο υπόλογο βάσει νόμου τότε αυτός καθίσταται de jure υπόλογος. Ο de jure υπόλογος δηλαδή, έχει χρηστεί με την ιδιότητα αυτή αφού με βάση τον νόμο καλείται να είναι διαχειριστής του δημοσίου χρήματος και έχει υποχρέωση να δώσει λογαριασμό για αυτήν την διαχείριση ³⁸. Εάν όμως ο ίδιος ο de jure υπόλογος αναθέσει σε κάποιον άλλον την αρμοδιότητα της διαχείρισης, αφού το εγκρίνει ο διατάκτης και ακολουθώντας πάντοτε τη νομοθεσία, τότε ο de jure έχει την ευθύνη μέχρι το σημείο μεταβίβασης της αρμοδιότητας, ενώ στη συνέχεια ευθυνόμενος είναι ο δεύτερος. Μόνο στην περίπτωση που δεν έχει γίνει νόμιμα η ανάθεση ευθύνης δεν απαλλάσσεται από τα ευθυνόμενα καθήκοντά του ο de jure υπόλογος.

β) Η έννοια του δημοσίου χρήματος

Όπως προαναφέρθηκε, ο δημόσιος υπόλογος, είτε κατόπιν εξουσιοδότησης ή και χωρίς εξουσιοδότηση διαχειρίζεται χρήματα, αξίες, υλικά που ανήκουν στο Κράτος, σε ΝΠΔΔ, στους Ο.Τ.Α. Αυτό το στοιχείο διακρίνει τους δημοσίους υπολόγους από τους διατάκτες. Πιο συγκεκριμένα με τον όρο διαχείριση νοείται το ότι υπάρχει η διάθεση των χρημάτων στο δημόσιο υπόλογο για πληρωμές στην περίπτωση που δεν είναι όμως άσχετες με τον σκοπό της έκδοσης του χρηματικού εντάλματος. Με λίγα λόγια, η διαχείριση του χρήματος έχει σχέση με την είσπραξη και την διαφύλαξή του.

Ως χρήμα που ανήκει στο κράτος ή στα ΝΠΔΔ θεωρείται το χρήμα που ανήκει σε αυτά κατά αποκλειστικότητα αλλά και κάθε είδους περιουσιακό τους στοιχείο. Το δημόσιο χρήμα δεν το διαχειρίζονται μόνο τα όργανα του κράτους αλλά και τα διάφορα νομικά πρόσωπα ιδιωτικού και δημοσίου δικαίου. Το δημόσιο χρήμα λαμβάνει και τη μορφή επιχορηγήσεων που τις διαχειρίζονται τα διάφορα αρμόδια νομικά πρόσωπα ιδιωτικού δικαίου.

³⁸ Ε. Γ. Μπάλας, Ο θεσμός του δημοσίου υπολόγου στο ελληνικό δημοσιονομικό σύστημα, ό.π., σελ. 32.

Παραδείγματα διαχείρισης του δημοσίου χρήματος, βρίσκονται στη νομολογία σήμερα και απαριθμούν πολλούς υπολόγους. Ένα τέτοιου είδους παράδειγμα αποτελεί η περίπτωση του Νομάρχη που υπογράφει επιταγή έπειτα από σχετικό ένταλμα της αρμόδιας υπηρεσίας έχοντας την ευθύνη του υπολόγου. Επίσης, οι ταμίες ασφαλιστικού ταμείου που εισπράττουν και προβαίνουν σε πληρωμές, ο υπάλληλος της Δημόσιας Οικονομικής Υπηρεσίας (Δ.Ο.Υ.), έχουν επωμιστεί με την ευθύνη του υπολόγου.

II. Διάκριση της έννοιας του δημοσίου υπολόγου από άλλες

1. Συνευθυνόμενα πρόσωπα

Η έννοια του συνευθυνόμενου δεν ορίζεται από κάποια σχετική διάταξη του νόμου και για αυτό το λόγο το περιεχόμενό του έχει καθοριστεί από τη νομολογία του Ελεγκτικού Συνεδρίου³⁹. Συνευθυνόμενοι είναι αυτοί που δεν είναι δημόσιοι υπόλογοι αλλά είναι πρόσωπα που έχουν αναμειχθεί στις διαχειριστικές διαδικασίες. Η ανάμειξή τους αυτή επενεργεί στην εκταμίευση του δημοσίου χρήματος. Αν διαπιστωθεί κάποιου είδους έλλειμμα, τότε έχουν και εκείνοι ευθύνη αφού συμμετείχαν κι εκείνοι στη διαδικασία διαχείρισης και εκταμίευσης του χρήματος.

Ακόμη, αν στον έλεγχο διαπιστωθεί έλλειμμα και δεν θεωρηθεί υπεύθυνος ο κύριος υπόλογος, αυτός που ασκεί τον έλεγχο, μπορεί, αν το κρίνει με αιτιολογική του έκθεση να καταλογίσει ευθύνη στον συνευθυνόμενο καθώς μπορεί στη διαχειριστική του διαδικασία να κρίνει ότι έπραξε εσφαλμένα. Εφόσον δηλαδή διαπιστωθεί κατά τη διενέργεια ελέγχου έλλειμμα στη διαχείριση του υπολόγου, τότε ο υπόλογος μαζί με τον συνευθυνόμενο κρίνονται καταλογιστέοι μέχρις ότου μπορέσουν να αποδείξουν το αντίθετο⁴⁰.

Υπάρχει όμως μια ειδοποιός διαφορά με την έννοια του *de facto* υπολόγου. Ο *de facto* υπόλογος συμμετέχει ουσιαστικά στην διαχείριση

³⁹ Ελ. Συν. Ολομ. Αποφάσεις 108/1977,1192/1988, 867/1990,1240/2014.

⁴⁰ Ε. Μπάλτα, Ο θεσμός του δημοσίου υπολόγου στο ελληνικό δημοσιονομικό σύστημα, ό.π., σελ. 38.

του δημοσίου πλούτου και μπορεί από τον τρόπο με τον οποίο συμμετέχει να δημιουργηθεί έλλειμμα, ο δε συνευθυνόμενος, απλώς επιδρά στη διαχειριστική διαδικασία.

2. Οι αχρεωστήτως λαβόντες

Μία κατηγορία υπολόγων είναι οι αχρεωστήτως λαβόντες, αυτοί δηλαδή οι οποίοι εισπράττουν χρήματα ή υλικό του Δημοσίου με την υποχρέωση της επιστροφής τους. Δεν τίθεται το ζήτημα της διαχείρισης εδώ ως προσδιοριστικό στοιχείο της έννοιας του δημοσίου υπολόγου ⁴¹. Με βάση την παράγραφο 4 του άρθρου 152 του Ν.4270/2014, η διάκρισή τους εστιάζει στο γεγονός ότι δεν διαχειρίζονται πράξεις παρά μόνο λαμβάνουν πληρωμές.

Ο καταλογισμός τους έχει σχέση με το ποσό που έλαβαν αχρεώστητα με σκοπό την τακτοποίηση του ελλείμματος. Στην περίπτωση αυτή, η υποχρέωσή τους έγκειται στο να επιστρέψουν το ποσό που αχρεωστήτως έλαβαν με συνέπεια την πρόκληση ελλείμματος, διότι διαφορετικά καταλογίζεται τόσο σε βάρος τους όσο και σε βάρος του υπολόγου ευθύνη για τη συμμετοχή στην πρόκληση ελλείμματος.

Είναι πιθανόν όμως ένα πρόσωπο να έχει την ιδιότητα του *de jure* ή του *de facto* υπολόγου και του αχρεωστήτως λαβόντος αμέσως μετά την είσπραξη των χρημάτων που διαχειρίστηκε.

3. Ο διατάκτης

Ο διατάκτης, όπως και ο δημόσιος υπόλογος είναι φορέας εκτέλεσης του δημόσιου προϋπολογισμού. Σύμφωνα με τον Ν.4270/2014 του άρθρου 65 παρ.1, διατάκτης είναι ο Υπουργός ή το προβλεπόμενο πρόσωπο του κάθε φορέα της Κυβέρνησης ή οποιοδήποτε άλλο εξουσιοδοτημένο όργανο, που είναι υπεύθυνο για τη διαχείριση του προϋπολογισμού του κάθε φορέα,

⁴¹ Ε. Μπάλα, Ο θεσμός του δημοσίου υπολόγου στο ελληνικό δημοσιονομικό σύστημα, ό.π., σελ.40.

αναλαμβάνοντας υποχρεώσεις σε βάρος του προϋπολογισμού αυτού και προσδιορίζει τις απαιτήσεις σε βάρος του⁴².

Οι διατάκτες διακρίνονται σε κύριους και δευτερεύοντες. Κύριος διατάκτης είναι βάσει του ίδιου νόμου ο διατάκτης που αναλαμβάνει υποχρεώσεις σε βάρος των πιστώσεων, οι οποίες τίθενται στη διάθεσή του απευθείας από τον προϋπολογισμό του φορέα του βάσει των άρθρων 66, 67, και 79. Ο δευτερεύων διατάκτης από την άλλη, είναι εκείνος που αναλαμβάνει υποχρεώσεις σε βάρος των πιστώσεων, οι οποίες τίθενται στη διάθεσή του κατ' εντολή του κυρίου διατάκτη⁴³. Παραδείγματα κυρίων διατακτών είναι οι Υπουργοί, οι Δήμαρχοι, οι Γενικοί Γραμματείς της Περιφέρειας. Δευτερευόντων διατακτών παραδείγματα αποτελούν οι προϊστάμενοι τμημάτων όπου γίνεται μεταβίβαση πιστώσεων από τους κύριους διατάκτες.

Τα καθήκοντα του διατάκτη είναι ασυμβίβαστα με τα καθήκοντα του προϊσταμένου οικονομικών υπηρεσιών⁴⁴.

Επίσης τα καθήκοντά του είναι ασυμβίβαστα με εκείνα του δημοσίου υπολόγου. Εάν αναμειχθεί στα καθήκοντα του δημοσίου υπολόγου τότε θα ευθύνεται και εκείνος ως δημόσιος υπόλογος. Η ειδοποιός διαφορά μεταξύ αυτών των δύο είναι ότι ο διατάκτης δίνει την εντολή ώστε να εκτελεσθεί μια δαπάνη και ο δημόσιος υπόλογος είναι αυτός όπου εκτελεί την δαπάνη και έπειτα προβαίνει και στην καταβολή της. Στην πράξη, τα δύο αυτά πρόσωπα αλληλοελέγχονται, αφού ο διατάκτης ελέγχει τον δημόσιο υπόλογο ως προς τη διαχείρισή του και ο υπόλογος ελέγχει τον διατάκτη ως προς τις πράξεις που ενήργησε για την νομιμότητα της δαπάνης.

Σε όλα τα ανωτέρω υπάρχουν και κάποιες εξαιρέσεις, μία εξ' αυτών είναι ότι τα μέλη της επιτροπής του Επιμελητηρίου είναι και υπόλογοι και διατάκτες χωρίς να υπάρχει το ασυμβίβαστο των καθηκόντων τους. Επίσης, τις δυο αυτές ιδιότητες τις αναγνωρίζουμε στο παράδειγμα του Δημάρχου ή και του Υπουργού. Εξαίρεση στα παραπάνω απαντάται στην περίπτωση του

⁴² Ν.4270/2014, άρθρο 65, παρ. 1.

⁴³ Ν.4270/2014, άρθρο 65, παρ. 1.

⁴⁴ Ν.4270/2014, άρθρο 65, παρ. 2.

Δημάρχου ο οποίος είναι δυνατόν να εκτελεί πράξεις στο όνομα του δήμου, εγκρίνει και εκτελεί τις δαπάνες του ή προβαίνει και σε εκκαθάριση δαπάνης που εάν ελεγχθεί και είναι νόμιμη, εκδίδεται σχετικό ένταλμα πληρωμής. Αν δώσει εντολή ο Δήμαρχος για πληρωμή, εξόφληση εντάλματος πληρωμής δαπάνης έπεται ο κατασταλτικός της έλεγχος από το Ελ.Συν. Ο διατάκτης όμως μπορεί να διαπιστώσει όταν προβεί σε ανάληψη υποχρέωσης, σύγκρουση συμφερόντων και οφείλει να απέχει από αυτήν. Αναφορικά, σύγκρουση συμφερόντων υπάρχει όταν για παράδειγμα η ικανοποίηση του προσωπικού συμφέροντος συνδέεται με την ανάληψη υποχρέωσης ⁴⁵. Αν ο διατάκτης είναι Υπουργός και διαπιστώσει σύγκρουση συμφερόντων στο πρόσωπό του οφείλει να απόσχει από την ανάληψη υποχρέωσης και να εξουσιοδοτήσει σχετικά τον Υφυπουργό ή τον Γενικό Γραμματέα του Υπουργείου του ⁴⁶.

III. Οι διακρίσεις των δημοσίων υπολόγων

Οι πιο συνήθεις διακρίσεις των δημοσίων υπολόγων, στην ελληνική έννομη τάξη είναι 1) ανάλογα με τον τρόπο απόκτησης της ιδιότητάς τους 2) το αντικείμενο της υπηρεσίας τους βάσει του άρθρου 150 παρ. 2 του ν. 4270/2014 και 3) το όργανο στο οποίο λογοδοτούν.

1. Ανάλογα με τον τρόπο απόκτησης της ιδιότητάς τους

Με βάση την ιδιότητά τους, όπως προαναφέρθηκε, οι δημόσιοι υπόλογοι διακρίνονται σε διάφορες κατηγορίες όπως:

A) στους de jure υπολόγους, σε αυτούς δηλαδή που έχουν την αρμοδιότητα της διαχείρισης του δημοσίου χρήματος⁴⁷

B) στους de facto υπολόγους, σε εκείνους δηλαδή που μπορούν και διαχειρίζονται το δημόσιο χρήμα χωρίς να τους έχει εξουσιοδοτηθεί κάποια αρμοδιότητα νόμιμα

⁴⁵ Ν.4270/2014, άρθρο 65, παρ. 5., εδ. α'.

⁴⁶ Ν.4270/2014, άρθρο 65, παρ. 5, εδ. γ'.

⁴⁷ Ελ. Συν. Ολομ. Απόφαση 3442/2009.

Γ) στους ex lege υπολόγους, σε αυτούς δηλαδή που υπάρχουν από το νόμο ⁴⁸

2. Ανάλογα με το αντικείμενο της υπηρεσίας τους

α) Δημόσιοι υπόλογοι χρηματικών ενταλμάτων προπληρωμής

Με βάση το άρθρο 15 του νόμου 4270/2014 η πρώτη διάκριση αφορά τους υπολόγους χρηματικών ενταλμάτων προπληρωμής ενώ ακολουθούν οι διαχειριστές πάγιων προκαταβολών. Έπειτα, οι δημόσιοι υπόλογοι διακρίνονται και σε αυτούς που είναι εφοριακοί και τελωνειακοί υπόλογοι ή στους ειδικούς ταμίες. Τέλος, διακρίνονται και σε υπολόγους Ν.Π.Δ.Δ. και Ο.Τ.Α. και στους διαχειριστές έργων του προγράμματος δημοσίων επενδύσεων.

Οι δευτερεύοντες υπόλογοι λογοδοτούν έμμεσα στο Ελεγκτικό Συνέδριο, υποβάλλοντας τους λογαριασμούς διαχείρισης που διαχειρίστηκαν στους κύριους υπολόγους που λογοδοτούν στο Ελεγκτικό Συνέδριο, κι όχι απευθείας σ' αυτό. Οι κύριοι δημόσιοι υπόλογοι απαλλάσσονται από το Ανώτατο Δημοσιονομικό δικαστήριο ενώ οι δευτερεύοντες απαλλάσσονται μόνο αν απαλλαγούν οι κύριοι δημόσιοι υπόλογοι από το Ελεγκτικό Συνέδριο. Σε αυτούς ανήκουν βοηθοί διαχειριστών των ΔΟΥ, ταμίες στρατιωτικών μονάδων, εισπρακτικά όργανα δημόσιων ταμείων κ.λ.π. ⁴⁹

Σύμφωνα με το άρθρο 150 παρ. β του Ν.4270/2014 και το άρθρο 44 παρ.2 του 4129/2013 καθώς και το άρθρο 54 παρ.2 του προΐσχύοντος Ν.2362/1995, οι δημόσιοι υπόλογοι βάσει του αντικειμένου της υπηρεσίας τους διακρίνονται σε:

α) Υπολόγους χρηματικών ενταλμάτων προπληρωμής και προσωρινών. Ως τέτοιοι νοούνται 1) υπάλληλοι που ορίστηκαν ονομαστικά με την οικεία απόφαση του αρμοδίου για την έκδοση του Χ.Ε.Π. διατάκτη στο όνομα του

⁴⁸ Ελ. Συν. Ολομ. Απόφαση 3442/2009.

⁴⁹ Ε. Γ. Μπάλτα, Ο θεσμός του Δημοσίου Υπόλογου στο Ελληνικό Δημοσιονομικό σύστημα, ό.π., σελ.40

οποίου εκδόθηκε το Χ.Ε.Π. 2) υπάλληλοι στους οποίους αυτός που ορίστηκε ως υπόλογος ανέθεσε μετά από έγκριση του διατάκτη ένα τμήμα ή και ολόκληρη τη διαχείριση που του ανατέθηκε 3) υπάλληλοι στους οποίους ο ορισθείς υπόλογος ανέθεσε μετά από έγκριση του διατάκτη ολόκληρη ή μέρος της διαχείρισης του εκδοθέντος Χ.Ε.Π. και όποιοι διαχειρίζονται στην πράξη, χωρίς εξουσιοδότηση χρήματα, αξίες ή υλικό που ανήκει στο δημόσιο.

β) Διαχειριστές πάγιων προκαταβολών, δηλαδή ποσών που τίθενται στη διάθεση δημόσιων υπηρεσιών με χρηματικά εντάλματα που εκδίδονται από το Γενικό Λογιστήριο του Κράτους από τον ίδιο λογαριασμό της δημόσιας ληψοδοσίας στο όνομα υπολόγων διαχειριστών που ορίζονται με απόφαση του αρμόδιου υπουργού. Τα θέματα των πάγιων προκαταβολών ρυθμίζονται στο υποκεφάλαιο 8 (άρθρα 108-115/του Ν.4270/2014). Στους ΟΤΑ τα θέματα της πάγιας προκαταβολής ρυθμίζονται στο άρθρο 1730 του Ν.3463/06 (ΦΕΚ τΑ. 114/2006 και στα άρθρα 35 και 37 του Β.Δ.17-5 /15.06.1959 (ΦΕΚ 114/59 Τεύχος Α').

