

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

**ΔΗΜΟΣΙΟΝΟΜΙΚΟΣ ΕΛΕΓΧΟΣ ΤΩΝ ΔΑΠΑΝΩΝ ΤΟΥ ΕΛΛΗΝΙΚΟΥ  
ΚΡΑΤΟΥΣ ΑΠΟ ΤΟ ΕΛΕΓΚΤΙΚΟ ΣΥΝΕΔΡΙΟ  
Ο ΡΟΛΟΣ ΤΩΝ ΔΗΜΟΣΙΩΝ ΥΠΟΛΟΓΩΝ**

**ΜΕΤΑΠΤΥΧΙΑΚΗ ΔΙΠΛΩΜΑΤΙΚΗ ΕΡΓΑΣΙΑ  
ΜΕΜΤΣΑ ΦΛΩΡΕΝΤΙΑ**

ΕΠΙΒΛΕΠΩΝ ΚΑΘΗΓΗΤΗΣ : ΚΟΡΟΝΤΖΗΣ ΤΡΥΦΩΝ

ΛΑΡΙΣΑ  
ΑΚΑΔΗΜΑΪΚΟ ΕΤΟΣ : 2019-2020

## **ΒΕΒΑΙΩΣΗ ΑΥΤΟΔΥΝΑΜΗΣ ΣΥΓΓΡΑΦΗΣ ΤΗΣ ΕΡΓΑΣΙΑΣ**

*«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».*

Η Δηλούσα  
Μέμτσα Φλωρεντία

## **ΕΥΧΑΡΙΣΤΙΕΣ**

Θα ήθελα να ευχαριστήσω ειλικρινά τον Καθηγητή και Επιβλέποντα της παρούσας Διπλωματικής Μεταπτυχιακής εργασίας , Κ. Κοροντζή Τρύφων, για την καθοδήγηση και την πολύτιμη στήριξή του στην ολοκλήρωση αυτής της εργασίας.

Επίσης, θα ήθελα να ευχαριστήσω όλους τους Καθηγητές καθώς και το σύνολο του εκπαιδευτικού προσωπικού του Προγράμματος Μεταπτυχιακών Σπουδών «*Δημόσια Διοίκηση και Τοπική Αυτοδιοίκηση*» του Πανεπιστημίου Θεσσαλίας – Γενικού Τμήματος Λάρισας, οι οποίοι ως έχοντες ακαδημαϊκή εμπειρία και γνώση, συνέβαλλαν με τρόπο ουσιαστικό καθ' όλη τη διάρκεια των μεταπτυχιακών σπουδών μου.

Τέλος, θα ήθελα να εκφράσω την ευγνωμοσύνη μου στην οικογένεια μου για την αμέριστη συμπαράσταση και κατανόηση τους, σε αυτή τη δύσκολη μα συνάμα ανεκτίμητη εμπειρία.

*Αφιερωμένη στα παιδιά μου, Αριστέα και Γιώργο*

## ΠΕΡΙΛΗΨΗ

Είναι γενικά παραδεκτό ότι οι κρατικές δαπάνες πρέπει να βασίζονται σε ένα αποτελεσματικό και συνάμα αποδοτικό σύστημα δημοσιονομικής διαχείρισης και ελέγχου.

Σύμφωνα με την ισχύουσα νομοθεσία, το Ελεγκτικό Συνέδριο ως ανώτατο δημοσιονομικό δικαστήριο, ασκεί, πλην των δικαστηριακών του αρμοδιοτήτων και τον εξωτερικό έλεγχο των δημοσίων δαπανών καθώς και των δημοσίων εσόδων του ελληνικού Κράτους. Πυρήνας δε, των ελεγκτικών του αρμοδιοτήτων αποτελεί ο κατασταλτικός έλεγχος των λογαριασμών της διαχείρισης των δημόσιων φορέων. Κεντρική έννοια του κατασταλτικού ελέγχου είναι οι Δημόσιοι Υπόλογοι, οι οποίοι μετέχουν στην εκτέλεση του προϋπολογισμού ως διαχειριστές του δημόσιου πλούτου.

Προς αυτή τη κατεύθυνση, αντικειμενικός σκοπός της παρούσας εργασίας είναι η παρουσίαση του Ελεγκτικού Συνεδρίου μέσω της παράθεσης των βασικών ελεγκτικών αρμοδιοτήτων που ασκεί στους φορείς του Δημοσίου καθώς και η διασύνδεσή του με το θεσμό των Δημοσίων Υπολόγων, προβάλλοντας όλες τις παραμέτρους της έννοιας, της ευθύνης καθώς και της υποχρέωσης της λογοδοσίας του Υπολόγου, έννοια η οποία καθίσταται ουσιώδης για το δημοσιονομικό δίκαιο στην Ελλάδα αλλά και διεθνώς.

Η εκπόνηση της παρούσας βασίστηκε στη διεξοδική μελέτη της ελληνικής βιβλιογραφίας, στην εξέταση των σχετικών συνταγματικών και νομοθετικών διατάξεων καθώς και των σημαντικότερων νομολογιακών αποφάσεων.

Τα συμπεράσματα της παρούσας εργασίας, περιστρέφονται γύρω από τις πρόσφατες νομοθετικές ρυθμίσεις που συντελέστηκαν στο πεδίο του δημοσιονομικού ελέγχου και που αφορούν την αναδιοργάνωση του συστήματος του εξωτερικού ελέγχου από το Ελεγκτικό συνέδριο αλλά και την εναρμόνιση του θεσμού των Δημοσίων Υπολόγων στις νέες απαιτήσεις του εκσυγχρονισμένου πλέον πλαισίου άσκησης δημοσιονομικού ελέγχου.

**Λέξεις – Κλειδιά :** Δημοσιονομικός έλεγχος, Δημοσιονομική διαχείριση, Δημόσιος Υπόλογος, Κρατικές δαπάνες, Κρατικός προϋπολογισμός, Ελεγκτικό Συνέδριο, Λογοδοσία, Κατασταλτικός έλεγχος.

## ABSTRACT

It is generally accepted that public expenditure must be based on an effective and efficient system of financial management and control.

Under current law, the Court of Audit, as the supreme financial court, exercises in addition to its judicial powers and external control of public expenditure and the public revenue of the Greek State. At the core of its audit function, is the ex post auditing of the accounts of the management of public entities. The Accounting Officers is central to the concept of the ex post auditing, who in turn exercises control of the budget as the managers of public wealth.

To this end, the objective of this paper is to present the Court of Audit by outlining the key audit responsibilities exercised by State entities and to link it with the institution of Public Accountants, highlighting all areas of responsibility, as well as the Accountability Officer's responsibilities, a concept that is central to Greek and international fiscal law.

The research methodology of this paper was based on a thorough analysis of Greek references, the examination of relevant constitutional and legislative provisions, as well as the most significant case-law decisions.

The main findings of this paper focus on recent legislation in the area of financial control concerning the reorganization of the Court of Auditors' external audit system and the merging of the institution of Public Accountants with the new requirements of the modernized framework of financial control.

**Key – Words :** Financial control, Financial management, Accounting Officer, Public expenditures, State budget, Court of Audit, Accountability, Ex post Audit.

## ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΑ

ΒΕΒΑΙΩΣΗ ΑΥΤΟΔΥΝΑΜΗΣ ΣΥΓΓΡΑΦΗΣ ΤΗΣ ΕΡΓΑΣΙΑΣ.....	ii
ΕΥΧΑΡΙΣΤΙΕΣ.....	iii
ΠΕΡΙΛΗΨΗ.....	iv
ABSTRACT.....	v
ΠΙΝΑΚΑΣ ΣΥΝΤΟΜΟΓΡΑΦΙΩΝ.....	viii
ΚΑΤΑΛΟΓΟΣ ΣΧΗΜΑΤΩΝ.....	ix
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 1 <sup>ο</sup> : ΕΙΣΑΓΩΓΗ.....	1
1.1 : Σημασία και σκοπός του μελετώμενου θέματος .....	2
1.2 : Μεθοδολογία έρευνας .....	3
1.3 : Δομή εργασίας.....	3
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 2 <sup>ο</sup> : ΕΙΣΑΓΩΓΙΚΗ ΠΡΟΣΕΓΓΙΣΗ ΣΤΟ ΑΝΤΙΚΕΙΜΕΝΟ ΤΟΥ ΔΗΜΟΣΙΟΝΟΜΙΚΟΥ ΕΛΕΓΧΟΥ.....	6
2.1 : ΕΙΣΑΓΩΓΙΚΑ.....	6
2.2 : ΓΕΝΙΚΑ – ΚΡΑΤΙΚΟΣ ΠΡΟΫΠΟΛΟΓΙΣΜΟΣ.....	6
<b>2.2.1 : Βασικές Αρχές κατάρτισης του προϋπολογισμού.....</b>	<b>9</b>
<b>2.2.2 : Διαδικασία εκτέλεσης του προϋπολογισμού.....</b>	<b>11</b>
<b>2.2.3 : Απολογισμός και Ισολογισμός του κράτους.....</b>	<b>15</b>
2.3 : ΑΡΜΟΔΙΑ ΔΗΜΟΣΙΟΝΟΜΙΚΑ ΟΡΓΑΝΑ ΕΚΤΕΛΕΣΗΣ ΔΗΜΟΣΙΩΝ ΔΑΠΑΝΩΝ.....	16
2.4 : ΟΡΙΣΜΟΣ ΕΛΕΓΧΟΥ – ΔΙΑΚΡΙΣΕΙΣ & ΜΟΡΦΕΣ ΔΗΜΟΣΙΟΝΟΜΙΚΟΥ ΕΛΕΓΧΟΥ.....	19
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3 <sup>ο</sup> : ΤΟ ΕΛΕΓΚΤΙΚΟ ΣΥΝΕΔΡΙΟ .....	24
3.1 : Η ΕΞΕΛΙΞΗ ΤΟΥ ΣΥΝΤΑΓΜΑΤΙΚΟΥ & ΝΟΜΟΘΕΤΙΚΟΥ ΠΛΑΙΣΙΟΥ ΛΕΙΤΟΥΡΓΙΑΣ ΤΟΥ ΕΛΛΗΝΙΚΟΥ ΕΛΕΓΚΤΙΚΟΥ ΣΥΝΕΔΡΙΟΥ .....	24
3.2 : Η ΔΙΕΞΑΓΩΓΗ ΔΗΜΟΣΙΟΝΟΜΙΚΟΥ ΕΛΕΓΧΟΥ ΑΠΟ ΤΟ ΕΛΕΓΚΤΙΚΟ ΣΥΝΕΔΡΙΟ....	30
<b>3.2.1 : Ο προληπτικός έλεγχος των δημοσίων δαπανών.....</b>	<b>31</b>
<b>3.2.1.1 : Η κατάργηση του προληπτικού ελέγχου.....</b>	<b>34</b>
<b>3.2.2 : Ο προσυμβατικός έλεγχος των διοικητικών συμβάσεων.....</b>	<b>37</b>
<b>3.2.3 : Το πλαίσιο του κατασταλτικού ελέγχου.....</b>	<b>42</b>
3.3 : ΤΟ ΣΥΓΧΡΟΝΟ ΠΛΑΙΣΙΟ ΔΗΜΟΣΙΟΝΟΜΙΚΟΥ ΕΛΕΓΧΟΥ ΑΠΟ ΤΟ ΕΛΕΓΚΤΙΚΟ ΣΥΝΕΔΡΙΟ .....	47
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 4 <sup>ο</sup> : Ο ΘΕΣΜΙΚΟΣ ΡΟΛΟΣ ΤΟΥ ΔΗΜΟΣΙΟΥ ΥΠΟΛΟΓΟΥ.....	53
4.1 : ΠΡΟΣΕΓΓΙΣΗ ΤΗΣ ΕΝΝΟΙΑΣ ΤΟΥ ΔΗΜΟΣΙΟΥ ΥΠΟΛΟΓΟΥ .....	53
<b>4.1.1 : Το οργανικό κριτήριο .....</b>	<b>55</b>
<b>4.1.2 : Το λειτουργικό κριτήριο.....</b>	<b>57</b>

4.1.2.1 : Οι <i>de jure</i> και οι <i>de facto</i> δημόσιοι υπόλογοι .....	57
4.1.2.2 : Η έννοια του συνευθυνόμενου προσώπου .....	60
4.1.2.3 : Η έννοια του αχρεωστήτως λαβόντος.....	63
4.1.3 : Κατηγορίες Δημοσίων Υπολόγων .....	66
4.2 : ΑΣΥΜΒΙΒΑΣΤΑ ΚΑΙ ΑΠΑΓΟΡΕΥΣΕΙΣ ΤΩΝ ΔΗΜΟΣΙΩΝ ΥΠΟΛΟΓΩΝ.....	75
4.3 : ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΙΣ ΤΩΝ ΥΠΟΛΟΓΩΝ .....	77
4.4 : ΕΥΘΥΝΗ ΤΩΝ ΔΗΜΟΣΙΩΝ ΥΠΟΛΟΓΩΝ.....	79
4.4.1 : Η έννοια του ελλείμματος.....	79
4.4.2 : Η δημοσιολογιστική ευθύνη.....	81
4.4.3 : Άλλες μορφές ευθύνης.....	84
4.5 : ΕΛΕΓΧΟΣ ΚΑΙ ΕΠΟΠΤΕΙΑ ΕΠΙ ΤΩΝ ΔΗΜΟΣΙΩΝ ΥΠΟΛΟΓΩΝ.....	85
4.6 : ΚΑΤΑΛΟΓΙΣΜΟΣ ΔΗΜΟΣΙΟΥ ΥΠΟΛΟΓΟΥ – Η ΠΕΡΙΠΤΩΣΗ ΤΟΥ ΕΛΕΓΚΤΙΚΟΥ ΣΥΝΕΔΡΙΟΥ.....	89
4.6.1 : Μορφή καταλογιστικής πράξης.....	89
4.6.2 : Αντικείμενο και υποκείμενα του καταλογισμού.....	90
4.6.3 : Διαδικασία καταλογισμού .....	92
4.6.3.1 : Σύνταξη Φύλλου Μεταβολών και Ελλείψεων.....	92
4.6.3.2 : Έκδοση καταλογιστικής πράξης – Περιεχόμενο - Τεκμηρίωση.....	93
4.6.4 : Ένδικη προστασία του υπολόγου έναντι καταλογιστικών πράξεων .....	94
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 5 <sup>ο</sup> : ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑΤΑ – ΠΡΟΤΑΣΕΙΣ – ΜΕΛΛΟΝΤΙΚΗ ΕΡΕΥΝΑ.....	98
ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ .....	102
Ελληνική Βιβλιογραφία.....	102
Νομοθετικό & Συνταγματικό πλαίσιο.....	106
Νομολογία.....	109
Ξενόγλωσση βιβλιογραφία.....	111
Διαδικτυακές πηγές.....	112

## ΠΙΝΑΚΑΣ ΣΥΝΤΟΜΟΓΡΑΦΙΩΝ

Β.Δ	: Βασιλικό Διάταγμα
Γ.Δ.Δ.Ε	: Γενική Δ/νση Δημοσιονομικού Ελέγχου
Γ.Ε.Δ.Δ	: Γενική Επιθεωρήτρια Δημόσιας Διοίκησης
Γ.Λ.Κ	: Γενικό Λογιστήριο του Κράτους
Δ.Ε.Π	: Διεθνή Ελεγκτικά Πρότυπα
Δ.Ο.Υ	: Δημόσιες Οικονομικές Υπηρεσίες
ΕλΣυν	: Ελεγκτικό Συνέδριο
ΚΔΛ	: Κανόνες Δημοσίου Λογιστικού
ΚΝΕΣ	: Κώδικας Νόμων Ελεγκτικού Συνεδρίου
Κ.Π	: Κρατικός Προϋπολογισμός
Κ.Υ.Α	: Κοινή Υπουργική Απόφαση
Ν.Π.Δ.Δ	: Νομικά Πρόσωπα Δημοσίου Δικαίου
Ο.Τ.Α	: Οργανισμοί Τοπικής Αυτοδιοίκησης
Π.Δ	: Προεδρικό Διάταγμα
Π.Δ.Ε	: Πρόγραμμα Δημοσίων Επενδύσεων
Τ.τ.Ε	: Τράπεζα της Ελλάδος
Φ.Ε.Κ	: Φύλλο Εφημερίδας Κυβέρνησης
Φ.Μ.Ε	: Φύλλο Μεταβολών & Ελλείψεων
Χ.Ε.Π	: Χρηματικό Ένταλμα Προπληρωμής
Υ.Δ.Ε	: Υπηρεσίες Δημοσιονομικού Ελέγχου



## **ΚΑΤΑΛΟΓΟΣ ΣΧΗΜΑΤΩΝ**

**Σχήμα 2.1 :** Στάδια είσπραξης δημοσίων εσόδων.....σελ.12

**Σχήμα 2.2 :** Στάδια διενέργειας δημοσίων εξόδων.....σελ.13

## ΚΕΦΑΛΑΙΟ 1<sup>ο</sup> : ΕΙΣΑΓΩΓΗ

Σύμφωνα με τις μεταβολές που έχουν συντελεστεί, τόσο σε εθνικό όσο και σε ευρωπαϊκό επίπεδο, στο πεδίο του δημοσιονομικού ελέγχου αλλά και όλων των διαδικασιών που αφορούν στις κρατικές δαπάνες, κατέστη απαραίτητη πλέον η ανάγκη για δημοσιονομική εξυγίανση της χώρας μας, η οποία επιτυγχάνεται πρωτίστως μέσω της διαφύλαξης της διαχείρισης του δημοσίου χρήματος και της ορθής εκτέλεσης του προϋπολογισμού. Ο δε έλεγχος αυτών που διαχειρίζονται τα οικονομικά της χώρας επιτείνεται και διευρύνεται καθόσον οι πολίτες απαιτούν μεγαλύτερη διαφάνεια και λογοδοσία (Δημολιού, 2019).

Οι δημόσιες δαπάνες, συνιστούν το βασικό οικονομικό μέσο με το οποίο οι φορείς του δημοσίου μέσω του προϋπολογισμού επιδιώκουν τη πραγμάτωση των σκοπών τους ενώ μάλιστα αποτελούν πρωταρχικό μέρος της Δημοσιονομικής Πολιτικής του Κράτους και διενεργούνται από αυτό εστιάζοντας, κυρίως, στη θεραπεία του ευρύτερου δημοσίου συμφέροντος, προωθώντας την παιδεία, την προστασία της υγείας, την εξασφάλιση της κοινωνικής γαλήνης, την οικονομική ανάπτυξη όπως επίσης και την εγγύηση της εξωτερικής ασφάλειας. Σύμφωνα με τον Σαρμά (2006), το Κράτος επιδιώκει την επίτευξη των στόχων αυτών μέσω της διαχείρισης του δημοσίου χρήματος το οποίο προκύπτει κατά κανόνα από φορολόγηση και είναι η θυσία της ιδιωτικής περιουσίας υπέρ των κρατικών δαπανών.

Συνεπώς, ο ορθός δημοσιονομικός έλεγχος των δαπανών του Κράτους, αποτελεί συστατικό παράγοντα αποτροπής φαινομένων διαφθοράς και κακής δημοσιονομικής διοίκησης από το Ελληνικό Κράτος, στοχεύοντας αφενός στη διασφάλιση της διαφάνειας, της λογοδοσίας αλλά και της αποτελεσματικότητας, ως βασικών προϋποθέσεων επίτευξης δημοσιονομικού οφέλους για την Ελληνική κοινωνία.

Έχοντας ως γνώμονα την ωφελιμότητα του δημοσιονομικού ελέγχου των δημοσίων δαπανών, η πρόβλεψη ελεγκτικών οργάνων και ιδιαίτερα η θέσπιση ενός ανώτατου οργάνου που θα ασχολείται με την κρατική διαχείριση, αποτελεί σε κάθε σύγχρονη και δημοκρατική κοινωνία, απαραίτητη προϋπόθεση της χρηστής διοίκησης. Το Ελεγκτικό Συνέδριο ως θεσμικό όργανο εξωτερικού ελέγχου και εποπτείας του συστήματος δημοσιονομικής διαχείρισης της Χώρας καλείται να

εξασφαλίζει στο μέγιστο την ορθή και υγιή διαχείριση του δημοσίου χρήματος εκθέτοντας παράλληλα το αξιόλογο και συνάμα αναγκαίο δικαστικό και ελεγκτικό του έργο.

### **1.1 : Σημασία και σκοπός του μελετώμενου θέματος**

Το Ελεγκτικό Συνέδριο είναι ένα από τα τρία Ανώτατα Δικαστήρια της χώρας μαζί με τον Άρειο πάγο και το Συμβούλιο της Επικρατείας και οι δικαιοδοτικές του αρμοδιότητες απορρέουν απευθείας από το άρθρο 98 του ισχύοντος Συντάγματος.

Ο σκοπός της εργασίας αυτής επεκτείνεται σε δύο διαστάσεις. Η πρώτη διάσταση αφορά τον εξωτερικό έλεγχο που ασκεί το Ελεγκτικό Συνέδριο στους φορείς της Γενικής Κυβέρνησης, μέσω της παράθεσης των βασικών ελεγκτικών του αρμοδιοτήτων καθώς επίσης και των νέων μορφών ελέγχου που ασκεί σε μια προσπάθεια εναρμόνισης του με τα διεθνή και ευρωπαϊκά σύγχρονα δεδομένα. Βασική επιδίωξη του πρώτου επιμέρους στόχου είναι να παρουσιάσει στον αναγνώστη/αναγνώστρια τις ελεγκτικές και δικαιοδοτικές αρμοδιότητες του Ελεγκτικού Συνεδρίου, παραθέτοντας παράλληλα τόσο τις νέες δημοσιονομικές εξελίξεις που αφορούν στην κατάργηση του προληπτικού ελέγχου των δημοσίων δαπανών όσο και το σύγχρονο πλέον πλαίσιο δημοσιονομικού ελέγχου από το εν λόγω εξωτερικό δικαστικό σώμα.

Περαιτέρω, μια από τις θεμελιωδέστερες αρμοδιότητες του Ελεγκτικού Συνεδρίου έγκειται στο πεδίο της άσκησης κατασταλτικού ελέγχου των λογαριασμών των δημοσίων υπολόγων, ως διοικητικών οργάνων που διαχειρίζονται δημόσιο χρήμα. Εν προκειμένω, σε αυτόν τον άξονα περιστρέφεται η δεύτερη διάσταση του σκοπού της παρούσας εργασίας, όπου βασικός ερευνητικός στόχος αυτής είναι να παρουσιαστεί ο θεσμός του δημοσίου υπολόγου στο ελληνικό δημοσιονομικό σύστημα και η ανάδειξη του ρόλου του Ελεγκτικού Συνεδρίου στην προστασία του δημοσίου χρήματος μέσω του ελέγχου της δημοσιολογιστικής δράσης των δημοσίων υπολόγων. Τούτο διότι, η έννοια του δημοσίου υπολόγου κατέχει μια προεξέχουσα θέση στη θεωρία του Δημοσιονομικού Δικαίου καθώς οι δημόσιοι υπόλογοι μετέχουν στην εκτέλεση του προϋπολογισμού ως διαχειριστές δημοσίου χρήματος ενώ παράλληλα συνιστούν υποκείμενα ελέγχου των δημοσίων αρχών και δη του Ελεγκτικού Συνεδρίου και άλλων προϊσταμένων διοικητικών οργάνων τα οποία σε περίπτωση διαχειριστικών λαθών εκδίδουν καταλογιστικές πράξεις σε

βάρος τους. Ως εκ τούτου, λόγω ακριβώς της προσωπικής και περιουσιακής ευθύνης που αναλαμβάνουν, προσδίδεται ιδιαίτερη σημασία στην εξέταση του εν λόγω θεσμού που αποτελεί τον ακρογωνιαίο λίθο του Δημοσιονομικού Δικαίου στην Ελλάδα αλλά και διεθνώς.

### **1.2 : Μεθοδολογία έρευνας**

*Η Τσακίρη (2008) υποστηρίζει «την ιδιαίτερη σημασία της επιστημονικής έρευνας, καθώς και της Μεθοδολογίας της Έρευνας η οποία είναι συνυφασμένη με τους κύριους σκοπούς της που συνίστανται στην αναζήτηση και αποκάλυψη της αλήθειας και της γνώσης και την απάντηση σε σημαντικά ερωτήματα με την εφαρμογή επιστημονικών μεθόδων.»*

Για την εκπλήρωση του σκοπού της παρούσας μελέτης πραγματοποιήθηκε δευτερογενής έρευνα. Πρόκειται για τη διερεύνηση ήδη υφιστάμενου επεξεργασμένου υλικού. Σύμφωνα με την Αναστασιάδου (2012), η συνηθέστερη μέθοδος δευτερογενούς έρευνας είναι η βιβλιογραφική έρευνα που συνίσταται σε εντοπισμό, μελέτη, ανάλυση, κριτική και παρουσίαση θέσεων και δεδομένων από δημοσιευμένα κείμενα.

Ειδικότερα, η εκπόνηση της παρούσας βασίστηκε κυρίως στη μελέτη της ελληνικής βιβλιογραφίας και αρθρογραφίας σχετικά με το θεσμό του Ελεγκτικού Συνεδρίου καθώς και το θεσμό του Δημοσίου Υπολόγου, στη διεξοδική μελέτη των σχετικών συνταγματικών και νομοθετικών διατάξεων όπως επίσης, στη μελέτη και παράθεση των σημαντικότερων νομολογιακών αποφάσεων του Ελεγκτικού Συνεδρίου.

### **1.3 : Δομή εργασίας**

Η παρούσα εργασία εκτείνεται σε πέντε (5) κεφάλαια, τα οποία διαρθρώνονται ως εξής: Πέραν του πρώτου (1<sup>ου</sup>) κεφαλαίου στο οποίο αναπτύσσεται το εισαγωγικό μέρος της μελέτης αναφέροντας τη σημασία και το σκοπό αυτής καθώς και τη μεθοδολογία που χρησιμοποιήθηκε για τη συγγραφή της παρούσας ακολουθεί το δεύτερο (2<sup>ο</sup>) κεφάλαιο στο οποίο επιχειρείται μια θεωρητική προσέγγιση στο αντικείμενο του δημοσιονομικού ελέγχου. Ειδικότερα, παρουσιάζεται εν συντομία ο Κρατικός Προϋπολογισμός, ως μέσο υλοποίησης και εκτέλεσης των δημοσίων δαπανών παραθέτοντας τόσο τις βασικές αρχές κατάρτισης του όσο και τη

διαδικασία εκτέλεσης αυτού ενώ παράλληλα γίνεται αναφορά στα αρμόδια δημοσιονομικά όργανα που είναι υπεύθυνα για την εκτέλεση των δημοσίων δαπανών. Το δεύτερο κεφάλαιο ολοκληρώνεται με την εισαγωγή του ορισμού του ελέγχου εστιάζοντας στη σημασία του δημοσιονομικού ελέγχου, αναπτύσσοντας περαιτέρω και τις βασικές οριζόμενες από το ελληνικό διοικητικό δίκαιο διακρίσεις και μορφές αυτού.

Στο τρίτο (3<sup>ο</sup>) κεφάλαιο παρουσιάζεται ο θεσμός του Ελεγκτικού Συνεδρίου ανιστορώντας σε πρώτη φάση την εξέλιξη του συνταγματικού και νομοθετικού πλαισίου λειτουργίας του. Επιπρόσθετα, παρατίθενται οι βασικές ελεγκτικές του αρμοδιότητες αναλύοντας τις βασικές μορφές ελέγχου που ασκεί καθώς και όλες τις αλλαγές που έχουν επέλθει επί αυτών, ενώ επιχειρείται η αποτύπωση του σύγχρονου πλαισίου δημοσιονομικού ελέγχου από τον εν λόγω θεσμό.

Ακολούθως, στο τέταρτο (4<sup>ο</sup>) κεφάλαιο που αποτελεί και το βασικό μέρος της εργασίας αναλύεται ο θεσμικός ρόλος των Δημοσίων Υπολόγων ενός θεσμού που συνίσταται ως ο κεντρικός πυρήνας σε μία από τις θεμελιωδέστερες και συνταγματικά κατοχυρωμένες αρμοδιότητες του Ελεγκτικού Συνεδρίου, αυτής της άσκησης του κατασταλτικού ελέγχου των λογαριασμών των υπολόγων.

Συγκεκριμένα, επιχειρείται η πολύπλευρη ανάλυση της έννοιας του δημοσίου υπολόγου εστιάζοντας ιδίως στο οργανικό και λειτουργικό κριτήριο βάσει των οποίων συνθέεται και οριοθετείται η ιδιότητα του δημοσίου υπολόγου ενώ ακολουθούν οι διακρίσεις αυτών ανάλογα με το όργανο στο οποίο λογοδοτούν καθώς και του αντικειμένου των εργασιών τους ή την υπηρεσία στην οποία υπηρετούν. Περαιτέρω, αποτυπώνονται ορισμένα ασυμβίβαστα καθώς και απαγορεύσεις αναφορικά με την άσκηση των καθηκόντων των δημοσίων υπολόγων σε σχέση με τα υπόλοιπα δημοσιονομικά κρατικά όργανα ενώ ακολουθούν οι υποχρεώσεις που αναλαμβάνουν καθώς και η ευθύνη που υπέχουν στη περίπτωση που υποπέσουν σε διαχειριστικά σφάλματα. Εν συνεχεία, γίνεται μια προσπάθεια προβολής και των οργάνων της διοίκησης που ασκούν δημοσιονομικό έλεγχο και εποπτεία επί των δημοσίων υπολόγων, έλεγχος ο οποίος, όπως αναλύεται στο οικείο κεφάλαιο είναι σαφώς διαχωρισμένος από τον δικαστικό ουσιαστικά έλεγχο που ενεργεί το Ελεγκτικό Συνέδριο. Η ύλη του εν λόγω κεφαλαίου ολοκληρώνεται με τη παράθεση όλης της σχετικής διαδικασίας που απαιτείται για τον δημοσιονομικό καταλογισμό σε βάρος του υπολόγου καθώς και των ένδικων μέσων και

βοηθημάτων του υπολόγου έναντι των καταλογιστικών πράξεων των οργάνων του Ελεγκτικού Συνεδρίου.

Τέλος, στο πέμπτο (5<sup>ο</sup>) κεφάλαιο παρουσιάζονται τα συμπεράσματα που προέκυψαν από την παρούσα μελέτη δίνοντας μια γενική εκτίμηση στο εκσυγχρονισμένο πλέον πεδίο του δημοσιονομικού ελέγχου από το Ελεγκτικό Συνέδριο καθώς και κάποιες προτάσεις που αναφέρονται στο θεσμό του δημοσίου υπολόγου.

## ΚΕΦΑΛΑΙΟ 2<sup>ο</sup> : ΕΙΣΑΓΩΓΙΚΗ ΠΡΟΣΕΓΓΙΣΗ ΣΤΟ ΑΝΤΙΚΕΙΜΕΝΟ ΤΟΥ ΔΗΜΟΣΙΟΝΟΜΙΚΟΥ ΕΛΕΓΧΟΥ

### 2.1 : ΕΙΣΑΓΩΓΙΚΑ

Στη σημερινή εποχή και ειδικά μετά την ελληνική οικονομική κρίση που έπληξε όλα τα στρώματα της ελληνικής κοινωνίας, κρίνεται επιβεβλημένο, όπως ίσως ποτέ άλλοτε, ο αποτελεσματικός έλεγχος των δημοσίων οικονομικών του ελληνικού κράτους με την ύπαρξη θεσμοθετημένων κανόνων και οργάνων, να επιτυγχάνεται κατά το δοκούν, προκειμένου να εξασφαλίζεται ο ορθός και υγιής χαρακτήρας της δημοσιονομικής διαχείρισης.

Πέραν τούτου, βασικό στοιχείο του δημοκρατικού πολιτεύματος αποτελεί το νομοθετημένο δημόσιο και ιδιωτικό δίκαιο τα οποία και απαρτίζουν τη πρωταρχική διάκριση του δικαίου. Το δημόσιο δίκαιο περιλαμβάνει το συνταγματικό, το διοικητικό και το δημοσιονομικό. Το δημοσιονομικό δίκαιο διακρίνεται σε δύο κλάδους, **α)** το δημόσιο λογιστικό το οποίο περιλαμβάνει τον κρατικό προϋπολογισμό, τις δημόσιες δαπάνες, τον απολογισμό, τον ισολογισμό, και τις εισπράξεις και **β)** το φορολογικό δίκαιο. Το δημόσιο λογιστικό είναι οι αρχές και οι νομικοί κανόνες που ρυθμίζουν τη διαχείριση του δημοσίου πλούτου καθώς και τον τρόπο της λογιστικής του απεικόνισης (Κλαουδάτου, 2009). Ως εκ τούτου, η εκτέλεση του προϋπολογισμού των εξόδων του κράτους προϋποθέτει την εκτέλεση μιας σειράς διοικητικών πράξεων που έχουν ως κατάληξη την υλική ενέργεια της εκταμίευσης χρηματικών ποσών από το δημόσιο ταμείο (Γέροντας, 2005).

### 2.2 : ΓΕΝΙΚΑ – ΚΡΑΤΙΚΟΣ ΠΡΟΫΠΟΛΟΓΙΣΜΟΣ

Η εκάστοτε κυβέρνηση, χρησιμοποιεί διάφορα μέσα, με διαφορετική το καθένα αποτελεσματικότητα στην επίτευξη των στόχων οικονομικής πολιτικής που έχει θέσει. Αυτά είναι μέτρα δημοσιονομικής πολιτικής, νομισματικής, εισοδηματικής, εξωτερικής οικονομικής πολιτικής, θεσμικά, συναλλάγματος και εξωτερικού εμπορίου (Παπαηλίας, 2018).