γ) Εφοριακούς ή φοροτεχνικούς και τελωνειακούς υπολόγους.

δ) Ειδικούς ταμίες, δηλαδή εντεταλμένους στην είσπραξη ειδικών εσόδων δημόσιων υπηρεσιών ή πληρωμή δαπανών από τα έσοδα αυτά και εφόσον δε λειτουργεί ιδιαίτερη ταμειακή υπηρεσία (άρθρο 87 του Ν.4270/2014) π.χ. τράπεζες ΕΛΤΑ κλπ.

ε) Υπολόγους Ν.Π.Δ.Δ. και ΟΤΑ.

στ) Διαχειριστές έργων του προγράμματος δημοσίων επενδύσεων. Με τον όρο «Δημόσιες Επενδύσεις» νοούνται οι δαπάνες για έργα ανασυγκρότησης και οικονομικής ανάπτυξης της χώρας. Αφορούν έρευνες – μελέτες, προμήθειες εφοδίων και υλικών, κατασκευές, προγράμματα τεχνικής βοήθειας και κάποιες φορές διοικητικά έξοδα.

β) Δημόσιοι υπόλογοι προσωρινών χρηματικών ενταλμάτων

Στην περίπτωση επιτακτικών δαπανών, ο αρμόδιος Υπουργός είναι υπεύθυνος για την έκδοση προσωρινών χρηματικών ενταλμάτων. Προσωρινά

χρηματικά εντάλματα εκδίδονται επίσης και όταν υπάρχουν δαπάνες για τις οποίες δεν υπάρχει πίστωση στον προϋπολογισμό κι αυτό έπειτα από απόφαση του Υπουργού Οικονομικών ⁵⁰. Η έκδοσή τους έχει γίνει στο όνομα μόνιμων δημοσίων υπαλλήλων, αξιωματικών ή υπηρεσιών των Ενόπλων Δυνάμεων Λιμενικού, Αστυνομίας κλπ ⁵¹.

Τα προσωρινά χρηματικά εντάλματα εγγράφονται σε ένα ειδικό βιβλίο προτού γίνει η πληρωμή τους στο Γενικό Λογιστήριο του Κράτους. Δεν ελέγχονται στη βάση του προληπτικού ελέγχου από το Ελ.Συν ⁵² ενώ σε προληπτικό έλεγχο εξετάζονται τα συμψηφιστικά χρηματικά εντάλματα που αυτά τακτοποιούν τα προσωρινά χρηματικά εντάλματα κι αν δεν θεωρηθούν υπάρχει η έκδοση της καταλογιστικής πράξης σε βάρος του υπολόγου ⁵³.

γ) Λοιποί που διαχειρίζονται πάγιες προκαταβολές

Για την άμεση αντιμετώπιση δαπανών, η πληρωμή των οποίων λόγω φύσης τους δεν μπορεί να αναβληθεί μέχρι την ολοκλήρωση της διαδικασίας δικαιολόγησης αυτών, επιτρέπεται η σύσταση στις δημόσιες υπηρεσίες, πολιτικές και στρατιωτικές, πάγιων προκαταβολών χρηματικού με προεδρικό διάταγμα, που εκδίδεται με πρόταση του αρμόδιου υπουργού και του Υπουργού Οικονομικών, με αιτιολογημένη εισήγηση της αρμόδιας Υπηρεσίας Δημοσιονομικού Ελέγχου ⁵⁴.

Οι πάγιες προκαταβολές του χρηματικού είναι ποσά που τίθενται στη διάθεση δημοσίων υπηρεσιών με χρηματικά εντάλματα που εκδίδονται από το Γενικό Λογιστήριο του Κράτους υπό ίδιο λογαριασμό της δημόσιας ληψοδοσίας στο όνομα υπολόγων διαχειριστών που ορίζονται με απόφαση του αρμόδιου υπουργού. Αυτό ορίζεται στο άρθρο 108 παρ. 1 του ν.4270/2014.

⁵⁰ Ε. Μπάλα, Ο θεσμός του δημοσίου υπολόγου στο ελληνικό δημοσιονομικό σύστημα, ό.π., σελ. 51.

⁵¹ ό.π.,σελ.51

⁵² ό.π.,σελ. 52.

⁵³ ό.π.,σελ. 52.

⁵⁴ Άρθρο 108, Ν.4270/2014.

Η διαχείριση των πάγιων προκαταβολών ανατίθεται με απόφαση του αρμόδιου υπουργού ή του εξουσιοδοτημένου από αυτόν οργάνου, σε μόνιμους δημοσίους πολιτικούς υπαλλήλους. Δεν επιτρέπεται η ανάθεση της διαχείρισης πάγιων προκαταβολών σε υπαλλήλους των Υπηρεσιών Δημοσιονομικού Ελέγχου και των Δημοσίων Οικονομικών Υπηρεσιών ⁵⁵. Οι διαχειριστές των πάγιων προκαταβολών που έχουν τις ευθύνες του δημοσίου υπολόγου, ενεργούν πληρωμές και υποβάλουν στο τέλος κάθε μήνα ή και νωρίτερα τα δικαιολογητικά των σχετικών δαπανών στις αρμόδιες για τον έλεγχο και εκκαθάρισή τους υπηρεσίες, οι οποίες πρέπει μέσα σε ένα μήνα να εκδίδουν τα χρηματικά εντάλματα για την αποκατάσταση της πάγιας προκαταβολής ⁵⁶.

Οι διαχειριστές των πάγιων προκαταβολών καταθέτουν απαραίτητα τα διαθέσιμα κεφάλαια της πάγιας προκαταβολής σε τράπεζα ή πιστωτικό ίδρυμα ή ελλείψει αυτών σε Δημόσια Οικονομική Υπηρεσία και τηρούν βιβλία ημερολογίου ταμείου και αποδεικτικών είσπραξης, θεωρημένα και αριθμημένα από τα αρμόδια όργανα των υπηρεσιών, που έχουν χορηγηθεί οι προκαταβολές, στα οποία καταχωρούνται όλες οι πραγματοποιούμενες από αυτούς εισπράξεις και πληρωμές κατά χρονολογική σειρά. Επίσης, διενεργούν αναγκαίες πληρωμές με επιταγές που εκδίδονται στο όνομα των δικαιούχων και υποβάλουν στο τέλος κάθε τριμήνου στο Γενικό Λογιστήριο του Κράτους, διά της προϊσταμένης τους υπηρεσίας, ισοζύγιο της πάγιας προκαταβολής για το τρίμηνο αυτό. Αν η πάγια προκαταβολή έχει κατανεμηθεί σε περισσότερες από μια διαχειρίσεις, υποβάλλεται ενιαίο ισοζύγιο από την υπηρεσία στην οποία έχει συσταθεί η πάγια προκαταβολή ⁵⁷.

Κάθε πληρωμή που πραγματοποιείται από την πάγια προκαταβολή παρανόμως ή αχρεωστήτως, καταλογίζεται εις ολόκληρον σε βάρος του λαβόντος και των τυχόν συνυπευθύνων οργάνων. Για κάθε πληρωμή που πραγματοποιείται από την πάγια προκαταβολή καθ' υπέρβαση των

⁵⁵ Άρθρο 109, Ν.4270/2014.

⁵⁶ Άρθρο 109, Ν.4270/2014.

⁵⁷ Άρθρο 111, Ν.4270/2014.

οριζομένων ως προς το είδος των δαπανών, καταλογίζονται τα όργανα που έχουν προκαλέσει την πληρωμή⁵⁸.

Σε κάθε περίπτωση καταλογισμού, το χρηματικό ένταλμα αποκαταστάσεως της πάγιας προκαταβολής εκδίδεται σε βάρος των οικείων πιστώσεων του προϋπολογισμού του αρμόδιου Υπουργείου, βάσει αντιγράφου της περιληπτικής καταστάσεως βεβαίωσης ως δημοσίου εσόδου του καταλογιζόμενου ποσού και αντιγράφου της σχετικής καταλογιστικής απόφασης και προκειμένου περί ελλειμμάτων, σε βάρος ειδικής πίστωσης του προϋπολογισμού των εξόδων του Υπουργείου Οικονομικών⁵⁹.

3. Ανάλογα με το όργανο στο οποίο λογοδοτούν

Οι δημόσιοι υπόλογοι λογοδοτούν απευθείας στο Ελεγκτικό Συνέδριο και ονομάζονται αμέσως βασικοί υπόλογοι. Έχουν την ευθύνη για όλες τις πράξεις διαχείρισης στις οποίες προέβησαν. Το Ελεγκτικό Συνέδριο ελέγχει όλα τα δικαιολογητικά έγγραφα, διαχείρισης ώστε να αποδώσει την νομιμότητά τους ή να διαπιστώσει έλλειμμα οπότε και έπεται η καταλογιστική πράξη σε βάρος του υπολόγου⁶⁰. Αυτό γίνεται απολύτως σαφές με το άρθρο 155 του ν.4270/2014 στο οποίο ορίζεται το διάστημα που οι δημόσιοι υπόλογοι πρέπει να αποδώσουν λογαριασμό στο Ελεγκτικό Συνέδριο⁶¹. Τέτοια παραδείγματα δημοσίων υπολόγων είναι οι διαχειριστές δημοσίων ταμείων, οι προϊστάμενοι αυτών, και αυτοί που διαχειρίζονται εντάλματα προπληρωμής και προσωρινά χρηματικά εντάλματα.

Οι δευτερεύοντες δημόσιοι υπόλογοι είναι εκείνοι που λογοδοτούν έμμεσα στο Ελεγκτικό Συνέδριο. Οι τελευταίοι λογοδοτούν σε αυτόν που είναι

⁵⁸ Άρθρο 110, Ν.4270/2014.

⁵⁹ Άρθρο 110, Ν.4270/2014.

⁶⁰ Ε. Μπάλτα, Ο θεσμός του δημοσίου υπολόγου στο ελληνικό δημοσιονομικό σύστημα, σελ. 46.

⁶¹ Άρθρο 155 του ν.4270/2014: 1. «Εντός δύο μηνών από τη λήξη του οικονομικού έτους ή από τη με οποιονδήποτε τρόπο λήξη της διαχείρισής τους, οι δημόσιοι υπόλογοι αποδίδουν λογαριασμό στο Ελεγκτικό Συνέδριο, με την επιφύλαξη της ισχύος ειδικών διατάξεων», 2. «Το Ελεγκτικό Συνέδριο ελέγχει τους λογαριασμούς των υπολόγων που είναι υπόχρεοι σε λογοδοσία σε αυτό και αποφαινεται για την ορθότητα ή μη αυτών».

ο κύριος υπόλογος και έπειτα ο κύριος υπόλογος, όπως προαναφέρθηκε, πρέπει να λογοδοτήσει στο Ελεγκτικό Συνέδριο. Οι δευτερεύοντες επομένως δημόσιοι υπόλογοι απαλλάσσονται από την ευθύνη τους αφού πρώτα απαλλαχθούν οι κύριοι υπόλογοι από το Ελεγκτικό Συνέδριο. Παραδείγματα αυτών είναι οι βοηθοί που διαχειρίζονται τα δημόσια ταμεία όπως στην ΔΟΥ και όλα τα όργανα που εισπράττουν χρήμα στα δημόσια ταμεία.

IV. Υποχρεώσεις- Ασυμβίβαστα-Απαγορεύσεις-Ευθύνη του δημοσίου υπολόγου

1.Το ασυμβίβαστο του δημοσίου υπολόγου

Με βάση το άρθρο 151 του νόμου 4270/2014, σύμφωνα με το οποίο «τα καθήκοντα των διαχειριστών χρημάτων, αξιών και υλικού του Δημοσίου είναι ασυμβίβαστα με του διατάκτη και του εκκαθαριστή» προκύπτει η αρχή του ασυμβιβάστου του υπολόγου. Ο κανόνας αυτός έχει ως στόχο την επίβλεψη της διαχείρισης του δημοσίου χρήματος, ώστε να αποφευχθούν καταχρήσεις κατά τη διαχείριση του κρατικού προϋπολογισμού. Ακόμη, ο κανόνας αυτός έχει ως σκοπό να προστατέψει και τους ίδιους τους υπολόγους- διατάκτες για τυχόν αμφιβολίες εις βάρος τους κατά την εκτέλεση των έργων τους.

Ως προς τους διατάκτες, εκείνοι αποφασίζουν για το εάν θα πραγματοποιηθεί μια δαπάνη, θεωρούνται δημόσια όργανα και γενικότερα έχουν την ευθύνη ανάληψης υποχρέωσης σε βάρος των πιστώσεων του προϋπολογισμού του φορέα τους. Αναλαμβάνουν δηλαδή τη διαχείριση του δημοσίου χρήματος ⁶². Αυτό ισχύει και για τον δημόσιο υπόλογο που με τη σειρά του εκτελεί εντολές των διατακτών και προβαίνει σε καταβολή της δαπάνης.

⁶² Σύμφωνα με το άρθρο 65 του Ν. 4270/2014 «Διατάκτης είναι ο Υπουργός ή το προβλεπόμενο από την κείμενη Νομοθεσία ή τις οργανικές διατάξεις όργανο κάθε φορέα της Γενικής Κυβέρνησης ή οποιοδήποτε άλλο εξουσιοδοτημένο από αυτούς όργανο που είναι υπεύθυνο για τη διαχείριση του προϋπολογισμού του φορέα του, αναλαμβάνει υποχρεώσεις σε βάρος των πιστώσεων του προϋπολογισμού αυτού και προσδιορίζει τις απαιτήσεις σε βάρος του».

Για παράδειγμα διατάκτης είναι ο Υπουργός, ο Γενικός Γραμματέας της Περιφέρειας κ.α. στους οποίους ανατίθενται υποχρεώσεις και ευθύνες εις βάρος των πιστώσεων του προϋπολογισμού του φορέα τους. Εκείνος, διατάσσει τελικά την πληρωμή των δημοσίων δαπανών μέσα στα όρια που εμπίπτουν στον προϋπολογισμό.

Εν αντιθέσει, ο υπόλογος πράττει αποκλειστικά πράξεις διαχείρισης του δημοσίου χρήματος, υλικού και αξιών μετά την ανάληψη της υποχρέωσης από τον διατάκτη, ως συνέπεια της απόφασης αυτής για διενέργεια δαπάνης. Με λίγα λόγια, ο διατάκτης είναι εκείνος ο οποίος διατάζει την πληρωμή και ο υπόλογος πρέπει να την εκτελέσει, πράγμα το οποίο επαληθεύεται και από τις νομοθετικές διατάξεις του ασυμβιβάστου. Αξιοσημείωτο είναι το γεγονός ότι ο διατάκτης αν αναμιχθεί στις αρμοδιότητες και στα καθήκοντα του υπολόγου, ευθύνεται ως δημόσιος υπόλογος ⁶³.

Άξια αναφοράς είναι η περίπτωση όπου συντρέχουν αρμοδιότητες υπολόγου και διατάκτη ταυτόχρονα άσχετα με το μέγεθος της ευθύνης του. Τέτοια περίπτωση είναι ο δήμαρχος. Ο δήμαρχος ενεργεί πράξεις διαχείρισης ακόμα κι αν είναι αντίθετος για τον έλεγχο της νομιμότητας μιας δαπάνης, απαιτεί την εξόφληση σχετικού εντάλματος⁶⁴. Είναι δηλαδή υπόλογος και ευθύνεται αν διαπιστωθεί κάποιο έλλειμμα στο Δήμο το οποίο δημιουργείται από την πληρωμή της παραπάνω μη νόμιμης δαπάνης ⁶⁵. Αντίθετα δεν τίθεται ζήτημα ασυμβιβάστου των καθηκόντων δημοσίου υπολόγου διαχειριστή χρημάτων και διαχειριστή υλικού.

2. Περιορισμοί και απαγορεύσεις

Αρχική απαγόρευση αποτελεί με βάση το άρθρο 152 παρ. 9 του Ν. 4270/2014, η ανάμειξη χρημάτων του υπολόγου ξένων προς αυτήν. Η

⁶³ Άρθρο 65 παρ.3 του Ν.4270/2014.

⁶⁴ Ε. Μπάλτα, Ο θεσμός του δημοσίου υπολόγου στο ελληνικό δημοσιονομικό σύστημα, ό.π., σελ. 63.

⁶⁵ ό.π., σελ. 63.

παράβαση αυτή συνιστά πειθαρχικό αδίκημα είτε τα αναμιγνυόμενα στη διαχείριση του υπολόγου χρήματα είναι ξένα είτε είναι δικά του ⁶⁶.

Επιπρόσθετα, ρητή απαγόρευση αποτελεί η χρησιμοποίηση χρημάτων που διαχειρίζεται για την ικανοποίηση απαιτήσεων που έχει ο ίδιος εις βάρος του Δημοσίου, όπως για παράδειγμα να τα δανείσει. Στην περίπτωση που το Δημόσιο επίσης καθυστερήσει να του καταβάλλει το δεδουλευμένο του μισθό, απαγορεύεται λόγω της θέσης και της ενασχόλησής του με αυτό να αποσπάσει ο ίδιος τον μισθό του. Την αντίστοιχη υποχρέωση έχουν και οι διαχειριστές-υπόλογοι. Ο υπόλογος ευθύνεται πειθαρχικά ακόμη και ποινικά αν πράξει αντίθετα με τις απαγορεύσεις ⁶⁷.

3.Υποχρεώσεις

Όπως έχει αναφερθεί προηγουμένως, οι αρμοδιότητες και τα καθήκοντα των δημοσίων υπολόγων καλύπτουν μια σημαντική δημοσιονομική πτυχή, γεγονός το οποίο καταδεικνύει τη βαρύτητα και την ευθύνη της θέσης τους. Αυτό συνάγεται και από τη διάταξη του άρθρου 152 παρ.10 του Ν.4270/2014 σύμφωνα με το οποίο, οι δημόσιοι υπόλογοι είναι υπεύθυνοι για την ασφάλεια των δημοσίων χρημάτων, ενσήμων, αξιών και υλικού γενικά που διαχειρίζονται. Επίσης, είναι υποχρεωμένοι να τηρούν τους κανονισμούς ασφαλείας κατά την αποστολή και παραλαβή των προαναφερθέντων και είναι υπεύθυνοι για κάθε είδους ζημία που υφίσταται το Δημόσιο από τη στιγμή που δεν τηρούνται οι κανονισμοί.

Σύμφωνα με το άρθρο 153 του ν. 4270/2014, οι δημόσιοι υπόλογοι οφείλουν να τηρούν κατά το έργο τους τα διαχειριστικά και λογιστικά βιβλία, των οποίων ο τρόπος θεώρησης και τήρησης ορίζεται με κοινή απόφαση του Υπουργού Οικονομικών και του αρμόδιου Υπουργού. Η βασικότερη

⁶⁶ ό.π., σελ. 66.

⁶⁷ Άρθρο 257 του Ποινικού Κώδικα: «Εκμετάλλευση εμπιστευμένων πραγμάτων: Υπάλληλος που χωρίς πρόθεση υπεξαίρεσης ή απιστίας τοκίζει ή μεταχειρίζεται κατ' άλλον τρόπο για δικό του όφελος ή παραχωρεί σε άλλον για να χρησιμοποιηθούν χρήματα ή πράγματα που του είναι εμπιστευμένα λόγω της υπηρεσίας του τιμωρείται με χρηματική ποινή ή φυλάκιση μέχρι ενός έτους»

υποχρέωση όλων, είναι η υποχρέωση της λογοδοσίας, η οποία γίνεται με την υποβολή λογαριασμών στο Ελεγκτικό Συνέδριο μέσα με δύο μήνες από τη λήξη του οικονομικού έτους.

Επιπλέον, βασική υποχρέωσή τους είναι η σωστή διαχείριση, ώστε να μην υπάρξει κάποιο έλλειμμα, δηλαδή κατά τη διαχείρισή τους οφείλουν να καταβάλλουν την επιμέλεια που καταβάλλουν στις δικές τους υποθέσεις⁶⁸.

Οι προϊστάμενοι των Δ.Ο.Υ οφείλουν να ζητούν από τα οικεία Αστυνομικά Τμήματα τη φρούρηση των καταστημάτων, καθώς και τη συνδρομή αυτών κατά τη μεταφορά χρημάτων, αξιών και υλικού (άρθρο 83 παρ. 3 ν.4270/2014).

Υπάρχει όμως περίπτωση εκτός από την πιθανή εμφάνιση ελλείμματος να υπάρξει εμφάνιση πλεονάσματος. Τότε, ο δημόσιος υπόλογος έχει την υποχρέωση να κάνει λόγο για δημόσια παρακαταθήκη μέχρι να αποδειχθεί η αιτία αυτού για κάθε χρηματικό πλεόνασμα που εμφανίζεται στη διαχείριση.

Σήμερα, αν και δεν έχει τεθεί σε ισχύ, προβλέπεται νομοθετικά, η υποχρέωση των υπολόγων προς εγγυοδοσία για την καλύτερη διαχείριση της δημόσιας περιουσίας από μέρους του υπολόγου. Όταν δεν καθορίζεται από το νόμο το ποσό και το είδος της εγγύησης που πρέπει να παρασχεθεί από τους δημοσίους υπολόγους, καθορίζονται από προεδρικό διάταγμα με πρόταση του αρμόδιου Υπουργού ή του Υπουργού Οικονομικών έπειτα από γνώμη του Ελ. Συν⁶⁹.

4.Η ευθύνη του δημοσίου υπολόγου

α) Δημοσιολογιστική

Για να υπάρξει δημοσιολογιστική ευθύνη του υπολόγου θα πρέπει να διαπιστωθεί έλλειμμα από τη διαχείριση χρημάτων του. Το έλλειμμα που διαπιστώνεται ύστερα από νόμιμη διαδικασία πρέπει να αναπληρωθεί από

⁶⁸ Α. Κοκκίδου, «Ο Δημόσιος υπόλογος και η ευθύνη του από πράξη ή παράλειψη κατά την εκτέλεση των καθηκόντων του», Αρχείο Νομολογίας 2002, σελ. 289 επ. (294).

⁶⁹ Ε. Μπάλτα, Ο θεσμός του δημοσίου υπολόγου στο ελληνικό δημοσιονομικό σύστημα, ό.π., σελ. 71.

τον δημόσιο υπόλογο, εντός 48 ωρών. Σε άλλη περίπτωση αυτός τίθεται εκτός υπηρεσίας ή διαχείρισης και το έλλειμμα καταλογίζεται σε βάρος του, ασχέτως αν υπάρχει ή όχι δόλος (άρθρο 152 παρ. 2 εδ. α' του ν.4270/2014). Η είσπραξη του επιδιώκεται με όλα τα αναγκαστικά μέτρα στα οποία εμπίπτουν οι εισπράξεις του δημοσίου. Σύμφωνα με τη Δημολιού 2019,(σημειώσεις μαθήματος Εσωτερικός Έλεγχος και Διαφάνεια)«για τη στοιχειοθέτηση ευθύνης του υπολόγου σε περίπτωση διαπίστωσης ελλείμματος στη διαχείρισή του δεν απαιτείται αναγκαστικά δόλος ή σκοπιμότητα αυτού, αλλά αρκεί η έλλειψη των χρημάτων να έχει προέλθει και από ελαφρά αμέλεια».

Έτσι, αν διαπιστωθεί έλλειμμα στη διαχείριση των δημοσίων υπολόγων, καθίστανται ευθύς αμέσως καταλογιστέοι με ευθύνη σε βαθμό ελαφράς αμέλειας⁷⁰. Η ευθύνη αυτή υπάρχει κατά τεκμήριο, εκτός αν αποδειχθεί ότι το έλλειμμα δεν προέκυψε από υπαιτιότητα. Η ευθύνη του υπολόγου στην περίπτωση εμφάνισης ελλείμματος υπό την επίβλεψή του και εργασία του, δεν αίρεται λόγω της οικονομικής αδυναμίας του να επιστρέψει το ποσό που έχει καταλογισθεί σε βάρος του ακόμη και αν ο ίδιος επικαλεσθεί άγνοια συγκεκριμένων γνώσεων ή ακόμη και αν επικαλεσθεί ότι έπραττε βάση άλλων εντολών.

Σχετικά με την ελαφρά αμέλεια σε περίπτωση ελλείμματος, από το συνδυασμό των άρθρων 297, 298, 300, 330 και 914 ΑΚ συνάγεται ότι αμέλεια, η οποία θεμελιώνει, τόσο τη δικαιοπρακτική, όσο και την αδικαιοπρακτική ευθύνη εκείνου που από ενέργεια ή παράλειψή του προκλήθηκε ζημία, υπάρχει όταν δεν καταβάλλεται η επιμέλεια που ζητείται στις συναλλαγές, δηλαδή η επιμέλεια την οποία καταβάλλει ο συνετός άνθρωπος μέσα στο κύκλο της επαγγελματικής του δραστηριότητας⁷¹. Βαριά αμέλεια χαρακτηρίζεται όταν η παρέκκλιση στη συμπεριφορά είναι σημαντική αλλά και όταν δεν καταβάλλεται η απαιτούμενη επιμέλεια ούτε καν η στοιχειώδης, με αποτέλεσμα η συμπεριφορά αυτή να εμφανίζει με σοβαρές αποκλίσεις από

⁷⁰ Α. Κοκκίδου, ό.π., σελ. 294.

⁷¹ Βλ. www.areiospagos.gr.

τους επιθυμητούς κανόνες της καταβαλλόμενης επιμέλειας κατά τις συναλλαγές.

Τέλος, δόλος υπάρχει όταν το πρόσωπο γνωρίζει την παρανομία του χαρακτήρα της πράξεώς του και συνειδητά επιδιώκει την επίτευξη του παράνομου αποτελέσματος.

β) Αστική

Έχοντας υπόψη το άρθρο 68 παράγραφος 1 του ν. 4129/2013, όλοι οι δημόσιοι υπάλληλοι ευθύνονται για κάθε θετική ζημία που επήλθε στο Δημόσιο από δόλο ή αμέλεια. Αν περισσότεροι υπάλληλοι προξένησαν την από κοινού ζημία στο Δημόσιο, ευθύνονται εις ολόκληρον σύμφωνα με την παράγραφο 2 του ίδιου άρθρου. Η θεμελίωση της ως άνω ευθύνης γίνεται μόνο όταν συντρέχουν οι εξής προϋποθέσεις:

- να υπάρχει η ιδιότητα του δημοσίου υπαλλήλου στο πρόσωπο που προέβη στο ζημιογόνο γεγονός.
- να ευθύνεται ο υπάλληλος για δόλο ή αμέλεια
- να υφίσταται θετική ζημία του Δημοσίου, που συνίσταται στη μείωση της αξίας της υπάρχουσας ακίνητης και κινητής περιουσίας του Δημοσίου λαμβάνοντας υπόψη ως περιουσία το σύνολο των δικαιωμάτων του Δημοσίου⁷².

Η αστική ευθύνη των δημοσίων υπαλλήλων στοιχειοθετείται τη στιγμή που γεννάται η παράνομη πράξη τους ενώ ασκούν το υπηρεσιακό τους καθήκον. Αν θεωρηθεί οποιοσδήποτε διοικούμενος αστικώς υπεύθυνος, ο χρόνος παραγραφής της ευθύνης του είναι τα δύο χρόνια, ενώ εάν είναι υπόλογος ο χρόνος παραγραφής είναι είκοσι χρόνια, με καταλογισμό προσαυξήσεων ⁷³. Εφόσον οι υπάλληλοι καταβάλουν το ποσό που τους

⁷² Ε. Μπάλα, Ο θεσμός του δημοσίου υπολόγου στο ελληνικό δημοσιονομικό σύστημα, ό.π., σελ. 86.

⁷³ ό.π., σελ. 87.

καταλογίστηκε, υπεισέρχονται κατά το ποσό που πλήρωσαν στα δικαιώματα του Δημοσίου ⁷⁴.

γ) Πειθαρχική και Ποινική

Εκτός από τα δύο προηγούμενα είδη ευθυνών, ο δημόσιος υπόλογος μπορεί να έχει πειθαρχική ή ποινική ευθύνη εάν η συμπεριφορά του για πράξη ή παράλειψη κριθεί τέτοια με βάση τις διατάξεις του Κώδικα του Δημοσίου Λογιστικού και τον Υπαλληλικό Κώδικα. Σύμφωνα με το άρθρο 152 παρ.2 του ν.4270/2014, εφόσον συντρέχει περίπτωση δόλου ή βαριάς αμέλειας του υπολόγου (άπιστη διαχείριση), εκείνος τότε ευθύνεται και πειθαρχικά.

Η πειθαρχική ευθύνη του υπολόγου, δεν πρέπει να συγχέεται με τη δημοσιολογιστική του ευθύνη όσον αφορά την αποκατάσταση του προκληθέντος ελλείμματος, διότι βασίζεται σε εντελώς διαφορετικό νομικό θεμέλιο, εξ ου και το ότι η αθωωτική απόφαση ποινικού δικαστηρίου, δεν επηρεάζει τη θεμελίωση της δημοσιολογιστικής του ευθύνης, η οποία είναι ανεξάρτητη και στηρίζεται σε διαφορετικές προϋποθέσεις (Αποφ. Ολομελ. Ελ. Συν. 1034/2011).

Για να συσταθεί ποινική ευθύνη θα πρέπει ο δημόσιος υπόλογος να έχει υποπέσει σε ποινικά αδικήματα όπως η δωροδοκία υπαλλήλου, η κατάχρηση εξουσίας, η απιστία περί την υπηρεσία ή παράβαση καθήκοντος. Αμέσως μετά τον έλεγχο του Ελ.Συν, αν κριθεί λοιπόν κάποια πράξη ποινικά κολάσιμη, τότε ανακοινώνονται στον Υπουργό Οικονομικών, τον διατάκτη και τον αρμόδιο Εισαγγελέα τα σχετικά με την άσκησή της ⁷⁵.

⁷⁴ Άρθρο 68, παρ. 6, του ν.4129/2013.

⁷⁵ Ε. Μπάλτα, Ο θεσμός του δημοσίου υπολόγου στο ελληνικό δημοσιονομικό σύστημα, ό.π., σελ.91.

ΜΕΡΟΣ Γ΄: Ο ΕΛΕΓΧΟΣ ΤΩΝ ΔΗΜΟΣΙΩΝ ΥΠΟΛΟΓΩΝ

I. Ο έλεγχος του Ελεγκτικού Συνεδρίου

1. Ιστορική εξέλιξη και νομική φύση του Ελεγκτικού Συνεδρίου

Το Ελεγκτικό Συνέδριο αποτελεί το όργανο άσκησης εξωτερικού, δικαστικού και δημοσιονομικού ελέγχου. Μαζί με την ίδρυση του ελληνικού κράτους το Ελεγκτικό Συνέδριο συγκροτήθηκε από το 1833 και λαμβάνει πρωταγωνιστικό ρόλο στη δημόσια οικονομική ζωή της χώρας μας.

Η σύστασή του βασίστηκε στη θέσπιση του γαλλικού θεσμού «Cours de Comptes», ο οποίος υιοθετήθηκε από τον Ναπολέοντα το 1807, με κάποιες τροποποιήσεις. Με την παρότρυνση του Ιωάννη Καποδίστρια το 1831, κατέφθασε στην Ελλάδα αναλαμβάνοντας τη θέση του Προέδρου ο Γάλλος Jean – Francois Arthemond Regny, όπου είχε σαν στόχο του την οργάνωση δημόσιων κρατικών υπηρεσιών του κράτους. Με την δημιουργία του Ελεγκτικού Συνεδρίου, τέθηκαν οι στόχοι και οι λειτουργίες του και καθορίστηκε το ότι θα ήταν το Ανώτατο Διοικητικό Δικαστήριο και η Ελεγκτική Αρχή για τον έλεγχο της οικονομικής διαχείρισης του κράτους με αρμοδιότητες ελέγχου της δημόσιας διοίκησης αλλά και όλων των δημοσίων υπαλλήλων.

Η δικαστική του αρμοδιότητα είχε σχέση με τον κατασταλτικό έλεγχο των λογαριασμών των υπολόγων του Δημοσίου και της τοπικής αυτοδιοίκησης, σχολείων και φιλανθρωπικών ιδρυμάτων. Επιπλέον, η αρμοδιότητά του εξωδικαστικά εστίαζε στην επιτήρηση των υπολόγων μέσω εξέτασης μια φορά το χρόνο σε όλα τα ταμεία του κράτους με στόχο οι υπόλογοι να έχουν εισπράξει τα προβλεπόμενα και όλα τα έσοδα και τα έξοδα να έχουν καταχωρηθεί στα βιβλία.

Λόγω του γεγονότος ότι αυξήθηκαν οι υποχρεώσεις και οι αρμοδιότητες του κράτους, το διάταγμα του 1833 βρέθηκε αντιμέτωπο με μια σειρά τροποποιήσεων. Βασικός πυλώνας του Ελεγκτικού Συνεδρίου όμως, υπήρξε ο

νόμος που εισήγαγε στη Βουλή ο τότε Πρωθυπουργός και Υπουργός Οικονομικών Χαρίλαος Τρικούπης, νόμος ΑΥΟΖ' της 28/05/1887, με τον προληπτικό έλεγχο των δαπανών. Έπειτα με τα ακόλουθα συντάγματα του 1968 και του 1973 κατοχυρώθηκαν αρμοδιότητες και για τα συνταξιοδοτικά θέματα⁷⁶. Στο Σύνταγμα του 1975 αποσαφηνίστηκαν οι αρμοδιότητες του, με το άρθρο 98 του Συντάγματος⁷⁷.

Σύμφωνα με την ελληνική θεωρία του δημοσίου δικαίου, για τη νομική φύση του Ελεγκτικού Συνεδρίου έχουν διατυπωθεί δύο διαφορετικές απόψεις. Η **πρώτη** στηρίζεται στο διοικητικό δίκαιο και υποστηρίζει ότι το Ελεγκτικό Συνέδριο έχει μικτό - διφυή χαρακτήρα, δηλαδή διπλή αρμοδιότητα, διοικητικής και δικαστικής φύσης και ταυτόχρονα αποτελεί διοικητική και δικαστική αρχή.⁷⁸ Αποτελεί ανώτατο διοικητικό δικαστήριο και παράλληλα διοικητική αρχή της οποίας οι αρμοδιότητες ρυθμίζονται από το δημοσιονομικό δίκαιο, με αποτέλεσμα να χαρακτηρίζεται ως Ανώτατο Δημοσιονομικό Δικαστήριο.⁷⁹ Αποτελεί λοιπόν, υπό την έννοια του διφυούς χαρακτήρα, διοικητική αρχή με κύρια διοικητική και δευτερεύουσα δικαστική αρμοδιότητα και όχι διοικητικό δικαστήριο.⁸⁰ Σκοπό του έχει τον διοικητικό

⁷⁶ Ν. Μηλιώνης, Το Ελεγκτικό Συνέδριο. Σύγχρονες τάσεις και εξελίξεις, Εκδ. Νομική Βιβλιοθήκη, 2012, σ. 34.

⁷⁷ Σύμφωνα με το άρθρο 98 του Σ.:

1. «Στην αρμοδιότητα του Ελεγκτικού Συνεδρίου ανήκουν α) ο έλεγχος των δαπανών, των οργανισμών τοπικής αυτοδιοίκησης, άλλων νομικών προσώπων δημοσίου δικαίου, β) η έκθεση προς τη Βουλή για τον απολογισμό και ισολογισμό του κράτους, γ) η γνωμοδότηση για τους νόμους που αφορούν συντάξεις ή αναγνωρίσεις υπηρεσίας για την παροχή δικαιώματος σύνταξης, δ) ο έλεγχος των λογαριασμών των δημοσίων υπολόγων και των οργανισμών τοπικής αυτοδιοίκησης και νομικών προσώπων δημοσίου δικαίου, ε) η εκδίκαση ένδικων μέσων για διαφορές σχετικές με απονομή συντάξεων καθώς και με τον έλεγχο των λογαριασμών, στ) η εκδίκαση υποθέσεων που αναφέρονται στην ευθύνη των πολιτικών ή στρατιωτικών δημοσίων υπαλλήλων, καθώς και των οργανισμών τοπικής αυτοδιοίκησης για κάθε ζημία που από δόλο ή αμέλεια προξενήθηκε στο κράτος ή στους οργανισμούς αυτούς και τα νομικά πρόσωπα».