Ως προς την κατηγορία των δημοσιονομικών μέσων, αυτή περιλαμβάνει όλα τα μέσα που έχουν άμεση σχέση με τα έξοδα και τα έσοδα των δημοσίων φορέων. Ειδικότερα, τα δημοσιονομικά μέσα κατατάσσονται σε τρεις βασικές ομάδες: **α)** τις δημόσιες δαπάνες, **β)** τους φόρους και τα λοιπά τακτικά έσοδα των δημοσίων φορέων και **γ)** το δημόσιο δανεισμό. Ωστόσο, οι δημόσιες δαπάνες αποτελούν το

θεμελιώδες οικονομικό μέσο με το οποίο το κράτος επιζητεί την υλοποίηση των σκοπών του. Ως δημόσιες δαπάνες ορίζονται οι πληρωμές που διενεργούν οι δημόσιοι φορείς μέσω του προϋπολογισμού για την επίτευξη ορισμένων στόχων όπως, η δίκαιη αναδιανομή του εισοδήματος, η προώθηση της οικονομικής ανάπτυξης, η κοινωνική πρόνοια, η ανακατανομή πόρων της οικονομίας καθώς και η σταθεροποίηση αυτής<sup>1</sup> (Δριτσάκης & Βαζακίδης 2003). Ένας άλλος ορισμός είναι αυτός που αναφέρει ο Σολδάτος (2001) σύμφωνα με τον οποίο δημόσια δαπάνη είναι η γενόμενη χρησιμοποίηση πίστωσης για την επίτευξη των λειτουργικών δραστηριοτήτων ή των σκοπών του δημοσίου.

Χαρακτηριστικά αναφέρονται τα εξής παραδείγματα, όπως οι μισθοί των δημοσίων υπαλλήλων, ο φωτισμός κτιρίων και δημοσίων χώρων καθώς και οι κατασκευές δημοσίων έργων όπου και αποτελούν τη μία κατηγορία δαπανών την οποία αποκαλούμε *δημόσιες δαπάνες για αγαθά και υπηρεσίες* (Γεωργακόπουλος, 2012). Όσες από τις δαπάνες αυτές γίνονται για την αγορά κεφαλαιουχικών αγαθών με σκοπό να ικανοποιήσουν ανάγκες για πολλά χρόνια τις αποκαλούμε *δημόσιες δαπάνες για επενδύσεις*, ενώ τις υπόλοιπες *δημόσιες δαπάνες κατανάλωσης*. Με άλλα λόγια και προκειμένου να γίνει σαφής ο διαχωρισμός μεταξύ καταναλώσεως και επενδύσεως, τα κονδύλια ελαιοχρωματισμού λόγου χάρη που διατίθενται σε ένα δημόσιο κτίριο, εάν πραγματοποιούνται με σκοπό τη βελτίωση της όψης του, συνιστούν κατανάλωση, ενώ αντίθετα, εάν στοχεύουν στη διατήρηση του αποτελούν επένδυση (Παπαηλίας, 2018).

Εκτός των προαναφερομένων, μια δεύτερη κατηγορία δημοσίων δαπανών είναι αυτές που γίνονται για την ενίσχυση ατόμων με χαμηλά εισοδηματικά κλιμάκια, όπως τα επιδόματα ανεργίας, οι παροχές πρόνοιας, οι συντάξεις των δημοσίων υπαλλήλων, οι υποτροφίες των σπουδαστών κ.τ.λ. Οι δαπάνες αυτές ονομάζονται *μεταβιβαστικές πληρωμές*. Η περισσότερο όμως γνωστή σε όλους μας διάκριση των δημοσίων δαπανών, είναι αυτή που γίνεται ανάλογα με το σκοπό που εξυπηρετούν. Δηλαδή έχουμε τις δαπάνες για την Παιδεία, την Εθνική Άμυνα, την Υγεία, τη Δικαιοσύνη κ.τ.λ.<sup>2</sup> ( Διαδραστικά σχολικά βιβλία).

<sup>1</sup> Δριτσάκης & Βαζακίδης ( 2003), *Δημόσιες Δαπάνες και Οικονομική Ανάπτυξη: Μια εμπειρική έρευνα για την Ελλάδα με την ανάλυση της Συνολοκλήρωσης* Διαθέσιμο στο: <http://docplayer.gr/34417076-Dimosies-dapanes-kai-oikonomiki-anaptyxi-mia-empairiki-ereyna-gia-tin-ellada-me-tin-analysi-tis-synoloklirosis.html>, (24-09-2019)

<sup>2</sup> Διαδραστικά Σχολικά βιβλία, Διαθέσιμο στο : <http://ebooks.edu.gr/modules/ebook/show.php/DSGL-A114/547/3591.15313/>, (23-09-2019)



Για να είναι δυνατή η παρακολούθηση και αξιολόγηση των δημοσίων δαπανών, κρίνεται αναγκαία η ταξινόμηση αυτών σε διάφορες κατηγορίες και με βάση ορισμένα κριτήρια. Οι κυριότερες ταξινομήσεις είναι η *οικονομική*, η λειτουργική και η *διοικητική ταξινόμηση*. Κριτήριο για την *οικονομική ταξινόμηση* αποτελεί ο τρόπος με τον οποίο οι δημόσιες δαπάνες επηρεάζουν την παραγωγή αγαθών και υπηρεσιών καθώς και εισοδημάτων ενώ ως προς τη *λειτουργική διάσταση*, αυτή αξιολογείται με βάση ποια κοινωνική ανάγκη καλύπτει η δημόσια δαπάνη. Επιπροσθέτως, οι δαπάνες δύνανται να διακριθούν με κριτήριο τον φορέα που τις διενεργεί. Έτσι, ταξινομούνται οι δαπάνες σε αυτές της *Κεντρικής Διοίκησης, Τοπικής Αυτοδιοίκησης, Νομικών Προσώπων Δημοσίου Δικαίου (Ν.Π.Δ.Δ), Ασφαλιστικών Οργανισμών*. Η *διοικητική* αυτή κατηγοριοποίηση αποτελεί και την πιο παραδοσιακή διάκριση των δημοσίων δαπανών που έχει υιοθετηθεί από τα κράτη (Μπάρμπας & Φινοκαλιώτης, 2011).

Στο πεδίο της δημοσιονομικής επιστήμης, τα δημοσιονομικά μέσα καθώς και η οικονομική πολιτική που χαράσσει η εκάστοτε κυβέρνηση ρυθμίζονται και συντονίζονται μέσω της διαδικασίας του προϋπολογισμού που συντάσσουν οι δημόσιοι φορείς. Στο πλαίσιο του δημοσιονομικού δικαίου, ο προϋπολογισμός αποτελεί πράξη ρυθμιστικού χαρακτήρα. Πιο συγκεκριμένα, ο κρατικός προϋπολογισμός σύμφωνα με τους κανόνες του Δημοσίου Λογιστικού (ΚΔΛ), είναι ο νόμος με τον οποίο παρουσιάζονται τα έξοδα ανά κατηγορία και είδος και προσδιορίζονται τα δημόσια έσοδα για κάθε οικονομικό έτος. Ο προϋπολογισμός αποτελεί και τη βραχυπρόθεσμη υλοποίηση του δημοσιονομικού προγράμματος της κυβέρνησης. Είναι υποχρεωτικός, λεπτομερής και έχει διάρκεια ενός έτους.

Όσον αφορά, τον νομικό χαρακτηρισμό του κρατικού προϋπολογισμού, από νομοτεχνικής άποψης στην πραγματικότητα είναι διοικητική πράξη, διότι δεν περιέχει κανόνα δικαίου πλην όμως έχει σκοπό την εφαρμογή υφιστάμενων κανόνων. Από τυπική άποψης, ωστόσο, ο κρατικός προϋπολογισμός είναι τυπικός νόμος που δεν περιέχει κανόνα δικαίου αλλά αριθμητικά δεδομένα και προβλέψεις για τα έσοδα και τα έξοδα του κράτους για το επόμενο οικονομικό έτος, εξού και προβλέπεται ειδική διαδικασία ψήφισής του από τη Βουλή (Μπάρμπας, 2002).

Ο προϋπολογισμός αντικατοπτρίζει τη βούληση του εκλογικού σώματος. Σύμφωνα με την Κλαουδάτου (2009) δεν είναι πολιτικά ουδέτερος αλλά αντίθετα συνδέεται με τους στόχους που θέτει η εκάστοτε κυβερνητική πλειοψηφία.

Στην περίπτωση του ελληνικού δημόσιου προϋπολογισμού διακρίνεται σύμφωνα με τον Ρίζο (2015) στον *Τακτικό Προϋπολογισμό* και στον *Προϋπολογισμό Δημοσίων Επενδύσεων* (Π.Δ.Ε). Ο Τακτικός προϋπολογισμός είναι το μέρος εκείνο που αποτελεί τα προβλεπόμενα έσοδα & έξοδα που επρόκειτο να χρησιμοποιηθούν για τις τρέχουσες κρατικές λειτουργικές δαπάνες, Αφετέρου, ο Προϋπολογισμός Δημοσίων Επενδύσεων αφορά τα έσοδα από δανεισμό και δημόσιες επενδύσεις καθώς και τις δαπάνες του κράτους που προορίζονται για μελλοντικές επενδύσεις που στοχεύουν στον εκσυγχρονισμό και στην οικονομική ανάπτυξη της χώρας.

Μέσω του προϋπολογισμού, το κράτος επιδιώκει να εκπληρώσει μια σειρά από στόχους, μέσω της διαχείρισης του δημοσίου χρήματος το οποίο προκύπτει κατά κανόνα από την φορολόγηση και αφενός από τη θυσία της ιδιωτικής περιουσίας υπέρ των κρατικών δαπανών, αφετέρου, επηρεάζει με διάφορους τρόπους και το επίπεδο ευημερίας των πολιτών (Σαρμάς, 2006). Για το λόγο αυτό ο προϋπολογισμός συνδέεται άρρηκτα με τις διαδικασίες του δημοσιονομικού ελέγχου καθώς μέσω αυτού εξασφαλίζεται η αναγκαία διαφάνεια και λογοδοσία, το κράτος διαχειρίζεται στην ουσία ένα σημαντικό τμήμα του εισοδήματος των φορολογουμένων νοικοκυριών και επομένως είναι υποχρεωμένο να τηρεί την κοινωνία ενήμερη για τον τρόπο, με τον οποίο χρησιμοποιεί τους οικονομικούς πόρους.

### **2.2.1 : Βασικές Αρχές κατάρτισης του προϋπολογισμού**

Ο προϋπολογισμός του κράτους πρέπει να εναρμονίζεται από ορισμένες αρχές ώστε να αποκαθίσταται η σωστή εκτέλεση και έλεγχος των δημοσίων δαπανών.

Πολλές από τις αρχές αναφέρονται στην κατάρτισή του αλλά και σε άλλες φάσεις οι οποίες και θα αναλυθούν περαιτέρω στο επόμενο υποκεφάλαιο. Με λίγα λόγια οι κυριότερες αρχές είναι:

- *Η αρχή της δημοσιότητας* του προϋπολογισμού, σύμφωνα με την οποία ο προϋπολογισμός θα πρέπει να γνωστοποιείται στο κοινωνικό σύνολο ώστε να μπορεί να αξιολογήσει εάν η κυβέρνηση ακολουθεί ορθή δημοσιονομική πολιτική ή όχι.
- *Η αρχή της ετήσιας διάρκειας*, σύμφωνα με την οποία ο προϋπολογισμός, όπως προαναφέρθηκε και παραπάνω, αναφέρεται σε ένα έτος. Ο χρονικός αυτός περιορισμός επιβάλλεται διότι διευκολύνεται ο ακριβής υπολογισμός των

εσόδων αλλά και των δαπανών των δημοσίων φορέων (Γεωργακόπουλος, 2005). Απεναντίας, όσο αυξάνεται η χρονική διάρκεια του προϋπολογισμού τόσο η πρόβλεψη των εσόδων όσο και ο σχεδιασμός των δαπανών καθίσταται με δυσχέρεια.

- *Η αρχή της ειλικρίνειας*, σύμφωνα με την οποία οι εκτιμήσεις των εσόδων και εξόδων βασίζονται σε αντικειμενικά κριτήρια, ενώ επιβάλλεται η εμφάνισή τους στον Προϋπολογισμό μέσα από μια ειλικρινή και ακριβή διαδικασία. Με άλλα λόγια, να αποφεύγεται η σκόπιμη εγγραφή ανειλικρινών κονδυλίων, διότι αλλοιώνεται η εικόνα την οποία δίνει ο προϋπολογισμός και ως εκ τούτου κρίνεται δυσκολότερος ο έλεγχος του από το κοινωνικό σύνολο (Γεωργακόπουλος, 2005).
- *Η αρχή της σαφήνειας*, από την οποία απορρέει η σημασία της αρχής αυτής αφού μόνο όταν τα έσοδα και τα έξοδα αναγράφονται κατά τρόπο σαφή, είναι δυνατή η άσκηση ελέγχου τόσο από την Βουλή όσο και από τον κοινωνικό ιστό.
- *Η αρχή της ενότητας* του προϋπολογισμού, σύμφωνα με τον Ρίζο (2015) αναφέρεται στην κατάρτιση ενός ενιαίου προϋπολογισμού όπου περιλαμβάνονται όλα τα έσοδα και τα έξοδα του κράτους, ώστε να υπάρχει ενότητα στη διαχείριση του δημοσίου πλούτου και να είναι αποτελεσματική και ευχερής η συνολική γνώση των κρατικών εσόδων και δαπανών.
- *Η αρχή της καθολικότητας*, σύμφωνα με την οποία όλα τα έσοδα και έξοδα πρέπει να αναγράφονται στον προϋπολογισμό του κρατικού μηχανισμού.
- *Η αρχή της ειδικότητας*, με την οποία ορίζεται η λεπτομερής καταγραφή και αιτιολόγηση κάθε δαπάνης. Με τον τρόπο αυτό υπάρχει διευκόλυνση σε επίπεδο ελέγχου δαπανών και εκτέλεσης Προϋπολογισμού. Επιπρόσθετα, με την εξειδίκευση των πιστώσεων, υποχρεώνεται η διοικητική εξουσία να κινείται μέσα στα όρια τα προβλεπόμενα πίστωσης.
- *Αρχή του μη ειδικού πορισμού των εσόδων*, σύμφωνα με την οποία απαγορεύεται να προσδιορίζεται από πριν ότι τα δημόσια έσοδα προορίζονται για τη κάλυψη συγκεκριμένων δαπανών. Σύμφωνα με τον Γεωργακόπουλο (2005), «κάθε δημόσιος φορέας θα πρέπει να απαντάει το σύνολο των δαπανών του με το σύνολο των εσόδων του».

Λαμβάνοντας υπόψη το θεσμικό πλαίσιο του προϋπολογισμού, κρίνεται επιβεβλημένη η τήρηση των παραπάνω αρχών από τους δημόσιους φορείς, συμβάλλοντας έτσι στην αποτελεσματικότερη διαδικασία κατανομής των πόρων καθώς και στην τελέσφορη λειτουργία του κράτους.

### **2.2.2 : Διαδικασία εκτέλεσης του προϋπολογισμού**

Σύμφωνα με τα άρθρα 79 παρ.1 & 3 και 72 παρ.1 του Συντάγματος, η όλη διαδικασία του προϋπολογισμού διεξάγεται σε τέσσερα στάδια, τα οποία είναι τα εξής: **α) το στάδιο της κατάρτισης, β) το στάδιο της ψήφισης, γ) το στάδιο της εκτέλεσης και δ) το στάδιο του ελέγχου.**

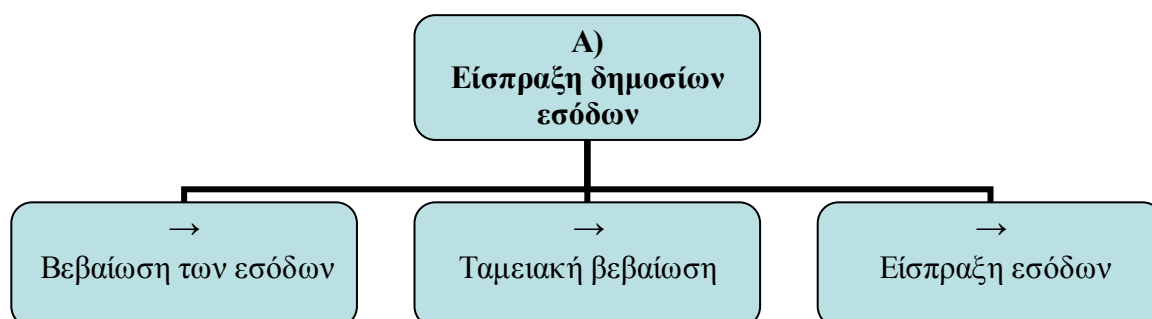
Η προβλεπόμενη διαδικασία κατάρτισης του Κρατικού Προϋπολογισμού (ΚΠ) έχει εφαρμογή σε όλους τους ενοποιημένους προϋπολογισμούς των φορέων των υποτομέων της Κεντρική Κυβέρνησης, με εξαίρεση εκείνων των Οργανισμών Τοπικής Αυτοδιοίκησης (Ο.Τ.Α) , για τους οποίους δύναται να τίθενται ειδικές προθεσμίες με Κοινές Υπουργικές Αποφάσεις (Κ.Υ.Α) των Υπουργών Οικονομικών και Εσωτερικών (Ρίζος, 2015). Κατά κανόνα η κατάρτιση του κρατικού προϋπολογισμού αποτελεί αρμοδιότητα του Υπουργού Οικονομικών και επικουρείται από το Γενικό Λογιστήριο του Κράτους (Γ.Λ.Κ). Συνήθως, η διαδικασία αυτή ξεκινά έξι μήνες πριν την έναρξη του οικονομικού έτους με τη συμμετοχή όλων των φορέων του δημοσίου, όπου, διατυπώνουν ουσιαστικά τα αιτήματα τους για πιστώσεις με τη μορφή σύνταξης προσχεδίου προϋπολογισμού εξόδων για τον τομέα της δραστηριότητας τους. Ο Υπουργός Οικονομικών με βάση τα προσχέδια αυτά, και αφού λάβει υπόψη του τις πληροφορίες που του δίνουν οι τεχνοοικονομικές του υπηρεσίες, τα προσαρμόζει ανάλογα με τους κυβερνητικούς στόχους της οικονομικής και κοινωνικής πολιτικής που έχουν τεθεί και εν τέλει συντάσσει το τελικό σχέδιο του κρατικού προϋπολογισμού.

Μετά την κατάρτιση του, κατατίθεται περιληπτική εισηγητική έκθεση του προσχεδίου του προϋπολογισμού στη Βουλή για ψήφιση. Βάσει Συντάγματος, η ψήφιση του προϋπολογισμού είναι υποχρεωτική.

Σύμφωνα με το θεσμικό πλαίσιο , αρμόδιο κεντρικό όργανο για την εκτέλεση του προϋπολογισμού είναι ο Υπουργός Οικονομικών, όπου σύμφωνα με τον Παπαηλία (2018) «αποτελεί ένα είδος ταμία». Επιμέρους αρμοδιότητα έχουν οι ειδικοί φορείς, η Τράπεζα της Ελλάδος (ΤτΕ) ως ειδικός φορέας και οι ειδικοί ταμίες. Σε αυτό το

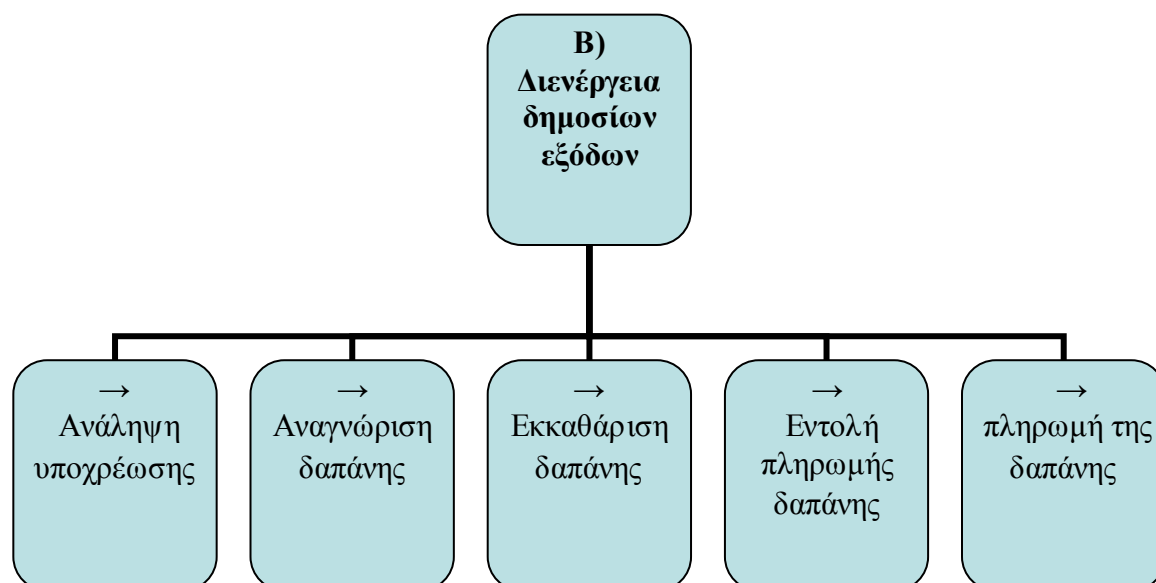
σημείο επαληθεύεται και η προαναφερόμενη άποψη του Παπαηλία (2018) αφού δυνάμει του άρθρου 85 του ν. 4270/2014, όλες οι εισπράξεις των Δημοσίων Οικονομικών Υπηρεσιών (Δ.Ο.Υ) κατατίθενται στη ΤτΕ και σε λογαριασμούς που ορίζει ο Υπουργός Οικονομικών, από τους οποίους γίνονται και οι αναλήψεις για την πληρωμή των δημοσίων δαπανών. Οι ειδικοί ταμίες, βάσει του άρθρου 87 του ν. 4270/2014 είναι δημόσιοι υπόλογοι, που αφενός , εισπράττουν ειδικά έσοδα διαφόρων δημοσίων υπηρεσιών , αφετέρου εάν δεν υφίσταται ταμειακή υπηρεσία, προβαίνουν στη πληρωμή των δαπανών<sup>3</sup> (Δεδελετάκης, 2018). Αναφορικά με τους δημοσίους υπολόγους θα πραγματοποιηθεί περαιτέρω επέκταση στα επόμενα κεφάλαια αφού το θέμα στο οποίο επικεντρώνεται η παρούσα εργασία αφορά τον ρόλο των δημοσίων υπολόγων στο δημοσιονομικό σύστημα.

Λαμβάνοντας υπόψη την ισχύουσα νομοθεσία η εκτέλεση του προϋπολογισμού λαμβάνει χώρα σε δύο επίπεδα, **α)** την *βεβαίωση και την είσπραξη των δημοσίων εσόδων* και **β)** την *ανάληψη υποχρεώσεων και διενέργεια των δημοσίων εξόδων* (δαπανών) (Ρίζος, 2015). Στα σχήματα **(2.1)** & **(2.2)** που ακολουθούν αποτυπώνονται περιληπτικά τα βήματα που αφορούν την κάθε δραστηριότητα ξεχωριστά.



**Σχήμα 2.1** Στάδια είσπραξης δημοσίων εσόδων (πηγή: επεξεργασία από την ίδια)

<sup>3</sup> Δεδελετάκης, Κ. (2018), *Βασικές έννοιες δημοσιονομικού δικαίου*, Διαθέσιμο στο: <https://kostisdedeletakis-edd.gr/2018/09/24/%CE%B2%CE%B1%CF%83%CE%B9%CE%BA%CE%AD%CF%82-%CE%AD%CE%BD%CE%BD%CE%BF%CE%B9%CE%B5%CF%82-%CE%B4%CE%B7%CE%BC%CE%BF%CF%83%CE%B9%CE%BF%CE%BD%CE%BF%CE%BC%CE%B9%CE%BA%CE%BF%CF%8D-%CE%B4%CE%B9%CE%BA%CE%B1/>, (26-09-2019)



**Σχήμα 2.2** Στάδια διενέργειας δημοσίων εξόδων (πηγή: επεξεργασία από την ίδια)

Με λίγα λόγια, ως προς την *βεβαίωση των εσόδων*, αυτή αποτελεί διαχειριστική ενέργεια η οποία συνίσταται στην έκδοση διοικητικών πράξεων που καθορίζουν τη νόμιμη απαίτηση του δημοσίου από ένα πρόσωπο (φυσικό ή νομικό) και καθορίζεται το ύψος της απαίτησης αυτής. Ως προς την *είσπραξη των εσόδων*, σύμφωνα με το άρθρο 81 του ν. 4270/2014, ενεργείται δυνάμει νόμιμου τίτλου είσπραξης από αρμόδιους φορείς που υπέχουν την ευθύνη της είσπραξης, όπως λ.χ τα τελωνεία, η ταμειακή υπηρεσία Δήμου, εφόσον διαθέτει, οι κατά τόπον Δ.Ο.Υ).

Όσον αφορά τη διαδικασία σχετικά με την διενέργεια των δημοσίων εξόδων και για την εκτέλεση οποιασδήποτε δαπάνης του δημοσίου, απαιτείται σχετική απόφαση *ανάληψης υποχρέωσης* του αρμόδιου διοικητικού οργάνου (διατάκτη) ή του κατά νόμο εξουσιοδοτημένου οργάνου, με την οποία δεσμεύεται η αναγκαία πίστωση και εγκρίνεται η πραγματοποίηση της δαπάνης (Γέροντας, 2005). Σύμφωνα με τον Ρίζο, (2015) «η ως άνω απόφαση δεσμεύει δημοσιονομικά το δημόσιο». Παράλληλα όμως, ως διοικητική πράξη με την οποία γεννάται ή βεβαιώνεται υποχρέωση του δημοσίου και των λοιπών φορέων της Γενικής Κυβέρνησης έναντι τρίτων συνιστά και νομική δέσμευση (άρθ. 66 ν. 4270/2014). Στη περίπτωση δε των δαπανών του Π.Δ.Ε, τίτλο ανάληψης υποχρέωσης αποτελεί οι Συλλογικές Αποφάσεις (ΣΑ) Έργων ή Μελετών, που εκδίδονται από τον Υπουργό

Ανάπτυξης και Ανταγωνιστικότητας κατόπιν εισήγησης του αρμόδιου φορέα άσκησης επενδυτικής πολιτικής.

Έπεται η *αναγνώριση της δαπάνης* η οποία συνίσταται στην διαπίστωση , από το αρμόδιο διοικητικό όργανο ή άλλο εξουσιοδοτημένο από το νόμο, της πραγματοποίησης της δαπάνης.

Αναφορικά, με την *εκκαθάριση της δαπάνης*, έγκειται στη διαδικασία κατά την οποία συντελείται ο προσδιορισμός της απαίτησης των πιστωτών του δημοσίου από τις αρμόδιες οικονομικές υπηρεσίες, ήτοι καθορίζεται το ακριβές οφειλόμενο ποσό του κράτους και η δικαιολογημένη απαίτηση. Με τις ρυθμίσεις του ν. 4337/2015 ο οποίος δημοσιεύθηκε στις 17-10-2015, τροποποιήθηκαν άρθρα του ν. 4270/2014 , που αφορούν στο σύστημα διαχείρισης και ελέγχου των δαπανών των φορέων της Γενικής Κυβέρνησης, όπου μεταξύ άλλων, οι αρμοδιότητες ελέγχου και εκκαθάρισης των δαπανών του δημοσίου, μεταφερθήκανε από τις Υπηρεσίες Δημοσιονομικού Ελέγχου (Υ.Δ.Ε) στις Οικονομικές Υπηρεσίες των Φορέων της Γενικής Κυβέρνησης. Στο στάδιο λοιπόν της εκκαθάρισης , λαμβάνουν χώρα οι εξής ενέργειες: ο έλεγχος νομιμότητας και κανονικότητας, καθώς και η εκκαθάριση των δαπανών του οικείου φορέα, με βάση τα νόμιμα δικαιολογητικά αυτών και στη περίπτωση που δεν διαπιστωθούν ελλείψεις ή παρατυπίες σε αυτά.

Ακολουθως, η *εντολή πληρωμής* αφορά στην έκδοση έγγραφης εντολής της αρμόδιας υπηρεσίας προς αρμόδια όργανα για την πληρωμή εξόδων που έχουν αναληφθεί και εκκαθαριστεί. Η έγγραφη εντολή καλείται χρηματικό ένταλμα όπου κατά το άρθ. 92 του ν 4270/2014 *«τίτλος πληρωμής είναι το χρηματικό ένταλμα ή άλλο παραστατικό στοιχείο, που εκδίδεται από την Υπηρεσία Δημοσιονομικού Ελέγχου ή από άλλο αρμόδιο κατά νόμο όργανο, για την πληρωμή εκκαθαρισμένων απαιτήσεων πιστωτών του Δημοσίου σε βάρος πιστώσεων του Κρατικού Προϋπολογισμού»*. Το τελικό στάδιο της διενέργειας των δημοσίων δαπανών συνδέεται με την *πληρωμή της δαπάνης*, δηλαδή την πληρωμή του χρηματικού εντάλματος όπου εξοφλείται από το αρμόδιο όργανο μόνο όταν φέρει τα τυπικά στοιχεία που απαιτεί ο νόμος. (αρ. 93 του ν. 4270/2014).

Όπως προαναφέρθηκε, ο έλεγχος είναι το τελευταίο στάδιο που διεξάγεται τόσο κατά τη διαδικασία εκτέλεσης του προϋπολογισμού όσο και στον ευρύτερο κύκλο της διοικητικής και δημοσιονομικής εποπτείας. Ο έλεγχος αυτός ασκείται με ποικίλες

και διαφορετικές μορφές και ειδικότερα, είναι έλεγχος *κοινοβουλευτικός* (πολιτικός), *δικαστικός* καθώς και *εσωτερικός έλεγχος*. ( Ακριβοπούλου & Ανθόπουλος, 2015)

Σύμφωνα με την Δημολιού (2019) ο εσωτερικός έλεγχος αναφέρεται στον διοικητικό αυτοέλεγχο που ασκεί η διοίκηση. Στον αυτοέλεγχο εντάσσεται και ο δημοσιονομικός έλεγχος, ο οποίος αποτελεί ιδιότυπο μέρος του διοικητικού ελέγχου (Δημολιού, 2019).

Στο ελληνικό δημοσιονομικό σύστημα οι φορείς που ασκούν έλεγχο επί των δημοσίων οικονομικών είναι ο Υπουργός Οικονομικών, το Ελεγκτικό Συνέδριο για το οποίο θα γίνει περαιτέρω ανάλυση στη συνέχεια, το Γενικό Λογιστήριο του Κράτους καθώς και οι Υπηρεσίες Δημοσιονομικού Ελέγχου.

Από κει και έπειτα, με κριτήριο το χρονικό σημείο που ασκείται ο έλεγχος σε σχέση με ορισμένη διοικητική πράξη διακρίνεται σε προληπτικό και κατασταλτικό προκειμένου να αποφεύγονται διοικητικές παρατυπίες και δημοσιονομικά ολισθήματα.

Χαρακτηριστικό παράδειγμα δημοσιονομικού ελέγχου αποτελεί ο προληπτικός αλλά και ο κατασταλτικός έλεγχος των δαπανών του Κράτους, των Οργανισμών Τοπικής Αυτοδιοίκησης και των Νομικών Προσώπων Δημοσίου Δικαίου (άρθρο 98 § 1, α΄ Σ), καθώς και των λογαριασμών των δημοσίων υπολόγων (άρθρο 98 § 1, γ΄ Σ) από το Ελεγκτικό Συνέδριο (ΕλΣυν).

Αναφορικά με τον κοινοβουλευτικό έλεγχο ή πολιτικό, διενεργείται από την βουλή. Μεταξύ άλλων, ως μέσο πολιτικού ελέγχου της Κυβέρνησης αποτελεί και η συζήτηση και ψήφιση του κρατικού προϋπολογισμού, ισολογισμού και απολογισμού (άρθρο 79 Σ ).

Σε επόμενα υποκεφάλαια, δίνεται ιδιαίτερη έμφαση τόσο στις διακρίσεις και τις μορφές του δημοσιονομικού ελέγχου, όσο και στο σύγχρονο καθεστώς ελέγχου οικονομικής διαχείρισης ειδικά στο πλαίσιο αρμοδιοτήτων του Ελεγκτικού Συνεδρίου.

### **2.2.3 : Απολογισμός και Ισολογισμός του κράτους.**

#### *ι. Κρατικός απολογισμός*

Σύμφωνα με το θεσμικό πλαίσιο που διέπει το δημόσιο λογιστικό ο απολογισμός είναι ο ετήσιος ιδιότυπος τυπικός νόμος με τον οποίο η Ολομέλεια της Βουλής κατά τη τακτική της σύνοδο, ελέγχει και εγκρίνει τα αποτελέσματα της εκτέλεσης του



προϋπολογισμού καθώς και τις υπερβάσεις πιστώσεων του τρέχοντος οικονομικού έτους. (αρθ. 79 & 98 Σ, ν. 4270/2014). Πιο συγκεκριμένα είναι ο νόμος στον οποίο εμφανίζονται τα προϋπολογισθέντα έσοδα και έξοδα σε σχέση με αυτά που ομολογουμένως προέκυψαν.