2. «Οι αρμοδιότητες του Ελεγκτικού Συνεδρίου ρυθμίζονται και ασκούνται όπως ορίζει ο νόμος», Άρθρο 98, Σύνταγμα, σ.96

⁷⁸ Ε. Μπάλα, Η νομική φύση του Ελεγκτικού Συνεδρίου και οι ελεγκτικού χαρακτήρα αρμοδιότητές του, Εφημ.ΔΔ 2013, σελ. 20 επ. (21).

⁷⁹ Μ. Στασινόπουλος, Μαθήματα δημοσιονομικού δικαίου, Αθήνα 1966, σ.14.

⁸⁰ Στον αντίποδα βρίσκεται το Συμβούλιο της Επικρατείας, που με τις υπ' αρ. 353/1940 και 280/1943 αποφάσεις της Ολομέλειάς του είχε ήδη αποφανθεί ότι το Ελεγκτικό Συνέδριο

και οικονομικό έλεγχο της δημόσιας οικονομίας και αποτελεί βοηθητικό όργανο της Διοίκησης που ανήκει στο διοικητικό οργανισμό του Κράτους. Η ανεξαρτησία του ενισχύει τη δυνατότητα πραγμάτωσης του ελεγκτικού του έργου και με κανένα τρόπο δε μπορεί να μεταβάλλει το σκοπό του.⁸¹ Το σύνταγμα του 1975, καθιερώνει για πρώτη φορά το Σώμα αυτό μεταξύ των Ανώτατων Δικαστηρίων της χώρας αναγνωρίζοντας στο σώμα αυτό το διφυή νομικό χαρακτήρα, ήτοι διοικητική αρχή ως προς ορισμένες αρμοδιότητες αυτού και δικαστική αρχή, δηλαδή δικαστήριο, ως προς άλλες⁸² ή αλλιώς ανώτατη ελεγκτική αρχή της οικονομικής διοίκησης, συγχρόνως δε και ανώτατο δημοσιονομικό δικαστήριο, αρμόδιο για τον δικαστικό έλεγχο της οικονομικής διαχείρισης του κράτους.⁸³

Η δεύτερη άποψη που επικρατεί για τη νομική φύση του Ελεγκτικού Συνεδρίου στο δημοσιονομικό χώρο είναι αυτή που υποστηρίζει ότι έχει αμιγώς δικαστικό χαρακτήρα, δηλαδή, αποτελεί Ανώτατο Τακτικό Δημοσιονομικό Δικαστήριο, το οποίο λειτουργεί παράλληλα με τα άλλα δύο ανώτατα δικαστήρια της χώρας, το Συμβούλιο της Επικρατείας και τον Άρειο Πάγο.⁸⁴ Αυτή η άποψη έχει επικρατήσει πλέον από τη νομολογία των ελληνικών δικαστηρίων διότι η θεωρία περί διφυούς χαρακτήρα το Ελεγκτικού Συνεδρίου, άλλοτε δηλαδή ως όργανο εκτελεστικής εξουσίας που ελέγχει τη νομιμότητα των δημοσίων δαπανών και άλλοτε ως τακτικό δικαστήριο που ελέγχει δικαστικά τη νομιμότητα των δικών του διοικητικών πράξεων, παραβιάζει την αρχή της διάκρισης των οργάνων των τριών λειτουργιών της κρατικής εξουσίας. Σύμφωνα με τα παραπάνω λοιπόν, ο διφυής χαρακτήρας είναι αντίθετος προς την αρχή διάκρισης των οργάνων

φέρει τον νομικό χαρακτήρα διοικητικού δικαστηρίου και, επομένως, αίτηση ακύρωσης κατά πράξεων (αποφάσεων) αυτού δεν δύναται να ασκηθεί παραδεκτώς.

⁸¹ Ε. Μπάλτα, ό.π. (υποσ. 78), σελ. 22.

⁸² Δ. Κόρσος, Δημοσιονομικόν Δίκαιον, Τεύχος Α', εκδ.Αντ. Ν. Σάκκουλα, Αθήνα – Κομοτηνή 1980, σ.42.

⁸³ Δ. Κόρσος, Διοικητικό Δίκαιο, γενικό μέρος, εκδ.Αντ. Ν. Σάκκουλα, Αθήνα – Κομοτηνή 1995, σ.274.

⁸⁴ Ε. Μπάλτα, Η νομική φύση του Ελεγκτικού Συνεδρίου και οι ελεγκτικού χαρακτήρα αρμοδιότητές του, ό.π., σελ. 22.

της εκτελεστικής και της δικαστικής λειτουργίας της κρατικής εξουσίας, και κατά συνέπεια δε διασφαλίζει ούτε την ατομική ελευθερία της προσφυγής σε αμερόληπτο δικαστήριο, ούτε την ομαλή λειτουργία των οργάνων της πολιτείας.⁸⁵

2. Αρμοδιότητες του Ελεγκτικού Συνεδρίου

α) Αντικείμενο ελέγχου

Το Ελληνικό Ελεγκτικό Συνέδριο αποτελεί όργανο εξωτερικού ελέγχου του δημοσιονομικού τομέα. Ως Ανώτατο Δημοσιονομικό Δικαστήριο διαφέρει ως προς τις λειτουργίες και τους ελέγχους του. Η βασική σημασία της αρχής της νομιμότητας εμπεριέχει και την έννοια του δημοσίου χρήματος που αποτελεί και το προϊόν εργασίας της κοινωνίας. Η λειτουργία του επηρεάζει τον τρόπο λειτουργίας του κρατικού οικονομικού συστήματος αλλά είναι και συνάμα υπεύθυνο για αυτήν στο όνομα της δημοκρατικής αρχής της διαφάνειας.

Ο δημοσιονομικός έλεγχος - που διενεργείται από το Ελεγκτικό Συνέδριο - διακρίνεται σε τρεις κατηγορίες. Στην πρώτη κατηγορία ανήκουν: α) ο **προληπτικός** έλεγχος των δημοσίων δαπανών, ο οποίος πρόσφατα καταργήθηκε, β) ο **προσυμβατικός** έλεγχος των δημοσίων συμβάσεων και τέλος γ) ο **κατασταλτικός** έλεγχος. Στο **πρώτο** είδος ελέγχου γίνεται έλεγχος της νομιμότητας της δαπάνης πριν εκταμιευτεί, ώστε να εξακριβωθεί η υποχρέωση του Δημοσίου για την πληρωμή της. Στο **δεύτερο** είδος, πριν αναληφθεί η δαπάνη, γίνεται έλεγχος νομιμότητας σχετικά με την ανάθεση και το σχέδιο της σύμβασης. Στον κατασταλτικό έλεγχο γίνεται έλεγχος σχετικά με τη νομιμότητα λογαριασμών των δημοσίων υπολόγων αλλά και των λογαριασμών των Ο.Τ.Α. κι άλλων Ν.Π.Δ.Δ, δηλαδή το κατά πόσες δαπάνες και έσοδα κατέγραψε ο υπόλογος ή αν υπάρχει κάποιο έλλειμμα, σε αυτήν δε την περίπτωση έπεται και ο καταλογισμός εις βάρος του.

⁸⁵ Ε. Μπάλτα, ό.π. (υποσ. 78), σελ. 22.

Θα πρέπει να γίνει και μια διάκριση μεταξύ **τυπικού** και **ουσιαστικού** ελέγχου. Από τη μια μεριά υπάρχει ο τυπικός έλεγχος στο πλαίσιο του οποίου εξετάζεται η τήρηση των τυπικών προϋποθέσεων στο πως διαχειρίζεται το δημόσιο χρήμα. Οι υποκατηγορίες αυτού του είδους του ελέγχου είναι ο έλεγχος της **νομιμότητας** και της **κανονικότητας** ως προς την δαπάνη. Στην άλλη μεριά υπάρχει ο ουσιαστικός έλεγχος της δαπάνης όπου επαληθεύονται τα στοιχεία της νομιμότητας της δαπάνης και διασταυρώνονται με τις διαδικασίες που ακολουθήθηκαν ώστε να εκδοθεί το χρηματικό ένταλμα.

Τα όργανα τα οποία ελέγχονται από το Ελεγκτικό Συνέδριο είναι οι διατάκτες και οι δημόσιοι υπόλογοι.

Σύμφωνα με το άρθρο 169 παρ.1 Δημοσίου Λογιστικού (ν. 4270/2014).προβλέπεται ότι το Ελεγκτικό Συνέδριο ⁸⁶ :

1. Το Ελεγκτικό Συνέδριο ασκεί τον εξωτερικό έλεγχο των οικονομικών καταστάσεων και λογαριασμών, όλου του δημοσιονομικού συστήματος της χώρας.
2. Παρακολουθεί, ελέγχει και αξιολογεί την αποτελεσματικότητα και την επάρκεια υπηρεσιών εσωτερικού ελέγχου, όπως π.χ. η Γενική Διεύθυνση Δημοσιονομικών Ελέγχων.
3. Ακόμη στο άρθρο 168 γίνεται λόγος για την άσκηση ελέγχου και ενημέρωση του συνόλου των εκθέσεων που εκπονούνται από τις υπηρεσίες εσωτερικού ελέγχου από το Ελεγκτικό Συνέδριο.

Σύμφωνα με το άρθρο 40 παρ.1 και 2 του ν.4129/2013 «Κύρωση του Κώδικα των Νόμων για το Ελεγκτικό Συνέδριο», το Ελεγκτικό Συνέδριο λαμβάνει επιπλέον ελέγχους μεγάλης βαρύτητας⁸⁷. Ακόμη, έχει

⁸⁶ Άρθρο 169, «Περί εξωτερικού ελέγχου», άρθρο 3 (1) Οδηγίας 2011/85 ΕΕ, Ν.4270/2014 Δημοσίου Λογιστικού.

⁸⁷ Σύμφωνα με το άρθρο 40 παρ.1: «Το Ελεγκτικό Συνέδριο διενεργεί σύμφωνα με τις διατάξεις που το διέπουν κατά τη διάρκεια εκτέλεσης του προϋπολογισμού και στοχευμένους ελέγχους (προληπτικούς και κατασταλτικούς) σε τομείς υψηλού ελεγκτικού ενδιαφέροντος σύμφωνα με το ετήσιο ελεγκτικό πρόγραμμα που εκπονεί η Ολομέλειά του». Η παρ.2 του ίδιου άρθρου αναφέρει ότι το Ελεγκτικό Συνέδριο διενεργεί κατά τη διάρκεια της εξέλιξης του προϋπολογισμού στοχευμένους ελέγχους επιδόσεων σε τομείς υψηλού

αντικατασταθεί η υποπερίπτωση αα' της περίπτωσης α' του άρθρου 31 του παραπάνω νόμου από την παράγραφο 10 του νόμου 4337/2015 όπου προβλέφθηκε από την 1/01/2017 η κατάργηση του προληπτικού ελέγχου των δαπανών του κράτους και από την 1/01/2019 των δαπανών των Ο.Τ.Α. και όλων των νομικών προσώπων ιδιωτικού και δημοσίου δικαίου που βρίσκονται στον έλεγχο του Ε.Σ. Την τελευταία τροποποίηση θα την αναλύσουμε λίγο παρακάτω σχετικά με την κατάργηση του προληπτικού ελέγχου των Ο.Τ.Α.

II. Ο Κατασταλτικός έλεγχος του Ελεγκτικού Συνεδρίου

1. Αρχές που διέπουν τους κατασταλτικούς ελέγχους

Ο κατασταλτικός έλεγχος έχει τη δυνατότητα να παρέχει στον ελεγκτή την απόκτηση μιας πιο ολοκληρωμένης εικόνας της οικονομικής διαχείρισης. Επίσης, στο πλαίσιο του είναι δυνατόν να εξετάζεται η απόδοση κρατήσεων υπέρ τρίτων όπως για παράδειγμα στα ασφαλιστικά ταμεία, που είναι προφανές ότι δεν μπορεί να γίνει κατά την άσκηση του προληπτικού ελέγχου. Αυτό έχει σχέση με την αρχή της νομιμότητας της δημόσιας δαπάνης. Επιπλέον, ο κατασταλτικός έλεγχος ακολουθεί τα πρότυπα ελέγχου σε διεθνές επίπεδο, του Διεθνούς Οργανισμού Ανώτατων Ελεγκτικών Ιδρυμάτων (άρθρο 39 παρ. 4 του ν.4129/2013).

Κατά τη διαδικασία του κατασταλτικού ελέγχου, γίνεται έλεγχος ως προς την τήρηση της αρχής της χρηστής δημοσιονομικής διαχείρισης, αν δηλαδή διαφυλάσσονται κατά νόμιμο τρόπο όλα τα δημόσια περιουσιακά στοιχεία, εάν δηλαδή η διαχείριση της δημόσιας περιουσίας από τους φορείς της Γενικής Κυβέρνησης διενεργείται με σωφροσύνη και χωρίς να βλάπτεται η δημοσιονομική βιωσιμότητα. Επομένως δεν αρκεί πλέον η νομιμότητα αλλά απαιτείται και η σύνδεση των χρηματοδοτήσεων με τα αποτελέσματα, δηλαδή την ποιότητα και την ποσότητα των υπηρεσιών που προσφέρονται στον

ελεγκτικού ενδιαφέροντος, σύμφωνα με το ετήσιο ελεγκτικό πρόγραμμα που αναφέρεται στην προηγούμενη παράγραφο.

πολίτη⁸⁸. Η αρχή της χρηστής δημοσιονομικής διαχείρισης στηρίζεται σε τρεις βασικές αρχές:

A) Αρχή της οικονομικότητας (economy)

Σύμφωνα με αυτήν την αρχή, τα μέσα που χρησιμοποιούνται προκειμένου να εφαρμοστούν κυβερνητικές πολιτικές πρέπει να είναι άμεσα διαθέσιμα στην κατάλληλη ποιότητα, τιμή και ποσότητα, με τη χρήση μόνο των αναγκαίων διοικητικών πόρων⁸⁹.

B) Αρχή της αποδοτικότητας (efficiency)

Η αρχή αυτή προβλέπει την καλύτερη δυνατή σχέση ανάμεσα στα μέσα που χρησιμοποιούνται και στα αποτελέσματα που επιδιώκονται⁹⁰.

Γ) Αρχή της αποτελεσματικότητας (effectiveness)

Σε αυτήν την αρχή γίνεται έλεγχος ως προς την επίτευξη συγκεκριμένων στόχων και αποτελεσμάτων που έχουν τεθεί από πριν⁹¹.

Μέσω λοιπόν της εφαρμογής των αρχών αυτών επιτυγχάνεται ο έλεγχος της απόδοσης των δημοσίων δαπανών. Η ratio legis αυτών των τριών δημοσιονομικών αρχών εντοπίζεται στους απώτερους δημοσιονομικούς στόχους και ειδικότερα στην κατά προτεραιότητα εξυπηρέτηση του δημόσιου χρέους, στην ενίσχυση της δημοσιονομικής σταθερότητας, στη διαφάνεια κλπ (Άννα Λιγωμένου, 2018)⁹².

Επιπρόσθετα, στον κατασταλτικό έλεγχο ελέγχονται και άλλου είδους πεδία, τα οποία ορίζονται με το άρθρο 39 του ν.4129/2013. Τέτοια πεδία είναι η τήρηση του ισχύοντος οικονομικού και λογιστικού συστήματος με βάση τους

⁸⁸ Α. Λιγωμένου, «Νέες Μορφές Ελέγχου από το Ε.Σ. μετά το ν.4055/2012», ΕφημΔΔ 2018, σελ. 34 επ. (37).

⁸⁹ Α. Λιγωμένου, «Νέες Μορφές Ελέγχου από το Ε.Σ. μετά το ν.4055/2012», ό.π., σελ. 37.

⁹⁰ Α. Λιγωμένου, «Νέες Μορφές Ελέγχου από το Ε.Σ. μετά το ν.4055/2012», ό.π., σελ. 37.

⁹¹ Α. Λιγωμένου, «Νέες Μορφές Ελέγχου από το Ε.Σ. μετά το ν.4055/2012», ό.π., σελ. 37.

⁹² Α. Λιγωμένου, «Νέες Μορφές Ελέγχου από το Ε.Σ. μετά το ν.4055/2012», ό.π., σελ. 38.

νόμους. Επίσης η λειτουργία της κινητής και ακίνητης περιουσίας με βάση την αρχή της χρηστής δημοσιονομικής διαχείρισης αλλά και η λήψη δανείων με βάση τα προβλεπόμενα υπό του νόμου. Τέλος, θα πρέπει να ενημερώνονται οι λογαριασμοί προκειμένου να αποτυπώνονται τα ακριβή στοιχεία οικονομικών πράξεων.

2. Ο κατασταλτικός έλεγχος των λογαριασμών

Σημαντική αρμοδιότητα του Ελεγκτικού Συνεδρίου είναι ο κατασταλτικός έλεγχος των λογαριασμών. Αυτός ο έλεγχος ασκείται στους δημοσίους υπολόγους, στους ΟΤΑ, στα υπόλοιπα ΝΠΔΔ αλλά και σε αποκεντρωμένες υπηρεσίες.

Το Ελεγκτικό Συνέδριο διαθέτει για αυτόν τον έλεγχο ελεγκτές υπαλλήλους που στελεχώνουν τις Υπηρεσίες Επιτρόπου, οι οποίες χωρίζονται στις κεντρικές και στις περιφερειακές. Ακόμη υπάρχουν 3 Γενικοί Συντονιστές που καταθέτουν διάφορες προτάσεις και τρόπους επίλυσης για τα ελεγκτικά θέματα και υιοθετούν τα ορθά μέτρα για την βελτιστοποίηση της ελεγκτικής διαδικασίας. Αυτού του είδους ο έλεγχος ολοκληρώνεται με το που εκδοθεί η Πράξη από τον Αρμόδιο Επίτροπο του Ε.Σ.