## *ii. Κρατικός ισολογισμός*

Ισολογισμός είναι ο νόμος στον οποίο εμφανίζεται μια εναργή εικόνα της χρηματοοικονομικής θέσης της Κεντρικής Διοίκησης, μπορεί δε να περιλαμβάνονται και λογαριασμοί άλλων περιουσιακών στοιχείων του δημοσίου. Παρέχει δηλαδή οικονομικές πληροφορίες που αφορούν τόσο στα περιουσιακά στοιχεία της διοίκησης όσο και στις υποχρεώσεις αυτής, οι οποίες είναι απαραίτητες για το σύνολο του εκλογικού σώματος για να προβεί σε εκτιμήσεις και περαιτέρω λήψεις οικονομικών αποφάσεων (Αληφαντής, 2015).

Όπως ο απολογισμός καθώς και ο γενικός ισολογισμός καταρτίζονται από το Γ.Λ.Κ με βάση τις καταστάσεις της γενικής ληψοδοσίας των Δ.Ο.Υ και του υπολόγου συμψηφισμών<sup>4</sup> (Εισηγητική έκθεση Υπουργού Οικονομικών, 2018). Επιπλέον, το αργότερο μέσα σε ένα έτος από τη λήξη του οικονομικού έτους, κατατίθενται στη βουλή, που συνοδεύονται υποχρεωτικά από την κατά το άρθρο 98 παράγραφος 1 περίπτωση ε' έκθεση του Ελεγκτικού Συνεδρίου, εξετάζονται από ειδική επιτροπή βουλευτών και κυρώνονται από την Ολομέλεια της Βουλής, σύμφωνα με όσα ορίζει ο Κανονισμός( άρθ. 79Σ ).

### **2.3 : ΑΡΜΟΔΙΑ ΔΗΜΟΣΙΟΝΟΜΙΚΑ ΟΡΓΑΝΑ ΕΚ ΤΕΛΕΣΗΣ ΔΗΜΟΣΙΩΝ ΔΑΠΑΝΩΝ**

Αρμόδια όργανα για την εκτέλεση των δημοσίων δαπανών , επομένως και του Κρατικού Προϋπολογισμού είναι ο κάθε Υπουργός και κάθε επικεφαλής φορέα της Γενικής Κυβέρνησης (αρθ. 22 του ν. 4270/2014). Ωστόσο, ο Υπουργός Οικονομικών είναι το στοιχειώδες όργανο που έχει την αρμοδιότητα άσκησης της γενικής διαχείρισης των οικονομικών της Κεντρικής Διοίκησης, το γενικό συντονισμό και την εποπτεία των οικονομικών των λοιπών φορέων της Γενικής Κυβέρνησης (άρθ. 20 ν.

<sup>4</sup> Εισηγητική έκθεση Υπουργού Οικονομικών, (2018), *Για τον απολογισμό οικονομικού έτους 2017 και τον Ισολογισμό χρήσεως από 01.01.2017 έως 31.12.2017, Διαθέσιμο στο : <https://minfin.gr/documents/20182/5196434/29-11-2018+++%CE%95%CE%B9%CF%83%CE%B7%CE%B3%CE%B7%CF%84%CE%B9%CE%BA%CE%AE+%CE%AD%CE%BA%CE%B8%CE%B5%CF%83%CE%B7+%CE%A5%CF%80%CE%BF%CF%85%CF%81%CE%B3%CE%BF%CF%8D+%CE%9F%CE%B9%CE%BA%CE%BF%CE%BD%CE%BF%CE%BC%CE%B9%CE%BA%CF%8E%CE%BD+2017.pdf/f82a8dcd-bb56-4f0d-9099-86def1348ebd>, (04-10-2019)*

4270/2014). Πέραν των ανωτέρω, η ελληνική δημοσιονομική νομοθεσία αναθέτει την εκτέλεση των δαπανών του κρατικού προϋπολογισμού σε δύο επιμέρους κατηγορίες δημοσιονομικών οργάνων.

Ειδικότερα, τα όργανα αυτά διακρίνονται στους *διατάκτες* και στους *δημόσιους υπολόγους*, τα οποία μετέχουν στην εκτέλεση του προϋπολογισμού ως διαχειριστές του δημοσίου χρήματος (Ρίζος, 2015). Σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 65 του ν. 4270/2014, όπως τροποποιήθηκε και ισχύει με τις διατάξεις του άρθρου 112 του ν. 4622/2019, «*Διατάκτης κάθε Υπουργείου, ορίζεται ο Υπηρεσιακός Γραμματέας του οικείου Υπουργείου στις περιπτώσεις που αυτός υπάρχει ή ο Υπουργός στις λοιπές περιπτώσεις 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.*»

Κύριος διατάκτης είναι ο διατάκτης που αναλαμβάνει υποχρεώσεις σε βάρος των πιστώσεων, οι οποίες τίθενται στη διάθεση του απευθείας από τον προϋπολογισμό του φορέα του.

Δευτερεύων διατάκτης είναι ο διατάκτης που αναλαμβάνει υποχρεώσεις σε βάρος πιστώσεων, οι οποίες τίθενται στη διάθεσή του κατ'εντολή του κύριου διατάκτη με επιτροπικό ένταλμα. Ο ορισμός δευτερεύοντος διατάκτη διενεργείται με απόφαση του κύριου διατάκτη.

Ειδικώς για τους Οργανισμούς Τοπικής Αυτοδιοίκησης (Ο.Τ.Α) α' και β' βαθμού (Δήμοι & Περιφέρειες αντίστοιχα) και τα Νομικά Πρόσωπα που εντάσσονται στους φορείς της Γενικής Κυβέρνησης, η έγκριση παρέχεται από τον Συντονιστή της Οικείας Αποκεντρωμένης Διοίκησης (πρώην Γενικό Γραμματέα). Ιδιαίτερα για το Υπουργείο Εθνικής άμυνας, κύριοι διατάκτες αποτελούν και τα όργανα των Ενόπλων Δυνάμεων που ορίζονται από την κείμενη νομοθεσία. Με απόφαση του Υπουργού Οικονομικών, οι διατάκτες διαθέτουν τις εγγεγραμμένες στον προϋπολογισμό του φορέα τους πιστώσεις, μέσα σε οριζόμενο κάθε φορά ποσοστό διαθέσεως και για ορισμένη χρονική περίοδο, κατά κατηγορίες ή ομάδες δαπανών. (Ντούνη, 2000).

Ωστόσο, οι διατάκτες διαφέρουν των δημοσίων υπολόγων ως εξής: οι μεν διατάκτες είναι τα αρμόδια όργανα που διατάσσουν τις πληρωμές και ουσιαστικά αποφασίζουν στην πραγματοποίηση μιας δαπάνης λαμβάνοντας υπόψη του κανόνες του δημοσιολογιστικού θεσμικού πλαισίου ενώ οι δημόσιοι υπόλογοι αποτελούν τα όργανα εκείνα που εκτελούν τις αποφάσεις των διατακτών και καταβάλλουν τη δαπάνη ή την είσπραξη των δημοσίων εσόδων.

Βάσει του άρθρου 150 του ν .4270/2014 περί Δημοσίου Λογιστικού «*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*».

Οι δημόσιοι υπόλογοι διακρίνονται σε:

- α. Υπολόγους χρηματικών ενταλμάτων προπληρωμής και προσωρινών,
- β. Διαχειριστές πάγιων προκαταβολών,
- γ. Φοροτεχνικούς και τελωνειακούς υπολόγους,
- δ. Ειδικούς ταμίες,
- ε. Υπολόγους Ν.Π.Δ.Δ. και Ο.Τ.Α. και
- στ. Διαχειριστές έργων του προγράμματος δημοσίων επενδύσεων.

Σύμφωνα με το άρθρο 150 παρ.3 του νόμου περί δημόσιου λογιστικού οι δημόσιοι υπόλογοι υπάγονται στον έλεγχο και εποπτεία: **α)** του Υπουργού Οικονομικών, εξαιρουμένων των υπολόγων των διαχειρίσεων χρηματικού και υλικού των Ενόπλων Δυνάμεων και του Υπουργείου Δημόσιας Τάξης, και Προστασίας του Πολίτη για τους οποίους εφαρμόζονται οι ιδιαίτεροι κανονισμοί που διέπουν τις διαχειρίσεις αυτές. **β)** του οικείου διατάκτη και **γ)** Του Ελεγκτικού Συνεδρίου, που ασκείται σύμφωνα με τις διατάξεις που ισχύουν γι' αυτό. Κατά τον έλεγχο και εποπτεία των υπολόγων των περιπτώσεων α' και β' της παραγράφου αυτής, εφαρμόζονται οι διατάξεις περί Οικονομικής Επιθεώρησης του Υπουργείου Οικονομικών.

Σε ένα ευρύτερο πλαίσιο, οι δημόσιοι υπόλογοι αποτελούν μια ειδική κατηγορία δημοσίων υπαλλήλων που ενεργούν κυρίως με βάση το κριτήριο της σκοπιμότητας, οι δε ενέργειες τους, υπόκεινται στον έλεγχο νομιμότητας και κανονικότητας της δαπάνης.

Πέραν τούτου, τα καθήκοντα του διατάκτη είναι ασυμβίβαστα με τα καθήκοντα του προϊσταμένου των οικονομικών υπηρεσιών. Στις περιπτώσεις όπου ο

προϊστάμενος των οικονομικών υπηρεσιών ταυτίζεται με τον διατάκτη ή αυτός είναι αρμόδιος για οποιαδήποτε ενέργεια που αποβλέπει στην ανάληψη υποχρέωσης σε βάρος πίστωσης της Γενικής Διεύθυνσης ή Διεύθυνσης Οικονομικού Φορέα της Γενικής Κυβέρνησης, στην οποία προΐστανται, είναι υποχρεωμένος να εκχωρήσει την αρμοδιότητα δημοσιονομικής έγκρισης για δεσμεύσεις στον νόμιμο αντικαταστάτη του, ειδάλλως η παράβαση αυτής της υποχρέωσης συνιστά πειθαρχικό παράπτωμα. (άρθρο 65 του ν. 4770/2014)

Στο δημόσιο λογιστικό, ισχύει γενικώς η αρχή, κατά την οποία η ιδιότητα του δημοσίου υπολόγου δεν συμβιβάζεται με την ιδιότητα του διατάκτη ή του εκκαθαριστή και ως εκ τούτου οι αρμοδιότητες του ενός με τις αρμοδιότητες του άλλου πρέπει να ανατίθενται σε διαφορετικά πρόσωπα.

#### **2.4 : ΟΡΙΣΜΟΣ ΕΛΕΓΧΟΥ – ΔΙΑΚΡΙΣΕΙΣ & ΜΟΡΦΕΣ ΔΗΜΟΣΙΟΝΟΜΙΚΟΥ ΕΛΕΓΧΟΥ**

Σύμφωνα με τους Churchill & Teitelbaum, (1967) ως έλεγχος (audit) μπορεί να οριστεί ως *«μια προσπάθεια αντικειμενικής σύγκρισης των εργασιών που εκτελούνται (ή των αποδείξεων των εργασιών που εκτελούνται) έναντι σε μια δέσμη κριτηρίων προκειμένου :1) να εξακριβωθεί η αντιστοιχία ανάμεσα στις εκτελούμενες εργασίες και τα κριτήρια, 2) να σχηματιστεί μια άποψη σε σχέση με το βαθμό αυτής της αντιστοιχίας και 3) να κοινοποιήσει αυτά τα ευρήματα στα κατάλληλα άτομα»*.

Επιπλέον, ένας άλλος ορισμός του ελέγχου που έχει αποτυπωθεί από την Αμερικάνικη Ένωση Λογιστικής (1973) και δεν απέχει πολύ εννοιολογικά από αυτόν που έχουν ορίσει οι Churchill & Teitelbaum (1967) αποδίδει την σημασία του ελέγχου ως *«μία συστηματική διαδικασία αντικειμενικής συγκέντρωσης και αξιολόγησης αποδείξεων που αφορούν σε ισχυρισμούς περί οικονομικών συναλλαγών και γεγονότων, με σκοπό την επαλήθευση του βαθμού αντιστοίχησης αυτών των ισχυρισμών με καθορισμένα κριτήρια και την κοινοποίηση των αποτελεσμάτων στους ενδιαφερόμενους χρήστες»* Αμερικάνικη Ένωση Λογιστικής (1973).

Στο πλαίσιο του συστήματος ελέγχου στη δημόσια διοίκηση, σύμφωνα με τη Δημολιού (2019) *«στην έννοια της λέξης έλεγχος ενυπάρχει το στοιχείο της κρίσης ή ακόμη και της κριτικής, ότι δηλαδή μια ορισμένη συμπεριφορά, μία πράξη ή μία παράλειψη επαληθεύεται και αξιολογείται στη βάση ενός ορισμένου κριτηρίου»*.

Ειδικότερα, ως προς τον δημοσιονομικό έλεγχο, σύμφωνα με τον Σαρμά (2006) έχει ως γενικότερο αντικείμενο τη διαχείριση δημοσίου χρήματος και την εν γένει περιουσία και ως ειδικότερο αντικείμενο τις πράξεις, λογαριασμούς ή άλλα τεκμήρια όπου η διαχείριση αυτή καταγράφεται, έτσι όπως κάθε φορά απαιτείται είτε για την πιστοποίηση της είτε για την ενημέρωση τρίτων για αυτήν.

Η μέγιστη σημασία του δημοσιονομικού ελέγχου αναδεικνύεται σε μία φράση της Διακήρυξης της Λίμα, σύμφωνα με την οποία «η διαχείριση των δημόσιων κονδυλίων συνιστά καταπίστευμα» (The Lima Declaration, INTOSAI, 1977, επανέκδοση 1998 <sup>5</sup>). Με την έννοια καταπίστευμα προσδιορίζεται με ευκρίνεια η φύση της δημοσιονομικής διαχείρισης, η οποία εντοπίζεται στο γεγονός ότι οι δημόσιοι πόροι αποτελούν την εν μέρει θυσία της ιδιωτικής περιουσίας των πολιτών υπέρ των κρατικών δαπανών, οι οποίοι αναθέτουν τη διαχείριση τους σε κρατικούς λειτουργούς. Η ιδιαίτερη βαρύτητα του χαρακτηρισμού αυτού διαβαίνει το σύνολο των διαχειριστικών κανόνων και συμπεριφορών στο δημόσιο τομέα και συνεπώς αποτελεί το θεμέλιο κάθε αξιόπιστου και συνάμα αποτελεσματικού μηχανισμού δημοσιονομικών ελέγχων (Σαββαΐδου, 2017). Αντίθετα, με την απουσία ελέγχου είναι προφανές ότι ελλοχεύει ο κίνδυνος της διασπάθισης του δημόσιου χρήματος αφετέρου ενδέχεται να οδηγήσει στην απόσχιση του δημόσιου πλούτου από το λόγο ύπαρξης του δηλαδή την εξυπηρέτηση του κοινωνικού συνόλου καθώς και του δημοσίου συμφέροντος. Συνεπώς οι δημόσιες δαπάνες δεν δύναται να είναι ελεύθερες αντ'αυτού πρέπει να υπόκεινται σε κανόνες. Η ύπαρξη ελέγχου είναι ζήτημα ορθής λειτουργίας του συστήματος, πλην αυτού αποτελεί ποιοτικό δείκτη της δημοκρατίας (Δημητρόπουλος, 2014 <sup>6</sup>).

Ο έλεγχος των κρατικών δαπανών δύναται να διακριθεί σε διαφορετικές κατηγορίες που ορίζονται από το ελληνικό διοικητικό δίκαιο και να κατηγοριοποιηθεί με βάση το κριτήριο που λαμβάνεται υπόψη σε κάθε περίπτωση. Ειδικότερα:

- I. Με κριτήριο τη φύση του οργάνου που ασκεί τον έλεγχο, ο έλεγχος διακρίνεται σε διοικητικό, κοινοβουλευτικό (πολιτικό) και δικαστικό δημοσιονομικό έλεγχο. Ο διοικητικός έλεγχος ασκείται από τα ίδια τα όργανα της διοίκησης στη περίπτωση δε ελέγχου οικονομικής διαχείρισης αυτός διενεργείται από τον

<sup>5</sup> INTOSAI, (1977, επανέκδοση 1998). The Lima Declaration, Διαθέσιμο στο: <http://www1.worldbank.org/publicsector/pe/befa05/LimaDeclaration.pdf>, (07-10-2019)

<sup>6</sup> Δημητρόπουλος, Α., (2014), *Ο προληπτικός έλεγχος δαπανών*, Διαθέσιμο στο : <https://andreasdimitropoulos.blogspot.com/2014/11/98.html>, (08-10-2019)

Υπουργό Οικονομικών διά του Γενικού Λογιστηρίου του Κράτους. Ο πολιτικός έλεγχος πραγματοποιείται μέσω του κοινοβουλίου κατά την ψήφιση του προϋπολογισμού και έγκριση του απολογισμού του κράτους ενώ ο *δικαστικός δημοσιονομικός έλεγχος* διενεργείται από δικαιοδοτικά όργανα (δικαστικής εξουσίας ) και πιο συγκεκριμένα ο έλεγχος αυτός διεξάγεται βάσει του άρθρου 98 Σ από το Ελεγκτικό Συνέδριο.

- II. Με κριτήριο τη θέση του διενεργούντος οργάνου τον έλεγχο η βασική διάκριση είναι μεταξύ *εσωτερικού* (internal audit) και *εξωτερικού* (external audit) ελέγχου. Ο εσωτερικός έλεγχος αναφέρεται στον έλεγχο που διενεργείται από πρόσωπα του ίδιο φορέα που πραγματοποιεί τη δαπάνη ενώ ο εξωτερικός είναι ο έλεγχος που διενεργείται από ένα ανεξάρτητο ως προς τον φορέα πρόσωπο για λογαριασμό τρίτου (Καραμάνης, 2008). Σε επίπεδο εθνικής νομοθεσίας, η διάκριση μεταξύ εσωτερικού και εξωτερικού ελέγχου αποτυπώνεται στα άρθρα 168 και 169 του ν. 4270/2014 όπου ο «*εσωτερικός έλεγχος πραγματοποιείται σε όλους τους φορείς της Γενικής Κυβέρνησης, όπως ορίζεται στην παράγραφο 2 του άρθρου 4 του ν. 3492/2006. Ο εσωτερικός έλεγχος ανατίθεται στις Υπηρεσίες Εσωτερικού Ελέγχου που συστήνονται με το άρθρο 12 του ίδιου νόμου υπό την γενική καθοδήγηση και εποπτεία του Γενικού Λογιστηρίου του Κράτους.*» ενώ στη περίπτωση του εξωτερικού ελέγχου «*το Ελεγκτικό Συνέδριο ασκεί τον εξωτερικό έλεγχο των οικονομικών καταστάσεων και λογαριασμών, καθώς και των συστημάτων λογιστικών και δημοσιονομικών αναφορών κατά το άρθρο 3 παρ. 1 της Οδηγίας 2011/85/ ΕΕ, για όλους τους φορείς της Γενικής Κυβέρνησης.*» Σύμφωνα με τη παρ. 2, άρ. 169 του ίδιου νόμου το ΕλΣυν «*παρακολουθεί, ελέγχει και αξιολογεί την αποτελεσματικότητα καθώς και την επάρκεια των Υπηρεσιών Εσωτερικού Ελέγχου και των εσωτερικών δικλείδων όλων των φορέων της Γενικής Κυβέρνησης.*» Σε αυτό το σημείο, κρίνεται σκόπιμο να αναφερθεί μια ενδιαφέρουσα άποψη του Μπάρμπα (2018) όπου μεταξύ άλλων ονοματοδοτεί τις εσωτερικές δικλείδες (internal control) ως ένα σύνολο μηχανισμών που έχει θέσει σε λειτουργία η διοίκηση ενός φορέα για να είναι σε θέση να παρακολουθεί τις δραστηριότητες του και να τον καθοδηγεί προς την επίτευξη των στόχων του με αποτελεσματικό, αποδοτικό και οικονομικό τρόπο. Ωστόσο στον δημοσιονομικό έλεγχο συγχέεται συχνά ο όρος *internal control* με

τον όρο *internal audit* που αμφότεροι αποδίδονται στα ελληνικά ως εσωτερικός έλεγχος. Όπως προαναφέρθηκε, ο όρος *internal control* αναφέρεται στις εσωτερικές δικλείδες που έχει θέσει ένας φορέας προκειμένου να διασφαλίσει ότι θα επιτευχθούν τα αναμενόμενα αποτελέσματα. Απεναντίας ο όρος *internal audit* σύμφωνα με τα Διεθνή Ελεγκτικά πρότυπα<sup>7</sup> (ΔΕΠ) αναφέρεται σε μια «αξιολογική δραστηριότητα που έχει δημιουργηθεί εντός μια οντότητας και οι λειτουργίες της περιλαμβάνουν την αξιολόγηση και παρακολούθηση της επάρκειας και αποτελεσματικότητας των εσωτερικών δικλείδων». Ουσιαστικά, αντικείμενο του *internal audit* είναι η αξιολόγηση του *internal control*. Στο ειδικότερο πλαίσιο του σύγχρονου δημοσιονομικού ελέγχου, ο *internal control* ενσωματώνεται στις αρμοδιότητες του διατάκτη ο οποίος καλείται να έχει τον έλεγχο των υπηρεσιών του, αντίθετα μέσω του *internal audit* εκπιμάται και αξιολογείται, εκ των υστέρων, κατά πόσο το σύστημα διαχείρισης και ελέγχου του διατάκτη, λειτουργεί ορθά και παράγει τα αναμενόμενα αποτελέσματα (Μηλιώνης, 2012<sup>8</sup>: Μπάρμπας, 2018).

- III. Με κριτήριο το χρονικό σημείο διενέργειας του ελέγχου υφίστανται δύο μορφές ελέγχου, ο προληπτικός και ο κατασταλτικός. Ο προληπτικός είναι ο έλεγχος που διενεργείται πριν από την εκταμίευση του δημόσιου χρήματος ώστε να λαμβάνει χώρα η πρόληψη της πραγματοποίησης μη σύννομης δαπάνης και ο κατασταλτικός αναφέρεται στον έλεγχο των δημοσίων λογαριασμών που ασκείται εκ των υστέρων και αποσκοπεί στην εξακρίβωση της νομιμότητας των δημοσίων δαπανών που πραγματοποιήθηκαν ώστε σε περίπτωση που διαπιστωθούν ελλείμματα στη διαχείριση, να επιβληθούν « καταλογιστικές πράξεις» σε βάρος των υπευθύνων (υπολόγων). Σύμφωνα με τον Μπάρμπας (2018) και στις δύο περιπτώσεις η δαπάνη έχει ήδη πραγματοποιηθεί και το μόνο που εκκρεμεί είναι η εξόφληση του πιστωτή του δημοσίου. Ειδικές περιπτώσεις ελέγχων αποτελούν ο προσυμβατικός έλεγχος των διοικητικών συμβάσεων (άρθ. 35 & 36 του ν. 4129/2013) ο οποίος τοποθετείται χρονικά

<sup>7</sup> Διεθνή Ελεγκτικά Πρότυπα, (2010), Διαθέσιμο στο : <file:///C:/Users/Master/Downloads/DIETHNI%20PROTIPA%20ELEGXOY.pdf> (10-10-2019)

<sup>8</sup> Μηλιώνης, Ν. (2012), Διαθέσιμο στο : <http://www.stasinopoulos-foundation.gr/files/%CE%99%CE%94%CE%94%CE%9C%CE%A3%20%CE%A3%CE%95%CE%9C%CE%99%CE%9D%CE%91%CE%A1%20%CE%95%CE%B9%CF%83%CE%A%CE%B3%CE%B7%CF%83%CE%B7%20%CE%9C%CE%B7%CE%BB%CE%B9%CF%8E%CE%BD%CE%B7%202012%2011.pdf>, (10-10-2019)

πριν ακόμα και από την πραγματοποίηση της δαπάνης, και ο έλεγχος χρηματικών ενταλμάτων προπληρωμής και πάγιων προκαταβολών ( αρθ. 100-115 του ν. 4270/2014) όπου η δαπάνη εξοφλείται ταυτόχρονα με την πραγματοποίηση της και ως εκ τούτου δεν παρεμβάλλεται χρονικό περιθώριο προληπτικού ελέγχου.

*IV. Με βάση το τεκμήριο της νόμιμης και κανονικής δαπάνης ο έλεγχος των δημοσίων δαπανών συνίσταται σε έλεγχο νομιμότητας και κανονικότητας αυτών. Σύμφωνα με το άρθρο 91 παρ. 2 του ν. 4270/2014 «νόμιμη είναι η δαπάνη εφόσον: α) προβλέπεται από διάταξη τυπικού νόμου ή κανονιστικής διοικητικής πράξης ή εξυπηρετεί τους σκοπούς του οικείου φορέα και β) υπάρχει εγγεγραμμένη στον Προϋπολογισμό σχετική πίστωση. Κανονική είναι η δαπάνη, που έχει νόμιμα αναληφθεί, επισυνάπτονται τα νόμιμα δικαιολογητικά και η σχετική απαίτηση δεν έχει υποπέσει σε παραγραφή».*

Άλλες διακρίσεις του δημοσιονομικού ελέγχου είναι ο τακτικός και έκτακτος (με βάση τη συχνότητα πραγματοποίησής του), ο παρεμπόδιων καθώς και ο γενικός ή δειγματοληπτικός έλεγχος.

Συνοψίζοντας, στον τομέα των κρατικών δαπανών, ο έλεγχος θεωρείται ως ένας μηχανισμός ο οποίος σχετίζεται με την οικονομική διαχείριση και είναι άρρηκτα συνδεδεμένος με τη διαδικασία του Προϋπολογισμού. Εσπάζει στις δαπάνες του Προϋπολογισμού ενώ στοχεύει στη διασφάλιση της πραγματοποίησής τους με νόμιμο τρόπο. Σύμφωνα με τον Diamond (όπως αναφέρεται στο Γιαννάκης 2018) η ουσία του ελέγχου έγκειται στο γεγονός ότι αποτελεί μια λειτουργία που παρέχει τόσο στη Κυβέρνηση και στους φορείς αυτής (εσωτερικός έλεγχος) όσο και στο νομοθέτη (εξωτερικός έλεγχος), «ότι τα δημόσια κονδύλια εισπράττονται και δαπανώνται σύμφωνα με τις διαθέσιμες πιστώσεις και τη συναφή νομοθεσία (έλεγχος νομιμότητας) και ότι η δημοσιοποίηση της χρήσης των κονδυλίων από την κυβέρνηση παρουσιάζει εύλογα και με ακρίβεια την οικονομική της θέση (δημοσιονομικός έλεγχος)».

Ως εκ τούτου, κρίνεται η αναγκαία ύπαρξη αρχών, διαδικασιών και ελέγχων προκειμένου να μπορεί να λειτουργεί αποτελεσματικά ο οικονομικός τομέας της χώρας.



## ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3<sup>ο</sup> : ΤΟ ΕΛΕΓΚΤΙΚΟ ΣΥΝΕΔΡΙΟ

### 3.1 : Η ΕΞΕΛΙΞΗ ΤΟΥ ΣΥΝΤΑΓΜΑΤΙΚΟΥ & ΝΟΜΟΘΕΤΙΚΟΥ ΠΛΑΙΣΙΟΥ ΛΕΙΤΟΥΡΓΙΑΣ ΤΟΥ ΕΛΛΗΝΙΚΟΥ ΕΛΕΓΚΤΙΚΟΥ ΣΥΝΕΔΡΙΟΥ

#### *ι. Το συνταγματικό πλαίσιο*

Ο θεσμός του Ελεγκτικού Συνεδρίου αποτελεί ιστορικά το αρχύτερο όργανο εποπτείας και ελέγχου της δημοσιονομικής διαχείρισης του νεώτερου ελληνικού κράτους. Η θεμελίωση του συμπίπτει χρονικά με τη καθιέρωση του θεσμού της κατάρτισης του κρατικού προϋπολογισμού σε μια εποχή μάλιστα που το νεοσύστατο ελληνικό κράτος επιχειρούσε να δημιουργήσει δομές δημόσιας διοίκησης. Συνεπώς, η ιστορική τοποθέτηση της ιδρύσεως του ελληνικού ελεγκτικού συνεδρίου σχετίζεται άμεσα με την αναγκαιότητα καθιέρωσης διενέργειας ελέγχου επί της διαχείρισης του δημόσιου χρήματος, ειδικά κατά τα πρώτα χρόνια που επακολούθησαν μετά την απελευθέρωση από της Ελλάδας από τον οθωμανικό ζυγό. Άλλωστε, οι πρακτικές των παρελθόντων ετών από τη διαχείριση των χρημάτων που προέκυψαν κατά κύριο λόγο από τον εξωτερικό δημόσιο δανεισμό, εν ολίγοις, από τα δάνεια που λήφθηκαν από την Αγγλία κατά τα έτη 1824-1825, ποσού ύψους 2,8 εκατομμυρίων στερλινών, ανέδειξαν την ύπαρξη σοβαρών προβλημάτων κακοδιαχείρισης (Μπάρμπας, 2012).

Το Ελεγκτικό Συνέδριο, συστάθηκε με το Βασιλικό Διάταγμα (Β.Δ) της 7<sup>ης</sup> Οκτωβρίου/19<sup>ης</sup> Οκτωβρίου του 1833 «*Περί συστάσεως του Ελεγκτικού Συνεδρίου*» από την τότε ασκούμενη στη χώρα κυβερνητική πολιτική της Αντιβασιλείας του Όθωνα. Οι συνταγματικές ρίζες αυτού του θεσμού απαντώνται στο γαλλικό πρότυπο του *Cour des Comptes*, ενός ενιαίου συγκεντρωτικού σώματος ελέγχου δημοσίων λογαριασμών που δημιούργησε ο Ναπολέων Βοναπάρτης με το νόμο της 16<sup>ης</sup> Σεπτεμβρίου το 1807, με απώτερο σκοπό να παράσχει επαρκείς εγγυήσεις για το χειρισμό των δημοσίων πόρων. Ο νεοσύστατος αυτός θεσμός, σύμφωνα με την παρ. 2β του διατάγματος (1833) θα οριοθετούσε το ΕλΣυν ως «*ανώτατη ως προς το διοικητικόν αρχή*» με σαφώς ξεχωριστές δικαστικές και διοικητικές αρμοδιότητες με επέκταση της αρμοδιότητας του «*δί'όλον το Βασίλειον*». Το πλαίσιο των δικαστικών του αρμοδιοτήτων, όπως αυτές προσδιορίστηκαν στο ιδρυτικό διάταγμα του 1833, αφορούσε στον κατασταλτικό έλεγχο των λογαριασμών των δημοσίων υπολόγων, της τοπικής αυτοδιοίκησης, των σχολείων και των φιλανθρωπικών

ιδρυμάτων ενώ συγχρόνως ως προς τις διοικητικές του λειτουργίες αυτές αποσκοπούσαν στην επιτήρηση των υπολόγων μέσω του ετήσιου ελέγχου των εσόδων, εξόδων καθώς και των εισπράξεων και πληρωμών όλων των ταμείων του Κράτους, αφετέρου της αντίστοιχης λογιστικής τήρησης αυτών (Μηλιώνης, 2012).

Η αρχική συνταγματική κατοχύρωση του ΕλΣυν έλαβε χώρα κατά τη Β' Εθνοσυνέλευση του 1864<sup>9</sup> δεδομένου ότι αναγνωρίστηκε η ισοβιότητα των μελών του ΕλΣυν που κατέχουν δικαίωμα ψήφου αφού βάσει του άρθρου 87 οριζόταν ότι «οι δικασταί καθώς και τα ψήφον έχοντα μέλη του Ελεγκτικού Συνεδρίου θέλουν είσθαι ισόβιοι». Προς επίρρωση της ανωτέρω διάταξης τόσο κατά την ψήφιση του Συντάγματος του 1864, όσο και του 1911 η διατήρηση της ισοβιότητας και προστασίας των μελών του σώματος οδήγησε εμμέσως πλην σαφώς στην αναγνώριση, εξασφάλιση και λειτουργία του ίδιου του θεσμού.

Βέβαια, επακολούθησαν αξιοσημείωτες τροποποιήσεις επί του ιδρυτικού διατάγματος καθώς και πολλές συμπληρώσεις από πληθώρα νόμων, που είχαν ως αποτέλεσμα τον εμπλουτισμό αρμοδιοτήτων του ΕλΣυν. Χαρακτηριστικά αναφέρεται η ανάθεση του κανονισμού των συντάξεων (ν. ΜΓ'13-03-1864 «περί εξελέξεως των στρατιωτικών και πολιτικών συντάξεων υπό του Ελεγκτικού Συνεδρίου»,) η οποία αρμοδιότητα μεταβιβάστηκε μεταγενέστερα στο Υπουργείο Οικονομικών, η δε εκδίκαση των ένδικων μέσων κατά των πράξεων αυτών εξακολούθησε να ασκείται από το ΕλΣυν. Πέραν τούτου, πρωταρχικό ρόλο αποτέλεσε και ο νόμος ΑΥΟΖ'/1887<sup>10</sup>, όπου σύμφωνα με τη Μπάλτα, (2009) «ο προληπτικός έλεγχος των δαπανών του Κράτους ανατέθηκε ρητώς στο Ελεγκτικό Συνέδριο, το οποίο αναγνωρίζεται ως όργανο ανεξάρτητο από την κυβέρνηση και αρκετά ισχυρό ώστε να μπορεί να περιστείλει τη διασπάθιση του δημοσίου χρήματος».