Και ο κατασταλτικός έλεγχος διακρίνεται σε έλεγχο νομιμότητας και κανονικότητας. Με βάση το Ν. 4055/2012, ο έλεγχος βασίζεται στην αρχή της χρηστής δημοσιονομικής διαχείρισης με επίκεντρο την αποδοτικότητα αλλά και στο ισχύον λογιστικό σύστημα, στην παρακολούθηση των λογαριασμών ώστε να υπάρχει σαφήνεια και ακρίβεια, στα δάνεια και στην νομιμότητά τους αλλά και στην ακίνητη και κινητή περιουσία. Έχοντας υπόψη τον ίδιο νόμο (4055/2012), ο κατασταλτικός έλεγχος είναι ετήσιος, δειγματοληπτικός και τακτικός, ειδικός, θεματικός και έκτακτος.

Ο κατασταλτικός έλεγχος εξελίσσεται παράλληλα με το νέο δημοσιονομικό σύστημα ακολουθώντας πάντοτε τις επιταγές της αρχής χρηστής δημοσιονομικής διαχείρισης και της αρχής της νομιμότητας.

III. Προθεσμία υποβολής λογαριασμού για έλεγχο

Εντός διαστήματος δύο μηνών από τη λήξη κάθε οικονομικού έτους, ή από τη λήξη της διαχείρισης των υπολόγων με οποιοδήποτε τρόπο, οι υπόλογοι υποχρεούνται να υποβάλλουν απευθείας⁹³ στο Ελεγκτικό Συνέδριο τους λογαριασμούς τους για έλεγχο, εφόσον δεν ορίζεται διαφορετικά από το νόμο⁹⁴. Η προθεσμία αυτή μπορεί να παραταθεί, για ειδικούς λόγους, μετά από αίτηση του υπολόγου, σύμφωνα με την κρίση της αρμόδιας Υπηρεσίας Επιτρόπου, για εύλογο χρονικό διάστημα, ενώ μετά από απόφαση του Ελεγκτικού Συνεδρίου μπορεί να ορίζεται ότι κάποιες κατηγορίες υπολόγων, υποβάλλουν τους λογαριασμούς διαχείρισής τους σε διαστήματα συντομότερα του έτους.⁹⁵ Στην περίπτωση ύπαρξης ελλείμματος που δημιουργεί υπόνοιες κατάχρησης ή εμποδίζει τον έλεγχο των ενεργειών του υπολόγου, ο αρμόδιος Επίτροπος του Ελεγκτικού Συνεδρίου μπορεί να διατάξει την υποβολή σε έλεγχο των λογαριασμών του πριν από τη λήξη της διαχείρισης αυτού και μέσα σε τακτή προθεσμία⁹⁶.

Επίσης, όλοι οι ταμιακοί υπόλογοι όπως και οι υπόλογοι των συμψηφισμών υποχρεούνται να υποβάλλουν τους λογαριασμούς διαχείρισης του προηγούμενου μήνα έως την 20η μέρα του επόμενου, προθεσμία που μπορεί να παραταθεί για εύλογο χρονικό διάστημα, για εξαιρετικούς λόγους, ύστερα από αίτηση του υπολόγου και σύμφωνα με την κρίση της αρμόδιας υπηρεσίας επιτρόπου.⁹⁷ Σε κάθε περίπτωση ο έλεγχος των λογαριασμών των ταμείων ολοκληρώνεται κατά τον έλεγχο των αιτήσεων των λογαριασμών, ύστερα από τον οποίο το Ελεγκτικό Συνέδριο αποφαινεται συνολικά, σύμφωνα με το άρθρο 46 για το σύνολο της διαχείρισης του δημοσίου υπολόγου.⁹⁸ Οι διατάξεις αυτές ισχύουν τόσο για τους υπολόγους

⁹³ Εξαιρείται η περίπτωση των δευτερευόντων υπολόγων.

⁹⁴ Άρθρο 44 παρ. 4 του ν. 4129/2013 και άρθρο 155 παρ. 1 του ν. 4270/2014.

⁹⁵ Άρθρο 44 παρ. 5 και 6 του ν. 4129/2013.

⁹⁶ Άρθρο 44 παρ. 7 του ν. 4129/2013.

⁹⁷ Άρθρο 43 παρ. 1 και 3 του ν. 4129/2013.

⁹⁸ Άρθρο 44 παρ. 1 του ν.4129/2013.

λογαριασμών των Ο.Τ.Α⁹⁹ όσο και για τους υπολόγους διαχείρισης υλικού του δημοσίου¹⁰⁰ και για τον έλεγχο των λογαριασμών των ΝΠΔΔ¹⁰¹.

1. Συνέπειες από τη μη υποβολή

Εάν δεν υποβληθούν προς έλεγχο στο Ελ.Συν οι λογαριασμοί ή υποβληθούν εκπρόθεσμα, ο δημόσιος υπάλληλος υφίσταται συνέπειες οι οποίες εκτείνονται από μια χρηματική ποινή μέχρι την απόλυσή του άρθρου βάσει του άρθρου 45 και του άρθρου 43 του ν.4129/2013. Αν ο υπόλογος αφήσει να παρέλθουν άπρακτες οι προθεσμίες για την υποβολή των λογαριασμών του, το Ελεγκτικό Συνέδριο μπορεί να του επιβάλει χρηματική ποινή μέχρι το ποσό των μηνιαίων αποδοχών του και συγχρόνως τον καλεί να υποβάλλει τους λογαριασμούς του μέσα σε προθεσμία που δεν υπερβαίνει τις δεκαπέντε μέρες από την ημερομηνία κοινοποίησης της πρόσκλησης¹⁰². Αν ο υπόλογος είναι άμισθος, του επιβάλλεται χρηματική ποινή μέχρι το ποσό των οκτακόσια ογδόντα ευρώ¹⁰³. Ακόμη, το Ελεγκτικό Συνέδριο μπορεί να επιβάλλει την ίδια ποινή σε περιπτώσεις που ο υπόλογος δεν συμμορφώθηκε σε διαταγές που έχουν σχέση με τον έλεγχο της διαχείρισής του. Αρμόδιο όργανο για την επιβολή χρηματικής ποινής είναι ο επίτροπος του Ελ. Συν.

Εάν όμως ο υπόλογος συνεχίζει να μην καταβάλλει τους λογαριασμούς, διατάσσεται με πράξη του Ελεγκτικού Συνεδρίου η σύνταξη των λογαριασμών από υπάλληλό του με δαπάνη του υπολόγου, εφόσον η διοίκηση δεν έχει ήδη προβεί οίκοθεν στη σύνταξή τους. Σε αυτήν την περίπτωση ύστερα από αίτηση του Ελεγκτικού Συνεδρίου μπορεί να επιβληθεί στον υπόλογο η

⁹⁹ Άρθρα 50 και 51 του ν. 4129/2013.

¹⁰⁰ Άρθρο 49 του ν. 4119/2013.

¹⁰¹ Άρθρο 53 του ν. 4129/2013 παρ. 4 στην οποία επιπλέον ορίζεται ότι κάθε δημόσια υπηρεσία υποχρεούται να ανακοινώνει χωρίς καθυστέρηση στο Ελεγκτικό Συνέδριο τη σύσταση ή κατάργηση κάθε νπδδ, ή άλλου φορέα που τελεί υπό την εποπτεία της.

¹⁰² Άρθρο 45 παρ. 1 του ν. 4129/2013.

¹⁰³ Άρθρο 45 παρ. 2 του ν. 4129/2013.

προσωρινή ή η οριστική απόλυσή του από την υπηρεσία σύμφωνα με τις κείμενες διατάξεις¹⁰⁴.

IV. Ειδικές περιπτώσεις κατασταλτικού ελέγχου

1. Ο έλεγχος των λογαριασμών των ΟΤΑ

Ο έλεγχος των λογαριασμών πρώτου και δευτέρου βαθμού τοπικής αυτοδιοίκησης καθορίζεται από διατάξεις που αφορούν στον έλεγχο των λογαριασμών των δημοσίων υπολόγων¹⁰⁵. Έχοντας ως βάση το άρθρο 98 της παραγράφου 1 του Συντάγματος, ο έλεγχος των δαπανών και των λογαριασμών της τοπικής αυτοδιοίκησης διεξάγεται από το Ελεγκτικό Συνέδριο. Ο έλεγχος των οργανισμών τοπικής αυτοδιοίκησης πρώτου βαθμού γίνεται από τον Γενικό Γραμματέα της Περιφέρειας¹⁰⁶.

Για να είναι περισσότερο επιτυχής ο έλεγχος αυτός, οι δημόσιες υπηρεσίες, τα νομικά πρόσωπα δημοσίου ή ιδιωτικού δικαίου, οι δημόσιοι οργανισμοί, τα πιστωτικά ιδρύματα γενικά και τα φυσικά πρόσωπα που κατέχουν έγγραφα, πληροφορίες ή στοιχεία σχετιζόμενα οπωσδήποτε με τα αντικείμενα του ελέγχου ή με λογαριασμούς ή δραστηριότητες κάθε Ο.Τ.Α. πρώτου και δευτέρου βαθμού που τελεί υπό έλεγχο, οφείλουν, αν τους ζητηθεί, να τα θέτουν στη διάθεση των αρμόδιων οργάνων του Ελ.Συν¹⁰⁷.

Συγκεκριμένα, το Ελεγκτικό Συνέδριο διεξάγει υποχρεωτικά τον κατασταλτικό έλεγχο στους λογαριασμούς των δήμων, των περιφερειών και των νομικών τους προσώπων δημοσίου δικαίου, καθώς και των κοινωφελών επιχειρήσεων, των επιχειρήσεων ύδρευσης αποχέτευσης και των δημοτικών ανωνύμων εταιρειών του άρθρου 266 του Κώδικα Δήμων και Κοινοτήτων¹⁰⁸. Ο έλεγχος είναι ετήσιος, τακτικός και δειγματοληπτικός, εκτός κι αν από τον

¹⁰⁴ Άρθρο 45, παρ. 5 του ν. 4129/2013.

¹⁰⁵ Άρθρο 50, παρ. 1, του ν. 4129/2013.

¹⁰⁶ Α. Δερβιτσιώτης, Σημειώσεις Συνταγματικού Δικαίου, Γ' Έκδοση, εκδ. Σάκκουλας, (2005) σελ. 144.

¹⁰⁷ Άρθρο 50, παρ. 2, του ν. 4129/2013.

¹⁰⁸ Άρθρο 51, παρ. 1, του ν. 4129/2013.

δειγματοληπτικό έλεγχο προέκυψαν λόγοι που επιβάλλουν τη γενίκευση του κατασταλτικού ελέγχου και διενεργείται μετά το τέλος κάθε οικονομικής χρήσης ή είναι έκτακτος, γενικός ή ειδικός ή θεματικός και συνίσταται στον έλεγχο νομιμότητας και κανονικότητας της διαχείρισης. Σε κάθε περίπτωση, ο Πρόεδρος του Ελεγκτικού Συνεδρίου μπορεί να διατάξει έκτακτο διαχειριστικό έλεγχο της διαχείρισης ενός οργανισμού Τοπικής Αυτοδιοίκησης ή νομικού προσώπου του δικαίου αυτού ¹⁰⁹.

Κατά τον κατασταλτικό έλεγχο ελέγχονται κυρίως α) η τήρηση της αρχής της χρηστής δημοσιονομικής διαχείρισης, β) η ορθή τήρηση του κατά περίπτωση ισχύοντος λογιστικού ή διαχειριστικού συστήματος σύμφωνα με τις αρχές και τους κανόνες που το διέπουν, γ) η τήρηση και η ενημέρωση των λογαριασμών, ώστε να απεικονίζουν με ακρίβεια το περιεχόμενο των οικονομικών πράξεων και δημοσιονομικών ενεργειών, δ) η νόμιμη καταβολή του μεριδίου τυχόν συμμετοχής ενός ή περισσοτέρων ΟΤΑ σε κάθε φύσεως νομικά πρόσωπα αυτών ή σε προγραμματικές συμβάσεις, ε) η νόμιμη λήψη δανείων, η παροχή εγγυήσεων και η τήρηση των όρων των σχετικών συμβάσεων, στ) η νόμιμη διαχείριση κινητής και ακίνητης περιουσίας, ζ) η έγκαιρη και κανονική απόδοση των υπέρ τρίτων εισπραττόμενων νομίμων δικαιωμάτων και η είσπραξη και η διαχείριση των ανταποδοτικών τελών ή άλλων ειδικών εσόδων ή των εσόδων από δάνεια ή των βεβαιωθέντων εσόδων από οφειλές και πρόστιμα εις βάρος τρίτων ¹¹⁰.

Για τον κατασταλτικό έλεγχο αρμόδιο όργανο είναι το ίδιο που είναι και για τον προληπτικό έλεγχο δαπανών. Για τις αποκεντρωμένες υπηρεσίες αρμόδιος είναι ο Επίτροπος της έδρας τους. Για την Μητροπολιτική Περιφέρεια Αττικής, αρμόδιοι είναι για τις οικείες περιφερειακές ενότητες, οι επίτροποι που ορίζονται από την Ολομέλεια του Ελεγκτικού Συνεδρίου¹¹¹.

Ο κατασταλτικός έλεγχος πρέπει να ολοκληρωθεί μέσα σε έξι μήνες από την ημερομηνία αποστολής του αντιγράφου του απολογισμού ή ισολογισμού

¹⁰⁹ Άρθρο 51, παρ. 1, του ν.4129/2013.

¹¹⁰ Άρθρο 51, παρ. 2 του ν.4129/2013.

¹¹¹ Άρθρο 51, παρ. 3 του ν.4129/2013.

του υπόχρεου για κατασταλτικό έλεγχο φορέα, ο οποίος συνοδεύεται: α) από τις σχετικές εκθέσεις και πράξεις των αρμόδιων οργάνων του, β) την έκθεση των ορκωτών λογιστών ελεγκτών, γ) από κάθε σχετικό με τον έλεγχο στοιχείο, που καθορίζεται με απόφαση της ολομέλειας του Ελ.Συν και σε κάθε περίπτωση εντός του επομένου διαχειριστικού έτους, από αυτό που αφορά ο κατασταλτικός έλεγχος¹¹².

Η σχετική έκθεση περί των αποτελεσμάτων του διενεργηθέντος κατασταλτικού ελέγχου, για το σύνολο των υπόχρεων φορέων, διαβιβάζεται στους Υπουργούς Εσωτερικών, Αποκέντρωσης και Ηλεκτρονικής Διακυβέρνησης και Οικονομικών, καθώς και στην Επιτροπή Διαφάνειας και Θεσμών της Βουλής ¹¹³.

Κατ' εξαίρεση, επιτρέπεται με κοινές αποφάσεις του αρμόδιου Υπουργού και των Υπουργών Δικαιοσύνης και Οικονομικών, Διαφάνειας και Ανθρωπίνων Δικαιωμάτων ύστερα από σύμφωνη γνώμη του Ελ.Συν, ο έλεγχος της διαχείρισης των ΟΤΑ α' βαθμού να ενεργείται επιτοπίως στο κατάστημα αυτών, εφόσον συντρέχουν ειδικοί λόγοι ¹¹⁴. Τέλος, σε περίπτωση μη καταβολής του απολογισμού ή του ισολογισμού ΟΤΑ α' βαθμού στο Ελ.Συν επιβάλλονται σε βάρος των υπαιτίων κυρώσεις οι οποίες προβλέπονται και για τους δημοσίους υπολόγους σύμφωνα με το άρθρο 45 του ν.4129/2013.

2. Ο έλεγχος άλλων ΝΠΔΔ και ΝΠΙΔ

Ο έλεγχος των λογαριασμών των ΝΠΔΔ εκτός από τους ΟΤΑ γίνονται σύμφωνα με τις διατάξεις που αφορούν τον έλεγχο των λογαριασμών των δημοσίων υπολόγων¹¹⁵. Σύμφωνα με το νόμο 4129/2013, κατ' εξαίρεση επιτρέπεται με κοινές αποφάσεις του αρμόδιου Υπουργού και των Υπουργών Οικονομικών και Δικαιοσύνης, Διαφάνειας και Ανθρωπίνων Δικαιωμάτων, ύστερα από σύμφωνη γνώμη του Ελεγκτικού Συνεδρίου, ο έλεγχος της

¹¹² Άρθρο 51, παρ. 4 του ν.4129/2013.

¹¹³ Άρθρο 51, παρ. 5 του ν.4129/2013.

¹¹⁴ Άρθρο 51, παρ. 8 του ν.4129/2013.

¹¹⁵ Άρθρο 53,παρ. 1, του ν. 4129/2013.

διαχείρισης των Ν.Π.Δ.Δ να ενεργείται στο κατάστημά τους, εφόσον συντρέχουν ειδικοί λόγοι ¹¹⁶.

Ελέγχονται επίσης με κατασταλατικό έλεγχο όχι μόνο τα ΝΠΔΔ αλλά και τα ΝΠΙΔ, εφόσον υπήχθησαν στην οικεία αρμοδιότητα του Ελεγκτικού Συνεδρίου με ειδική διάταξη του νόμου¹¹⁷. Τέτοια ειδική διάταξη νόμου υπάρχει εφόσον το νομικό πρόσωπο έχει ήδη υπαχθεί στον προληπτικό έλεγχο του Ελ.Συν ¹¹⁸.

Από την άλλη, με βάση το άρθρο 54 του προαναφερθέντος νόμου, πραγματοποιείται και δειγματοληπτικός έλεγχος των ΝΠΔΔ. Έτσι λοιπόν η Ολομέλεια του Ελεγκτικού Συνεδρίου εκδίδει κατ' έτος πρόγραμμα ελέγχου λογαριασμών των ΝΠΔΔ εκτός από τους ΟΤΑ. Με το πρόγραμμα αυτό καθορίζονται: α) τα ΝΠΔΔ που θα τεθούν σε έλεγχο, β) η περίοδος διαχείρισης ανά οικονομικά έτη που θα υποβληθεί σε έλεγχο, γ) το ποσοστό της δειγματοληψίας, το οποίο σε κάθε περίπτωση δεν μπορεί να αφορά λιγότερες από τριάντα πράξεις διαχείρισης και το πέντε τοις εκατό των πιστώσεων του προϋπολογισμού κάθε οικονομικού έτους που ελέγχεται, δ) το όριο ανοχής σφάλματος, η υπέρβαση του οποίου επιβάλλει τη διενέργεια καθολικού ελέγχου, το οποίο δε μπορεί να είναι μεγαλύτερο από το ενάμισι τοις εκατό των πράξεων διαχείρισης ή του ύψους των πιστώσεων που ελέγχθηκαν, ε) ο χώρος διενέργειας του ελέγχου, που μπορεί να είναι και το κατάστημα του νομικού προσώπου που ελέγχεται ή άλλος χώρος όπου φυλάσσονται τα κρίσιμα στοιχεία, στ) η ημερομηνία περάτωσης του ελέγχου¹¹⁹.