Εντέλει, το ΕλΣυν επικυρώθηκε ως συνταγματικός θεσμός για πρώτη φορά με το Σύνταγμα του 1952<sup>11</sup> ενώ με τη συνταγματική αναθεώρηση του 1975/86<sup>12</sup>, όπως

<sup>9</sup> Σύνταγμα της Ελλάδας, Β' Εθνοσυνέλευση του 1864, Διαθέσιμο στο: <https://www.hellenicparliament.gr/UserFiles/f3c70a23-7696-49db-9148-f24dce6a27c8/syn13.pdf> (18-10-2019)

<sup>10</sup> Ν. ΑΥΟΖ'/1887, *Περί της Υπηρεσίας του Ελεγκτικού Συνεδρίου*, Διαθέσιμο στο : [file:///C:/Users/Master/Downloads/document%20\(2\).pdf](file:///C:/Users/Master/Downloads/document%20(2).pdf), (18-10-2019)

<sup>11</sup> Σύνταγμα του 1952, *Περί ψηφίσεως του υπό της Επιτροπής του ΕΗ' 1949 Ψηφίσματος της Δ' Αναθεωρητικής Βουλής συνταχθέντος νέου Συντάγματος*, Διαθέσιμο στο : <https://www.hellenicparliament.gr/UserFiles/f3c70a23-7696-49db-9148-f24dce6a27c8/syn16.pdf>, (19-10-2019)

αναφέρεται στο Τμήμα Ε΄ με τίτλο «*Δικαστική Εξουσία*» συγκαταλέγεται ως δικαστική δημόσια λειτουργία με τα υπόλοιπα ανώτατα δικαστήρια της χώρας. Οι δε αρμοδιότητες του, καθορίστηκαν βάσει των διατάξεων του άρθρου 98 του Συντάγματος.

Εντούτοις, στο σύγχρονο δημοσιονομικό περιβάλλον η αναθεώρηση του Συντάγματος το 2001 ήταν αυτή που αποτέλεσε εφαλτήριο για τον επαναπροσδιορισμό του θεσμικού ρόλου του ΕλΣυν αναδιαμορφώνοντας και επεκτείνοντας σημαντικά τις αρμοδιότητες του. Όπως στο Σύνταγμα του 1975, έτσι και στο αναθεωρημένο Σύνταγμα του 2001, επαληθεύεται το δικαστικό έργο του ΕλΣυν καθώς το συνδεδεμένο με το Συνέδριο άρθρο 98, ανήκει εξίσου στο Ε΄ Τμήμα με τίτλο «*Δικαστική Εξουσία*». Ειδικότερα, οι αρμοδιότητες του ΕλΣυν παρατίθενται στο άρθρο 98 του εν ισχύ συνταγματικού κειμένου ως εξής :

1. Στην αρμοδιότητα του Ελεγκτικού Συνεδρίου ανήκουν ιδίως:

α. Ο έλεγχος των δαπανών του Κράτους, καθώς και των οργανισμών τοπικής αυτοδιοίκησης ή άλλων νομικών προσώπων που υπάγονται με ειδική διάταξη νόμου στο καθεστώς αυτό.

β. Ο έλεγχος συμβάσεων μεγάλης οικονομικής αξίας στις οποίες αντισυμβαλλόμενος είναι το Δημόσιο ή άλλο νομικό πρόσωπο που εξομοιώνεται με το Δημόσιο από την άποψη αυτή, όπως νόμος ορίζει.

γ. Ο έλεγχος των λογαριασμών των δημοσίων υπολόγων και των οργανισμών τοπικής αυτοδιοίκησης ή άλλων νομικών προσώπων που υπάγονται στον προβλεπόμενο από το εδάφιο α΄ έλεγχο.

δ. Η γνωμοδότηση για τα νομοσχέδια που αφορούν συντάξεις ή αναγνώριση υπηρεσίας για την παροχή δικαιώματος σύνταξης σύμφωνα με την παράγραφο 2 του άρθρου 73, καθώς και για κάθε άλλο θέμα που ορίζει ο νόμος.

ε. Η σύνταξη και υποβολή έκθεσης προς τη Βουλή για τον απολογισμό και ισολογισμό του Κράτους κατά το άρθρο 79 παράγραφος 7.

στ. Η εκδίκαση διαφορών σχετικά με την απονομή συντάξεων, καθώς και με τον έλεγχο των λογαριασμών του εδαφίου γ΄.

ζ. Η εκδίκαση των υποθέσεων που αναφέρονται στην ευθύνη των πολιτικών ή στρατιωτικών δημοσίων υπαλλήλων καθώς και των υπαλλήλων των οργανισμών

<sup>12</sup> Σύνταγμα της Ελλάδος του 1975/1986, Διαθέσιμο στο : [http://www.et.gr/images/stories/eidika\\_themata/a\\_23\\_1986.pdf](http://www.et.gr/images/stories/eidika_themata/a_23_1986.pdf), (20-10-2019)

τοπικής αυτοδιοίκησης και των άλλων νομικών προσώπων δημοσίου δικαίου για κάθε ζημία που από δόλο ή αμέλεια προκλήθηκε στο Κράτος τους οργανισμούς τοπικής αυτοδιοίκησης ή σε άλλα νομικά πρόσωπα δημοσίου δικαίου.

2. Οι αρμοδιότητες του Ελεγκτικού Συνεδρίου ρυθμίζονται και ασκούνται, όπως νόμος ορίζει.

Στις περιπτώσεις των στοιχείων α' έως δ' της προηγούμενης παραγράφου δεν εφαρμόζονται οι διατάξεις του άρθρου 93 παράγραφοι 2 και 3.

3. Οι αποφάσεις του Ελεγκτικού Συνεδρίου για υποθέσεις της παραγράφου 1 δεν υπόκεινται στον έλεγχο του Συμβουλίου της Επικρατείας<sup>13</sup>.

Όπως αναφέρει η Μπάλτα (2009) η αναθεώρηση του άρθρου 98 είχε «ως στόχο την ενίσχυση του ελεγκτικού κυρίως έργου» του Συνεδρίου και ως εκ τούτου από τη λεκτική διατύπωση του προαναφερομένου κειμένου του συντάγματος, προκύπτει με σαφήνεια η κατηγοριοποίηση των αρμοδιοτήτων του ΕλΣυν ως Δικαστηρίου. Πιο συγκεκριμένα, διακρίνονται σε: ελεγκτικές ( περιπτώσεις α', β' και γ') οι οποίες αφορούν αντιστοίχως, **α)** τον έλεγχο των δαπανών του Κράτους, των ΟΤΑ ή άλλων νομικών προσώπων, που υπάγονται με ειδική διάταξη νόμου στο καθεστώς αυτό, **β)** τον έλεγχο συμβάσεων μεγάλης οικονομικής αξίας στις οποίες αντισυμβαλλόμενος είναι το Δημόσιο ή άλλο νομικό πρόσωπο, που εξομοιώνεται με το Δημόσιο από την άποψη αυτή και όπως ο νόμος ορίζει και **γ)** τον έλεγχο των λογαριασμών των δημοσίων υπολόγων και των ΟΤΑ ή άλλων νομικών προσώπων, που υπάγονται στον προβλεπόμενο προληπτικό έλεγχο, σε γνωμοδοτικές (περιπτώσεις δ' και ε') και σε δικαιοδοτικές αρμοδιότητες (περιπτώσεις στ' και ζ').

Ειδικότερα, στη περίπτωση του εδαφίου α', της παραγράφου 1 του άρθρου 98 παρατηρείται η ελεγκτική αρμοδιότητα του Σώματος να επεκτείνεται σε δύο φάσεις<sup>14</sup>. Η πρώτη φάση, σύμφωνα με την Κολτσιδά (2009), αναφέρεται στον έλεγχο των διατακτών, «των οποίων οι πράξεις, δημιουργικές δικαιωμάτων και υποχρεώσεων του Δημοσίου, καταλήγουν στους λογαριασμούς των δημοσίων υπολόγων», όπου αποτυπώνονται οι οικονομικές δοσοληψίες επί των οποίων

<sup>13</sup> Βλ. άρθρο 98 του Αναθεωρημένου Συντάγματος του 1975/2001, Διαθέσιμο στο : [http://www.et.gr/images/stories/eidika\\_themata/a\\_85\\_2001.pdf](http://www.et.gr/images/stories/eidika_themata/a_85_2001.pdf), ( 21-10-2019)

<sup>14</sup> Σύμφωνα με τον Ρίζο (2015) έχει γίνει δεκτό ερμηνευτικά, με επανειλημμένες αποφάσεις της Ολομέλειας του ΕλΣυν ότι η διάταξη του άρθρου 98 Σ, διαχωρίζει την ελεγκτική αρμοδιότητα του ΕλΣυν σε δύο φάσεις: Η μία αναφέρεται στον έλεγχο των «δαπανών» του Κράτους και των ΟΤΑ και των ΝΠ, κι η άλλη στον έλεγχο των «Λογαριασμών των Υπολόγων εν γένει», επιστέγασμα των οποίων είναι η ο έλεγχος του Απολογισμού και του Γενικού Ισολογισμού του Κράτους και η επ'αυτών «Διαδήλωση», η σχετική έκθεση, δηλαδή, του ΕλΣυν προς τη βουλή.

εκτείνεται η δεύτερη φάση της ελεγκτικής αρμοδιότητας, ήτοι, ο έλεγχος των λογαριασμών. Κατά συνέπεια, στην εν λόγω περίπτωση α', θεσπίζεται ο προληπτικός έλεγχος των δαπανών καταλήγοντας στην έγκριση ή μη των χρηματικών ενταλμάτων πληρωμής από το αρμόδιο όργανο του ΕΛΣυν. Εν προκειμένω, αντικείμενο της παρούσας αποτελεί μεταξύ άλλων το εδάφιο γ' της ίδιας παραγράφου, επί του οποίου καθιερώνεται πλέον ο κατασταλτικός έλεγχος των λογαριασμών από το ΕΛΣυν, καθώς αναφέρεται στον έλεγχο των λογαριασμών των δημοσίων υπολόγων.

Οι γνωμοδοτικές αρμοδιότητες του ΕΛΣυν, όπως αναφέρονται στις περιπτώσεις δ' και ε', αφορούν αντίστοιχα την παροχή γνωμοδότησης επί των συνταξιοδοτικών νομοσχεδίων σύμφωνα με τα προβλεπόμενα στη παράγραφο 2 του άρθρου 73 του Συντάγματος (δ') και τη σύνταξη και υποβολή έκθεσης προς τη Βουλή για τον απολογισμό και ισολογισμό του Κράτους (ε') κατά το άρθρο 79 παρ. 7 του Συντάγματος.

Ως προς τη δικαστηριακή (δικαιοδοτική) αρμοδιότητα του ΕΛΣυν, αυτή λαμβάνει χώρα στις περιπτώσεις στ' και ζ και οι οποίες διακρίνονται στην εκδίκαση διαφορών που τυχόν προκύπτουν, από τον έλεγχο των λογαριασμών του δημοσίου, από την απονομή συντάξεων (στ') όπως επίσης και από τις διαφορές ασπικής ευθύνης των υπαλλήλων του δημοσίου (ζ'). Με άλλα λόγια, η δικαιοδοτική αρμοδιότητα της υπό περίπτωσης (ζ') εκδικάζει υποθέσεις για ζημίες που υπάλληλοι προκάλεσαν από δόλο ή αμέλεια, στο Κράτος.

Το γεγονός ότι συνυπάρχουν σε αυτό οι αμιγώς δικαιοδοτικές του αρμοδιότητες με τις μη δικαιοδοτικές που έχουν χαρακτήρα διοικητικό και γνωμοδοτικό παρουσιάζεται και η δισυπόστατη φύση του Συνεδρίου (Μηλιώνης 2012). Από την πλευρά της νομικής φύσης του θεσμού, το ΕΛΣυν θεωρείται ανώτατο Δημοσιονομικό Δικαστήριο ενώ συγχρόνως αποτελεί και ανώτατο διοικητικό όργανο (Πουλής, 2007).

Ολοκληρώνοντας, μια ενδιαφέρουσα άποψη είναι εκείνη που διατυπώνει ο Σαρμάς (2003) ο οποίος εκφράζει, ότι το ΕΛΣυν πρέπει να είναι ανεξάρτητο, σε όποια εξουσία και αν εντάσσεται, τα μέλη του, να είναι ανεπηρέαστα και ο έλεγχος τους αδιάλειπτος, οι δε εκδιδόμενες πράξεις του των ελεγκτικών και γνωμοδοτικών του αρμοδιοτήτων, θα πρέπει να ερμηνεύονται ως απλές ελεγκτικές και

γνωμοδοτικές και όχι ως δικαιοδοτικές υπό την τυπική έννοια, ούτε βεβαίως ως διοικητικές.

*ii. Το νομοθετικό πλαίσιο*

Η συνταγματικά κατοχυρωμένη δράση του Ελεγκτικού Συνεδρίου, ρυθμίζεται συστηματικότερα με το Νόμο 4129/2013 περί «*Κύρωση του Κώδικα Νόμων για το Ελεγκτικό Συνέδριο*» καθώς κωδικοποιεί τις διατάξεις για την οργάνωση και τη λειτουργία του ΕΛΣυν, οι δε αρμοδιότητες του, προβλέπονται και αποτυπώνονται συγκεντρωτικά στο πρώτο άρθρο του εν λόγω νόμου. Παρόλο που ο Κώδικας Νόμων του Ελεγκτικού Συνεδρίου (ΚΝΕΣ) περιλαμβάνει 110 άρθρα καταναμημένα σε έξι τμήματα με υποκεφάλαια, ωστόσο, δεν περιλαμβάνει και την εκτέλεση δικονομίας, όταν το ΕΛΣυν ασκεί τα δικαστικά του καθήκοντα. Οι κανόνες διεξαγωγής των δικαιοδοτικών του αρμοδιοτήτων προβλέπονται στο Π.Δ 1225/1981 περί «*Εκτελέσεως των περί Ελεγκτικού Συνεδρίου διατάξεων*<sup>15</sup>».

Επίσης, σχετικά με την έκταση του ελεγκτικού αντικειμένου του ΕΛΣυν, εντάσσονται περαιτέρω και τα Π.Δ 136/2011 και 87/2014 που εκδόθηκαν κατόπιν σύμφωνης γνώμης της 23ης Γ.Σ/21-10-2011 και 10ης Γ.Σ./7-5-2014) της Ολομέλειας του Ελεγκτικού Συνεδρίου (άρθ. 27 του ν. 3871/2010), σύμφωνα με τα οποία καθιερώθηκε η εξαίρεση ενός σημαντικού μέρους των δημοσίων δαπανών από τον προληπτικό έλεγχο του ΕΛΣυν με βάση τα τιθέμενα κατώτατα χρηματικά όρια δαπανών<sup>16</sup>.

Επιπρόσθετα, αξιοσημείωτες διατάξεις επί της ελεγκτικής αρμοδιότητας του Ελεγκτικού Συνεδρίου περιέχονται σε εκείνες του Ν. 4270/2014 «*Περί Δημοσίου Λογιστικού*». Η πρόσφατη δημοσιονομική ελληνική νομοθεσία η οποία εναρμονίστηκε με την αντίστοιχη της Ευρωπαϊκής Ένωσης (ενσωμάτωση της Οδηγίας 2011/85/ΕΕ), καθιστά το Ελεγκτικό Συνέδριο ως τον μοναδικό εξωτερικό ελεγκτή των δημοσίων δαπανών και εσόδων του Κράτους (αρ.169 του ν.

<sup>15</sup> Π.Δ 1225/1981, περί «*Εκτελέσεως των περί Ελεγκτικού Συνεδρίου διατάξεων*, Διαθέσιμο στο : [https://www.elsyn.gr/sites/default/files/9%20%28%CE%A0%CE%94%201225\\_1981%29.pdf](https://www.elsyn.gr/sites/default/files/9%20%28%CE%A0%CE%94%201225_1981%29.pdf), (21-10-2019)

<sup>16</sup> Με τα π.δ. 136/2011 και 87/2014, που εκδόθηκαν κατόπιν σύμφωνης γνώμης (23η Γ.Σ/21-10-2011 και 10η Γ.Σ./7-5-2014) της Ολομέλειας του Ελεγκτικού Συνεδρίου (άρθ. 27 του ν. 3871/2010), τίθενται τα κατώτατα όρια δαπανών για την άσκηση του προληπτικού ελέγχου. Προβλέπεται ακόμη ο έλεγχος, σε κάθε περίπτωση, κατά την υποβολή του πρώτου λογαριασμού των δαπανών που αφορούν σε συμβάσεις εκτέλεσης δημοσίων έργων, μελετών, προμηθειών και υπηρεσιών. Ελέγχονται, επίσης, ανεξαρτήτως ποσού, οι δαπάνες της πρώτης μισθοδοσίας του πάσης φύσεως προσωπικού, οι πρόσθετες αμοιβές (αποζημιώσεις και υπερωρίες) και οι επιχορηγήσεις σε Ν.Π.Ι.Δ.

4270/2014). Όπως ορίζεται σχετικά, παρακολουθεί, ελέγχει και αξιολογεί την αποτελεσματικότητα και την επάρκεια των φορέων άσκησης εσωτερικού ελέγχου, όπως λ.χ η Γενική Διεύθυνση Δημοσιονομικών Ελέγχων (αρθ. 169), ενημερώνεται για το σύνολο των εκθέσεων ελέγχου, που εκπονούνται από τους φορείς εσωτερικού ελέγχου (αρ. 168), ελέγχει τους φορείς εκείνους της Γενικής Κυβέρνησης που δεν συμμορφώνονται με τις δημοσιονομικές αρχές και κανόνες του εν λόγω νόμου (αρθ. 21 περ. ιθ´) καθώς επίσης γνωμοδοτεί επί νομοσχεδίων τα οποία ρυθμίζουν μείζονος σπουδαιότητας θέματα δημοσιονομικής διαχείρισης (αρθ. 20 παρ. κα´ & αρθ. 176 παρ. 1).

Στα υποκεφάλαια που ακολουθούν αναλύονται εκτενέστερα τα ελεγκτικά καθήκοντα του Σώματος τόσο ως προς τις βασικές κατηγορίες ελέγχων, όσο και στις σύγχρονες κατευθύνσεις στην κατέπείκταση διεξαγωγή δημοσιονομικού ελέγχου από το Ελεγκτικό Συνέδριο.

### **3.2 : Η ΔΙΕΞΑΓΩΓΗ ΔΗΜΟΣΙΟΝΟΜΙΚΟΥ ΕΛΕΓΧΟΥ ΑΠΟ ΤΟ ΕΛΕΓΚΤΙΚΟ ΣΥΝΕΔΡΙΟ**

Το ευρύτερο πλαίσιο αντικείμενου του δημοσιονομικού ελέγχου αποσκοπεί στην ορθή διαχείριση του δημόσιου χρήματος, η οποία διαχείριση ουσιαστικά συντελείται μέσω των πράξεων εκτέλεσης του κρατικού προϋπολογισμού.

Το Ελεγκτικό Συνέδριο, ως θεσμός, έχει ως αποστολή να αναδιαμορφώνει τις γενικές αρχές του δημοσιονομικού δικαίου καθώς αποτελεί, αφενός τον άμεσο εξωτερικό ελεγκτή αφετέρου τον φυσικό δικαστή της δημοσιονομικής δράσης της διοικητικής εξουσίας κατά τη διάρκεια της διαχείρισης του κρατικού πλούτου.

Έτσι, οι ελεγκτικές αρμοδιότητες του Ελεγκτικού Συνεδρίου, όπως κατοχυρώνονται στο άρθρο 98 του Συντάγματος, ταξινομούνται σε τρεις διακεκριμένες και ισότιμα κατοχυρωμένες κατηγορίες. Η πρώτη αφορά στον *προληπτικό έλεγχο*, στον έλεγχο δηλαδή των δημοσίων εν γένει δαπανών. Η δεύτερη κατηγορία εξειδικεύεται στο *προσυμβατικό έλεγχο* των δημόσιων διοικητικών συμβάσεων, ήτοι, στον προληπτικό έλεγχο νομιμότητας των μεγάλης οικονομικής αξίας συμβάσεων προμηθειών, δημοσίων έργων και υπηρεσιών που συνάπτουν το Δημόσιο καθώς και οι φορείς του ευρύτερου δημόσιου φορέα. Τέλος, στη τρίτη κατηγορία εντάσσεται ο *κατασταλτικός έλεγχος* που αποτελεί και την παραδοσιακή ελεγκτική αρμοδιότητα του Ελεγκτικού Συνεδρίου, κατά τον οποίο

ελέγχονται οι λογαριασμοί των δημοσίων υπολόγων, δηλαδή προσώπων που διαχειρίζονται χρήματα, αξίες ή υλικό του δημοσίου ( άρθ. 150 του ν .4270/2014).

Σύμφωνα, με το άρθρο 98 του ισχύοντος Συντάγματος, αναθέτει τον δημόσιο έλεγχο της διαχείρισης των δημόσιων πόρων στο Ελεγκτικό Συνέδριο, ως Ανώτατο Δημοσιονομικό Δικαστήριο, συμβάλλοντας αποφασιστικά στην ποιότητα και αποτελεσματικότητα της δημοσιονομικής διαχείρισης (ΕλΣυν, Ετήσια Έκθεση οικονομικού έτους 2016).

### **3.2.1 : Ο προληπτικός έλεγχος των δημοσίων δαπανών.**

Το Ελεγκτικό Συνέδριο ασκεί, σύμφωνα με το άρθρο 1 παρ. 1 εδ. α του Κώδικα Νόμων για το Ελεγκτικό Συνέδριο (ν. 4129/2013), τον προβλεπόμενο από το άρθρο 98 παρ.1 περίπτωση α΄ του Συντάγματος έλεγχο των δαπανών του Κράτους, των οργανισμών τοπικής αυτοδιοίκησης και των άλλων νομικών προσώπων που με ειδική διάταξη νόμου υπάγονται στον έλεγχο αυτόν.

Ειδικότερα, από τις προαναφερόμενες διατάξεις σε συνδυασμό με τις διατάξεις του τροποποιηθέντος αλλά και του ήδη ισχύοντος ν. 4270/2014 περί Δημοσίου Λογιστικού, προκύπτει ότι ο συντακτικός νομοθέτης θέλησε να καθιερώσει τον έλεγχο των διαχειριστών του Δημοσίου χρήματος (έλεγχο των διατακτών) και συνίσταται στη διενέργεια του *a priori* ελέγχου, δηλαδή στον προληπτικό έλεγχο των δαπανών του Κράτους (Ρίζος, 2015). Πιο συγκεκριμένα, ο προληπτικός έλεγχος διεξάγεται σε δαπάνες της κεντρικής διοίκησης καθώς και σε δαπάνες των δήμων, των περιφερειών, Ν.Π.Δ.Δ, Κοινοφελών και Δημοτικών επιχειρήσεων των Δήμων, ανεξαρτήτως πληθυσμού, εξαιρουμένων των σχολικών επιτροπών (άρθρο 275 του ν. 3852/2010 όπως τροποποιήθηκε και ισχύει με το ν. 4047/2012). Εν τούτοις, ο προληπτικός έλεγχος που διενεργείται από το ΕλΣυν δεν θα πρέπει να εμπλέκεται με τον διοικητικό έλεγχο που ασκείται από την εκτελεστική εξουσία. Και αυτό επειδή, οι αντίστοιχες Οικονομικές Υπηρεσίες των Φορέων της Γενικής Κυβέρνησης ελέγχουν τη νομιμότητα και την κανονικότητα της δαπάνης είτε κατά το στάδιο της ανάληψης υποχρέωσης της δαπάνης είτε κατά το στάδιο της εκκαθάρισης ,εν αντιθέσει με τον προληπτικό δικαστικό έλεγχο που ασκείται κατά το στάδιο της εντολής πληρωμής δια της θεώρησης ή μη των σχετικών χρηματικών ενταλμάτων πληρωμής από αρμόδιο όργανο του ΕλΣυν (Μπάρμπας, 2012). Ουσιαστικά, ο ασκούμενος από το ΕλΣυν προληπτικός έλεγχος διενεργείται πριν από τη πληρωμή



της δαπάνης, με άλλα λόγια, πριν από την εκταμίευση του δημόσιου χρήματος. Η όλη διαδικασία άσκησης του *a priori* ελέγχου<sup>17</sup> έγκειται στο σημείο εκκίνησης της υποβολής χρηματικών ενταλμάτων δαπανών στην αρμόδια υπηρεσία επιτρόπου του Ελεγκτικού Συνεδρίου, ούτως ώστε να γίνει έλεγχος νομιμότητας<sup>18</sup> και κανονικότητας<sup>19</sup> και καταλήγει με τη θεώρηση αυτών και την επιστροφή τους στο φορέα που τα εξέδωσε, προκειμένου να προβεί στη πληρωμή τους. Σε περίπτωση όμως που διαπιστωθεί οποιαδήποτε έλλειψη, συντάσσεται αιτιολογημένη πράξη επιστροφής, όπου σημειώνονται οι διαπιστωθείσες ελλείψεις, των οποίων και ζητείται αναπλήρωση. Επιπροσθέτως, όταν δεν συντρέχουν οι προϋποθέσεις νομιμότητας, τότε ο αρμόδιος Επίτροπος αρνείται τη θεώρηση, επίσης με αιτιολογημένη πράξη του (άρθ. 32 του ν. 4129/2013). Εν συνεχεία, αν υποβληθεί εκ νέου το ένταλμα και έχουν αρθεί οι λόγοι της μη θεώρησης του, ο Επίτροπος το θεωρεί, ειδάλλως στη περίπτωση αντίθετης γνώμης εκ μέρους του διατάκτη, ως προς τη νομιμότητα της δαπάνης, τότε επαναφέρεται το χρηματικό ένταλμα προς θεώρηση στην υπηρεσία του Επιτρόπου με έγγραφο, στο οποίο αποτυπώνονται οι αντιρρήσεις του Διατάκτη στις παρατηρήσεις του Επιτρόπου. Αν παρόλα αυτά, ο Επίτροπος εξακολουθεί να υποστηρίζει επίμονα την άποψη του περί μη θεωρήσεως του εντάλματος, τότε είναι υποχρεωμένος να παραπέμψει με αιτιολογημένη έκθεση διαφωνίας του, την υπόθεση στο αρμόδιο δικαστικό κλιμάκιο του Ελεγκτικού Συνεδρίου προς επίλυση της ανακύπτουσας δημοσιολογιστικής διαφοράς (Ρίζος, 2015).

Ο ασκούμενος προληπτικός έλεγχος από το ΕΛΣυν διεξαγόταν μέχρι και το 2011 για το σύνολο των χρηματικών ενταλμάτων πληρωμής. Όπως προαναφέρθηκε παραπάνω στο νομοθετικό πλαίσιο του ΕΛΣυν, με τα Π.Δ 136/2011 και 87/2014 προβλέπεται πλέον η διεξαγωγή του προληπτικού ελέγχου σε μεμονωμένες δαπάνες, ειδικά καθορισμένες που εκταμιεύονται από το δημόσιο ταμείο, του Ο.Τ.Α και τα Ν.Π.Δ.Δ και που υπερβαίνουν ανά χρηματικό ένταλμα συγκεκριμένα χρηματικά όρια.

<sup>17</sup> Βλ. «Κώδικα Νόμων για το Ελεγκτικό Συνέδριο» (ν. 4129/2013, άρθρ. 32)

<sup>18</sup> Ο έλεγχος νομιμότητας εξετάζει τις εξής προϋποθέσεις: **1)** αν η δαπάνη προβλέπεται από διάταξη νόμου, **2)** αν συντρέχουν οι προϋποθέσεις εκδόσεως ΧΕΠ, **3)** αν υπάρχει εγκεκριμένη πίστωση στο προϋπολογισμό, **4)** αν η εν λόγω πίστωση είναι δεκτική εκδόσεως ΧΕΠ. (βλ. άρθρο 28 του ν. 4129/2013)

<sup>19</sup> Ο έλεγχος κανονικότητας εξετάζει και ελέγχει τα σχετικά με τη δαπάνη υποβληθέντα νόμιμα δικαιολογητικά, εάν κατά την πραγματοποίηση της δαπάνης τηρήθηκαν οι δημοσιολογιστικές διατάξεις, αν η σχετική αξίωση του πισωτή κατά το χρόνο αναγνώρισης της δαπάνης, δεν είχε υποπέσει σε παραγραφή (βλ. άρθ. 26 του ν. 3871/2010)

Ο προληπτικός έλεγχος από το ΕΛΣυν περιορίζεται και επικεντρώνεται σε δαπάνες υψηλού ελεγκτικού κινδύνου καθώς και σε δαπάνες μεγαλύτερης οικονομικής αξίας. Το δε μέγιστο πλεονέκτημα του προληπτικού ελέγχου εντοπίζεται στο γεγονός ότι παρεμποδίζει την εκτέλεση μιας παράνομης δαπάνης, πριν βεβαίως την εκταμίευση του δημοσίου χρήματος, καθώς και της επίβλεψης του ελεγχόμενου φορέα (Μπάλτα, 2009). Κατά την κρίση της ίδιας συγγραφέως, η κριτική που ασκείται στον προληπτικό έλεγχο ότι δηλαδή θέτει εμπόδια στη διοικητική δράση, ερμηνεύεται ως άδικη και το ουσιαστικό προτέρημα του αριότι ελέγχου είναι η κατοχύρωση του διατάκτη, αφού η δημόσια δαπάνη που θεωρήθηκε από το ΕΛΣυν είναι νόμιμη και συνεπώς ο διατάκτης διακατέχεται από το αίσθημα της ασφάλειας των συναλλαγών. Ως εκ τούτου, οι ενδιαφερόμενοι πιστωτές του δημοσίου δεν θα υποχρεωθούν από το Συνέδριο στη διαδικασία του καταλογισμού προκειμένου να επιστρέψουν τα ποσά που ενδεχομένως να τους βεβαιωθούν ως αχρεωστήτως καταβληθέντα ποσά.

Ωστόσο, σε ένα αντίθετο πλαίσιο αναφοράς κινείται ο Cogliandro (2000) (όπως αναφέρεται στο Kontogeorga, 2017) ο οποίος εκφράζει την άποψη ότι η αυστηρή διερεύνηση της νομιμότητας και της κανονικότητας σχεδόν για κάθε δαπάνη προκαλεί βραδύτητα στις παροχές των κρατικών υπηρεσιών, ενώ και στο κοινοτικό σύστημα δημοσιονομικής εποπτείας, ο προληπτικός έλεγχος έχει απαλειφθεί καθώς τι αξιολογήθηκε ότι οι διατάκτες θα έπρεπε να επιβαρύνονται την ευθύνη των πράξεων τους καθώς και της οργάνωσης του συστήματος εσωτερικού ελέγχου.

Άλλωστε, τα τελευταία χρόνια που το Ελληνικό Κράτος συνάπτει μνημόνια περί δημοσιονομικής φύσεως, μια σημαντική εξέλιξη που αφορά την πολυετή πορεία του προληπτικού ελέγχου είναι αυτή που επήλθε με το Νόμο 4337/2015 υπό τον τίτλο «*Μέτρα για την εφαρμογή της συμφωνίας δημοσιονομικών στόχων και διαρθρωτικών μεταρρυθμίσεων*». Εις επίρρωση της προαναφερόμενης άποψης του Cogliandro, λαμβάνοντας υπόψη περαιτέρω και το γενικότερο πλαίσιο της ελληνικής προσπάθειας απλούστευσης και επιτάχυνσης των διαδικασιών, το νομοθέτημα αυτό εγκαταλείπει από 01-01-2017, κατά παρέκκλιση των σχετικών διατάξεων του ν. 4129/2013, τον προληπτικό έλεγχο στις δαπάνες του Κράτους και από 01-01-2019 στις δαπάνες των Ο.Τ.Α και των νομικών προσώπων. Στο υποκεφάλαιο που ακολουθεί επιχειρείται μια επισκόπηση του νομοθετικού πλαισίου της προβλεπόμενης κατάργησης του προληπτικού ελέγχου με τις τροποποιήσεις

που επακολούθησαν, θέτοντας παράλληλα και τις εκφραζόμενες απόψεις των εμπλεκόμενων φορέων επί της νέας τάξης των πραγμάτων στο χώρο του δημοσιονομικού ελέγχου από το Ελεγκτικό Συνέδριο.

### 3.2.1.1 : Η κατάργηση του προληπτικού ελέγχου

Η σημασία του ασκούμενου από το ΕλΣυν προληπτικού ελέγχου των κρατικών δαπανών, όπως προαναφέρθηκε έγκειται στο γεγονός ότι λαμβάνει χώρα τη χρονική στιγμή πριν από την εκταμίευση του δημοσίου χρήματος, προλαμβάνοντας έτσι την εκτέλεση μιας μη σύννομης δαπάνης.

Η αναγκαιότητα του ελέγχου αυτού που διενεργείται από το ΕλΣυν, ως δικαστικό όργανο, εντοπίζεται και μόνο στην ιδέα ότι μια δαπάνη θα ελεγχθεί τελικά από όργανο με συνταγματικές εξουσιοδοτήσεις *«θέτοντας φραγμούς στην πραγματοποίηση παράνομων δαπανών συμβάλλοντας στη πληρέστερη εξυπηρέτηση του δημοσίου συμφέροντος, που αποτελεί και το ζητούμενο μιας δημοκρατικής πολιτείας»*. (Εισήγηση Γ.Ε.Δ.Δ στο Συνέδριο της Εθνικής Σχολής Δικαστικών Λειτουργιών, 2016<sup>20</sup>).