Το πρόγραμμα του ελέγχου κοινοποιείται μέσα σε εύλογο χρόνο από την έκδοσή του, στους αρμόδιους για την εποπτεία των νομικών προσώπων Υπουργούς και στα νομικά πρόσωπα, τα οποία θα υποβληθούν στον έλεγχο, ενώ ο έλεγχος διενεργείται από τις αρμόδιες καθ' ύλην Υπηρεσίες Επιτρόπου

¹¹⁶ Άρθρο 53, παρ. 2, του ν. 4129/2013.

¹¹⁷ Ε. Μπάλτα, Ο θεσμός του δημοσίου υπολόγου στο ελληνικό δημοσιονομικό σύστημα, ό.π., σελ. 162.

¹¹⁸ Ε. Μπάλτα, ό.π., σελ. 162.

¹¹⁹ Άρθρο 54, παρ. 1, του ν. 4129/2013.

του Ελεγκτικού Συνεδρίου ή από ομάδες ελέγχου οριζόμενες από τον Πρόεδρο για το σκοπό αυτό ¹²⁰. Το νομικό πρόσωπο για το οποίο αποφασίστηκε ο επιτόπιος έλεγχος, ενημερώνεται από τον αρμόδιο Επίτροπο ή τον Πρόεδρο για την ημερομηνία έναρξης του ελέγχου πέντε εργάσιμες ημέρες πριν από την έναρξη του ελέγχου. Κατά τον επιτόπιο έλεγχο, μπορεί να παρίσταται και εκπρόσωπος του νομικού προσώπου. Για κάθε νομικό πρόσωπο συντάσσεται μετά τον έλεγχο ειδική έκθεση, στην οποία διασταυρώνονται αιτιολογημένα παρατηρήσεις σχετικές με τη βελτίωση της διαχείρισης του νομικού προσώπου η οποία και αποστέλλεται στους αρμόδιους φορείς¹²¹.

Η Ολομέλεια προγραμματίζει τους ανωτέρω ελέγχους έτσι ώστε τα νομικά πρόσωπα να υποβάλλονται σε έλεγχο τουλάχιστον κάθε τέσσερα χρόνια¹²². Σε επείγουσες ή έκτακτες περιπτώσεις, το πρόγραμμα ελέγχου για μεμονωμένα νομικά πρόσωπα δύναται να εκδώσει και ο Πρόεδρος του Ελεγκτικού Συνεδρίου¹²³.

ΙVΙ. Κατάργηση προληπτικού ελέγχου ΟΤΑ

Σημαντική αλλαγή επήλθε στον οικονομικό έλεγχο των δαπανών των Οργανισμών Τοπικής Αυτοδιοίκησης από την 1η Αυγούστου 2019, αφού σύμφωνα με τον νόμο 4611/2019 παύει να ασκείται προληπτικός έλεγχος στις δαπάνες των ΟΤΑ από το Ελεγκτικό Συνέδριο.

Με το άρθρο 10 παρ. 10 του Ν. 4337/2015 αντικαταστάθηκε η υποπερίπτωση α' της περ. α' του άρθρου 31 του Ν. 4270/2014 και ύστερα από την τροποποίησή της με το αρ. 125 του Ν. 4611/2019 ισχύει ως εξής: «Από 31-7-2019, κατά παρέκκλιση των σχετικών διατάξεων του ν. 4129/2013, δεν ασκείται προληπτικός έλεγχος στις δαπάνες των ΟΤΑ και των προαναφερομένων λοιπών νομικών προσώπων...».

¹²⁰ Άρθρο 54, παρ. 2 και 3, του ν. 4129/2013.

¹²¹ Άρθρο 54, παρ. 3, του ν. 4129/2013.

¹²² Άρθρο 54, παρ. 4, του ν. 4129/2013.

¹²³ Άρθρο 54, παρ. 5, του ν. 4129/2013.

Η κατάργηση του προληπτικού ελέγχου ψηφίστηκε στην Ενότητα 2.4.1. ν.4336/2015, ΦΕΚ Α' 94/14.8.2015. Είναι δε αμφίβολης συνταγματικότητας, μολονότι συνιστά μνημονιακή υποχρέωση, καθώς ο προληπτικός έλεγχος προβλέπεται στο Σύνταγμα και δεν μπορεί να καταργηθεί με νόμο.

Βάσει της Αιτιολογικής Έκθεσης του Ν.4611/2019 «συνιστάται σοβαρή μεταρρυθμιστική τομή στο πεδίο ελέγχου των δημοσίων δαπανών, η οποία αποσκοπεί αφενός στην αποτροπή καθυστερήσεων στην εξόφλησή τους και αφετέρου στην ενίσχυση της διαφάνειας και της λογοδοσίας των οργάνων που είναι επιφορτισμένα με την πραγματοποίηση των πληρωμών». Επίσης η υλοποίηση από τους πρώτους μήνες εφαρμογής της, προϋποθέτει συγκεκριμένα συνοδευτικά μέτρα, όπως την ενεργοποίηση και ενίσχυση των υφιστάμενων υπηρεσιών εσωτερικού ελέγχου των φορέων και τον εκσυγχρονισμό των διαδικασιών και πληροφοριακών συστημάτων που τις υποστηρίζουν, χωρίς τα οποία δεν είναι δυνατή η πλήρης εφαρμογή της.

Κατόπιν πιέσεων των συλλογικών οργάνων της Τοπικής Αυτοδιοίκησης, στις 24 Απριλίου του 2019 δημοσιεύθηκε στην Εφημερίδα Της Κυβερνήσεως το νομοσχέδιο που περιλάμβανε την επανέναρξη του προληπτικού ελέγχου του Ελεγκτικού Συνεδρίου επί των δαπανών των Ο.Τ.Α. Με τη νομοθετική αυτή ρύθμιση δόθηκε παράταση έως την 01-01-2020 (αρ. 58 του ν. 4607/2019). Παρόλα αυτά, λίγες ημέρες μετά, με εκπρόθεσμη τροπολογία, προβλέφθηκε ότι η άσκηση του προληπτικού ελέγχου θα πραγματοποιείται μέχρι και την 31^η Ιουλίου 2019, με μόνη εξαίρεση το Οργανισμό Προνοιακών Επιδομάτων & Κοινωνικής Αλληλεγγύης καθώς και των φορέων γενικής κυβέρνησης που εποπτεύονται από το Υπουργείο Υγείας και υπάγονταν στον προληπτικό έλεγχο του ΕλΣυν. (αρ. 125 του ν. 4611/2019), έτσι ώστε να διασφαλιστεί ο απολύτως αναγκαίος χρόνος για την καλύτερη προετοιμασία και μετάβαση των φορέων στο νέο σύστημα, προκειμένου να είναι δυνατή η αποτελεσματική ανταπόκρισή τους στις αυξημένες απαιτήσεις που συνεπάγεται η κατάργηση του προληπτικού ελέγχου.

ΜΕΡΟΣ Δ΄: Ο ΚΑΤΑΛΟΓΙΣΜΟΣ

I. Το έλλειμμα και η καταλογιστική πράξη

1. Η έννοια του ελλείμματος

Με βάση τα όσα έχουν αναλυθεί σε προηγούμενα κεφάλαια, για να πραγματοποιηθεί καταλογισμός στον υπόλογο πρέπει να βρεθεί ορισμένο έλλειμμα στη διαχείρισή του. Βάσει του νόμου 4270/2014, έλλειμμα δημοσίου υπολόγου είναι οποιαδήποτε έλλειψη χρημάτων, αξιών, υλικού που διαπιστώνεται με τη νόμιμη διαδικασία στη διαχείρισή του, καθώς και οποιαδήποτε άλλη κατάσταση διαχείρισης που θεωρείται έλλειμμα από το νόμο¹²⁴.

Ως έλλειμμα λοιπόν θεωρείται η έλλειψη χρημάτων, δηλαδή «η επί ελάττον αδικαιολόγητη συμπεριφορά μεταξύ της ποσότητας και χρημάτων, υλικού, αξιών που έπρεπε να υπάρχει βασιζόμενα στα διαχειριστικά στοιχεία»¹²⁵.

Ως έλλειμμα θεωρείται επίσης 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 γίνει αχρεώστητα από υπαιτιότητα του υπολόγου.
- ε) Είναι άσχετη με το σκοπό της διαχείρισης¹²⁶.

Σημαντικό είναι το χρονικό διάστημα της δημιουργίας ελλείμματος, αφού τότε δημιουργείται η υποχρέωση του υπευθύνου για την αποκατάστασή του και εκδίδεται και η καταλογιστική απόφαση, ενώ με βάση το διάστημα αυτό ορίζονται και τα πρόσωπα που πρέπει να καταλογισθούν.

¹²⁴ Άρθρο 152, παρ. 1, του ν. 4270/2014.

¹²⁵ Ελ. Συν. Ολομ., 3283/2013, 1913/1992, 10137/1995, Τμ. IV, 160/2004.

¹²⁶ Άρθρο 152, παρ. 2, του ν. 4270/2014.

Ακόμη, έλλειμμα αποτελεί και κάθε πληρωμή που βασίζεται σε μη νόμιμο τίτλο, που θεωρείται ο τίτλος πληρωμής όχι μόνο όταν ορισμένα εξωτερικά γνωρίσματα είναι ανεπαρκή όπως η έλλειψη υπογραφής αρμόδιου οργάνου, αλλά και όταν τα δικαιολογητικά στα οποία στηρίζεται αποδειχθούν πλαστά ή βεβαιώνουν πραγματικά γεγονότα αναληθή ¹²⁷.

Με την έννοια του ελλείμματος εξομοιώνονται με βάση το άρθρο 152 παρ.11 του ν.4270/2014, η απώλεια ή φθορά τίτλων και απαιτήσεων του Δημοσίου, εφόσον έχει προκληθεί ζημία στο Δημόσιο και δεν οφείλεται σε ανωτέρα βία ή απρόβλεπτα γεγονότα¹²⁸. Στο άρθρο 63 του ν.4129/2013 είναι διαφορετική από την έννοια του ελλείμματος η απώλεια, έλλειψη, φθορά χρημάτων, υλικού ή δικαιολογητικών και παραστατικών πληρωμής κάθε είδους, είτε με την πράξη που εκδίδεται κατά τον έλεγχο των ετήσιων λογαριασμών είτε και προηγουμένως με ιδιαίτερη πράξη¹²⁹. Η απώλεια δηλαδή επέρχεται από άλλους παράγοντες, ενώ ο καταλογισμός ελλείμματος ενέχει την ευθύνη της διαχείρισης του υπολόγου.

2. Ο καταλογισμός του ελλείμματος

Ένα σημαντικό στοιχείο της έννοιας του ελλείμματος είναι η έλλειψη που διαπιστώνεται σε περιουσιακό στοιχείο του κράτους¹³⁰. Το έλλειμμα μπορεί να διαπιστωθεί με τρεις τρόπους: αρχικά αν ελεγχθεί ο δημόσιος υπόλογος, έπειτα όταν ο ίδιος παραδώσει σε άλλον τη διαχείρισή του και τέλος από το Ελεγκτικό Συνέδριο κι ακολουθεί η καταλογιστική απόφαση του ελέγχοντος.

Οποιοδήποτε έλλειμμα αναπληρώνεται από τον υπόλογο μέσα σε σαρανταοκτώ ώρες, διαφορετικά αυτός απομακρύνεται από τη διαχείριση αμέσως και καταλογίζεται με το ποσό του ελλείμματος που βεβαιώνεται,

¹²⁷ Ε. Μπάλτα, Ο θεσμός του δημοσίου υπολόγου στο ελληνικό δημοσιονομικό σύστημα, ό.π., σελ. 100.

¹²⁸ Άρθρο 152, παρ.11, του ν. 4270/2014.

¹²⁹ Άρθρο 63, παρ. 1, του ν. 4129/2013.

¹³⁰ Ε. Μπάλτα, ό.π., σελ. 102.

χωρίς αναβολή, ως δημόσιο έσοδο, λαμβάνεται δε και κάθε άλλο απαραίτητο μέτρο για την εξασφάλιση της απαίτησης του Δημοσίου. Εφόσον συντρέχει περίπτωση δόλου ή βαριάς αμέλειας του υπολόγου (άπιστη διαχείριση), πέραν των προηγούμενων μέτρων, ο υπόλογος ευθύνεται και πειθαρχικά ¹³¹.

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, το έλλειμμα καταλογίζεται επίσης από τα όργανα του Ελ.Συν. κατά τον τακτικό ή έκτακτο έλεγχο των δημοσίων λογαριασμών το αργότερο εντός 10 ετών από της υποβολής σε αυτό των δικαιολογητικών απόδοσης λογαριασμού της διαχείρισής τους ¹³².

Αν το έλλειμμα δεν βασίζεται σε δόλο ή βαριά αμέλεια του υπολόγου, το αρμόδιο για τον καταλογισμό όργανο μπορεί να εγκρίνει την τμηματική καταβολή μέχρι 24 μηνιαίες δόσεις, χωρίς προσαύξηση εκπρόθεσμης καταβολής¹³³.

3. Η καταλογιστική πράξη

Κατά τον έλεγχο των δημοσίων υπολόγων από το Ελεγκτικό Συνέδριο, είναι πιθανόν είτε να καταλήξει στο «ορθώς έχειν», είτε στην έκδοση καταλογιστικών πράξεων σε βάρος των υπευθύνων. Καταλογισμός είναι η εκτελεστή διοικητική πράξη με την οποία η αρμόδια διοικητική αρχή διαπιστώνει το έλλειμμα του Δημοσίου ή του ν.π.δ.δ. και προσδιορίζει το ποσό αυτής προς το σκοπό της περαιτέρω βεβαίωσης και είσπραξης του από το Δημόσιο Ταμείο¹³⁴. Ο χαρακτήρας της καταλογιστικής πράξης είναι διπλής φύσεως: αφενός έχει **αποκαταστατικό** χαρακτήρα αφού σκοπός του είναι η άμεση αποκατάσταση της ζημίας που επήλθε στο Δημόσιο από τη δημιουργία

¹³¹ Άρθρο 152 παρ. 2, του ν. 4270/2014.

¹³² Άρθρο 152 παρ. 3, του ν. 4270/2014.

¹³³ Άρθρο 152 παρ. 5, του ν. 4270/2014.

¹³⁴ Ι. Καραβοκύρης, Έννοια και Φύση της Καταλογιστικής Πράξης, Νομικό Βήμα, 2006, σελ. 304-305.

ελλείμματος, αφετέρου έχει χαρακτήρα **κυρωτικό** εις βάρος του καταλογιζόμενου, μέσω της επιβολής προσαυξήσεων στην περίπτωση εκπρόθεσμης καταβολής¹³⁵.

Στη διαδικασία ελέγχου και νομιμότητας του κύρους της καταλογιστικής πράξης που προβαίνει αυτεπαγγέλτως το Ελεγκτικό Συνέδριο όταν εξετάζει με έφεση, έρχεται στη πρώτη γραμμή η έρευνα της αρμοδιότητας του καταλογισαντος οργάνου, με λίγα λόγια αν αυτό μπορεί από τον νόμο να εκδώσει καταλογιστικές πράξεις¹³⁶. Η έκδοση της καταλογιστικής πράξης πρέπει να αναγράφει το όνομα του δικαιούχου προσώπου υπέρ του οποίου διενεργείται ο καταλογισμός αλλά και το νομικό πρόσωπο που αποτελεί ένα από τα μέρη της καταλογιστικής σχέσης, ειδάλλως η απόφαση είναι νομικά πλημμελής.

Για να εκδοθεί η καταλογιστική απόφαση αρμόδιο όργανο είναι ο οικονομικός επιθεωρητής, ο οικείος διατάκτης και το Ελεγκτικό Συνέδριο¹³⁷. Η πράξη του καταλογισμού και ο διοικητικός καταναγκασμός πραγματοποιείται αρχικά χωρίς τη μεσολάβηση της δικαστικής εξουσίας¹³⁸. Επομένως, ο καταλογισμός αυτός συμβαδίζει με τα άρθρα 20 παρ.1 και 26 παρ.3 του Συντάγματος, αφού δεν αποκλείει και δεν θίγει την έκταση της δικαστικής προστασίας του καταλογιζόμενου προσώπου.

4. Αιτιολογία καταλογιστικής πράξης

Η καταλογιστική πράξη είναι εκ του νόμου αιτιολογητέα και επιβάλλεται από διάφορες νομοθετικές διατάξεις. Θα πρέπει να γίνονται νομίμως γνωστά όλα εκείνα τα στοιχεία που συμπεριλήφθηκαν ώστε να θεμελιωθεί. Βασικά στοιχεία που θα πρέπει να εκτίθενται είναι η αιτία του καταλογισμού με αναφορά σε συγκεκριμένα και πραγματικά περιστατικά, το

¹³⁵ Ι. Καραβοκύρης, Έννοια και Φύση της Καταλογιστικής Πράξης, ό.π., σελ. 305.

¹³⁶ Ε. Μπάλτα, Ο θεσμός του δημοσίου υπολόγου στο ελληνικό δημοσιονομικό σύστημα, ό.π., σελ. 106.

¹³⁷ Άρθρο 152, παρ.3 του ν. 4270/2014.

¹³⁸, Ι. Καραβοκύρης, Έννοια και Φύση της Καταλογιστικής Πράξης, ό.π., σελ. 304.

πρόσωπο του καταλογιζομένου και η ιδιότητά του ως υπολόγου, το έλλειμμα και ο τρόπος που δημιουργήθηκε αλλά και ο χρόνος που δημιουργήθηκε. Επιπλέον θα πρέπει να αναγράφεται το ύψος του καταλογιζομένου ποσού ¹³⁹.

Ως αιτιολογία μπορεί να θεωρηθεί όλη εκείνη η σειρά των παραστατικών και δικαιολογητικών που οδηγούν στην καταλογιστική πράξη. Είναι απαραίτητο στοιχείο να γίνει σαφές και ακριβές το στοιχείο της αιτίας του καταλογισμού ακόμη κι αν είναι συνοπτικό. Εάν δεν αναφερθεί κανένα από τα προαναφερθέντα στοιχεία της αιτίας του καταλογισμού τότε η καταλογιστική απόφαση καθίσταται ασαφής, ελλιπής και μη νόμιμη και δεν μπορεί να γίνει έλεγχος της νομιμότητάς της, δεν υπάρχουν στοιχεία για την υπεράσπιση των δικαιωμάτων του καταλογιζόμενου άρα παρακωλύεται η άσκηση του άρθρου 20 του Συντάγματος σχετικά με την παροχή έννομης προστασίας ¹⁴⁰.

5. Προσαυξήσεις καταλογιστικής πράξης

Σε βάρος του υπολόγου καταλογίζονται και οι καταλογιζόμενες οριζόμενες προσαυξήσεις. Το ύψος των προσαυξήσεων δεν μπορεί να υπερβεί το 300% του χρέους που οφείλεται¹⁴¹. Ο σκοπός του νομοθέτη σύμφωνα με την τελευταία διάταξη δεν είναι να αποκαταστήσει μόνον τη ζημιά που προκλήθηκε αλλά να επιβληθεί στον καταλογιζόμενο ποινή ή κύρωση.

Ο υπόλογος απαλλάσσεται από τις προσαυξήσεις στην περίπτωση που αποδείξει ότι η παράλειψη ή το έλλειμμα δεν οφείλεται σε δόλο ή βαριά αμέλεια. Ο καταλογιζόμενος λοιπόν φέρει το βάρος απόδειξης των σημαντικών γεγονότων σχετικά με την θεμελίωση του βαθμού υπαιτιότητάς του ¹⁴².

¹³⁹ Ε. Μπάλτα, Ο θεσμός του δημοσίου υπολόγου στο ελληνικό δημοσιονομικό σύστημα, ό.π., σελ. 110.

¹⁴⁰ Ε. Μπάλτα, ό.π., σελ. 113.

¹⁴¹ Ι. Καραβοκύρης, Έννοια και Φύση της Καταλογιστικής Πράξης, ό.π., σελ. 305.

¹⁴² Ι. Καραβοκύρης, Έννοια και Φύση της Καταλογιστικής Πράξης, ό.π., σελ. 305.

Έχοντας υπόψη το άρθρο 409 του ΑΚ, όταν οι προσαυξήσεις είναι υπέρμετρες ο δικαστής μπορεί να τις διορθώνει με εργαλείο την αρχή της αναλογικότητας¹⁴³.

II. Ο καταλογισμός των δημοσίων υπολόγων

1. Αρμόδια όργανα του καταλογισμού

Ο καταλογισμός στον δημόσιο υπόλογο δεν ανήκει μόνο στην αρμοδιότητα του Ελεγκτικού Συνεδρίου. Σύμφωνα με το άρθρο 152 του ν.4270/2014, 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 υπολόγων¹⁴⁴. Αρμόδια λοιπόν όργανα για τον καταλογισμό είναι και διοικητικά όργανα.

Τα διοικητικά αυτά όργανα έχουν την αρμοδιότητα αυτή συγχρόνως με τον Επίτροπο του Ελεγκτικού Συνεδρίου, σύμφωνα με το άρθρο 46 του ν.4129/2013. Έτσι λοιπόν, ο αρμόδιος Επίτροπος του Ελ.Συν 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 είσπραξης ή βεβαιώνει σε πίστωση αυτού το τυχόν πλεόνασμα¹⁴⁵.

Την τελική απόφαση σχετικά με τη νομιμότητα του καταλογισμού την έχει το Ελεγκτικό Συνέδριο. Η δικαιοδοσία του Ελ.Συν η οποία έχει κατοχυρωθεί συνταγματικά για την απόφαση του καταλογισμού, σημαίνει ότι είναι αρμόδιο για την συγκέντρωση και τον έλεγχο των προσώπων που συνέβαλαν στη δημιουργία ελλείμματος. Αν δεν έχουν συγκεντρωθεί όλα τα

¹⁴³ Ι. Καραβοκύρης, Έννοια και Φύση της Καταλογιστικής Πράξης, ό.π., σελ. 307.

¹⁴⁴ Άρθρο 152, παρ. 3, του ν. 4270/2014.

¹⁴⁵ Άρθρο 46, παρ. 1, του ν. 4129/2013.

απαραίτητα δικαιολογητικά, αρμόδιο όργανο τότε είναι το Κλιμάκιο του Ελ.Συν¹⁴⁶.

2. Το δικαίωμα προηγούμενης ακρόασης

Όταν εκδίδεται καταλογιστική πράξη σε βάρος του υπολόγου, αυτό σημαίνει ότι εκείνος βρίσκεται ενώπιον μιας δυσμενούς απόφασης – διοικητικής πράξης. Για αυτό και του δίνεται η δυνατότητα της προηγούμενης ακρόασης με βάση το άρθρο 20 παρ.2 του Συντάγματος. Η δυνατότητα αυτή έγκειται στο γεγονός ότι μπορεί να εκφράσει την δική του άποψη προτού αποφανθεί το όργανο του καταλογισμού.

Τα τελευταία έτη η νομολογία έχει δεχθεί ότι η κλήση για να αναπληρωθεί το έλλειμμα ικανοποιεί το δικαίωμα της προηγούμενης ακρόασης, έχοντας υπόψη φυσικά ολόκληρο το φάκελο της υπόθεσης.

Αν η διοίκηση προβεί κατευθείαν σε απόφαση περί καταλογισμού χωρίς να έχει υπάρξει προηγουμένως η ακρόαση του υπολόγου, τότε εκείνη πάσχει ακυρότητας.

Για την κατηγορία των αχρεωστήτως λαβόντων υπάρχει μια διαφορά σε σχέση με τους υπολόγους. Για τους πρώτους δεν απαιτείται η προηγούμενη ακρόασή τους αφού ο καταλογισμός τους ενεργείται κατά δέσμια αρμοδιότητα χωρίς καμία σχέση με την υποκειμενική συμπεριφορά του διοικουμένου.

III. Ένδικα μέσα κατά της καταλογιστικής πράξης

1. Η αρμοδιότητα του Ελεγκτικού Συνεδρίου

Έχοντας υπόψη το άρθρο 98 του Συντάγματος, η εκδίκαση διαφορών σχετικά με τους ελέγχους των λογαριασμών των δημοσίων υπολόγων αλλά

¹⁴⁶ Ελ. Συν. Ολομ. Πρακτικά της 5ης Γεν. Συν. της 06.03.2013.

και των ΟΤΑ ή άλλων νομικών προσώπων, ανήκει στην αρμοδιότητα του Ελεγκτικού Συνεδρίου. Το Ελ. Συν λοιπόν είναι υπεύθυνο ώστε να επιλύσει διαφορές που θα προκύψουν στο πλαίσιο του καταλογισμού για τους δημοσίους υπολόγους, τους de jure, και τους de facto¹⁴⁷.

Σύμφωνα με την υπ' αριθμ. 1104/2007 απόφαση, το Ελ. Συν. επιτρέπεται να εκδικάσει διαφορές που απορρέουν από τον έλεγχο των λογαριασμών¹⁴⁸. Η έννοια δηλαδή του ελέγχου των λογαριασμών ανήκει στο Ελ. Συν. Επίσης αποφασίστηκε ότι σαν λογαριασμός νοείται η οποιαδήποτε απεικόνιση εσόδων και εξόδων δημοσίας διαχειρίσεως ενώ σαν έλεγχος λογαριασμών οποιαδήποτε ενέργεια δημοσίας αρχής η οποία γίνεται αυτεπάγγελτα ή και όχι, το οποίο σαν συνέπεια έχει έστω μια επιβεβαίωση του λογαριασμού της δημόσιας διαχείρισης.

Συνεπώς, με την παραπάνω απόφαση της Ολομέλειας, που την ακολουθεί μέχρι και σήμερα το Ανώτατο Δημοσιονομικό Δικαστήριο, στις αρμοδιότητες του Ελ. Συν. υπάγονται οι διαφορές που δημιουργήθηκαν από έλεγχο λογαριασμών είτε έγινε από το Ελ. Συν είτε από άλλα διοικητικά όργανα και οι διαφορές που ξεκινώντας από τον έλεγχο των λογαριασμών τους κατέληξαν σε καταλογισμό δημοσίων υπολόγων και μη.

2. Η Έφεση

Η έφεση αποτελεί το κύριο τακτικό εισαγωγικό ένδικο βοήθημα με σκοπό την εκδίκαση διαφορών από καταλογισμό, το οποίο επιδιώκει την εξαφάνιση ή μεταρρύθμιση της προσβαλλόμενης καταλογιστικής πράξης και η άσκησή του γίνεται ενώπιον του αρμοδίου Τμήματος του Ελεγκτικού Συνεδρίου¹⁴⁹.

¹⁴⁷ Ελ. Συν. Ολομ. Αποφ. 1104/2007.

¹⁴⁸ Ελ. Συν. Ολομ. Αποφ. 1104/2007.

¹⁴⁹ Ε. Μπάλτα, Ο θεσμός του δημοσίου υπολόγου στο ελληνικό δημοσιονομικό σύστημα, ό.π., σελ. 175 & άρθρο 70 παρ. 2 του ν. 4129/2013 που ορίζει ότι το Ελεγκτικό Συνέδριο δικάζει σε Ολομέλεια τις αιτήσεις αναίρεσης κατά αποφάσεων των Τμημάτων, αλλά κάθε άλλη δικαιοδοτική του αρμοδιότητα ασκείται μέσω των Τμημάτων.

Με την άσκηση έφεσης εκδικάζεται η υπόθεση σε πρώτο και τελευταίο βαθμό και εξαντλείται η αρμοδιότητα του οργάνου που εξέδωσε την καταλογιστική πράξη¹⁵⁰. Με έφεση προσβάλλονται καταλογιστικές πράξεις των Υπουργών, των μονοπρόσωπων ή συλλογικών διοικητικών οργάνων, των διοικητικών αρχών, των Οικονομικών επιθεωρητών ή άλλου φορέα επί διαχείρισης υλικού, αξιών, χρηματικού του Δημοσίου, του ΝΠΔΔ, των ΟΤΑ, και των ΝΠΙΔ που χρηματοδοτούνται από εθνικούς ή κοινοτικούς πόρους καθώς και των Επιτρόπων του Ελ.Συν, οι οποίες πράξεις εκδίδονται μετά από έλεγχο λογαριασμών και αφορούν τόσο καταλογισμούς υπολόγων όσο και εκκαθαριστών αποδοχών και αχρεωστήτως λαβόντων¹⁵¹.

Η προθεσμία για την άσκηση έφεσης κατά των ανωτέρω πράξεων για το Δημόσιο, τα νομικά πρόσωπα δημοσίου δικαίου, τους ΟΤΑ, τα νομικά πρόσωπα ιδιωτικού δικαίου που χρηματοδοτούνται από εθνικούς ή κοινοτικούς πόρους και για τον Γενικό Επίτροπο Επικρατείας του Ελ.Συν είναι εξήντα ημέρες και αρχίζει από την περιέλευση της προσβαλλόμενης πράξης σε αυτούς¹⁵². Με την έφεση η υπόθεση μεταβιβάζεται στο αρμόδιο Τμήμα του Ελ.Συν και το δικαστήριο εφαρμόζει τον κατά χρόνο της έκδοσης της εκκαλούμενης πράξης ισχύοντα νόμο, ενώ στην κατ' έφεση δίκη επιτρέπεται η επίκληση και προσαγωγή νέων αποδεικτικών μέσων¹⁵³.

Ο ιδιώτης διάδικος θα πρέπει να καταβάλει ένα παράβολο για την ασκούμενη έφεση, το οποίο για τις καταλογιστικές πράξεις ορίζεται σε ποσοστό 1% του ποσού που αμφισβητείται, με κατώτατο ποσό τα τριάντα ευρώ¹⁵⁴. Με βάση το άρθρο 73 του παραπάνω νόμου, το δικαστήριο, αν μέχρι την πρώτη συζήτηση δεν καταβληθεί παράβολο ή αν αυτό που καταβλήθηκε είναι ελλιπές, κατ' αίτηση του υπόχρεου για την καταβολή, χορηγεί σ' αυτόν προθεσμία μέχρι πέντε ημέρες, η οποία αρχίζει από την επόμενη της

¹⁵⁰ Άρθρο 80, παρ.3, του ν. 4129/2013.

¹⁵¹ Άρθρο 80, παρ.1, του ν. 4129/2013.

¹⁵² Άρθρο 80, παρ.2, του ν. 4129/2013.

¹⁵³ Ε. Μπάλτα, ό.π., σελ.179.

¹⁵⁴ Ε. Μπάλτα, ό.π., σελ.179.

συζήτησης της υπόθεσης, για την καταβολή ή τη συμπλήρωση του παραβόλου και την προσκόμιση του αποδεικτικού καταβολής τους¹⁵⁵.

Το Δικαστήριο οφείλει να χρησιμοποιήσει κάθε είδους αποδεικτικό μέσο όπως έγγραφα, μάρτυρες, ομολογίες, αυτοψία προκειμένου να εξακριβώσει τα αληθή στοιχεία. Το Δικαστήριο συνεκτιμά το βαθμό υπαιτιότητας του καταλογισθέντος, την προσωπική και οικογενειακή του οικονομική κατάσταση, τη βαρύτητα της δημοσιονομικής παράβασης, τις συνθήκες τέλεσής της και το επελθόν από αυτήν αποτέλεσμα¹⁵⁶. Μπορεί επίσης, να απαλλάξει τον καταλογισθέντα και από το συνολικό ακόμη ποσό του καταλογισμού, αν κρίνει ότι συνέτρεχε στο πρόσωπο του καταλογισθέντος πλάνη για το δημιουργηθέν έλλειμμα¹⁵⁷.

Τέλος, σχετικά με το ανασταλτικό αποτέλεσμα της έφεσης, η έφεση ενώπιον του Ελεγκτικού Συνεδρίου δεν αναστέλλει την εκτέλεση της πράξης ή απόφασης εκτός αν η αναστολή διαταχθεί με απόφαση του Ελεγκτικού Συνέδριου, που εκδίδεται, ύστερα από αίτηση του εκκαλούντος ή του Γενικού Επιτρόπου της Επικρατείας, πριν αυτό αποφανθεί για έφεση ή αν από το νόμο ορίζεται ότι η έφεση αναστέλλει την εκτέλεση της πράξης ή απόφασης κατά της οποίας στρέφεται¹⁵⁸.

3. Η αναθεώρηση

Για τις καταλογιστικές πράξεις των Επιτρόπων του Ελ.Συν. μπορεί να ασκηθεί αίτηση αναθεώρησης είτε από τον υπόλογο είτε από τον εγγυητή του, μέσα στην προθεσμία ενός έτους από την κοινοποίηση. Οι πράξεις του Ελ. Συν. που εκδίδονται σύμφωνα με το άρθρο 46 του ν.4129/2013 υπόκεινται σε αίτηση αναθεώρησης, που ασκείται είτε από τον Γενικό Επίτροπο της

¹⁵⁵ Άρθρο 73, παρ.1, του ν.4129/2013.

¹⁵⁶ Άρθρο 81, του ν.4129/2013.

¹⁵⁷ Άρθρο 81, του ν.4129/2013.

¹⁵⁸ Άρθρο 84, του ν.4129/2013.

Επικρατείας σε αυτό είτε από τον υπόλογο ή τον εγγυητή του είτε αυτεπαγγέλτως από το Ελεγκτικό Συνέδριο¹⁵⁹.

Η πράξη που εκδίδει επί των αιτήσεων αναθεώρησης το Ελ. Συν. είναι εκτελεστική και προσβάλλεται με το ένδικο μέσο της έφεσης¹⁶⁰. Η αίτηση αναθεώρησης του υπολόγου ή του εγγυητή είναι απαράδεκτη αν δεν προσαρτάται σε αυτή γραμμάτιο είσπραξης από το δημόσιο ταμείο για την καταβολή παραβόλου ίσου προς δέκα τοις εκατό του αμφισβητούμενου με την αίτηση της αναθεώρησης ποσού, το οποίο σε κάθε περίπτωση δεν μπορεί να είναι κατώτερο των δεκαπέντε ευρώ¹⁶¹.

Η αίτηση της αναθεώρησης επιτρέπεται να ασκηθεί μέσα σε προθεσμία ενός έτους από την κοινοποίηση στον υπόλογο της προσβαλλόμενης πράξης¹⁶². Λόγοι αναθεώρησης είναι η πλάνη περί τα πράγματα ή λόγω λογιστικού λάθους, αν προσκομισθούν νέα κρίσιμα έγγραφα, αν η πράξη στηρίχθηκε σε καταθέσεις μαρτύρων που καταδικάστηκαν για ψευδορκία ή απαλλάχθηκαν αλλά η ψευδορκία αναγνωρίστηκε δικαστικά, αν η πράξη στηρίχθηκε σε πλαστά έγγραφα, εφόσον η πλαστογραφία αναγνωρίστηκε δικαστικά έστω και στο σκεπτικό της δικαστικής απόφασης ή του βουλεύματος¹⁶³.

Αν παρέλθει η παραπάνω ετήσια προθεσμία, αίτηση αναθεώρησης επιτρέπεται στις δύο τελευταίες περιπτώσεις και μέσα σε έξι μήνες από τότε που ο αιτών έλαβε γνώση ότι αναγνωρίστηκε δικαστικά η πλαστότητα των εγγράφων ή η ψευδορκία. Στις ίδιες περιπτώσεις, επιτρέπεται και η αυτεπάγγελτη αναθεώρηση από το Ελ. Συν. μέσα στην ίδια προθεσμία, η οποία αρχίζει από τότε που το Ελ. Συν έλαβε γνώση ότι αναγνωρίστηκε δικαστικά η πλαστότητα των εγγράφων ή η ψευδορκία¹⁶⁴.