Όπως έχει γίνει άλλωστε νομολογιακά<sup>21</sup> αποδεκτό από το Ελεγκτικό Συνέδριο , με τον προληπτικό έλεγχο των δημοσίων δαπανών, διασφαλίζονται τα οικονομικά συμφέροντα του δημοσίου και των Ν.Π.Δ.Δ, δεδομένου ότι προλαμβάνεται έγκαιρα η διενέργεια μη νόμιμων και αντικανονικών δαπανών. Επίσης, επιτυγχάνεται η ασφάλεια των συναλλαγών, δεδομένου ότι οι εμπλεκόμενοι πιστωτές διαβεβαιώνονται τρόπον τινά ότι δεν θα επιστρέψουν μετέπειτα τα χρηματικά ποσά ως αχρεωσήτως καταβληθέντα. Συνεπώς, ο προληπτικός έλεγχος πέραν ότι παρέχει προστασία στους διατάκτες, λειτουργεί επίσης και ως ασπίδα προστασίας των δημοσίων υπολόγων από καταλογισμούς εις βάρος τους για δαπάνες, που ενδεχομένως να κριθούν ως μη νόμιμες κατά τη διάρκεια του κατασταλτικού ελέγχου.

Ο μέχρι πρότινος προληπτικός έλεγχος από το ΕλΣυν αποτελούσε και τη κύρια συνταγματικά κατοχυρωμένη μορφή δημοσιονομικού ελέγχου, παρ'όλα αυτά , διανύουμε τη πορεία κατάργησης του.

<sup>20</sup> Εισήγηση ΓΕΔΔ στο Συνέδριο της Εθνικής Σχολής Δικαστικών Λειτουργιών, (2016) Διαθέσιμο στο : <http://www.esdi.gr/nex/images/stories/pdf/epimorfosi/2017/papaspyrou.pdf>, (01-11-2019)

<sup>21</sup> ΕλΣυν Πρακτικά Ολομέλειας 19<sup>15</sup> και 20<sup>15</sup> Γεν. Συν. /25-05-1979 & 30-05-1979

Η κατάργηση του προληπτικού ελέγχου κυρώθηκε αρχικώς στο Μνημόνιο Συνεννόησης της Ελλάδας για τριετές Πρόγραμμα του Ευρωπαϊκού Μηχανισμού Σταθερότητας<sup>22</sup> με το οποίο οι ελληνικές αρχές δεσμεύτηκαν να εκδώσουν νομοθεσία μέχρι των Οκτώβριο του 2015 για την αναβάθμιση του οργανικού νόμου για τον προϋπολογισμό όπου μεταξύ άλλων σκοπό είχε την σταδιακή κατάργηση των εκ των προτέρων ελέγχων από το Ελεγκτικό Συνέδριο. Σε εκτέλεση του ανωτέρω σκοπού ψηφίστηκε ο ν. 4337/2015 όπου σύμφωνα με αυτόν, από 01-01-2017 ο προληπτικός έλεγχος των δημοσίων δαπανών θα διενεργείται αποκλειστικά από τις Οικονομικές Υπηρεσίες των φορέων που τις πραγματοποιούν και όχι από τις Υπηρεσίες Δημοσιονομικού Ελέγχου και από το ΕΛΣυν για όσες κατηγορίες δαπανών προβλέπεται από τις κείμενες διατάξεις. Επιπρόσθετα, με τη νομοθετική αυτή ρύθμιση προσδιορίστηκε επίσης η 01-01-2019 ως ρητή ημερομηνία κατάργησης του προληπτικού ελέγχου και στις δαπάνες των Ο.Τ.Α και των νομικών προσώπων.

Έχοντας υπόψη τη σχετική Αιτιολογική Έκθεση<sup>23</sup> του νόμου αυτού, η τροποποίηση αυτή στο πλαίσιο της πραγμάτωσης της κατάργησης του προληπτικού ελέγχου, εντάσσεται σε μια ευρύτερη στροφή παραδείγματος που συντελείται στο πεδίο του ελέγχου των δημοσίων δαπανών θέτοντας ως στόχο την απλούστευση και ενίσχυση της αποτελεσματικότητας του στρέφοντας το ενδιαφέρον στους κατασταλτικούς ελέγχους. Με τη στροφή αυτή από τον προληπτικό στον κατασταλτικό έλεγχο αφενός μετατοπίζεται το κέντρο βάρους του ελέγχου στα όργανα που είναι επιφορτισμένα με τη διενέργεια των πληρωμών καθώς ενισχύεται η διαφάνεια και λογοδοσία αυτών, αφετέρου επιδιώκεται η μείωση στις καθυστερήσεις και στα προσκόμματα στην εξόφληση των δημοσίων δαπανών.

Βέβαια, για τη διάταξη αυτή, τέθηκε ζήτημα συνταγματικότητας τόσο από την πλευρά του Ελεγκτικού Συνεδρίου όσο και κατά την άποψη<sup>24</sup> της Γενικής Επιθεωρήτριας Δημόσιας Διοίκησης όπου «ο συνταγματικά κατοχυρωμένος

<sup>22</sup> Νόμος 4336/2015 "Συνταξιοδοτικές διατάξεις - Κύρωση του Σχεδίου Σύμβασης Οικονομικής Ενίσχυσης από τον Ευρωπαϊκό Μηχανισμό Σταθερότητας και ρυθμίσεις για την υλοποίηση της Συμφωνίας Χρηματοδότησης". (ΦΕΚ Α' 94/14-8-2015)

<sup>23</sup> Αιτιολογική Έκθεση του Νόμου 4337/2015 περί «Μέτρα για την εφαρμογή της συμφωνίας δημοσιονομικών στόχων και διαρθρωτικών μεταρρυθμίσεων». Διαθέσιμο στο : <https://www.forin.gr/downloads/download/2304/n-4337-2015-aitiologikh-ekthesh>, (01-01-2019)

<sup>24</sup> Βλ. όπως παραπάνω, υποσημείωση 20

*προληπτικός έλεγχος των δαπανών του κράτους από το ΕΛΣυν δεν μπορεί να καταργηθεί με νόμο, αντικαθιστάμενος από άλλο τύπο ελέγχου ».*

Επί του θέματος αυτού, η Ολομέλεια του Ελεγκτικού Συνεδρίου, κατά τη 19<sup>η</sup> / 14-10-2015 συνεδρίασή της έκανε δεκτό ότι η κατάργηση του προληπτικού ελέγχου των δαπανών που ασκείται από το Ελεγκτικό Συνέδριο αδιαλείπτως από το 1887, αντιβαίνει στις ρητές διατάξεις του Συντάγματος και δεν μπορεί να τύχει εφαρμογής από το Ελεγκτικό Συνέδριο. Παρόμοια γνωμοδότηση επί των παραπάνω εξέφρασε και η Ολομέλεια του Επιστημονικού Συμβουλίου της Βουλής (πρακτικό της από 28-09-2016) η οποία τονίζει ότι «... Είναι απολύτως αναγκαίο να διατηρηθεί ο προληπτικός έλεγχος των δαπανών της Βουλής από το Ελεγκτικό Συνέδριο, μολοντί υφίσταται δέσμευση εκ Μνημονίου για κατάργηση του προληπτικού ελέγχου (η οποία, όμως, δεν κατισχύει του Συντάγματος) για λόγους μείζονος ασφάλειας ως προς την ακριβή τήρηση των σχετικών κανόνων δικαίου».

Επίσης, πολλές από τις απόψεις καθώς και προτάσεις, εκφράστηκαν επί του επίμαχου θέματος, από εκπροσώπους των αιρετών οργάνων αλλά και από λοιπούς διακεκριμένους προσκεκλημένους, στη Διημερίδα του 2016 που διοργάνωσε η Κεντρική Ένωση Δήμων Ελλάδας με θέμα « Ελεγκτικό Συνέδριο και Δήμοι – Νομιμότητα, Διαφάνεια Αποτελεσματικότητα<sup>25</sup>. Εν γένει, η επικρατούσα άποψη από την πλευρά των τοπικών θεσμών, επισήμανε πως ο προληπτικός έλεγχος εξακολουθεί να αποτελεί μια αποδοτική μορφή ελέγχου, διασφαλίζοντας αφενός τη διαφάνεια και τη νομιμότητα, αφετέρου, θωρακίζει τις αιρετές Διοικήσεις και τους εργαζόμενους, ενώ παράλληλα τονίστηκε η ανάγκη να εξασφαλιστεί η ταχύτερη και αποτελεσματικότερη διαδικασία στην έκδοση των αποφάσεων, χωρίς τα εμπόδια της γραφειοκρατίας.

Τελικώς, μετά από διεκδικήσεις των συλλογικών οργάνων της Τοπικής Αυτοδιοίκησης τόσο των Αιρετών όσο και των εργαζομένων των Δήμων, στις 24 Απριλίου του 2019 δημοσιεύθηκε στην Εφημερίδα Της Κυβερνήσεως το νομοσχέδιο που περιλάμβανε την επανεκκίνηση του προληπτικού ελέγχου του Ελεγκτικού Συνεδρίου επί των δαπανών των Ο.Τ.Α. Σύμφωνα με τη νομοθετική αυτή ρύθμιση

<sup>25</sup> Διημερίδα ΚΕΔΕ « Ελεγκτικό Συνέδριο και Δήμοι – Νομιμότητα, Διαφάνεια Αποτελεσματικότητα», 14 & 15 Απριλίου 2016. Διαθέσιμο στο : <http://www.kedke.gr/wp-content/uploads/2016/04/%CE%9A%CE%95%CE%94%CE%95-%CE%95%CE%9B%CE%95%CE%93%CE%9A%CE%A4%CE%99%CE%9A%CE%9F-%CE%A3%CE%A5%CE%9D%CE%95%CE%94%CE%A1%CE%99%CE%9F-14-04-2016.pdf>, (02-11-2019)

δόθηκε παράταση έως την 01-01-2020 (αρ. 58 του ν. 4607/2019). Εντούτοις, λίγες ημέρες μετά, με εκπρόθεσμη τροπολογία, περιορίστηκε η άσκηση του εν λόγω προληπτικού ελέγχου μέχρι και την 31<sup>η</sup> 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).

Πλέον, το Συνέδριο υπό το πρίσμα του εκσυγχρονισμένου αυτού πλαισίου, μετατοπίζει το ελεγκτικό του ενδιαφέρον στον κατασταλτικό έλεγχο όπως επίσης και σε νέες μορφές ελέγχου για τις οποίες θα πραγματοποιηθεί εκτενέστερη αναφορά στα ακόλουθα υποκεφάλαια.

### **3.2.2 : Ο προσυμβατικός έλεγχος των διοικητικών συμβάσεων**

Η δράση του κράτους, συνεπώς και της δημόσιας διοίκησης και των λοιπών δημοσίων νομικών προσώπων πραγματοποιείται με νομικές πράξεις και υλικές ενέργειες. Οι νομικές πράξεις διακρίνονται κυρίως σε δύο γενικότερα είδη: **α)** σε εκείνες που θεσπίζουν κανόνες δικαίου μονομερώς και αποκαλούνται *διοικητικές πράξεις* και **β)** σε εκείνες που θεσπίζουν κανόνες δικαίου βάσει της ισοτιμίας της βούλησης και της συμβατικής ελευθερίας και ονοματίζονται ως *διοικητικές συμβάσεις*. (Παπαδημόπουλος, 2019). Οι δε υλικές ενέργειες της δημόσιας διοίκησης συνδέονται με τον διοικητικό καταναγκασμό, μέσω του οποίου εφαρμόζεται ο νόμος και εκτελούνται οι διοικητικές πράξεις (Ακριβοπούλου & Ανθόπουλος, 2015).

Σύμφωνα με τη νομολογία του Ανώτατου Ειδικού Δικαστηρίου, μια σύμβαση είναι διοικητική, αν ένα από τα συμβαλλόμενα μέρη είναι το Ελληνικό Δημόσιο ή νομικό πρόσωπο δημοσίου δικαίου και με τη σύναψη της σύμβασης επιδιώκεται η εξυπηρέτηση σκοπού, δηλαδή σκοπού δημοσίου συμφέροντος, στο δε Ελληνικό Δημόσιο ή νομικό πρόσωπο δημοσίου δικαίου, να επιφυλάσσεται, ειδικό καθεστώς που να του εξασφαλίζει υπερέχουσα νομική θέση έναντι του αντισυμβαλλόμενου μέρους. Με άλλα λόγια, η έννοια αυτή αποτελεί και την επικρατέστερη θεωρία και γενικά παραδεκτή νομολογία, για τον χαρακτηρισμό μιας σύμβασης ως διοικητικής, υπό το πρίσμα ότι απαιτείται η σωρευτική συνδρομή δύο κριτηρίων: **α)** του *οργανικού ή τυπικού*, βάσει του οποίου για να θεωρηθεί η σύμβαση διοικητική πρέπει ένα εκ των συμβαλλομένων μερών να είναι δημόσιος φορέας ή Ν.Π.Δ.Δ και

**β) του λειτουργικού ή ουσιαστικού**, σύμφωνα με το οποίο ο σκοπός της σύμβασης πρέπει να είναι άμεσα δημόσιος εξυπηρετώντας πάντα το δημόσιο συμφέρον και να διέπεται η σύμβαση από προνόμια και υποχρεώσεις τα οποία εξασφαλίζουν στο Δημόσιο φορέα ή ΝΠΔΔ υπερέχουσα θέση σε σχέση με τα άλλα αντισυμβαλλόμενα μέρη (Ράϊκος, 2017 ).

Τα ανωτέρω γνωρίσματα εμπίπτουν και στον χαρακτηρισμό των δημόσιων συμβάσεων ως διοικητικών, όρος που προέρχεται από το ενωσιακό δίκαιο, και που ενδιαφέρεται αποκλειστικά για το λειτουργικό κριτήριο, δηλαδή την εξυπηρέτηση του δημόσιου σκοπού. Με τον όρο «Δημόσιες Συμβάσεις» νοούνται όλες οι συμβάσεις που συνάπτει η διοίκηση με την ευρεία έννοια είτε είναι δηλαδή διοικητικές είτε ιδιωτικές, και προβλέπονται τόσο από το ενωσιακό όσο και το εθνικό δίκαιο. Αναφορικά με το δίκαιο της Ευρωπαϊκής Ένωσης, ειδικότερα ως προς την έννοια των δημοσίων συμβάσεων, εννοεί τις συμβάσεις έργων, προμηθειών και αυτές των υπηρεσιών. Χαρακτηριστική είναι η εννοιολογική προσέγγιση που επιχειρεί στον όρο η εθνική νομοθεσία με τις διατάξεις της παρ. 1 του αρ. 2 του Ν. 4412/2016, βάσει της οποίας *« ως δημόσιες συμβάσεις και ως συμβάσεις έργων, υπηρεσιών και προμηθειών, νοούνται οι συμβάσεις εξ επαχθούς αιτίας οι οποίες συνάπτονται γραπτώς μεταξύ ενός ή περισσότερων οικονομικών φορέων και μιας ή ενός ή περισσότερων αναθετουσών αρχών/αναθετόντων φορέων αντίστοιχα, και έχουν ως αντικείμενο την εκτέλεση έργων, την προμήθεια αγαθών ή την παροχή υπηρεσιών»* (Ρόβλιας, 2017).

Σύμφωνα με την Ευρωπαϊκή Επιτροπή<sup>26</sup> οι δημόσιες συμβάσεις έχουν μεγάλη οικονομική σημασία. Από τη μία πλευρά, αντιπροσωπεύουν περίπου το 19% του Ακαθάριστου Εγχώριου Προϊόντος της Ευρωπαϊκής Ένωσης και αποτελούν μέρος της καθημερινής μας ζωής. Οι δημόσιες διοικήσεις αγοράζουν αγαθά και υπηρεσίες για τους πολίτες τους και αυτό πρέπει να επιτυγχάνεται με τον πλέον αποτελεσματικό τρόπο. Από την άλλη, οι δημόσιες συμβάσεις προσφέρουν επίσης ευκαιρίες στις επιχειρήσεις και, με τον τρόπο αυτό, ενθαρρύνουν τις ιδιωτικές επενδύσεις και συμβάλλουν στην ανάπτυξη και στην απασχόληση επιτόπου.

Γίνεται αντιληπτό, ότι η έκταση σύναψης των δημοσίων συμβάσεων καθιστά απαραίτητο και τον έλεγχο τους.

<sup>26</sup> Ευρωπαϊκή Επιτροπή, (χ.χ) *Δημόσιες συμβάσεις – Έγγραφο καθοδήγησης για επαγγελματίες*. Διαθέσιμο στο : [https://ec.europa.eu/regional\\_policy/sources/docgener/informat/2014/guidance\\_public\\_proc\\_el.pdf](https://ec.europa.eu/regional_policy/sources/docgener/informat/2014/guidance_public_proc_el.pdf), (03-11-2019)

Ο προσυμβατικός έλεγχος (*ex ante*) εμφανίζεται από τις αρχές της δεκαετίας του 1990, με το ν. 2145/1993 αναθέτοντας στο Ελεγκτικό Συνέδριο τον έλεγχο υπό το πρίσμα της νομιμότητας της διοικητικής διαδικασίας που προηγείται και διενεργείται πριν την υπογραφή της σύμβασης των δημοσίων συμβάσεων έργων ή προμηθειών μεγάλου οικονομικού ενδιαφέροντος μεταξύ των αντισυμβαλλόμενων μερών.

Στη μετέπειτα συνταγματική αναθεώρηση του 2001 (άρθ. 98 εδαφ. β' παρ. 1), κατοχυρώθηκε συνταγματικά ότι στην αρμοδιότητα του ΕλΣυν ανήκει πλέον η άσκηση του ελέγχου «νομιμότητας» των συμβάσεων μεγάλης οικονομικής αξίας, στις οποίες αντισυμβαλλόμενος είναι το Δημόσιο ή άλλο νομικό πρόσωπο που εξομοιώνεται με το Δημόσιο από την άποψη αυτή, όπως νόμος ορίζει, αφού εκτιμήθηκε από τον συνταγματικό νομοθέτη ότι ο έλεγχος αυτό ικανοποιεί την έντονη ανάγκη για διαφάνειας στην οικονομική λειτουργία του κράτους (Μαραγκού 2017). Η εν λόγω συνταγματική διάταξη, ενδυναμώθηκε από μία σειρά διατάξεων νόμων όπως ο ν. 2947/2001 (άρθρ. 6,7), ο ν. 3060/2002 (άρθρ. 2), ν. 3193/2003 (άρθρ. 19), ο ν. 3433/2006, ο ν. 3014/2007 και άρθρα 35 και 36 του Κώδικα Νόμων για το Ελεγκτικό Συνέδριο που κυρώθηκε με το άρθρο πρώτο του ν. 4129/2013, με τις οποίες ρυθμίζεται η όλη αρμοδιότητα και η διαδικασία του Ελεγκτικού Συνεδρίου. Επιπρόσθετα, μια σημαντική νομοθετική εξέλιξη που επήλθε στον τομέα της διαφάνειας, σε ένα πολύ ευαίσθητο τομέα της διοίκησης όπως είναι οι δήμοι και οι περιφέρειες ήταν η θεσμοθέτηση του ν. 3852/2010, (άρθρο 278) - με την οποία καθιερώθηκε ο έλεγχος των δημοσίων συμβάσεων των Ο.Τ.Α καθώς και των νομικών τους προσώπων, προϋπολογιζόμενης δαπάνης από 100.000 έως 500.000 ευρώ από τους Επιτρόπους και από 500.000 και άνω από το αρμόδιο Κλιμάκιο του Ελεγκτικού Συνεδρίου.

Επί του παρόντος, στο άρθρο 35 παρ. 1 & 2 του Κώδικα Νόμων για το ΕλΣυν, ορίζεται ρητά ότι στις συμβάσεις προμήθειας αγαθών του άρθρου 1 του ν. 2286/1995 (Α' 19), εκτέλεσης έργων και παροχής υπηρεσιών, που συνάπτονται από το Δημόσιο, τα Ν.Π.Δ.Δ. και τις δημόσιες επιχειρήσεις ή οργανισμούς η προϋπολογιζόμενη δαπάνη των οποίων υπερβαίνει το ποσό του ενός εκατομμυρίου ευρώ (1.000.000 ευρώ), διενεργείται υποχρεωτικά έλεγχος νομιμότητας της οικείας σύμβασης, πριν από τη σύναψή της, από Κλιμάκιο του Ελεγκτικού Συνεδρίου<sup>27</sup> και

---

<sup>27</sup> Στον έλεγχο του άρθρ. 35 υπάγονται επίσης οι προγραμματικές συμβάσεις που συνάπτουν το Υπουργείο Παιδείας και Θρησκευμάτων, Πολιτισμού και Αθλητισμού και οι φορείς διοίκησης της δια βίου μάθησης,



τις κατηγορίες των εν λόγω συμβάσεων του προηγούμενου εδαφίου, η προϋπολογιζόμενη δαπάνη των οποίων υπερβαίνει το ποσό των πεντακοσίων χιλιάδων (500.000 €) ευρώ και μέχρι το όριο του ενός εκατομμυρίου ευρώ (1.000.000 €), διενεργείται υποχρεωτικά έλεγχος νομιμότητας, πριν από τη σύναψή τους, από τον Επίτροπο του Ελεγκτικού Συνεδρίου, που είναι αρμόδιος για τον προληπτικό έλεγχο των δαπανών των φορέων αυτών<sup>28</sup>. Σύμφωνα με τον Ρίζο (2015), «η παράλειψη γενικώς της διενέργειας του ως άνω ελέγχου, επισύρει την ακυρότητα της σύμβασης».

Επιπλέον, έλεγχος νομιμότητας διενεργείται υποχρεωτικά και πριν από τη σύναψή τους, στις συγχρηματοδοτούμενες συμβάσεις προμηθειών αγαθών, παροχής υπηρεσιών και εκτελέσεως έργων, εφόσον η προϋπολογιζόμενη δαπάνη υπερβαίνει το ποσό των δέκα εκατομμυρίων ευρώ (10.000.000 €)<sup>29</sup>, χωρίς Φ.Π.Α., όριο που διατηρείται και για τις προγραμματικές συμβάσεις<sup>30</sup> συγχρηματοδοτούμενων έργων.

Περαιτέρω, υποχρεωτικά υπάγονται στον ως άνω προληπτικό έλεγχο του Ελεγκτικού Συνεδρίου και οι συμβάσεις που συνάπτει το Ν.Π.Δ.Δ. με την επωνυμία «Πράσινο Ταμείο» (πρώην Ειδικό Ταμείο Εφαρμογής Ρυθμιστικών και

σύμφωνα με το άρθρο 21 του ν. 3879/2010 (Α' 163), οι συμφωνίες πλαίσιο, καθώς και οι εκτελεστικές αυτών συμβάσεις που συνάπτονται σύμφωνα με το άρθρο 9 του ν. 4038/2012 (Α' 14) και οι συμβάσεις που συνάπτει η ανώνυμη εταιρεία με την επωνυμία «ΠΡΟ- ΓΡΑΜΜΑ ΗΛΙΟΣ ΑΝΩΝΥΜΗ ΕΤΑΙΡΕΙΑ ΑΞΙΟΠΟΙΗΣΗΣ ΗΛΙ- ΑΚΗΣ ΕΝΕΡΓΕΙΑΣ» ή εταιρείες των οποίων το μετοχικό κεφάλαιο ανήκει εξ ολοκλήρου, άμεσα ή έμμεσα σε αυτή. Για τον προσδιορισμό του ποσού της προϋπολογιζόμενης δαπάνης των οικείων συμβάσεων δεν λαμβάνεται υπόψη το ποσό που αναλογεί στο φόρο προστιθέμενης αξίας (ΦΠΑ). Αν δεν διενεργηθεί ο έλεγχος, η σύμβαση που συνάπτεται είναι άκυρη.

<sup>28</sup> Αντιστοίχως στο άρθρο 36 του ν. 4129/2013 ορίζεται ότι: «1. Για τις συμβάσεις προμήθειας αγαθών, εκτέλεσης έργων και παροχής υπηρεσιών, συμπεριλαμβανομένων των προγραμματικών συμβάσεων, που συνάπτουν οι Ο.Τ.Α. και τα νομικά τους πρόσωπα, προϋπολογιζόμενης δαπάνης, χωρίς φόρο προστιθέμενης αξίας (Φ.Π.Α.), ποσού άνω των διακοσίων χιλιάδων ευρώ, διενεργείται υποχρεωτικά προληπτικός έλεγχος νομιμότητας αυτών, πριν από τη σύναψή τους, από τον Επίτροπο του Ελεγκτικού Συνεδρίου, που είναι αρμόδιος για τον προληπτικό έλεγχο των δαπανών τους. 2. Για τις συμβάσεις της προηγούμενης παραγράφου, η προϋπολογιζόμενη δαπάνη των οποίων υπερβαίνει το ποσό, χωρίς Φ.Π.Α., των πεντακοσίων χιλιάδων ευρώ, διενεργείται υποχρεωτικά, πριν τη σύναψή τους, έλεγχος νομιμότητας από το καθ' ύλην αρμόδιο Κλιμάκιο του Ελεγκτικού Συνεδρίου, σύμφωνα με τα προβλεπόμενα στις παραγράφους 1 και 2 του προηγούμενου άρθρου. 3. Ο αρμόδιος φορέας μπορεί να ζητεί τη διενέργεια ελέγχου νομιμότητας και για επί μέρους φάσεις της σχετικής διαδικασίας που προηγούνται της σύναψης της οικείας σύμβασης».

<sup>29</sup> Βλ. ΚΝΕΣ, άρθρ. 35 παρ. 3, όπως αντικαταστάθηκε με το άρθρ. 73 παρ. του ν. 4146/2013

<sup>30</sup> Οι προγραμματικές συμβάσεις είναι συμφωνίες που θέτουν το γενικό πλαίσιο για την οργάνωση και τη διαχείριση δημόσιων υπηρεσιών και την άσκηση συγκεκριμένης κάθε φορά δραστηριότητας από τους οικείους φορείς. Σκοπός τους είναι η διευκόλυνση της παροχής υπηρεσιών με αναπτυξιακό χαρακτήρα σε τοπικό επίπεδο, προκειμένου να παρακαμφθούν τυχόν γραφειοκρατικές αγκυλώσεις, έλλειψη προσωπικού, αλληλοεπικαλύψεις αρμοδιοτήτων και άλλοι ανασταλτικοί παράγοντες, οι οποίοι καθυστερούν την ανάπτυξη και τη βελτίωση της ποιότητας ζωής των κατοίκων. Απαραίτητη προϋπόθεση για τη νόμιμη σύναψη προγραμματικής σύμβασης είναι ο σκοπός, τον οποίο αυτή καλείται να εκπληρώσει, να μην μπορεί να επιτευχθεί με άλλο νόμιμο τρόπο.

Πολεοδομικών Σχεδίων) με δικαιούχους για την εκτέλεση των χρηματοδοτικών προγραμμάτων, προϋπολογιζόμενης δαπάνης, χωρίς Φ.Π.Α., ποσού μεγαλύτερου ή ίσου των τριακοσίων χιλιάδων ευρώ (300.000 €) (άρθρ. 35, παρ. 6). Ομοίως οι διατάξεις του άρθρου 35 του ΚΝΕΣ, εφαρμόζονται αναλόγως για τον προσυμβατικό έλεγχο των συμβάσεων αξιοποίησης των περιουσιακών στοιχείων του Ταμείου Αξιοποίησης ιδιωτικής περιουσίας του Δημοσίου και των εταιρειών των οποίων το μετοχικό κεφάλαιο ανήκει εξ ολοκλήρου άμεσα ή έμμεσα στο Ταμείο που συνάπτονται κατά τα οριζόμενα στην παρ. 1 του άρθρου 5 του ν. 3986/2011 εφόσον το τίμημα ή το χρηματικό αντάλλαγμα της αξιοποίησης υπερβαίνει το ποσό των πεντακοσίων χιλιάδων ευρώ (500.000 €) και αφού προηγουμένως έχει γνωμοδοτήσει το Συμβούλιο Εμπειρογνομόνων, σύμφωνα με το όσα ορίζονται στην περίπτωση β' της παραγράφου 2 του άρθρου 5 του ίδιου ως άνω νόμου (άρθρ. 35 παρ. 7, όπως τροποποιήθηκε με το άρθρο 29 του ν. 4531/2018<sup>31</sup>).

Ωστόσο ακολουθεί μια κατηγορία συμβάσεων, οι οποίες μπορούν να συναφθούν και χωρίς να έχει υποβληθεί προηγουμένως στο Ελεγκτικό Συνέδριο, για τη διενέργεια ελέγχου νομιμότητάς τους, σχέδιο σύμβασης με το σχετικό φάκελο. Αυτές οι συμβάσεις αναφέρονται ως συμβάσεις ανάθεσης δημόσιας υπηρεσίας για την εκτέλεση δρομολογίων στις θαλάσσιες ενδομεταφορές, «*οι οποίες, καταρτίζονται με βάση τις διατάξεις της παρ. 5 του άρθρου ογδόου του ν. 2932/2001 (Α' 145), που προστέθηκαν με το άρθρο 27 του ν. 3511/2006 (Α' 258)*». Υποβάλλεται όμως κατά την ανωτέρω περίπτωση, η συναφθείσα σύμβαση και ο σχετικός φάκελος εντός αποκλειστικής προθεσμίας δεκαπέντε (15) ημερών από την υπογραφή της, στο Ελεγκτικό Συνέδριο προκειμένου να προβεί σε έλεγχο νομιμότητας, στη περίπτωση δε, που δεν τηρηθεί η ως άνω προθεσμία ή ο έλεγχος νομιμότητας καταλήξει αρνητικός, η σύμβαση θεωρείται ως ουδέποτε συναφθείσα (άρθ. 35, παρ. 8). Επίσης, οι συμβάσεις που διέπονται από το ν. 3978/2011 (Α' 137) υπάγονται στον προληπτικό έλεγχο νομιμότητας του Ελεγκτικού Συνεδρίου που προβλέπεται από το παρόν άρθρο, εφόσον η προϋπολογισθείσα αξία της σύμβασης υπερβαίνει το όριο του ενός εκατομμυρίου ευρώ (1.000.000 €) χωρίς Φ.Π.Α., εξαιρώντας όμως τις

<sup>31</sup>Σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 29 του ν. 4531/2018 (Φ.Ε.Κ Α' 62) ορίζεται ότι: «*Στην παρ. 7 του άρθρου 35 του ν. 4129/2013, μετά τη φράση «κατά τα οριζόμενα στην παρ. 1 του άρθρου 5 του ν. 3986/2011» προστίθεται η φράση «ανεξάρτητα από το αν πρόκειται για αρχική σύμβαση ή για τροποποίηση υφιστάμενης σύμβασης και ανεξάρτητα από το αν η τροποποιούμενη σύμβαση είχε υπαχθεί στον προσυμβατικό έλεγχο του Ελεγκτικού Συνεδρίου».*

συμβάσεις που προβλέπονται στις περιπτώσεις α', β', γ', στ', ζ' και θ' του άρθρου 17 του ν. 3978/2011 (άρθρο 35, παρ. 9).

Τέλος, σύμφωνα με το άρθρο 35 παρ. 10 του ΚΝΕΣ , στον έλεγχο νομιμότητας υπάγονται και οι τροποποιητικές συμβάσεις που εμπίπτουν στις προϋποθέσεις εφαρμογής ως ανωτέρω, ανεξαρτήτως του εάν η κύρια σύμβαση, διήλθε από τον προληπτικό έλεγχο νομιμότητας του Ελεγκτικού Συνεδρίου.

Το κεντρικό ζήτημα είναι ότι ο κατ'έπιταγή της συνταγματικής διάταξης (αρθ. 98 Σ) έλεγχος των συμβάσεων μεγάλης οικονομικής αξίας , ανατέθηκε στο Ελεγκτικό Συνέδριο, λόγω της δικαστικής του φύσης και της συναφούς ανεξαρτησίας, αμεροληψίας και τεχνογνωσίας των μελών του, καθίσταται δε ως ένας από τους σημαντικότερους ελέγχους του Ελεγκτικού Συνεδρίου. Ο έλεγχος αυτός ο οποίος αποτελεί μια μορφή προληπτικού ελέγχου, αποβλέπει ουσιαστικά στον έλεγχο της νομιμότητας της διοικητικής διαδικασίας που προηγείται και διενεργείται πριν την υπογραφή της σύμβασης, στοχεύει σύμφωνα με τη Μαραγκού (2017) στη προστασία του δημόσιου συμφέροντος και του δημοσίου χρήματος, καθώς και στην εμπέδωση εμπιστοσύνης των πολιτών προς τη διοίκηση, ενισχύοντας τη διαφάνεια των διαδικασιών ανάθεσης των δημοσίων συμβάσεων.

Το Ελεγκτικό Συνέδριο, εκτιμώντας και ελέγχοντας το σύνολο των ενεργειών της διοίκησης, τότε μόνο ασκεί τις κυρωτικές του αρμοδιότητες, αποφαινόμενο αρνητικώς ως προς την υπογραφή του σχεδίου σύμβασης και μόνο στη περίπτωση που διαπιστωθούν ουσιώδεις νομικές πλημμέλειες των διοικητικών πράξεων κατά την όλη διαδικασία ανάθεσης ή κατακύρωση της σύμβασης (Μαραγκού, 2017).