Η αίτηση αναθεώρησης δεν αναστέλλει την εκτέλεση της προσβαλλόμενης πράξης, ενώ δεν επιτρέπεται η αναθεώρηση πράξης που έχει

¹⁵⁹ Άρθρο 48, παρ.1, του ν. 4129/2013.

¹⁶⁰ Άρθρο 48, παρ.10, του ν. 4129/2013.

¹⁶¹ Άρθρο 48, παρ.7, του ν. 4129/2013.

¹⁶² Άρθρο 48, παρ.3, του ν. 4129/2013.

¹⁶³ Άρθρο 48, παρ.3, του ν. 4129/2013.

¹⁶⁴ Άρθρο 48, παρ.4, του ν. 4129/2013.

εκδοθεί ύστερα από άσκηση αίτησης αναθεώρησης¹⁶⁵. Επίσης, δεν είναι δεκτή αίτηση αναθεώρησης, που στηρίζεται σε άλλο λόγο, για κεφάλαια της πράξης για τα οποία έχει ήδη ασκηθεί η αίτηση αναθεώρησης¹⁶⁶.

Το Ελ. Συν. δύναται, αυτεπαγγέλτως ή ύστερα από αίτηση του Γενικού Επιτρόπου της Επικρατείας σε αυτό, να ανακαλεί ή τροποποιεί οποτεδήποτε τις πράξεις του, κατά την ίδια διαδικασία της έκδοσής τους, εφόσον από νεότερα στοιχεία βεβαιωθεί ότι αυτές στηρίχθηκαν σε μη υφιστάμενες προϋποθέσεις. Επίσης, δύναται να διορθώνει πράξεις του που εκδόθηκαν κατά τον έλεγχο των λογαριασμών δημοσίων υπολόγων για επανόρθωση εσφαλμένης κατάταξης διαχειριστικών πράξεων του υπολόγου, εφόσον όμως από τη διόρθωση αυτή δεν επέρχεται χρέωση ή πίστωση του υπολόγου ¹⁶⁷.

Κάθε αίτηση δε προς το Ελεγκτικό Συνέδριο που αφορά πράξη η οποία εκδόθηκε από αυτό, εφόσον στηρίζεται σε νέα έγγραφα, για το περιεχόμενο των οποίων δεν έκρινε σχετικώς η πράξη αυτή, δεν θεωρείται ένδικο μέσο αναθεώρησης αλλά ως νέα αίτηση που εξετάζεται για πρώτη φορά ¹⁶⁸.

Τέλος, επιτρέπεται η αναθεώρηση χρηματικών ενταλμάτων πληρωμής δαπανών, που έχουν θεωρηθεί από Επίτροπο του Ελ. Συν, στο πλαίσιο του διενεργουμένου από αυτό προληπτικού ελέγχου των δαπανών του Δημοσίου ή ΝΠΔΔ, καθώς και πράξεων του αρμόδιου Κλιμακίου του Ελ. Συν, με τις οποίες επιλύθηκε διαφωνία υπέρ της θεώρησης χρηματικού εντάλματος ή πράξεως επί λογαριασμών, κατόπιν αίτησης του Υπουργού Οικονομικών ή των κατά νόμο εξουσιοδοτημένων από αυτό οργάνων. Στην περίπτωση αυτή, ως λόγοι αναθεώρησης των ανωτέρω πράξεων δύνανται να προβάλλονται, πέραν των αναφερόμενων λόγων, και η πλάνη περί το νόμο και ο εντοπισμός κατά τη διενέργεια επιγενόμενων διοικητικών ελέγχων, νέων κρίσιμων εγγράφων που στοιχειοθετούν εξ αντικειμένου την απόρριψη της θεωρηθείσας δαπάνης¹⁶⁹.

¹⁶⁵ Άρθρο 48, παρ.2, του ν. 4129/2013.

¹⁶⁶ Άρθρο 48, παρ.6, του ν. 4129/2013.

¹⁶⁷ Άρθρο 48, παρ.5, του ν. 4129/2013.

¹⁶⁸ Άρθρο 48, παρ.11, του ν. 4129/2013.

¹⁶⁹ Άρθρο 48, παρ.12, του ν. 4129/2013.

Από την αίτηση αναθεώρησης κατά των πράξεων του Επιτρόπου, που δίδεται από τις διατάξεις του άρθρου 48 του ν.4129/2013¹⁷⁰ διαφέρει το έκτακτο ένδικο μέσο της αναθεώρησης κατά αποφάσεων του Ελεγκτικού Συνεδρίου, που καθιερώνεται από το συνδυασμό των άρθρων 89 του ν.4129/2013 και 105-108 του π.δ. 1225/1981. Με βάση το άρθρο 89 του ν.4129/2013, οι οριστικές αποφάσεις Τμημάτων υπόκεινται στο ένδικο μέσο της αναθεώρησης, το οποίο ασκεί στο Τμήμα που εξέδωσε την απόφαση, σύμφωνα με όσα ορίζονται στο άρθρο 48, είτε ο Γενικός Επίτροπος της Επικρατείας ή ο αρμόδιος Υπουργός είτε ο ενδιαφερόμενος με την καταβολή του παραβόλου που ορίζεται στην παρ.3 του άρθρου 73. Κατά της απόφασης που εκδόθηκε επί εφέσεως δεν επιτρέπεται αναθεώρηση αν για το ίδιο κεφάλαιο ασκήθηκε αίτηση αναθεώρησης της πράξης κατά το άρθρο 48¹⁷¹.

¹⁷⁰ Ε. Μπάλτα, Ο θεσμός του δημοσίου υπολόγου στο ελληνικό δημοσιονομικό σύστημα, ό.π., σελ. 191.

¹⁷¹ Άρθρο 89, παρ.1, του ν. 4129/2013.

ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑΤΑ

Στην εκπόνηση της παρούσας εργασίας έγινε απόπειρα να εξεταστούν κεντρικά σημεία του δημοσιονομικού ελέγχου, με έμφαση στην διασαφήνιση και στην ανάπτυξη της έννοιας και της ευθύνης του δημοσίου υπολόγου. Ο δημόσιος υπόλογος δεν θα πρέπει να αντιμετωπίζεται ως ένας απλός θεσμός, μα θα πρέπει να τονιστεί η σημασία του, καθώς η ευθύνη του είναι μεγαλύτερη σε σχέση με αυτή των άλλων δημοσίων υπαλλήλων, λόγω του γεγονότος ότι η ευθύνη του είναι και χρηματική. Ο δημόσιος υπόλογος είναι και ο μόνος που φέρει δημοσιολογιστική ευθύνη και που υφίσταται τον κίνδυνο του καταλογισμού όχι μόνο ως προς την διαχείριση της δημόσιας δαπάνης αλλά και για το κατά πόσο νόμιμη είναι αυτή. Ένας από τους βασικούς στόχους που θα πρέπει να τεθούν είναι η επαναδιατύπωση της έννοιας του δημοσίου υπολόγου αλλά και η έννοια του ελλείμματος που διαμορφώνει τη δημοσιολογιστική ευθύνη στο πρόσωπο του υπολόγου.

Η καλύτερη λειτουργία της δημόσιας διοίκησης και των δημοσιονομικών υπηρεσιών εξαρτάται εν πολλοίς και από την ορθή λειτουργία του θεσμού αυτού. Αναδεικνύοντας την σημασία του θεσμού αυτού και τη δυναμική του παρουσία στον δημοσιονομικό τομέα και στο πλαίσιο του δημοσιονομικού ελέγχου, έγινε μια προσπάθεια εκτίμησης των σωστών λειτουργιών του και δε θα ήταν υπερβολή να υποστηριχτεί ότι στο πλαίσιο της παρούσας συγκυρίας περισσότερο από ποτέ είναι αναγκαίο να επιτευχθεί η βέλτιστη λειτουργία της χρηστής δημοσιονομικής διοίκησης.

Ο στόχος είναι να επιτευχθεί ορθή δημοσιονομική διακυβέρνηση, πράγμα το οποίο απαιτεί ενισχυμένους ελεγκτικούς μηχανισμούς, ώστε να καταπολεμηθεί η διαφθορά και η κακοδιαχείριση.

Η δημόσια διοίκηση θα πρέπει να επικεντρωθεί στην πάταξη των παθογενειών, όπως της παρανομίας, της διαφθοράς, της κακοδιοίκησης και της αναποτελεσματικότητας, ώστε και ο δημοσιονομικός τομέας να μπορέσει να λειτουργήσει ορθολογικά και αποτελεσματικά.

Τα προβλήματα του δημοσιονομικού τομέα είναι αρκετά και το νομοθετικό πλαίσιο δεν ευνοεί την επίλυσή τους αφού υπάρχει κατακερματισμός του σε κάθε φορέα και ελεγκτικό μηχανισμό. Θα ήταν εύλογο να επιφορτιστεί τις ευθύνες ένα και μόνο διοικητικό όργανο, για παράδειγμα για τον έλεγχο του δημοσίου υπολόγου, και στην περίπτωση αυτή το μοναδικό αυτό όργανο θα ήταν επιφορτισμένο και υπεύθυνο για τη βελτίωση αυτού του θεσμού.

Οπωσδήποτε τα σημάδια στην πορεία της αλλαγής της δημόσιας διοίκησης, στο πλαίσιο της αποσκοπούμενης διοικητικής μεταρρύθμισης είναι φανερά. Τα τελευταία κυρίως χρόνια έχουν υπάρξει νέες νομοθετικές ρυθμίσεις στο δημοσιονομικό χώρο, εστιάζοντας στη διαχείριση και στον έλεγχο των κρατικών δαπανών από το Ελεγκτικό Συνέδριο. Ορισμένες βέβαια αμφίβολης συνταγματικότητας, όπως η κατάργηση του προληπτικού ελέγχου από το Ελεγκτικό Συνέδριο, καθώς η τάση είναι να δοθεί έμφαση στον κατασταλτικό έλεγχο.

Το Ελεγκτικό Συνέδριο, ως Ανώτατο Δημοσιονομικό Δικαστήριο, έχει επεκτείνει το έργο του. Για παράδειγμα, έχει καθιερωθεί ως αντικείμενο του ελέγχου η εφαρμογή της χρηστής δημοσιονομικής διαχείρισης, ώστε να μην γίνεται ο έλεγχος μόνο μιας δαπάνης αλλά και κατά πόσο η δαπάνη ήταν αυτή που απαιτούνταν για το σκοπό που έπρεπε να καλύψει. Η εισαγωγή της χρηστής δημοσιονομικής διαχείρισης, αποτελεί επομένως κριτήριο και για την άσκηση του κατασταλτικού ελέγχου. Ελπίζουμε, έχοντας αυτόν τον γνώμονα, στην καλύτερη λειτουργία της δημόσιας διοίκησης, ώστε να διαφυλαχθεί στο μέγιστο δυνατό μέτρο η δημόσια περιουσία και το δημόσιο συμφέρον.

ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ - ΑΡΘΡΟΓΡΑΦΙΑ

ΕΛΛΗΝΙΚΗ

Γκουζή Κ. Αθ., (1991), «*Δημόσιο Λογιστικό - Αρχές Διοίκησης και Διαχείρισης εσόδων και εξόδων του κράτους*», Θεσσαλονίκη, Εκδ. Σάκκουλα.

Δερβιτσιώτης Άλκης, (2005), «*Σημειώσεις Οργανωτικού Δικαίου, Οργάνωση του κράτους*», Γ' έκδοση, Αθήνα, Εκδ. Σάκκουλα.

Δημητρόπουλος Α. (2014), Ο προληπτικός έλεγχος δαπανών, <http://andreasdimitropoulos.blogspot.com/2014/11/98.html>, (08-10-2019).

Δημολιού Χ., (2019), «*Η προσφυγή στη Δημόσια Διοίκηση*», Εκδ. Παπαζήση.

Δημολιού Χ., (2019), «*Εσωτερικός έλεγχος και διαφάνεια*», Σημειώσεις από τις πανεπιστημιακές παραδόσεις της διδάσκουσας Δρ. Δημολιού Χριστίνας στο πλαίσιο του Π.Μ.Σ Δημόσια Διοίκηση και Τοπική Αυτοδιοίκηση, Πανεπιστήμιο Θεσσαλίας

Καραβοκύρης Ι, (2006), *Έννοια και Φύση της Καταλογιστικής Πράξης*, Νομικό Βήμα 2006, σελ. 303 επ.

Κοκκίδου Α., (2002), *Αρχείο Νομολογίας - Μηνιαία Νομική Επιθεώρηση*, Τεύχος 3, Μάιος- Ιούνιος, 2002, «*Ο δημόσιος υπόλογος και η ευθύνη από πράξη ή παράλειψη κατά την εκτέλεση των καθηκόντων*».

Κόντης Αντ, και Χαρ. Τσαρδανίδης, (2012), «*Διεθνής Πολιτική Οικονομία*», Ινστιτούτο Διεθνών Οικονομικών, Β' Έκδοση, Εκδ. Παπαζήση.

Κόρσος Δ. , (1995), «*Διοικητικό Δίκαιο*», γενικό μέρος, εκδ.Αντ. Ν. Σάκκουλα, Αθήνα – Κομοτηνή

Λαζαράτος, Π. (1992), «*Το Δικαίωμα Ακροάσεως στη Διοικητική Διαδικασία*». Αθήνα-Κομοτηνή: Αντ. Ν. Σάκκουλας.

Λιγωμένου Ά., (2018), *Εφημερίδα Δημόσιας Διοίκησης – Ιανουάριος 2018, Μελέτες- Απόψεις*, «*Νέες μορφές ελέγχου από το Ελεγκτικό Συνέδριο μετά το ν. 4055/2012*»

Λιανός Θ., Gregory Mankiw & Mark P.Taylor, (2010), «*Αρχές Οικονομικής Θεωρίας*», Τόμος Β', Εκδ. Gutenberg.

Μαραγκού Γ. - Βλαχέα Κυριακή - Χρυσανθάκης Χαράλαμπος Γ, (2016), Ελεγκτικό Συνέδριο, Μελέτες – Συμβολές – Διαγράμματα – Νομολογία - Υποδείγματα, Νομική Βιβλιοθήκη

Μηλιώνης Αλ. Ν., «*Το Ελεγκτικό Συνέδριο. Σύγχρονες τάσεις και εξελίξεις*», (2012), Εκδ. Νομική Βιβλιοθήκη.

Μηλιώνης Αλ. Ν., (2003), «*Διοικητική Δίκη*», (2003), ΙΕ', Τεύχος 2º.

Μπάλτα Γ. Ευ, (2016), «*Ο θεσμός του δημοσίου υπολόγου στο ελληνικό δημοσιονομικό σύστημα*», Αθήνα-Θεσσαλονίκη, Εκδ. Σάκκουλα.

Μπάλτα Γ. Ευαγγελία, (2014), *Εφημερίδα Δημόσιας Διοίκησης – Φεβρουάριος 2014, Νομολογία Ελληνικά Δικαστήρια, «Η αρχή της αναλογικότητας και ο καταλογισμός των δημοσίων υπολόγων».*

Μπάλτα Γ. Ε., (2013), «*Η νομική φύση του Ελεγκτικού Συνεδρίου και οι ελεγκτικού χαρακτήρα αρμοδιότητές του*», Σχόλιο στη ΔΕΕ 19.12.2012 C-363/11, ΕφημΔΔ 2013, σελ. 20 επ.

Μπάλτα Γ. Ε., (2007), «*Προς μια χρηστή δημοσιονομική διαχείριση: Ο ρόλος των υπηρεσιών δημοσιονομικού ελέγχου*», Εφημ.ΔΔ-1/2007, σελ.12.

Παπαδημητρίου Δ. Γεώργιος, Σωτηρέλης Δ. Γιώργος, (2001), «*Το Σύνταγμα της Ελλάδος*», 7η έκδοση, Αθήνα, Εκδ. Καστανιώτη.

Σπηλιωτόπουλος Ε, (2011), «*Εγχειρίδιο Διοικητικού Δικαίου*», Τόμος 1', (14η Έκδοση). Νομική Βιβλιοθήκη.

Στασινόπουλος Μ., (1966), «*Μαθήματα δημοσιονομικού δικαίου*», Αθήνα 1966, Τάχος

Χριστοφιλόπουλος Δ., (2007), «*Εισαγωγή στο Δίκαιο*», 3η έκδοση, Εκδ. Σάκκουλα.

ΞΕΝΟΓΛΩΣΣΗ ΝΟΜΟΘΕΣΙΑ

INTOSAI, The Lima Declaration, 1977, (επανέκδοση 1998).
<http://www1.worldbankorg/publicsector/pe/befa05/LimaDeclaration.pdf>.(07-10-2019)

ΝΟΜΟΘΕΣΙΑ

N.ΑΥΟΖ'/1887

N. 2362/1995

N.4129/2013

N.4270/2014

N. 4607/2019

N. 4611/2019

ΠΔ 774/1980

ΝΟΜΟΛΟΓΙΑ

Απόφ. Ολ. Ελεγκτ. Συν. 723/2012

Ελ. Συν. Τμ.1, Απόφαση 1219/2004.

Ελ. Συν. Ολομ. 4314/2013, 3283/2013, 1913/1992, 10137/1995, Τμ. IV, 160/2004.

Ελ. Συν. Ολομ. Τμ. IV, Απόφαση 2147/2005

Ελ. Συν. Ολομ. Απόφαση 1104/2007.

Ελ. Συν. Ολομ. Απόφαση 3442/2009.

Ελ. Συν. Ολομ. Πρακτικά της 5ης Γεν. Συν. της 06.03.2013.

ΔΙΑΔΙΚΤΥΟ

www.minfin.gr, Γενική Διεύθυνση Δημοσιονομικού Ελέγχου.

www.taxheaven.gr

www.kallipos.gr, «Ελληνικά Ακαδημαϊκά Ηλεκτρονικά Συγγράμματα και Βοηθήματα», *Εισαγωγή στο Διοικητικό Δίκαιο*.

www.lawnet.gr

www.areiospagos.gr

www.portal.tee.gr

www.euretirio.com

www.epdm.gr