### **3.2.3 : Το πλαίσιο του κατασταλτικού ελέγχου**

Κεντρικός πυρήνας των ελεγκτικών αρμοδιοτήτων του Ελεγκτικού Συνεδρίου αποτελεί ο κατασταλτικός έλεγχος των λογαριασμών ή απολογισμών των δημοσίων υπολόγων. Όπως προαναφέρθηκε, με το άρθρο 98, παρ. 1, εδ. α' του Συντάγματος καθιερώθηκε ο έλεγχος των διατακτών, δηλαδή ο προληπτικός έλεγχος των κρατικών δαπανών, καταλήγοντας στη θεώρηση ή μη των χρηματικών ενταλμάτων πληρωμής από το αρμόδιο όργανο του Σώματος, ενώ με το εδάφιο γ' της ίδιας παραγράφου καθιερώνεται πλέον ο κατασταλτικός έλεγχος των λογαριασμών από το ΕλΣυν, καθώς αναφέρεται στον έλεγχο των λογαριασμών των δημοσίων υπολόγων.

Το πεδίο του κατασταλτικού ελέγχου εκτείνεται σε όλους τους λογαριασμούς ή απολογισμούς των φορέων της Γενικής Κυβέρνησης<sup>32</sup> καθώς και στον εκτός Κρατικού προϋπολογισμού λογαριασμό με την ονομασία «Ειδικός Λογαριασμός Εγγυήσεων Γεωργικών Προϊόντων» του άρθρου 26 παρ. 1 του ν. 992/1979 (Α'280) (άρθρο 38 παρ 1 και 1 παρ. 1β, ΚΝΕΣ). Σε κατασταλτικό έλεγχο επίσης υπόκειται και κάθε φορέας που έλαβε με οποιονδήποτε τρόπο χρηματοδότηση ή επιχορήγηση από τον Κρατικό Προϋπολογισμό (ΚΝΕΣ, αρ. 1, παρ. 1β), υποχρεούμενος να υποβάλλει στο Γ.Λ.Κ και στο ΕλΣυν, με το πέρας διμήνου από τη λήξη του οικονομικού έτους, απολογισμό της συνολικής οικονομικής τους δραστηριότητας και ξεχωριστό απολογισμό της επιχορήγησης ή χρηματοδότησης που έλαβαν και είναι μικρότερη του 100% των συνολικών χρηματικών ποσών που διαχειρίστηκαν. Με τα ανωτέρω υποχρεούνται να συνυποβάλουν και τον προϋπολογισμό τους για το επόμενο οικονομικό έτος (ΚΝΕΣ, αρθ. 41, παρ. 3).

Επομένως, στην ελεγκτική αρμοδιότητα του εμπίπτει ο έλεγχος των λογαριασμών (μηνιαίων και ετήσιων λογαριασμών, των δημοσίων υπολόγων (ταμειακοί υπόλογοι, πολιτικοί και στρατιωτικοί και υπόλογοι συμψηφισμών, άρθρα 43 και 44 του Κώδικα Νόμων για το Ελεγκτικό Συνέδριο), καθώς και των απολογισμών των οργανισμών τοπικής αυτοδιοίκησης και των άλλων νομικών προσώπων δημοσίου δικαίου, και, τέλος, των ειδικών λογαριασμών (άρθρο 38 του Κώδικα Νόμων για το Ελεγκτικό Συνέδριο).

Στόχος του κατασταλτικού ελέγχου είναι η εκ των υστέρων (*ex post*) εξακρίβωση της νομιμότητας και κανονικότητας των δημοσιονομικών πράξεων που δεν είχαν ελεγχθεί προληπτικά, όπως για παράδειγμα δαπάνες που σχετίζονται με την καταβολή αποδοχών, βοηθημάτων κ.λ.π (Ρίζος, 2015), ώστε σε περίπτωση που τυχόν διαπιστωθούν ελλείμματα στη διαχείριση, να επιβληθούν « καταλογιστικές πράξεις» σε βάρος των υπευθύνων (υπολόγων). Σύμφωνα με τη Δημολιού (2019) «ο έλεγχος αυτός έχει το πλεονέκτημα να παρέχει στον ελεγκτή τη δυνατότητα να

<sup>32</sup> Σύμφωνα με τα πρακτικά της 19<sup>ης</sup> Γ. Σ/30-10-2013 της Ολομέλειας του ΕλΣυν ελέγχει κατασταλτικώς: Την Προεδρία της Δημοκρατίας, Τα Υπουργεία, Τις Αποκεντρωμένες Διοικήσεις, τις Ανεξάρτητες Αρχές, τους Ο.Τ.Α Α' και Β' βαθμού καθώς και των νομικών προσώπων που ανήκουν σε αυτούς, τους οργανισμούς Κοινωνικής Ασφάλισης και τα δημόσια νοσοκομεία. Στον ως άνω έλεγχο συμπεριλαμβάνονται οι λογαριασμοί περί των 120 δημοσίων ταμείων (Δ.Ο.Υ.), των 300 τελωνείων και τελωνειακών σταθμών καθώς και περί των 300 πρεσβειών και προξενείων. Επίσης, ελέγχει κατασταλτικώς τους λογαριασμούς (περί τους 950) των λοιπών νομικών προσώπων δημοσίου δικαίου, των νομικών προσώπων ιδιωτικού δικαίου που ανήκουν στους Ο.Τ.Α., Διαθέσιμο στο : <https://www.elsyn.gr/sites/default/files/praktika19.pdf>, (09-11-2019)

αποκτά ολοκληρωμένη εικόνα της οικονομικής διαχείρισης της ελεγχόμενης οικονομικής μονάδας και να εξετάζεται και η απόδοση κρατήσεων υπέρ τρίτων, π.χ ασφαλιστικών ταμείων, πράγμα που δεν είναι δυνατόν να ελεγχθεί κατά την άσκηση του προληπτικού ελέγχου». Προς επίρρωση των ανωτέρω, σύμφωνα με την Ετήσια Έκθεση οικονομικού έτους 2016<sup>33</sup> του ΕλΣυν σε ότι αφορά τους κατασταλτικούς ελέγχους των διαχειρίσεων οι δαπάνες των οποίων δεν είχαν ελεγχθεί προληπτικά, εντοπίστηκαν σημαντικά ευρήματα που στο σύνολό τους χαρακτηρίστηκαν ως ουσιαστικά. Η πλειονότητα δε των ευρημάτων εντοπίστηκε τόσο στην κατηγορία των δαπανών για αποδοχές όσο στην οικονομική διαχείριση και λειτουργία των φορέων (ελλείμματα και μη είσπραξη κρατήσεων).

Με άλλα λόγια, ο *ex post* έλεγχος λαμβάνει χώρα μετά την ολοκλήρωση της συναλλαγής και εξόφλησης της δημόσιας δαπάνης. Για τις ελλείψεις που διαπιστώνονται ή τις αμφιβολίες που δημιουργούνται κατά την επεξεργασία των λογαριασμών, συντάσσεται φύλλο μεταβολών και ελλείψεων που αποστέλλεται αρμοδίως για την αναπλήρωση των διαπιστούμενων ελλείψεων και την παροχή των απαιτούμενων πληροφοριών εντός προθεσμίας όχι μεγαλύτερης των δεκαπέντε ημερών, η οποία μπορεί να παραταθεί για εύλογο χρόνο. (άρθρ. 38, παρ. 4, ΚΝΕΣ).

Η μη συμμόρφωση και ανυπακοή του υπολόγου κατά της ανωτέρω διαδικασίας, καταλήγει στον καταλογισμό του.

Ως εκ τούτου, το Ελεγκτικό Συνέδριο στη περίπτωση που διαπιστωθούν ελλείμματα, καταλογίζει δίχως άλλη ειδική πρόβλεψη εκ του νόμου, τους υπολόγους των ως άνω αναφερομένων φορέων. Επιδίωξη του ασκούμενου σε αυτή περίπτωση κατασταλτικού ελέγχου είναι η αποκατάσταση του ποσού του ελλείμματος και η επαναφορά της νομιμότητας στη δημοσιονομική τάξη και εκδηλώνεται με την έκδοση καταλογιστικής πράξης (Πεχλιβάνου, 2013). Αντιθέτως, στη περίπτωση των ελεγχθέντων λογαριασμών ως «ορθώς έχουν», το ΕλΣυν αποφαινεται για τη θετική έκβαση της δημοσιονομικής πράξης, απαλλάσσοντας τον υπόλογο από την επιφορτιζόμενη ευθύνη που του ανατέθηκε.

Ο κατασταλτικός έλεγχος ασκείται από ελεγκτές υπαλλήλους των Υπηρεσιών Επιτρόπων, όπως προβλέπεται από τον ΚΝΕΣ (ν. 4129/2013) και οι οποίες

<sup>33</sup> Βλ. Ετήσια Έκθεση Οικονομικού έτους 2016 του ΕλΣυν, Διαθέσιμο στο : [https://www.elsyn.gr/sites/default/files/book\\_files/Etisia\\_2016.pdf](https://www.elsyn.gr/sites/default/files/book_files/Etisia_2016.pdf), (08-11-2019)

διακρίνονται σε υπηρεσίες κεντρικού ή περιφερειακών καταστημάτων με επικεφαλής τον κατ'αντιστοιχία υπηρεσιών Επίτροπο (άρθ. 38, ΚΝΕΣ).

Περαιτέρω, σύμφωνα με την προβλεπόμενη διάταξη του άρθρου 39, παρ. 1 του ΚΝΕΣ, ο κατασταλτικός έλεγχος διενεργείται μετά το τέλος κάθε οικονομικής χρήσης - είναι *ετήσιος, τακτικός και δειγματοληπτικός*, εκτός εάν από το δειγματοληπτικό έλεγχο προκύψουν υποψίες διαχειριστικών παρατυπιών που επιβάλλουν τη γενίκευση του κατασταλτικού ελέγχου, οπότε και διενεργείται καθ'όλη την έκταση της διαχείρισης (Ρίζος, 2015). Επίσης δύναται να είναι και έκτακτος γενικός ή ειδικός ή θεματικός, και συνίσταται στον έλεγχο της νομιμότητας και κανονικότητας της διαχείρισης.

Πέραν τούτου, ιδιαίτερη σημασία προσδίδεται στο αντικείμενο του *ex post* ελέγχου με τη διάταξη του άρθρου 39 παρ. 2 του ΚΝΕΣ, όπου πλην της νομιμότητας και κανονικότητας της σχετικής διαχείρισης εκ μέρους των υπολόγων, το Ελεγκτικό Συνέδριο επικεντρώνεται περιπλέον τόσο στη τήρηση ορισμένων αρχών όσο και στην αφοσίωση διαφορετικών διαχειριστικών κριτηρίων που συμβάλλουν σε ένα αποτελεσματικό σύστημα δημοσιονομικής διαχείρισης και ελέγχου. Έτσι κατά τον κατασταλτικό έλεγχο ελέγχονται ιδίως:

(α) η τήρηση της αρχής της χρηστής δημοσιονομικής διαχείρισης και ειδικότερα η οικονομικότητα, η αποδοτικότητα και η αποτελεσματικότητα,

(β) η ορθή τήρηση του κατά περίπτωση ισχύοντος λογιστικού ή διαχειριστικού συστήματος, σύμφωνα με τους κανόνες και τις αρχές που το διέπουν,

(γ) η τήρηση και ενημέρωση των λογαριασμών ώστε να απεικονίζουν με ακρίβεια το περιεχόμενο των οικονομικών πράξεων και δημοσιονομικών ενεργειών,

(δ) η νόμιμη λήψη δανείων, παροχή εγγυήσεων και η τήρηση των όρων των σχετικών συμβάσεων,

(ε) η νόμιμη και σύμφωνα με την αρχή που προβλέπεται στην περίπτωση α' διαχείριση της κινητής και ακίνητης περιουσίας,

(στ) η έγκαιρη και κανονική απόδοση των υπέρ τρίτων εισπραττόμενων 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 σε βάρος τρίτων,

(ζ) τα συστήματα λειτουργίας του φορέα (έλεγχος συστημάτων) και

(η) η συμμόρφωση του φορέα σε προηγούμενες υποδείξεις του Ελεγκτικού Συνεδρίου.

Επίσης, ο κατασταλτικός έλεγχος πρέπει να ολοκληρωθεί μέσα σε έξι (6) μήνες από την ημερομηνία αποστολής του αντιγράφου του λογαριασμού ή του απολογισμού ή ισολογισμού ή άλλης κατά το νόμο απαιτούμενης οικονομικής κατάστασης του υπόχρεου για κατασταλτικό έλεγχο φορέα, το οποίο συνοδεύεται από τα στοιχεία που ορίζονται με απόφαση της ολομέλειας του Ελεγκτικού Συνεδρίου (άρθ. 39, παρ. 3 ΚΝΕΣ). Επί την ανωτέρω προθεσμία, ο Ρίζος (2015) αναφέρει χαρακτηριστικά την εξής φράση : *Ευχής έργο θα ήταν να μη θεωρηθεί η ως άνω προθεσμία ενδεικτική!* Είναι γενικά παραδεκτό ότι ο κατασταλτικός έλεγχος καθίσταται αποτελεσματικός και ιδιαίτερα χρήσιμος, μόνο όταν διεξάγεται έγκαιρα και γρήγορα (Μπάλτα, (2016) : Ρίζος , (2015). Κατασταλτικός έλεγχος που διεξάγεται ετεροχρονισμένα ή διαρκεί για μεγάλο χρονικό διάστημα, σπάνια επιτυγχάνει τους στόχους του και συνεπώς οι κυρωτικές συνέπειες του δεν δύνανται να συμβάλλουν στην πρόληψη της παράτυπης δημοσιονομικής διαχείρισης γεγονός που ακυρώνει τη σημασία και την αξία της ύπαρξής του (Ρίζος, (2015) : Γέροντας, (2005).

Τέλος, ο κατασταλτικός έλεγχος ο οποίος μέχρι πρότινος εξέταζε αποκλειστικά τη νομιμότητα και κανονικότητα των δημοσιονομικών πράξεων του δημοσίου που δεν είχαν ελεγχθεί προληπτικά (Ρίζος, 2015), ήδη έχει επεκτείνει το εύρος του στην αρχή της δημοσιονομικής διαχείρισης, γεγονός που ενδυναμώνει περαιτέρω το ελεγκτικό έργο του Συνεδρίου. Εξάλλου, σύμφωνα με την αιτιολογική έκθεση του σχεδίου νόμου<sup>34</sup> «*Κύρωση του Κώδικα Νόμων για το Ελεγκτικό Συνέδριο*» στα άρθρα 39, 40 και 41 καταδεικνύεται εμφανώς η εναρμόνιση του κατασταλτικού ελέγχου που διενεργεί το Ελεγκτικό Συνέδριο με τα κρατούντα στον ευρωπαϊκό χώρο αλλά και διεθνώς και επιβάλλεται πλέον η τήρηση κατά την άσκηση του ως άνω ελέγχου των ελεγκτικών προτύπων του Διεθνούς Οργανισμού Ανωτάτων Ελεγκτικών Ιδρυμάτων (INTOSAI).

Πλέον, πέραν των συνήθων και τακτικών ελέγχων το Ελεγκτικό Συνέδριο ως Ανώτατο Δημοσιονομικό Δικαστήριο υποχρεούται στη διενέργεια εκσυγχρονισμένων

<sup>34</sup> Αιτιολογική Έκθεση του σχεδίου νόμου «*Κύρωση του Κώδικα Νόμων για το Ελεγκτικό Συνέδριο*». Διαθέσιμο στο : <https://www.hellenicparliament.gr/UserFiles/2f026f42-950c-4efc-b950-340c4fb76a24/k-elsyne-eis.pdf>, (08-11-2019)

μορφών δημοσιονομικού ελέγχου, στο ευρύτερο πλαίσιο της νέας δημοσιονομικής διακυβέρνησης.

### 3.3 : ΤΟ ΣΥΓΧΡΟΝΟ ΠΛΑΙΣΙΟ ΔΗΜΟΣΙΟΝΟΜΙΚΟΥ ΕΛΕΓΧΟΥ ΑΠΟ ΤΟ ΕΛΕΓΚΤΙΚΟ ΣΥΝΕΔΡΙΟ

Στο ολόένα και μεταβαλλόμενο κοινωνικό – οικονομικό περιβάλλον τόσο της Ελλάδας όσο και των λοιπών κρατών - μελών της Ευρωπαϊκής Ένωσης , πιο επιτακτική από ποτέ γίνεται η ανάγκη της κοινωνίας για μεγαλύτερη διαφάνεια και έλεγχο σε όλους τους τομείς της δημόσιας διοίκησης, πόσο μάλλον σε αυτούς που διαχειρίζονται το δημόσιο πλούτο.

Η εισαγωγή του κριτηρίου της χρηστής δημοσιονομικής διαχείρισης όπως προαναφέρθηκε στο προηγούμενο υποκεφάλαιο, καθιερώνεται ρητά πλέον στο άρθρο 39, παρ.2 του ν. 4129/2013 και η οποία αποτελεί σύγχρονο κριτήριο στη κατέπекταση άσκηση του δημοσιονομικού και ειδικότερα του κατασταλτικού ελέγχου. Η αρχή της χρηστής δημοσιονομικής διαχείρισης αποτελεί σύγχρονη αρχή του δημοσιονομικού δικαίου σε διεθνές επίπεδο και εντάσσεται στο πυλώνα της νέας δημοσιονομικής διακυβέρνησης. Υπάρχει στο ενωσιακό πρωτογενές και παράγωγο δίκαιο (Παπαδημόπουλος, 2019) και συγκεκριμένα διατυπώνεται στη διάταξη του άρθρου 317 ΣΛΛΕ<sup>35</sup> σχετικά με την εκτέλεση του ευρωπαϊκού προϋπολογισμού από την Επιτροπή σε συνεργασία με τα κράτη – μέλη, καθώς και στον Δημοσιονομικό Κανονισμό 1605/2002 του Συμβουλίου<sup>36</sup> (άρθρο 27).

Με το δημοσιονομικό νόμο 4270/2014 περί Δημοσίου Λογιστικού, ως χρηστή δημοσιονομική διαχείριση ορίζεται η διαχείριση των φορέων της Γενικής Κυβέρνησης, που περιλαμβάνει τους φυσικούς πόρους και τους δημοσιονομικούς κινδύνους της χώρας, η οποία πρέπει να διενεργείται με σύνεση και με γνώμονα την εξασφάλιση της δημοσιονομικής βιωσιμότητας και η οποία εξειδικεύεται σε τρεις (3) επιμέρους αρχές: α) της οικονομικότητας (economy), β) αποδοτικότητας (efficiency) και γ) αποτελεσματικότητας (effectiveness).

Η *οικονομικότητα* αναφέρεται στην ισορροπία μεταξύ του κόστους των μέσων που χρησιμοποιούνται για την υλοποίηση ενός συγκεκριμένου στόχου κάνοντας

<sup>35</sup>Βλ. Συνθήκη για τη λειτουργία της Ευρωπαϊκής Ένωσης ( ΣΛΛΕ ), Διαθέσιμο στο : <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EL/TXT/HTML/?uri=CELEX:12012E/TXT&from=EN>, (10-11-2019)

<sup>36</sup> Κανονισμός αριθμ. 1605/2002 του Συμβουλίου της 25<sup>ης</sup> Ιουνίου 2002, Διαθέσιμο στο : <https://op.europa.eu/en/publication-detail/-/publication/ebe2dd36-9649-499a-be6a-f668f177c90f/language-el>, 10-11-2019



χρήση του πλέον οικονομικού μέσου μετά από εξέταση εναλλακτικών επιλογών. Με άλλα λόγια, η αρχή της οικονομικότητας σύμφωνα με τη Μπάλα (2016) συνίσταται στο γεγονός ότι τα μέσα που χρησιμοποιούνται για την επίτευξη των κυβερνητικών πολιτικών πρέπει να διατίθενται έγκαιρα, στην καλύτερη τιμή βάσει της ενδεδειγμένης ποιότητας και ποσότητας και με τη χρήση των αναγκαίων μόνο διοικητικών πόρων.

Η *αποδοτικότητα* αφορά στη βέλτιστη σχέση μεταξύ των διαθέσιμων πόρων και των επιδιωκόμενων αποτελεσμάτων (Ευρωπαϊκό Ελεγκτικό Συνέδριο, 2017<sup>37</sup>). Ουσιαστικά η αρχή της αποδοτικότητας αναφέρεται στην αποδοτική διαχείριση, δηλαδή αν τα μέσα που έχουν ήδη επιλεγεί συνταιριάζουν με τον πλέον ενδεικνυόμενο τρόπο, έτσι ώστε να επιτυγχάνεται η μεγιστοποίηση του αποτελέσματος (Μπάλα, 2016).

Η αποτελεσματικότητα αναφέρεται στη σχέση μεταξύ των πράγματι επιτευχθέντων αποτελεσμάτων και αυτών που είχαν αρχικά σχεδιαστεί ότι έπρεπε να επιτευχθούν (Παπαδημόπουλος, 2019). Εξάλλου, οι δημόσιες δαπάνες θεωρούνται αποτελεσματικές όταν επιτυγχάνουν τους στρατηγικούς τους στόχους.

Κατόπιν των ανωτέρω, το Ελεγκτικό Συνέδριο σε μια προσπάθεια εναρμόνισης με το ευρωπαϊκό δημοσιονομικό πλαίσιο και το πλέον εκσυγχρονισμένο Δημόσιο Λογιστικό (ν. 4270/2014) σε συνδυασμό με τον Οργανισμό του (ν. 4129/2013) και τα Ελεγκτικά Πρότυπα του Διεθνούς Οργανισμού Ανώτατων Ελεγκτικών Ιδρυμάτων<sup>38</sup> (INTOSAI) στρέφει το βλέμμα του σε νέες μορφές ελέγχου. Στον απόηχο της κατάργησης του προληπτικού ελέγχου των δαπανών από το ΕΛΣυν καθώς και δεδομένης της ανάγκης διεύρυνσης του δημοσιονομικού ελέγχου, το ελεγκτικό του ενδιαφέρον μετατοπίζεται πλέον τόσο στο κατασταλτικό έλεγχο όσο και σε μια σειρά πρωτοφανών και καινοτόμων μορφών ελέγχου, δίνοντας ιδιαίτερη βαρύτητα στον

<sup>37</sup> Ευρωπαϊκό Ελεγκτικό Συνέδριο, (2017), *Εγχειρίδιο ελέγχου επιδόσεων, Διαθέσιμο στο* : [https://www.eca.europa.eu/Lists/ECADocuments/PERF\\_AUDIT\\_MANUAL/PERF\\_AUDIT\\_MANUAL\\_ELP\\_DF.pdf](https://www.eca.europa.eu/Lists/ECADocuments/PERF_AUDIT_MANUAL/PERF_AUDIT_MANUAL_ELP_DF.pdf), (11-11-2019)

<sup>38</sup> Η δράση των Ελεγκτικών Υπηρεσιών ("Supreme Audit Institutions" - SAIs) σε όλο τον κόσμο διέπεται από πρότυπα ελέγχου τα οποία εκδίδονται από τον Διεθνή Οργανισμό των Ανώτατων Ελεγκτικών Οργάνων, γνωστό ως INTOSAI, στον οποίο μετέχουν οι Ελεγκτικές Υπηρεσίες από 193 χώρες και ο οποίος είναι συνδεδεμένος με το Συμβούλιο ECOSOC (Economic and Social Council) του ΟΗΕ. Στα πρότυπα αυτά που αφορούν τον έλεγχο του δημόσιου τομέα καθορίζονται τα τρία είδη ελέγχων, του οικονομικού ελέγχου («Financial audit»), του διαχειριστικού ελέγχου («Performance audit») και του ελέγχου συμμόρφωσης («Compliance audit»), όπως εξηγείται στο Πρότυπο ISSAI100 ("Fundamental Principles of Public-Sector Auditing"). Βλ. στην ιστοσελίδα <https://www.intosai.org/>, (10-11-2019)

έλεγχο της συνολικής αξιολόγησης της διαχείρισης, με έμφαση στην αποδοτικότητα, η οποία θα κρίνεται κατασταλτικά εκ του αποτελέσματος.

Εν προκειμένω, σύμφωνα με το άρθρο 40 παρ.1 και 2 του ΚΝΕΣ, το Ελεγκτικό Συνέδριο, υποχρεούται στη διενέργεια στοχευμένων ελέγχων (προληπτικούς και κατασταλτικούς) σε τομείς υψηλού ελεγκτικού ενδιαφέροντος και όπως σχεδιάζονται και καθορίζονται οι ως άνω έλεγχοι στο Ετήσιο Ελεγκτικό πρόγραμμα<sup>39</sup> που εκπονείται και εγκρίνεται από την Ολομέλεια του Σώματος. Οι έλεγχοι αυτοί, που διεξάγονται από το ΕλΣυν υπό την ιδιότητα του ανεξάρτητου εξωτερικού ελεγκτή, δύνανται να ταξινομηθούν σε τρεις (3) βασικές κατηγορίες :

- **α) στον έλεγχο των οικονομικών καταστάσεων (χρηματοοικονομικός έλεγχος),**
- **β) στον έλεγχο συμμόρφωσης και**
- **γ) στον έλεγχο επίδοσης (έλεγχος απόδοσης)**

Με λίγα λόγια, ο χρηματοοικονομικός έλεγχος επικεντρώνεται στον προσδιορισμό του κατά πόσον οι χρηματοοικονομικές πληροφορίες του ελεγχόμενου φορέα, όπως απεικονίζονται στις οικονομικές καταστάσεις, είναι σύμφωνες με το εφαρμοστέο πλαίσιο χρηματοοικονομικής αναφοράς καθώς και με το ισχύον νομικό και κανονιστικό πλαίσιο. Απώτερος σκοπός του ελέγχου των οικονομικών καταστάσεων είναι να ενισχυθεί ο βαθμός εμπιστοσύνης των σκοπούμενων χρηστών τους στις καταστάσεις αυτές. Χαρακτηριστικά αναφέρεται η περίπτωση διενέργειας στοχευμένου χρηματοοικονομικού ελέγχου στις δαπάνες της Περιφέρειας Κεντρικής Μακεδονίας – Περιφερειακής Ενότητας Θεσσαλονίκης για το οικονομικό έτος, 2015<sup>40</sup>. Σύμφωνα με την Ετήσια Έκθεση του ΕλΣυν για το οικονομικό έτος 2016, βασικό συμπέρασμα του ελέγχου στις δαπάνες της Περιφέρειας Κεντρικής Μακεδονίας (Περιφερειακής Ενότητας Θεσσαλονίκης) είναι ότι η μη αποτελεσματική και οικονομική, κατά περιπτώσεις, χρήση των δημόσιων πόρων από την Π.Ε. Θεσσαλονίκης, ως απόρροια εγγενών αδυναμιών του συστήματος εσωτερικού

<sup>39</sup> Βασικός σκοπός του ετήσιου προγράμματος ελέγχων είναι να αποτελέσει το εργαλείο προγραμματισμού όλων των ελεγκτικών εργασιών του Ελεγκτικού Συνεδρίου με βάση τους στρατηγικούς στόχους του, την εκτίμηση κινδύνων και το διαθέσιμο προσωπικό. Βλ. Ελεγκτικό Συνέδριο (2017), *Ελεγκτικές Διαδικασίες*. Διαθέσιμο στο :

[https://www.elsyn.gr/sites/default/files/%CE%9A%CE%95%CE%A6.4%20%CE%95%CE%9B%CE%95%CE%93%CE%9A%CE%A4%CE%99%CE%9A%CE%95%CE%A3%20%CE%94%CE%99%CE%91%CE%94%CE%99%CE%9A%CE%91%CE%A3%CE%99%CE%95%CE%A3%202-8-2016\\_signed.pdf](https://www.elsyn.gr/sites/default/files/%CE%9A%CE%95%CE%A6.4%20%CE%95%CE%9B%CE%95%CE%93%CE%9A%CE%A4%CE%99%CE%9A%CE%95%CE%A3%20%CE%94%CE%99%CE%91%CE%94%CE%99%CE%9A%CE%91%CE%A3%CE%99%CE%95%CE%A3%202-8-2016_signed.pdf) (11-11-2019)

<sup>40</sup> Βλ. *Ετήσια Έκθεση Οικονομικού έτους 2016 του ΕλΣυν*, (2018), Διαθέσιμο στη ιστοσελίδα όπως υποσημείωση 33

ελέγχου εσωτερικών δικλίδων, καθώς και οι αδυναμίες των διαδικασιών οικονομικής πληροφόρησης στα πλαίσια της δημόσιας διακυβέρνησης, κυρίως λόγω μη κατάρτισης οικονομικών καταστάσεων, ελλοχεύουν κινδύνους, που αφορούν στη νομιμότητα, την κανονικότητα, την εσφαλμένη λογιστική παρακολούθηση και τελικά την αποτελεσματικότητα και αποδοτικότητα των παρεχόμενων υπηρεσιών της Π.Ε. Θεσσαλονίκης.

Ο έλεγχος συμμόρφωσης εστιάζει στο εάν το αντικείμενο του ελέγχου συμμορφώνεται με συγκεκριμένες αρχές που προσδιορίζονται ως κριτήρια. Οι αρχές μπορεί να αφορούν σε νομικές ή κανονιστικές διατάξεις (αρχές λειτουργίας του ελεγχόμενου φορέα, επαγγελματικά πρότυπα, οδηγίες, όρους ενίσχυσης ή χρηματοδότησης κλπ) που προσδιορίζονται ως κριτήρια για τη νόμιμη, ορθή ή ποιοτική εκτέλεση της ελεγχόμενης δραστηριότητας ή πράξης. Υπερέχων σκοπός του έλεγχου συμμόρφωσης είναι να αξιολογηθεί εάν οι ελεγχόμενοι φορείς ανέπτυξαν ικανοποιητική ή μη πρόοδο ως προς τις συστάσεις, παρατηρήσεις και προτάσεις βελτίωσης που τους διατυπώθηκαν από τους ελεγκτές του Συνεδρίου σε προηγούμενους ασκούμενους ελέγχους. Περαιτέρω, σύμφωνα με τις ελεγκτικές διαδικασίες που εξέδωσε το Ελεγκτικό Συνέδριο<sup>41</sup> «ο έλεγχος συμμόρφωσης προάγει τη νομιμότητα της δράσης και τη λογοδοσία των οργάνων που διοικούν τους ελεγχόμενους φορείς, τη διαφάνεια της διαχείρισης των δημοσίων χρημάτων και, κατ' αποτέλεσμα, τη χρηστή διακυβέρνηση των φορέων αυτών».

Ο έλεγχος επίδοσης (απόδοσης) συνδέεται υπό την στενή έννοια με τον έλεγχο της αρχής της χρηστής δημοσιονομικής διαχείρισης (Μπάλτα, 2016). Συσπειρώνει το ενδιαφέρον του στο εάν οι δημόσιοι φορείς αξιοποιούν τους δημόσιους πόρους σύμφωνα με τις αρχές της οικονομίας, της αποδοτικότητας και της αποτελεσματικότητας εξετάζοντας παράλληλα και το στοιχείο της ύπαρξης περιθωρίων βελτίωσης (Ευρωπαϊκό Ελεγκτικό Συνέδριο, 2017<sup>42</sup>). Με άλλα λόγια, κατά τον έλεγχο επίδοσης που διεξάγεται από το Ελεγκτικό Συνέδριο διερευνάται, εάν επιτεύχθηκαν οι σκοποί για τους οποίους δαπανήθηκε το δημόσιο χρήμα. Κυρίαρχο κριτήριο αυτής της νέας μορφής ελέγχου αποτελεί το σύστημα διαχείρισης και εσωτερικού ελέγχου των φορέων. Υπενθυμίζεται ότι σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 168 του ν. 4270/2014 ο «εσωτερικός έλεγχος πραγματοποιείται σε

<sup>41</sup> Όπως υποσημείωση 39

<sup>42</sup> Ευρωπαϊκό Ελεγκτικό Συνέδριο, (2017), *Εγχειρίδιο ελέγχου επιδόσεων*, Βλ. όπως υποσημείωση 37

όλους τους φορείς της Γενικής Κυβέρνησης, όπως ορίζεται στην παράγραφο 2 του άρθρου 4 του ν. 3492/2006. Ο εσωτερικός έλεγχος ανατίθεται στις Υπηρεσίες Εσωτερικού Ελέγχου που συστήνονται με το άρθρο 12 του ιδίου νόμου υπό την γενική καθοδήγηση και εποπτεία του Γενικού Λογιστηρίου του Κράτους.» Με δεδομένο αυτό, κάθε φορέας, που διαχειρίζεται δημόσιους πόρους, υποχρεούται να αναπτύξει και να εφαρμόζει ένα τέτοιο σύστημα, το οποίο θα διασφαλίζει την επίτευξη των σκοπών, για τους οποίους ο φορέας δαπανά τους διαθέσιμους πόρους, καθώς και τη μέγιστη απόδοση αυτών, κριτήρια που θα διαβεβαιώνουν για τη συνέχιση της ύπαρξής του και την ικανοποίηση των αναγκών του σε πιστώσεις για την κατάρτιση του ετήσιου προϋπολογισμού του. Από την άλλη, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 169 του νόμου περί Δημοσίου Λογιστικού (ν. 4270/2014) καταδεικνύεται εμφανώς, η αρμοδιότητα της άσκησης του εξωτερικού ελέγχου να εκχωρείται στο Ελεγκτικό Συνέδριο το οποίο μεταξύ άλλων παρακολουθεί, ελέγχει και αξιολογεί την αποτελεσματικότητα και την επάρκεια των Υπηρεσιών Εσωτερικού Ελέγχου και των εσωτερικών δικλίδων όλων των φορέων της Γενικής Κυβέρνησης. Συνεπώς σκοπός του ελέγχου επίδοσης είναι να παράσχει νέες πληροφορίες ή αναλύσεις, και αν κρίνεται ότι ενδείκνυται, συστάσεις για βελτίωση των ελεγχόμενων φορέων.

Οι προαναφερόμενοι στοχευμένοι έλεγχοι έχουν ξεκινήσει να διενεργούνται από το 2013 πλην όμως εφαρμόζονται σε μικρότερη κλίμακα και έχουν μέχρι στιγμής γνωμοδοτικό και συμβουλευτικό χαρακτήρα, σε αντίθεση με την παραδοσιακή μορφή κατασταλτικού ελέγχου που ενυπάρχει το στοιχείο του καταλογισμού. Εντούτοις, τα ευρήματα από τους στοχευμένους ελέγχους των ετών 2013 – 2016 αποτέλεσαν το έναυσμα αναζήτησης πειθαρχικών αλλά και ποινικών ευθυνών καθώς και του καταλογισμού χρηματικών ποσών σε βάρος των υπαιτίων (Μαραγκού, 2016)

Τέλος, μια άλλη ελεγκτική αρμοδιότητα του Ελεγκτικού Συνεδρίου η οποία καθιερώθηκε τα τελευταία χρόνια αφορά τον έλεγχο είσπραξης των εσόδων των Ο.Τ.Α και των νομικών τους προσώπων καθώς και των νομίμως βεβαιωθέντων χρεών, οφειλών ή προστίμων σε βάρος τρίτων (άρθρο 277 ν. 3852/2010 & άρθρο 52 του ΚΝΕΣ). Ο έλεγχος αυτός διενεργείται σταδιακά καθ' όλη τη διάρκεια του έτους με σκοπό να ελεγχθεί η κανονικότητα στη διαδικασία είσπραξης των εσόδων των φορέων αυτών, ανεξαρτήτως της πηγής τους, και της διαδικασίας βεβαίωσης

τους, με έμφαση στην αποτροπή της απώλειας εσόδων λόγω της μη έγκαιρης είσπραξής τους. Προς τούτο, σύμφωνα με τις διατάξεις των εν λόγω νόμων<sup>43</sup> προβλέπεται ειδική διαδικασία καταλογισμού των υπευθύνων, είτε αιρετών είτε υπαλλήλων, για την καθυστέρηση από δόλο ή βαρεία αμέλεια, με τη ζημία που υπέστησαν οι οικείοι Ο.Τ.Α.

Ολοκληρώνοντας, οι δημόσιες δαπάνες και η οποιαδήποτε διαχείριση του κρατικού πλούτου πρέπει να βασίζονται σε ένα αποτελεσματικό σύστημα δημοσιονομικής διαχείρισης και ελέγχου. Το Ελεγκτικό Συνέδριο στην προσπάθεια του να ανταποκριθεί στα σημάδια των καιρών και να εναρμονιστεί σε σχέση με τα διεθνή και ευρωπαϊκά σύγχρονα δεδομένα, έχει επιφορτιστεί με τον εξωτερικό έλεγχο που ασκείται στους φορείς της Γενικής Κυβέρνησης, συμβάλλοντας αποφασιστικά, με το ελεγκτικό του έργο, στη συνεχή βελτίωση της διαχείρισης των δημοσίων πόρων και περιουσιακών στοιχείων του δημοσίου τομέα.

---

<sup>43</sup> Όπως σχετικά προβλέπεται στο άρθρο 52 του Κώδικα Νόμων για το Ελεγκτικό Συνέδριο και άρθρο 277 του ν. 3852/2010 " *Πρόγραμμα Καλλικράτης* " (ΦΕΚ Α' 87/07-06-2010)

## ΚΕΦΑΛΑΙΟ 4<sup>ο</sup> : Ο ΘΕΣΜΙΚΟΣ ΡΟΛΟΣ ΤΟΥ ΔΗΜΟΣΙΟΥ ΥΠΟΛΟΓΟΥ

### 4.1 : ΠΡΟΣΕΓΓΙΣΗ ΤΗΣ ΕΝΝΟΙΑΣ ΤΟΥ ΔΗΜΟΣΙΟΥ ΥΠΟΛΟΓΟΥ

Προεξέχουσα θέση στην θεωρία του Δημοσίου Δικαίου εν γένει και ειδικότερα στη θεωρία του Δημοσιονομικού Δικαίου καταλαμβάνει ο θεσμός των δημοσίων υπολόγων. Τούτο διότι, οι δημόσιοι υπόλογοι συγκαταλέγονται στα αρμόδια δημοσιονομικά όργανα που μετέχουν μαζί με τους διατάκτες στην εκτέλεση του προϋπολογισμού ως διαχειριστές δημοσίου χρήματος. Ωστόσο, όπως προαναφέρθηκε κατά το πρώτο κεφάλαιο οι διατάκτες διαφέρουν των δημοσίων υπολόγων, διάκριση η οποία στηρίζεται στο τυπικό κριτήριο της διαχείρισης του δημοσίου χρήματος. Συνεπώς, οι μεν διατάκτες είναι τα αρμόδια όργανα που διατάσσουν τις πληρωμές και ουσιαστικά αποφασίζουν στην πραγματοποίηση μιας δαπάνης λαμβάνοντας υπόψη του κανόνες του δημοσιολογιστικού θεσμικού πλαισίου ενώ οι δημόσιοι υπόλογοι αποτελούν τα όργανα εκείνα που εκτελούν τις αποφάσεις των διατακτών και καταβάλλουν τη δαπάνη ή την είσπραξη των δημοσίων εσόδων<sup>44</sup>.

Ο θεσμός των δημοσίων υπολόγων καθίσταται ως έννοια μεγίστης σημασίας για τον στοχαστή του δημοσιονομικού δικαίου, αποτελεί δε τον ακρογωνιαίο λίθο για το δημοσιολογιστικό δίκαιο μιας έννομης τάξης, δεδομένου ότι σύμφωνα με το άρθρο 98, παρ.1 εδ. γ' του Συντάγματος αποτελεί τον χώρο πάνω στον οποίο εδράζεται αποκλειστικά μία από τις παραδοσιακές αρμοδιότητες του Ελεγκτικού Συνεδρίου. Ως εκ τούτου ο δημόσιος υπόλογος κατέχει τον πρωταρχικό ρόλο στη συντέλεση του κατασταλτικού ελέγχου, ο οποίος αποτελεί και την κεντρική έννοια του *ex post* ελέγχου.

Το ισχύον νομοθετικό πλαίσιο που διέπει του δημοσίου υπολόγου είναι ο ν. 4270/2014 «*Αρχές δημοσιονομικής διαχείρισης και εποπτείας (ενσωμάτωση της Οδηγίας 2011/85/ΕΕ) – δημόσιο λογιστικό και άλλες διατάξεις*», στη διάταξη του άρθρου 150§1 του οποίου δίδεται η έννοια του δημοσίου υπολόγου, μια έννοια που

<sup>44</sup> Στο δημοσιονομικό δίκαιο ισχύει η αρχή κατά την οποία η ιδιότητα του δημοσίου υπολόγου δεν συμβιβάζεται με την ιδιότητα του διατάκτη ή του εκκαθαριστή σύμφωνα με το άρθρο 151 του ν. 4270/2014.

ωστόσο παραμένει ουσιαστικά αμετάβλητη σε σχέση με τα προϊσχύοντα νομοθετικά κείμενα περί δημοσίου λογιστικού<sup>45</sup>.

Επομένως, κατά τις διατάξεις του άρθρου 150 παρ.1 του ν. 4270/2014 «*Δημόσιος υπόλογος είναι όποιος διαχειρίζεται, έστω και χωρίς νόμιμη εξουσιοδότηση, χρήματα, αξίες ή υλικό που ανήκουν στο Δημόσιο ή σε ΝΠΔΔ, καθώς και οποιοσδήποτε άλλος θεωρείται από το νόμο δημόσιος υπόλογος*». Η ίδια ακριβώς ερμηνεία της έννοιας του δημοσίου υπολόγου αποτυπώνεται και στις διατάξεις του άρθρου 44 παρ.2 εδ α΄ του Κώδικα Νόμων για το Ελεγκτικό συνέδριο (ν. 4129/2013).

Επίσης, η νομολογία του ΕλΣυν έχει κρίνει<sup>46</sup> ότι «*δημόσιοι υπόλογοι ή υπόλογοι Νομικών Προσώπων Δημοσίου Δικαίου (Ν.Π.Δ.Δ.) ή Οργανισμών Τοπικής Αυτοδιοίκησης (Ο.Τ.Α) είναι οι εντεταλμένοι την είσπραξη εσόδων ή την πληρωμή εξόδων του Δημοσίου, των Ν.Π.Δ.Δ. ή Ο.Τ.Α., καθώς και όσοι με οποιοδήποτε τρόπο, έστω και χωρίς νόμιμη εξουσιοδότηση, διαχειρίζονται χρήματα, αξίες ή υλικά που ανήκουν στο Δημόσιο, σε Ν.Π.Δ.Δ. ή Ο.Τ.Α. (εν τοις πράγμασι ή de facto υπόλογοι), επίσης δε και κάθε άλλο πρόσωπο, που εξαιτίας της φύσεως των υπηρεσιακών του καθηκόντων θεωρείται από ειδική διάταξη νόμου ως δημόσιος υπόλογος ή υπόλογος Ν.Π.Δ.Δ. ή Ο.Τ.Α.*»

Ένας άλλος ορισμός είναι αυτός που δίνει ο Μηλιώνης (2006), ο οποίος αναφέρει μεταξύ άλλων ότι δημόσιος υπόλογος θεωρείται «*κάθε δημόσιος σε ευρεία έννοια λειτουργός, στον οποίο παραδίδεται κρατική περιουσία με την υποχρέωση της αυτούσιας ή καθ' υποκατάσταση επιστροφής της ή της περαιτέρω διάθεσης αυτής, προκειμένου να εκπληρωθεί ορισμένος έννομος σκοπός, έστω κι αν δεν υφίσταται ευθέως, εκ του νόμου, υποχρέωση αυτού για την απόδοση λογαριασμού*». Συνεπώς, η ευρεία έννοια του δημοσίου υπολόγου, περιλαμβάνει κάθε πρόσωπο που διαχειρίζεται, κατόπιν νομίμου ή μη ανάθεσης καθηκόντων, χρήματα, αξίες ή υλικό του δημοσίου καθώς και οποιοσδήποτε άλλος θεωρείται από το νόμο

<sup>45</sup> Βλ. νόμο ΣΙΒ΄1852. *΄΄Περί διοικήσεως των δημοσίων εσόδων και εξόδων και περί Δημοσίου Λογιστικού του Κράτους΄΄*. (ΦΕΚ60/18-11-1852), στη διάταξη του άρθρου 42 του οποίου οριζόταν ότι κάθε υπάλληλος επιφορτισμένος με χρηματική διαχείριση καθίσταται υπόλογος ενώ με τις διατάξεις του άρθρου 9 του ν. ΑΥΟΖ/1887 *΄΄Περί της υπηρεσίας του Ελεγκτικού Συνεδρίου΄΄* διευρύνθηκε η έννοια των υπολόγων και στους διαχειριστές υλικού. Επίσης στον πιο σύγχρονο ν. 2362/1995 *΄΄Περί Δημοσίου Λογιστικού, ελέγχου των δαπανών και άλλες διατάξεις΄΄* και στη διάταξη του άρθρου 54§1 αυτού ορίστηκε ότι «*Δημόσιος υπόλογος είναι όποιος διαχειρίζεται, έστω και χωρίς νόμιμη εξουσιοδότηση, χρήματα, αξίες ή υλικό που ανήκουν στο Δημόσιο ή σε νπδδ, καθώς και οποιοσδήποτε άλλος θεωρείται από το νόμο δημόσιος υπόλογος*».

<sup>46</sup> Αποφάσεις Ολομέλειας ΕλΣυν, 4318/2013, 169/2005, 1396/2000, 1492/2000, 1244/1997, 1913/1992, IV Τμ. 1996/2014, 963/2011, 589/2011, 203/2010, 350/2008, V Τμ. 741/2013 κ.α.

δημόσιος υπόλογος. Έτσι υπόλογος μπορεί να είναι ο ταμίας ο οποίος διαχειρίζεται χρήματα και προβαίνει σε εισπράξεις και πληρωμές καθώς και ο στρατιωτικός στον οποίο έχει ανατεθεί από το νόμο η διαχείριση τροφίμων και στρατιωτικού υλικού (Ολομ. ΕλΣυν 471/2010). Το χαρακτηριστικό γνώρισμα δε της ιδιότητας του υπολόγου, περιέχεται, στο στοιχείο της υποχρέωσης του προς απόδοση ή επιστροφή του ληφθέντος ή εισπραχθέντος κρατικού πλούτου ανεξαιρέτως από τον ειδικότερο σύννομο λόγο της υποχρέωσης.

Περαιτέρω, η Λαμπούση (2013) αναφέρει ότι δημόσιοι υπόλογοι δύναται να είναι μόνο τα φυσικά και όχι νομικά πρόσωπα, επρόκειτο δηλαδή για τους προσωπικούς φορείς οργάνων, ατομικών ή συλλογικών, οι οποίοι με οποιοδήποτε τρόπο ή σχέση διαχειρίζονται τον κρατικό πλούτο. Χαρακτηριστικό νομολογιακό παράδειγμα επ'αυτής της αναφοράς, αποτελεί η απόφαση 430/1972 του Ι΄ Τμήματος του ΕλΣυν, κατά την οποία κρίθηκε ότι υπόλογοι του Ταμείου Ασφαλίσεως Αρτεργατών υπήρξαν τα αναμειχθέντα στην υλική διαχείριση του ειδικού λογαριασμού όργανα του Ταμείου και όχι το ίδιο το Ταμείο «μη δυνάμενο να θεωρηθεί ως υπόλογος διαχειριστής και συνεπώς υπεύθυνο επί υπάρξεως ελλείμματος υπό τέτοια ιδιότητα» (Μπάλτα, 2016). Ωστόσο, η νομολογία του ΕλΣυν<sup>47</sup> έχει κρίνει ότι και οι ανώνυμες τραπεζικές εταιρείες καθίστανται ως υπόλογοι όταν τους ανατίθεται από το κράτος, για λογαριασμό του, η είσπραξη των τελών κυκλοφορίας που καταβάλλουν οι ιδιοκτήτες των αυτοκινήτων (Πεχλιβάνου, 2013).

Ακολούθως, η εννοιολογική αποσαφήνιση της έννοιας του δημοσίου υπολόγου προσεγγίζεται κατά το δυνατόν πιο διεξοδικά παρακάτω με βάση τόσο κατά το οργανικό όσο και κατά το λειτουργικό κριτήριο, αναφέροντας παράλληλα αντίστοιχα σε κάθε περίπτωση νομολογιακά παραδείγματα που αποσκοπούν στην πληρέστερη κατανόηση της εν λόγω έννοιας.

#### **4.1.1 : Το οργανικό κριτήριο**

Για την αντίληψη της έννοιας του δημοσίου υπολόγου κατά το οργανικό κριτήριο καθοριστική είναι η κατανόηση της έννοιας της διαχείρισης του δημοσίου χρήματος.

Σύμφωνα με τον Μηλιώνη (2006) οποιαδήποτε διεύρυνση της έννοιας της διαχείρισης του δημοσίου χρήματος, επηρεάζει κατ'αποτέλεσμα την εννοιολογική συγκρότηση της έννοιας του δημοσίου υπολόγου, διότι σε αυτή την έννοια, που

<sup>47</sup> Ολομ. ΕλΣυν 488/2010, ΘΠΔΔ 5/2010



αποτελεί ουσιαστικά και το οργανικό κριτήριο, στηρίζεται αφενός η εννοιολογική διάκριση μεταξύ δημοσίων υπολόγων και διατακτών, αφετέρου συνδέεται στενά με την έννοια του *εν τοις πράγμασι* δημόσιου υπολόγου καθώς και του δημοσίου χρήματος<sup>48</sup> (Κοτζαμάνη, 2008).

Εν προκειμένω, ως διαχείριση νοείται κατά κανόνα η διενέργεια πράξεων που αφορούν την είσπραξη, κατοχή και διαφύλαξη του δημόσιου χρήματος, υλικών και αξιών που ανήκουν στο Κράτος ή σε ΝΠΔΔ (Μηλιώνης, 2006). Ωστόσο, από τις νομολογιακές αποφάσεις του ΕλΣυν εμφανίζεται να διευρύνεται η έννοια της διαχείρισης ενσωματώνοντας πρόσθετες περιπτώσεις διαχειριστικών ενεργειών. Ειδικότερα, ως διαχείριση νοείται η διενέργεια εισπράξεων εσόδων και η καταβολή δαπανών<sup>49</sup>, η χρεοπίστωση υλικού<sup>50</sup>, η ασφαλής διαφύλαξη δημόσιου χρήματος και η προσήκουσα απόδοσή του<sup>51</sup>, η εντολή για τη νόμιμη διάθεση των υλικών, η τήρηση των αναγκαίων παραστατικών για τη διακίνησή τους και η καταχώρηση των εγγραφών στα τηρούμενα βιβλία ή στο οργανωμένο μηχανογραφικό σύστημα<sup>52</sup>, η συγκέντρωση, συντήρηση, φύλαξη υλικών και η περαιτέρω διάθεσή τους σε τρίτους<sup>53</sup>.

Συνεπώς, για να στοιχειοθετηθεί σε ένα πρόσωπο η ιδιότητα του δημοσίου υπολόγου, δεν αρκεί στο να υφίσταται μόνο το στοιχείο της κατοχής δημοσίου χρήματος, υλικών και αξιών αλλά απαιτείται περαιτέρω και ένα σύνολο ενεργειών (κτήση, φύλαξη, διάθεση, απογραφή κ.λ.π) που συνθέτουν τη συνολική διαχείριση των ανωτέρω αντικειμένων από το ενεργών πρόσωπο, στο πλαίσιο του νόμιμου δημόσιου προοριζόμενου σκοπού<sup>54</sup>.

Χαρακτηριστικό παράδειγμα επί των προαναφερόμενων αναφέρεται στη Μπάλτα (2016) η οποία παραπέμπει τον αναγνώστη στην η υπ' αριθμ. 1983/1995 απόφαση της Ολομέλειας του ΕλΣυν, με την οποία κρίθηκε ότι *«με την παραλαβή υλικού (π.χ μοτοσικλέτας) δεν καθίσταται δημόσιος υπόλογος αυτός ο οποίος έγινε αποδέκτης*

<sup>48</sup> Σύμφωνα με την αριθμ. 1039/1995 απόφαση Ολομέλειας του ΕλΣυν ως **δημόσιο χρήμα** δεν θεωρείται μόνο αυτό που διαχειρίζονται τα διάφορα όργανα του Κράτους κατά την εκτέλεση του κρατικού προϋπολογισμού, καθώς και το δημόσιο χρήμα που διαχειρίζονται τα ΝΠΔΔ στα πλαίσια των σκοπών τους, χρήματα δηλαδή που προέρχονται κατά βάση από τον κρατικό προϋπολογισμό αλλά και τα χρήματα που διαχειρίζονται τα ΝΠΔΔ τα οποία έλαβαν μέσω ειδικής επιχορήγησης από το κράτος για την εκπλήρωση κρατικού σκοπού.

<sup>49</sup> Αποφ. ΕλΣυν IV Τμ. 253/1994.

<sup>50</sup> Αποφ. ΕλΣυν IV Τμ. 223/1993

<sup>51</sup> Αποφ. ΕλΣυν IV Τμ. 1316/1993.

<sup>52</sup> Αποφ. ΕλΣυν IV Τμ. 2234/2008.

<sup>53</sup> Αποφ. ΕλΣυν IV Τμ. 992/2005, Αποφ. Ολομ. ΕλΣυν 1247/1999

<sup>54</sup> Υπ' αριθμ. 278/2004 Γνωμοδότηση Ν.Σ.Κ

και μόνο του εν λόγω υλικού, αν δεν ήταν ο διαχειριστής αυτού, αλλά απλώς του χορηγήθηκε κατά χρήση ως μέσο εκτέλεσης της υπηρεσίας του.

Επιπλέον, δεν ευθύνεται ως δημόσιος υπόλογος υπάλληλος εκ μόνο του γεγονότος ότι αυτή ορίστηκε συνδιαχειρίστρια διαχειριστικού γραφείου του Δήμου, αφού στην πράξη δεν αποδείχθηκε ότι αυτή χρεώθηκε με κανένα χρηματικό ποσό, δεν χορηγήθηκαν ποτέ σ' αυτή γραμμάτια εισπράξεως, δεν ανοίχθηκε ποτέ μερίδα στο όνομά της, δεν προέβαινε σε έλεγχο των χρηματικών ενταλμάτων, των αποδείξεων πληρωμής καθώς και των συνοδευτικών εγγράφων και ότι αρκούσαν στην άσκηση βοηθητικών εργασιών, αναγκαίων για τη λειτουργία του Δήμου (Απόφαση Ολομ. ΕλΣυν 1306/2001) . Αντίθετα, ευθύνονται ως δημόσιοι υπόλογοι τόσο ο πρόεδρος της κοινότητας όσο και το κοινοτικό συμβούλιο όταν εγκρίνουν δαπάνες της αρμοδιότητάς τους, καθότι ενεργούν πράξεις διαχείρισης και για το λόγο αυτό υπέχουν ευθύνη υπολόγου για κάθε διαχειριστικό έλλειμμα που καταλογίζεται εις βάρος τους, ανεξάρτητα και πέρα από την όποια ενδεχόμενη ευθύνη τους ως διατακτών.( Απόφαση Ολομ. ΕλΣυν 1987/2000 )

Καταλήγοντας, η εννοιολογική συγκρότηση της έννοιας του δημοσίου υπολόγου κατά το οργανικό κριτήριο, συσπειρώνει τη προσοχή του στα δύο εννοιολογικά κριτήρια που είναι η διαχείριση και το δημόσιο χρήμα, ενώ παράλληλα το γεγονός πραγματοποίησης διαχειριστικών πράξεων, καθιστά το ενεργών πρόσωπο, υπόχρεο σε λογοδοσία, σε περίπτωση δε, που διαπιστωθούν ελλείμματα στη διαχείριση του, μετατρέπεται το πρόσωπο αυτό σε υποκείμενο καταλογισμού.

#### **4.1.2 : Το λειτουργικό κριτήριο**

##### **4.1.2.1 : Οι *de jure* και οι *de facto* δημόσιοι υπόλογοι**

Η εννοιολογική συγκρότηση του δημοσίου υπολόγου κατά το λειτουργικό κριτήριο θεμελιώνεται στο στοιχείο της εκπλήρωσης του προοριζόμενου σύννομου σκοπού για τον οποίο περιήλθε η δημόσια περιουσία( χρήματα, αξίες ή υλικά του δημοσίου) στη κατοχή του προσώπου, με την υποχρέωση αυτούσιας ή καθ' υποκατάσταση απόδοσης (επιστροφής) ή περαιτέρω διάθεσης (ανάλωσης) αυτών έστω και αν δεν απορρέει ευθέως εκ του νόμου υποχρέωση απόδοσης λογαριασμού<sup>55</sup>

<sup>55</sup> Βλ. Μπάλτα Ευαγγελία (2016),'' Ο Θεσμός του δημοσίου υπολόγου στο ελληνικό δημοσιονομικό σύστημα'' , Αθήνα – Θεσσαλονίκη: Εκδόσεις Σάκκου υλ.α.

Σύμφωνα με τη Δημολιού (2019) «η ευρεία έννοια του δημοσίου υπολόγου περιλαμβάνει κάθε πρόσωπο που, έστω και περιστασιακά και χωρίς να είναι από τον νόμο εξουσιοδοτημένο, αναμειγνύεται στη διαχείριση του δημόσιου πλούτου, ανεξάρτητα από την ύπαρξη παράλληλα και νόμιμου υπολόγου». Επί αυτής της διατύπωσης θεμελιώνεται και το ίδιο γνώρισμα του χωρίς νόμιμη εξουσιοδότηση ενεργούντος *de facto* ή *en tois πράγμασι* δημοσίου υπολόγου σε αντίθεση του *de jure* υπολόγου του οποίου η ανάθεση των διαχειριστικών καθηκόντων του έγινε με νόμο. Συγκεκριμένα, η νομολογία έχει κρίνει ότι καθηγητής α΄ βαθμίδας Α.Ε.Ι που τοποθετήθηκε δυνάμει Υπουργικής Απόφασης Διευθυντής του Ερευνητικού Πανεπιστημιακού Ινστιτούτου Τηλεπικοινωνιακών Συστημάτων και άσκησε νόμιμα τα καθήκοντα του έως και τις 30-10-2000, παρέμεινε, όμως, ως Διευθυντής έως και τις 08-10-2001, χωρίς σχετική υπουργική απόφαση, στο μέτρο που ως Διευθυντής του Ινστιτούτου προέβη στη διενέργεια των πράξεων διαχείρισης της περιουσίας αυτού, υπήρξε για το χρονικό διάστημα από της τοποθετήσεώς του ως Διευθυντής και έως τις 30-10-2000 *de jure* υπόλογος, ενώ για το διάστημα που παρέμεινε Διευθυντής δίχως υπουργική απόφαση ήταν *de facto* υπόλογος (Απόφαση Ολομέλειας ΕλΣυν 439/2012). Τούτο, διότι η ευθύνη του υπολόγου δεν αποδεικνύεται με το τεκμήριο μόνο της νομιμότητας της διαχειριστικής του εξουσίας, αλλά θεμελιώνεται και στο υλικό γεγονός διενέργειας διαχειρίσεως, καθένας δε από τους λόγους αυτούς ευθύνης είναι ανεξάρτητος και προσωπικός (Τρίμμη, 2004). Η νομολογία του ΕλΣυν<sup>56</sup> έχει κρίνει άλλωστε ότι απόρροια του υλικού γεγονότος της άσκησης διαχείρισης είναι η λογοδοτική ευθύνη του υπολόγου και η ιδιότητά του ως υποκειμένου καταλογισμού από τα όργανα που έχουν την καταλογιστική αρμοδιότητα. Έτσι λοιπόν, καθιερύεται ευθύνη υπολόγου και για όποιον ανέλαβε ή πραγματοποίησε τη δημόσια διαχείριση έστω και χωρίς νόμιμη εξουσιοδότηση (*de facto* ή υπόλογος), ανεξάρτητα από την ύπαρξη παράλληλα και νόμιμου (*de jure*) υπολόγου (Μπάλτα, 2016). Λόγου χάριν, υπάλληλος στον οποίο δεν έχουν ανατεθεί διαχειριστικά καθήκοντα, πλην όμως αυτός με προσωπική του πρωτοβουλία, αποφασίζει να αντικαταστήσει τον αρμόδιο για αυτά συνάδελφό του, ενώ η εξομοίωσή τους με τους κανονικούς (*de jure*) υπολόγους συνίσταται στο ότι και οι

---

<sup>56</sup> Αποφάσεις Ολομέλειας ΕλΣυν 1396/2000, 357/2006, IV Τμ ΕλΣυν 2147/2005, 2009/2006

de facto ή αφανείς<sup>57</sup> οφείλουν να λογοδοτήσουν για τη διαχείρισή τους, υπέχουν δε και αστική ευθύνη έναντι του Κράτους, αν η διαχείρισή του επέφερε ζημία στη περιουσία του (Κοτζαμάνη, 2008).

Περαιτέρω, ο δημόσιος υπόλογος που δεν διαχειρίστηκε ο ίδιος τα χρήματα αλλά ανέχθηκε ή ανέθεσε το σύνολο ή τμήμα της διαχείρισης σε άλλο πρόσωπο χωρίς εγκριτική πράξη του οικείου και αρμόδιου διατάκτη, όχι μόνο δεν απαλλάσσεται, αλλά ευθύνεται για οποιοδήποτε πταίσμα αυτού, σαν να ήταν δικό του, εις ολόκληρο με το καθ' υποκατάσταση διαχειριστή<sup>58</sup>. Συναφώς, η νομολογία του Ελεγκτικού Συνέδριου έχει κρίνει ότι ο Διαχειριστής Τροφών Σμήνους Τροφοδοσίας της Αεροπορίας, ο οποίος είναι εκ του νόμου δημόσιος υπόλογος, αναπληρώνεται στα καθήκοντά του από τον Βοηθό Διαχειριστή, εφόσον υπάρχει, διαφορετικά από κατάλληλο όργανο, επιλεγόμενο από τον ίδιο τον υπόλογο και εγκρινόμενο από τον Διοικητή της Μονάδος. Ο εν λόγω υπόλογος δεν απαλλάσσεται της δημοσιολογιστικής του ευθύνης, αν υποκατασταθεί παράνομα στην άσκηση των καθηκόντων του από τρίτο πρόσωπο, στο οποίο δίνει εντολή να ασκήσει αντ' αυτού τις πράξεις που ανάγονται στη διαχειριστική του εξουσία. Τούτο διότι η ευθύνη του δεν αίρεται με τη μη νόμιμη υποκατάστασή του, αλλά συνυπάρχει με την τυχόν προκύπτουσα ευθύνη του προσώπου, που αναμείχθηκε παράνομα στη διαχείριση και κατέστη εξ' αυτού του λόγου δημόσιος εκ των πραγμάτων (de facto) υπόλογος (Απόφαση Ολομ. ΕλΣυν 471/2010<sup>59</sup>).

Πέραν αυτού, για τη θεμελίωση της ιδιότητας του υπολόγου<sup>60</sup> δεν είναι απαραίτητη η παροχή της προαναφερόμενης νόμιμης εξουσίας διαχείρισης αλλά αρκεί μόνον το πραγματικό γεγονός της διενέργειας διαχειριστικών πράξεων ή της ανάμειξης με οποιοδήποτε τρόπο στην άσκηση τέτοιων πράξεων, το οποίο προσδίδει στο δημόσιο υπάλληλο ή λειτουργό την εν λόγω ιδιότητα και τον καθιστά αφενός υπόχρεο σε λογοδοσία και αφετέρου υποκείμενο καταλογισμού σε

<sup>57</sup> Σύμφωνα με τον Γέροντα (2005) η δημοσιονομική θεωρία και νομολογία αναγνωρίζει τα άτομα ως αφανείς ή de facto ή εν τοις πράγμασι υπολόγους δηλαδή για υπολόγους «μη εκ του νόμου ανεγνωρισμένοι ως τοιοῦτοι, ἀλλ' ἐν τῇ πράξει ἀσκήσαντες ἔργον υπολόγου», των οποίων η ιδιότητα θεμελιώνεται στο υλικό γεγονός της άσκησης διαχείρισης, από το οποίο προκύπτει η λογοδοτική τους ευθύνη και αφετέρου η ιδιότητα τους ως υποκειμένων καταλογισμού από τα όργανα που διαθέτουν καταλογιστική εξουσία.

<sup>58</sup> Απόφαση Ολομ. ΕλΣυν 1913/1992

<sup>59</sup> Βλ. Νομολογία ΕλΣυν Οικονομικού έτους 2010, Διαθέσιμο στο : [https://www.elsyn.gr/sites/default/files/apf.olom\\_2010\\_0.pdf](https://www.elsyn.gr/sites/default/files/apf.olom_2010_0.pdf), (23-11-2019)

<sup>60</sup> Βλ. διπλωματική εργασία της Κας Γεωργιάδου, Ε., (2013), *Η αστική ευθύνη των δημοσίων υπαλλήλων και η διάκρισή τους από τους υπολόγους* υπό την επίβλεψη του Καθηγητή Κων/νου Φινοκαλιώτη, στο πλαίσιο του Π.Μ.Σ του τομέα Δημοσίου Δικαίου και Πολιτικής Επιστήμης του Α.Π.Θ, Θεσσαλονίκη, Διαθέσιμο στο : <http://ikee.lib.auth.gr/record/133650/files/GRI-2014-11696.pdf>, (23-11-2019)

περίπτωση διαπίστωσης ελλείμματος στη διαχείριση που έχει διενεργήσει, ακόμη και όταν οι διαχειριστικές πράξεις του λαμβάνουν χώρα καθ' υπέρβαση των περιγραφόμενων στο νόμο καθηκόντων του. Σύμφωνα με την απόφαση Ολομελείας ΕλΣυν 723/2012, *de facto* υπόλογοι είναι και 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 αυτά καθήκοντα. Η ως άνω εν τοις πράγμασι διαχείριση χρημάτων και υλικού του δημοσίου, των Ν.Π.Δ.Δ ή των Ο.Τ.Α αποτελεί το κύριο χαρακτηριστικό του *de facto* υπολόγου, ο οποίος είναι ακριβώς αυτός που διαχειρίζεται δημόσιο χρήμα ή υλικό χωρίς νόμιμη εξουσιοδότηση σε αντίθεση με τον *de jure* υπόλογο που του έχει προσδοθεί η ιδιότητα αυτή τυπικά, με νομοθετική διάταξη (Μπάλτα, 2016). Όπως άλλωστε έχει κριθεί ιδιότητα *de facto* υπολόγου έχει δημοτικός υπάλληλος όσον αφορά τα χρήματα της μισθοδοσίας των υπαλλήλων του δήμου τα οποία του ανατέθηκε, με άτυπη εξουσιοδότηση του Δημάρχου, να εισπράξει για λογαριασμό του Δήμου και να τα μεταφέρει προκειμένου να τους αποδοθούν, γιατί με τον τρόπο αυτό διαχειριζόταν εν τοις πράγμασι δημοτικό χρήμα (Απόφ. Ολομ. ΕλΣυν 828/2011).

Την ως άνω ιδιότητα του υπολόγου αποκτά από μόνο το αντικειμενικό γεγονός της διαχείρισης συγκεκριμένων χρηματικών ποσών και λόγω ακριβώς της διαχείρισης αυτής και δεν ασκούν καμία επιρροή ούτε αίρουν την ιδιότητά του αυτή τα παραγωγικά αίτια της βούλησής του και ο λόγος για τον οποίο αναμείχθηκε στη διαχείριση<sup>61</sup>.

#### 4.1.2.2 : Η έννοια του συνευθυνόμενου προσώπου

Ανάλογες με τους υπολόγους δημοσιολογιστικές συνέπειες φέρουν και οι λεγόμενοι συνευθυνόμενοι. Ωστόσο η έννοια του συνευθυνόμενου δεν προσδιορίζεται νομοθετικά, εντοπίζεται απλά, χωρίς ειδική αναφορά στο περιεχόμενο της, στο άρθρο 12 παρ. 1 του Ν.Δ 1264/1942<sup>62</sup> «Περί τροποποίησης και συμπληρώσεως των διατάξεων περί Οικονομικής Επιθεωρήσεως» το οποίο

<sup>61</sup> Απόφαση Ολομ. ΕλΣυν 1718/2010, κατά την οποία οι δήμαρχοι όταν διαχειρίζονται «εν τοις πράγμασι» χρήματα του οικείου δήμου, ενεργώντας εισπραξη εσόδων ή πληρωμή δαπανών αυτού, καθίστανται *de facto* υπόλογοι.

<sup>62</sup> Ειδικότερα, στο εν λόγω άρθρο ορίζει ότι οι αρμόδιοι για τον καταλογισμό των υπολόγων οικονομικοί επιθεωρητές «προβαίνουν εις την έκδοσιν ητιολογημένης καταλογιστικής αποφάσεως κατά του υπολόγου και των τυχόν αλληλεγγύως μετ' αυτού συνευθυνόμενων».

κυρώθηκε και διατηρήθηκε σε ισχύ με την υπ' αριθμ. 312/30-05-1946 Πράξη του Υπουργικού Συμβουλίου (Φ.Ε.Κ Α'188), καθώς και στη διάταξη του άρθρου 22 παρ. 7 του ν. 4129/2013 του ΚΝΕΣ που αναφέρεται στα καθήκοντα των Επιτρόπων και του λοιπού υπαλληλικού προσωπικού, και η οποία προβλέπει μεταξύ άλλων, πως τα ελλείμματα, η πληρωμή αχρεωστήτως καταβληθέντων ποσών ή μη νόμιμων δαπανών και η φθορά ή απώλεια τίτλων, απαιτήσεων και περιουσιακών στοιχείων καταλογίζονται από τον αρμόδιο επίτροπο σε βάρος των υπευθύνων, των αχρεωστήτως λαβόντων και των τυχόν συνευθυνομένων.

Κατά τη νομολογία<sup>63</sup>, στην έννοια του συνευθυνόμενου προσώπου υπάγεται το πρόσωπο που αν και δεν είναι εκ του νόμου δημόσιος υπόλογος (de jure) ούτε και εν τοις πράγμασι υπόλογος (de facto), αναμείχθηκε δε στη διαχειριστική διαδικασία κατά τέτοιο καθοριστικό τρόπο, ώστε η συμμετοχή του αυτή τελεί σε αιτιώδη συνάφεια με το προκαλούμενο έλλειμμα (Μπάλας, 2016).

Όπως αναφέρει η Δημολιού (2019) «η αιτιώδης συνάφεια υφίσταται όταν οι αποδιδόμενες στον συνευθυνόμενο πράξεις ή παραλείψεις ήταν ικανές, κατά τη συνήθη πορεία των πραγμάτων και την κοινή πείρα και χωρίς τη μεσολάβηση έκτακτων και ασυνήθιστων περιστατικών, να επιφέρουν το ζημιολογικό αποτέλεσμα, υπό την έννοια ότι χωρίς αυτές (τις πράξεις ή παραλείψεις) δεν μπορεί να αρχίσει και να περατωθεί η σχετική διαχειριστική διαδικασία». Συνεπώς, η σύνδεση μεταξύ πράξης και ελλείμματος με την αιτιώδη συνάφεια συντρέχει ιδίως στις περιπτώσεις κατά τις οποίες η διοικητική αρμοδιότητα που ασκούν τα εν λόγω συνευθυνόμενα πρόσωπα, η οποία είτε έχει ανατεθεί από το νόμο ή αποτελεί κατά φαινόμενο διοικητική αρμοδιότητα, επενεργεί αποφασιστικά στην εκταμίευση του δημοσίου χρήματος και επηρεάζει την ομαλή διεξαγωγή διαχείρισης ενός φορέα, με την έννοια ότι, χωρίς τη συμμετοχή αυτών των προσώπων να μη δύναται να εκκινήσει και να ολοκληρωθεί η διαχειριστική διαδικασία.

Κατόπιν των ανωτέρω, συνευθυνόμενοι είναι εκείνοι που συμμετέχουν κατά τρόπο ουσιαστικό σε πράξεις διαχείρισης, ώστε χωρίς τις πράξεις ή τις παραλείψεις τους δεν θα μπορούσε να προκύψει το έλλειμμα. Σύμφωνα με την 1007/2011 απόφαση ΕλΣυν Ι Τμήματος, συνευθυνόμενος, είναι ο Προϊστάμενος του τμήματος Φ.Π.Α ο οποίος έχει αποφασιστική συμμετοχή στη διαδικασία επιστροφής του Φ.Π.Α, καθόσον υποχρεούται να διασφαλίζει, με την άσκηση άμεσης και συνεχούς

<sup>63</sup> Αποφάσεις Ολομ. ΕλΣυν 1192/1998, 2325/2012.

εποπτείας και επίβλεψης, την επάρκεια των ελεγκτικών επαληθεύσεων που πραγματοποιούνται από τους υπαλλήλους που είναι επιφορτισμένοι με τη διενέργεια των ελέγχων. Εν συνεχεία, προσυπογράφει τα σχέδια των σχετικών φύλλων ελέγχου εκπτώσεων, με συνέπεια να είναι και αυτός συνυπεύθυνος για την αποκατάσταση ελλείμματος που διαπιστώθηκε από παράτυπες υπηρεσιακές του πράξεις και παραλείψεις στο πλαίσιο της ανωτέρω διαδικασίας. Επίσης, ως συνευθυνόμενος καταλογίστηκε Δημοτικός Σύμβουλος και μέλος της Επιτροπής περί καλής ή μη εκτέλεσης των έργων Δήμου, διότι υπέγραψε, χωρίς προηγουμένως να προβεί σε ουσιαστικό έλεγχο, τις βεβαιώσεις καλής εκτέλεσης δημοτικών έργων, τα οποία ουδέποτε εκτελέστηκαν και οι βεβαιώσεις αυτές αποτέλεσαν δικαιολογητικά για την εκκαθάριση και εντολή πληρωμής εικονικών δαπανών (Απόφαση ΕΛΣυν VII Τμήματος 597/2014).

Κατά συνέπεια, ο εν τοις πράγμασι υπόλογος διαφέρει από τον συνευθυνόμενο που επίσης φέρει λογοδοτική ευθύνη και καταλογίζεται αλληλεγγύως με τον *de facto* υπόλογο επί του προκύψαντος διαχειριστικού ελλείμματος. Η διαφορά συνίσταται στο ότι ο *de facto* υπόλογος αναμειγνύεται ενεργά στη διαχείριση του δημοσίου πλούτου εκτελώντας άμεσα διαχειριστικές πράξεις, ενώ ο συνευθυνόμενος δεν ασκεί αυτοδύναμα πράξεις διαχείρισης, παρέχει, ωστόσο, στον υπόλογο ουσιαστική συνδρομή, έτσι ώστε χωρίς τη σύμπραξη αυτού αφενός να καθίσταται αδύνατη η περάτωση της όλης διαχειριστικής διαδικασίας, αφετέρου χωρίς τις πράξεις ή τις παραλείψεις του δεν θα υπήρχε το διαπιστούμενο διαχειριστικό έλλειμμα (Μπάλτα, 2016).

Ολοκληρώνοντας, η συμμετοχή στη διαχειριστική διαδικασία δεν αρκεί από μόνη της για να θεμελιώσει την ευθύνη του συνευθυνόμενου, αλλά απαιτείται περαιτέρω η παράβαση συγκεκριμένων καθηκόντων που συντελεί στην πρόκληση ή αύξηση του ελλείμματος (Δημολιού, 2019). Συναφώς, τα μέλη επιτροπών απογραφής των Ενόπλων δυνάμεων, όταν ενεργούν τις απογραφές εκτελούν διαχειριστικές πράξεις και καθίστανται συνυπεύθυνοι με τους υπολόγους διαχειριστές και ευθύνονται ως συνευθυνόμενοι σε περίπτωση που λόγω πλημμελούς και κατά παράβαση καθηκόντων των οδηγίων άσκησης των απογραφικών τους καθηκόντων τους, ως μέλη των οικείων επιτροπών, συντελούν στην πρόκληση ή την αύξηση του

ελλείμματος στη διαχείριση εμπορευμάτων του στρατιωτικού πρατηρίου<sup>64</sup> (Κολτσιδά, 2009).

#### 4.1.2.3 : Η έννοια του αχρεωστήτως λαβόντος

Στην υπό ευρεία έννοια του αχρεωστήτως ή ανοικείως λαβόντος περιλαμβάνονται τα πρόσωπα που λαμβάνουν στην κατοχή τους δημόσιο χρήμα χωρίς ουσιαστικά να το δικαιούνται, έχοντας μετέπειτα την υποχρέωση να το επιστρέψουν. Χαρακτηριστικά αναφέρεται το εξής παράδειγμα: «..... κατόπιν σχετικής αλληλογραφίας η οποία αφορούσε 92 περιπτώσεις θανόντων συνταξιούχων, στους τραπεζικούς λογαριασμούς των οποίων συνεχιζόταν η καταβολή σύνταξης, επί σειρά ετών μετά τον θάνατο τους. Στις περιπτώσεις αυτές κινήθηκε η διαδικασία αναζήτησης των αχρεωστήτως καταβληθέντων ποσών, μέσω του τραπεζικού συστήματος ΔΙΑΣ, ενώ από την έρευνα προέκυψε η ύπαρξη συνδικαιούχων στους τραπεζικούς λογαριασμούς, στους οποίους καταβάλλονταν οι συντάξεις<sup>65</sup>». Σε αυτή τη περίπτωση, δημιουργείται η υποχρέωση των αχρεωστήτως λαβόντων να επιστρέψουν τη κρατική παροχή που παράτυπα εισέπραξαν. Αν παρά την υποχρέωση αυτή, δεν επιστραφεί το ποσό που αχρεωστήτως κατεβλήθη, καταλογίζεται σε βάρος αφενός των αχρεωστήτως λαβόντων ως συμμετεχόντων προσώπων στη πρόκληση ελλείμματος, αφετέρου σε βάρος του υπολόγου καθότι συνέβαλλαν με διαχειριστικές πράξεις στην δαπάνη κρατικού χρήματος (Θεοχάρη 2016). Έτσι, στις δικαιοδοτικές αρμοδιότητες του Ελεγκτικού Συνεδρίου (άρθρο 22, παρ. 7, ν. 4129/2013) ανήκει και η εκδίκαση των σχετικών διαφορών που ανακύπτουν από τον καταλογισμό προσώπων είτε υπαλλήλων είτε ιδιωτών στα οποία καταβλήθηκαν αχρεωστήτως χρηματικά ποσά, δίχως τα πρόσωπα τούτα να είναι δημόσιοι υπόλογοι, στο μέτρο που ο καταλογισμός τους αποτελεί πράξη τακτοποίησης λογαριασμού, η οποία, εκδιδόμενη σε βάρος αχρεωστήτως λαβόντος, τείνει στην τακτοποίηση του διαπιστωθέντος ελλείμματος που διαπιστώθηκε κατά τον έλεγχο λογαριασμού.

Συναφώς, εκτός από τον συνευθυνόμενο, ευθύνη μετά του υπολόγου, δύναται, σε ορισμένες περιπτώσεις να φέρει και ο αχρεωστήτως λαβών η με άλλα λόγια ο

<sup>64</sup> Απόφαση ΕλΣυν Ι Τμήματος 1215/1998

<sup>65</sup> Συμπεριλαμβάνεται ως παράδειγμα στην ετυμολογία της λέξης *αχρεωστήτως*, Διαθέσιμο στο : <https://el.wiktionary.org/wiki/%CE%B1%CF%87%CF%81%CE%B5%CF%89%CF%83%CF%84%CE%AE%CF%84%CF%89%CF%82>, (26-11-2019)



δεχθείς ανοίκειο πληρωμή. Σύμφωνα με την 724/2012 απόφαση Ολομελείας ΕλΣυν, ως ανοίκειος πληρωμή θεωρείται κάθε πληρωμή που είτε δεν ανάγεται στην αρμοδιότητα του υπολόγου, είτε δεν στηρίζεται σε πλήρη και σύννομα δικαιολογητικά, είτε για την πραγματοποίησή της δεν τηρήθηκαν οι εκ του νόμου διαδικασίες εκ μέρους του υπολόγου, είτε είναι άσχετη προς το σκοπό της διαχείρισης (Λαμπούση, 2013). Μάλιστα, στη περίπτωση που η ανοίκειος πληρωμή συσχετίζεται με διαπιστωμένο έλλειμμα κατά τη διεξαγωγή ελέγχου μιας δημόσιας διαχείρισης, ο αχρεωστήτως λαβών, όπως προαναφέρθηκε, συγκαταλογίζεται με τον υπόλογο ως εμπλεκόμενο πρόσωπο στη δημιουργία ελλείμματος, καθότι, συνέβαλε με διαχειριστικές πράξεις, στην εκταμίευση του δημοσίου χρήματος, προκαλώντας κατ'επέκταση δημοσιονομική ανεπάρκεια. (Απόφαση Ολομελείας ΕλΣυν 1731/2010) Κατά το γενικό κανόνα, η ευθύνη του ανοικείως λαβόντος είναι αντικειμενική και άρα ο καταλογισμός του θα λάβει χώρα ανεξάρτητα από τον βαθμό υπαισύνητάς του, ευθύνη όπως αναφέρει ο Προυσανίδης (2013) θα βαραίνει και τους κληρονόμους του.

Νομολογιακό παράδειγμα αποτελεί η περίπτωση διαπιστωμένου ελλείμματος στη διαχείριση του Ταμείου Παρακαταθηκών και Δανείων που εδρεύει στη Δ.Ο.Υ, το οποίο ενεργούσε ως ταμειακή υπηρεσία για λογαριασμό δήμου που δεν διέθετε δική του όμοια υπηρεσία και ως εκ τούτου καταλογίστηκε ο εργολάβος ως αχρεωστήτως λαβόντος με τα ποσά, τα οποία αποτελούσαν μέρος του ελλείμματος, που αυτός εισέπραξε ως αμοιβή του για την εκτέλεση δημοτικών έργων. (Απόφαση Ολομελείας ΕλΣυν 717/2010). Από το ανωτέρω παράδειγμα προκύπτει ότι η ιδιότητα του αχρεωστήτως λαβόντα ως ιδιώτη δεν εμποδίζει τον έλεγχο και τον καταλογισμό του καθώς ο έλεγχος που διενεργείται έχει ως αντικείμενο το δημόσιο χρήμα αλλά και την επαλήθευση των πράξεων που περιέχει ο λογαριασμός του υπολόγου.

Κατόπιν των προαναφερομένων, η ειδοποιός διαφορά μεταξύ του αχρεωστήτως λαβόντος και του υπολόγου έγκειται στο γεγονός ότι ο ανοικείως λαβόντος δεν αποκτά δημόσιο χρήμα *«με σκοπό να επενεργήσει διαχειριστικές πράξεις με βούληση διοίκησης αλλότριων υποθέσεων, αντιθέτως το χρησιμοποιεί για δικό του όφελος και κατά το δοκούν»* (Θεοχάρη, 2016)

Τέλος, διαφορετική είναι σύμφωνα με τον Καρακώιδα (2017)<sup>66</sup> η περίπτωση κατά την οποία η πάγια νομολογία<sup>67</sup> του Ελεγκτικού Συνεδρίου, ακόμη και στις περιπτώσεις καταλογισμού των αχρεωστήτως λαβόντων, ο καταλογισμός των οποίων δεν εξαρτάται καταρχήν από οποιαδήποτε υπαιτιότητά τους, εφαρμόζει, στο πλαίσιο του δικαστικού ελέγχου των σχετικών καταλογιστικών πράξεων, την αρχή της χρηστής διοίκησης, ως υποκειμενικό λόγο πλήρους ή εν μέρει απαλλαγής του καταλογισθέντος αχρεωστήτως λαβόντος από τον καταλογισμό. Για να τύχει εφαρμογής η αρχή της χρηστής διοίκησης προς απαλλαγή του αχρεωστήτως λαβόντος από τον καταλογισμό του, θα πρέπει να πληρούνται σωρευτικά τα εξής κριτήρια: **α)** Τα αχρεωστήτως καταβληθέντα ποσά να προήλθαν εξ αποδοχών ή συντάξεων<sup>68</sup>, **β)** θα πρέπει να τεκμαίρεται η καλή πίστη του λαβόντος και ότι τα εν λόγω ποσά λήφθηκαν πριν από μεγάλο χρονικό διάστημα και **γ)** θα πρέπει να εκτιμάται η τρέχουσα οικονομική αδυναμία του καταλογισθέντος να επιστρέψει το σχετικό ποσό που έλαβε αχρεώστητα<sup>69</sup> (Καραμάνης, 2019).

### *Επιλογικές σημειώσεις*

Ολοκληρώνοντας, επιχειρήθηκε ο εννοιολογικός προσδιορισμός των δημοσίων υπολόγων τόσο κατά το οργανικό όσο και το λειτουργικό κριτήριο.

Συμπερασματικά, η εννοιολογική συγκρότηση της έννοιας του δημοσίου υπολόγου (de facto ή de jure) συμπεριλαμβανομένων και των συνευθυνόμενων αλλά και των αχρεωστήτως λαβόντων προσώπων, επικεντρώνεται κατά το λειτουργικό κριτήριο, στην λογοδοτική ευθύνη των ανωτέρω προσώπων σε αντίθεση με το οργανικό κριτήριο το οποίο εστιάζει στα δύο εννοιολογικά κριτήρια που είναι η διαχείριση και το δημόσιο χρήμα. Επομένως, αναλόγως του επιλεγόμενου κριτηρίου διαμορφώνεται και μια διαφορετική έννοια κάθε φορά.

<sup>66</sup> Καρακώιδας, Α., (2017), "Δημοσιονομικοί καταλογισμοί και δημοσιονομικές διορθώσεις. Δρόμοι παράλληλοι ή τεμνόμενοι;" Εισήγηση στη Εθνική Σχολή Δικαστών, Διαθέσιμο στο : <https://www.esdi.gr/nex/images/stories/pdf/epimorfosi/2017/karakodas.pdf>, (27-11-2019)

<sup>67</sup> Αποφάσεις Ολομ. ΕλΣυν 807/1997, 2148/1991, 1296/1990

<sup>68</sup> Βλ. Μπάλα Ε., (2016), όπως υποσημείωση 55

<sup>69</sup> Αποφάσεις Ολομ. ΕλΣυν 1385/2012, 807/1997, 144/1996, 2309/1994, IV Τμήματος 1935/2015, 2962/2014, 5009/2013, I Τμήματος 591/2005

#### 4.1.3 : Κατηγορίες Δημοσίων Υπολόγων

Η έννοια του δημοσίου υπολόγου ναί μεν είναι ευρεία δεν είναι όμως και αυθαίρετη. Ειδικότερα, κατά την ελληνική έννομη τάξη οι δημόσιοι υπόλογοι διακρίνονται :

*α) ανάλογα με το όργανο στο οποίο λογοδοτούν , με κριτήριο δηλαδή το όργανο στο οποίο αποδίδουν λογαριασμό για τις διαχειριστικές τους πράξεις. Ωστόσο, σε αυτό το σημείο κρίνεται σκόπιμο να προσεγγιστεί και η έννοια του λογαριασμού, έννοια στην οποία δεν περιλαμβάνεται μόνο η λογοδοσία ως σύνολο του προς τούτο εκάστοτε αρμοδίου υπολόγου, αλλά εμπεριέχεται και οποιαδήποτε απεικόνιση δημοσίων εξόδων ή εσόδων της δημόσιας διαχείρισης. Συνεπώς, ως λογαριασμός δημοσίου υπολόγου νοείται η συνολική και αναλυτική απεικόνιση των διαχειριστικών πράξεων που ενεργήθηκαν από τον υπόλογο κατά την ενάσκηση της διαχείρισης των δημοσίων χρημάτων, αξιών ή υλικών, που συγκαταριθμεί η διαχείρισή του (Κοκκίδου, 2004). Έτσι, οι δημόσιοι υπόλογοι, διακρίνονται όπως και οι διατάκτες σε *κύριους* και *δευτερεύοντες* υπολόγους ανάλογα με το εάν λογοδοτούν άμεσα ή έμμεσα στο Ελεγκτικό Συνέδριο. Έτσι, οι κύριοι υπόλογοι είναι όσοι υποβάλλουν τους λογαριασμούς τους απευθείας στο Ελεγκτικό Συνέδριο και ελέγχονται από αυτό. Συγκεκριμένα οι κύριοι υπόλογοι λογοδοτούν στο Ελεγκτικό Συνέδριο μέσα σε ένα δίμηνο από τη λήξη του οικονομικού έτους ή από την καθ'οποιοδήποτε τρόπο λήξης της διαχείρισης τους ( άρθρο 155 παρ. 1 ν. 4270/2014). Περαιτέρω, σύμφωνα με τη παρ. 2 του ιδίου άρθρου και νόμου «*Το Ελεγκτικό Συνέδριο ελέγχει τους λογαριασμούς των υπολόγων που είναι υπόχρεοι σε λογοδοσία σε αυτό και αποφαινεται για την ορθότητα ή μη αυτών. Οι σχετικές με τον ανωτέρω έλεγχο πράξεις ή αποφάσεις του Ελεγκτικού Συνεδρίου υπόκεινται στα προβλεπόμενα από τον οργανισμό αυτού ένδικα μέσα*». Τουτέστιν, κύριοι υπόλογοι θεωρούνται οι Προϊστάμενοι των εσόδων – εξόδων των Δημοσίων Οικονομικών Υπηρεσιών, οι διαχειριστές των δημοσίων ταμείων των Δ.Ο.Υ που αποδίδουν ετήσιο λογαριασμό, οι υπόλογοι συμψηφισμών όπως προβλέπεται από το άρθρο 44 του ν. 4129/2013 του ΚΝΕΣ, οι διαχειριστές χρηματικών ενταλμάτων προπληρωμής καθώς και οι ταμίες πρωτίστως λόγω της φύσης των καθηκόντων τους. Επιπλέον, υπόλογοι που λογοδοτούν άμεσα στο ΕλΣυν είναι και οι στρατιωτικοί ταμίες που υποβάλλουν μηνιαίο και ετήσιο λογαριασμό αλλά επίσης και οι διαχειριστές υλικού.*

Βεβαίως, εξέχουσα θέση στο δημοσιονομικό σύστημα κατέχουν και οι δευτερεύοντες υπόλογοι, οι οποίοι λογοδοτούν έμμεσα στο ΕΛΣυν, με άλλα λόγια λογοδοτούν απευθείας στους κύριους υπολόγους και όχι ευθέως στο ΕΛΣυν, χωρίς όμως να απαλλάσσονται της ευθύνης τους παρά μόνο η οριστική απαλλαγή των προέρχεται με την απαλλαγή των κύριων υπολόγων από το Ελεγκτικό Συνέδριο. Ενδεικτικά, σημειώνεται ότι ως δευτερεύοντες υπόλογοι λογίζονται οι βοηθοί διαχειριστές των Δ.Ο.Υ, οι περιοδεύοντες ταμειακοί διαχειριστές και εισπρακτικά όργανα των δημοσίων ταμείων των Δ.Ο.Υ, οι διαχειριστές χρηματικού των υπηρεσιών των ενόπλων δυνάμεων, οι μερικοί διαχειριστές υλικού κ.α.

**β) ανάλογα με το αντικείμενο των εργασιών τους ή την υπηρεσία στην οποία υπηρετούν** οι δημόσιοι υπόλογοι βάσει του άρθρου 150 παρ. 2 του ν. 4270/2014 διακρίνονται σε :

- ο *Υπολόγους χρηματικών ενταλμάτων προπληρωμής και προσωρινών*. Το χρηματικό ένταλμα προπληρωμής (Χ.Ε.Π) είναι το χρηματικό ένταλμα με το οποίο προκαταβάλλεται χρηματικό ποσό σε οριζόμενο υπόλογο, ο οποίος αποδίδει λογαριασμό σε τακτή προθεσμία με την υποβολή των νόμιμων δικαιολογητικών (άρθρο 100 παρ. 1ν. 4270/2014). Η έκδοση των Χ.Ε.Π, επιτρέπεται μετά από αιτιολογημένη απόφαση του αρμόδιου διατάκτη, για την πραγματοποίηση μικροδαπανών, μέχρι του ύψους των επτά χιλιάδων (7.000) ευρώ κατά Κ.Α.Ε ετησίως με δυνατότητα προσαρμογής του σχετικού ποσού με απόφαση του Υπουργού Οικονομικών (άρθρο 100 παρ. 2 του ν. 4270/2014) καθώς και για την πραγματοποίηση δαπανών, που λόγω της φύσεως τους ή λόγω επείγουσας υπηρεσιακής ανάγκης, είναι δυσχερής η τήρηση των διατυπώσεων που προβλέπονται από τις ισχύουσες διατάξεις για τη δικαιολόγησή τους<sup>70</sup>. Τα εντάλματα αυτά εκδίδονται στο όνομα στο όνομα μόνιμων δημοσίων υπαλλήλων και υπαλλήλων που υπηρετούν στο Δημόσιο με σχέση εργασίας ιδιωτικού δικαίου αορίστου χρόνου, υπαλλήλων Ο.Τ.Α Β΄ βαθμού, αξιωματικών, μονάδων ή υπηρεσιών των Ενόπλων Δυνάμεων και των αξιωματικών της Ελληνικής Αστυνομίας, του Πυροσβεστικού και Λιμενικού Σώματος – Ελληνικής Ακτοφυλακής που έχουν χρηματική διαχείριση καθώς

<sup>70</sup> Εντάλματα προπληρωμής εκδίδονται για δαπάνες νοσηλείας στο εξωτερικό, για απόρρητες δαπάνες του Υπουργείου Εξωτερικών, για δαπάνες των δημοσίων έργων που εκτελούνται απευθείας από τις Τεχνικές Υπηρεσίες των Υπουργείων καθώς και για Χ.Ε.Π που εκδίδονται στο όνομα Τραπεζών κ.α.

και στο όνομα της Τράπεζας της Ελλάδος<sup>71</sup>. Στη τελευταία αυτή περίπτωση, ορίζεται και δεύτερος υπόλογος (άρθρο 100 παρ. 3 ν. 4270/2014). Ωστόσο, δεν επιτρέπεται η έκδοση Χ.Ε.Π όταν ο υπόλογος που ορίζεται από τον αρμόδιο διατάκτη δεν έχει υποβάλλει τα σχετικά δικαιολογητικά απόδοσης λογαριασμού για προηγούμενο Χ.Ε.Π, που εκδόθηκε στο όνομά του για την ίδια αιτία, ενώ έχει λήξει η προθεσμία υποβολής του (εδαφ. α' παρ. 1 άρθρου 1 Π.Δ 136/1998). Τα χρηματικά ποσά που τίθεται στη διάθεση του υπολόγου, με την έκδοση του Χ.Ε.Π, πρέπει να χρησιμοποιούνται για το σκοπό που καθορίζεται με την απόφαση του διατάκτη και να αποδίδεται λογαριασμός για τη διαχείρισή τους μέσα σε ορισμένη προθεσμία (Μπάλτα, 2016). Υποχρέωση δε του υπολόγου, με τη λήξη της προθεσμίας, είναι να αποδώσει λογαριασμό και να υποβάλλει στην υπηρεσία του διατάκτη που προκάλεσε την έκδοση Χ.Ε.Π τα σχετικά δικαιολογητικά. Τα δικαιολογητικά, κατόπιν του προελέγχου που ενεργεί η υπηρεσία του διατάκτη, διαβιβάζονται στην οικονομική υπηρεσία από την οποία εκδόθηκε το Χ.Ε.Π, η οποία προβαίνει στον έλεγχο και την εκκαθάριση της σχετικής δαπάνης και ακολούθως αποστέλλονται τα δικαιολογητικά στο ΕΛΣυν για την απαλλαγή του υπολόγου<sup>72</sup>.

Τα προσωρινά χρηματικά εντάλματα εκδίδονται από τον αρμόδιο Υπουργό για επιτακτικές και επείγουσες δαπάνες του Κράτους, που δεν προβλέπονται από τον νόμο, μετά από απόφαση του Υπουργικού Συμβουλίου ή για δαπάνες για τις οποίες δεν υπάρχει πίστωση στον προϋπολογισμό, μετά από απόφαση του Υπουργού Οικονομικών και του αρμόδιου Υπουργού. Με τις ανωτέρω αποφάσεις ορίζεται το ποσό του εντάλματος, το είδος της δαπάνης, ο υπόλογος διαχειριστής και η προθεσμία απόδοσης λογαριασμού (άρθρο 105 ν. 4270/2014).

- ο *Διαχειριστές πάγιων προκαταβολών*. Ως πάγιες προκαταβολές νοούνται τα ποσά που τίθενται στη διάθεση δημοσίων υπηρεσιών με χρηματικά εντάλματα, που εκδίδονται από το Γενικό Λογιστήριο του Κράτους υπό ίδιο λογαριασμό

<sup>71</sup> Ωστόσο, σύμφωνα με το άρθρο 101 παρ.1 του ν. 4270/2014 **δεν επιτρέπεται** η έκδοση Χ.Ε.Π στο όνομα υπαλλήλων που υπηρετούν σε Δ.Ο.Υ και στις Γεν. Δ/σεις Οικονομικών Υπηρεσιών καθώς και στις Δ/σεις Οικονομικών Υπηρεσιών που από 01-01-2017 ασκούν τις αρμοδιότητες των τ. Υ.Δ.Ε.

<sup>72</sup> Υπουργείο Οικονομικών, Διαθέσιμο στο : <https://www.minfin.gr/documents/31331/5659601/%CE%A0%CE%A1%CE%9F%CE%A0%CE%9B%CE%97%CE%A1%CE%A9%CE%9C%CE%95%CE%A3.pdf/dcd251b0-8d25-4269-a454-c35caf9dce00>, (30-11-2019)

της δημόσιας ληψοδοσίας, στο όνομα υπολόγων διαχειριστών που ορίζονται με απόφαση του αρμόδιου Υπουργού (άρθρο 108 παρ. 1 ν. 4270/2014). Οι υπόλογοι διαχειριστές πάγιων προκαταβολών είναι τα οριζόμενα πρόσωπα που ενεργούν πληρωμές για την άμεση αντιμετώπιση δαπανών που λόγω της φύσης τους δεν μπορούν να αναβληθούν μέχρι την ολοκλήρωση διαδικασίας δικαιολογήσεως τους (παρ. 2 ιδίου ως άνω άρθρου και νόμου). Η διαχείριση των πάγιων προκαταβολών ανατίθεται, με απόφαση του αρμόδιου Υπουργού ή του εξουσιοδοτημένου από αυτόν οργάνου, σε μόνιμους δημοσίους πολιτικούς υπαλλήλους ή στρατιωτικούς εν γένει. Οι διαχειριστές των πάγιων προκαταβολών, που έχουν τις ευθύνες δημόσιου υπολόγου, ενεργούν πληρωμές και υποβάλλουν 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<sup>73</sup>. Ενδεικτικά αναφέρεται το θεσμικό πλαίσιο πάγιας προκαταβολής στις κοινότητες<sup>74</sup> με το οποίο ρυθμίζεται το ύψος της πάγιας προκαταβολής για κάθε κοινότητα, ανάλογα με τον πληθυσμό της. Έτσι σύμφωνα με το εν λόγω νομοθέτημα, ως υπόλογος διαχειριστής πάγιας προκαταβολής, στο όνομα του οποίου θα εκδοθεί το σχετικό χρηματικό ένταλμα και ο οποίος θα ενεργεί τις πληρωμές σε βάρος αυτής, λογίζεται ο Πρόεδρος της Κοινότητας όταν αυτή έχει μόνιμο πληθυσμό έως και 300 κατοίκους (άρθρο 82 περ. ια' ν.3853/2010) καθώς και ο Πρόεδρος του Συμβουλίου της Κοινότητας (301 κάτοίκους και άνω βλ. άρθρο 81 περ. δ' ν 3852/2010) οι οποίοι διενεργούν τις πληρωμές, χωρίς να απαιτούνται έγγραφες εντολές του Δημάρχου. Από την πάγια προκαταβολή δύναται να πληρώνεται οποιαδήποτε δαπάνη σχετίζεται με τις αρμοδιότητες που απονέμει ο νόμος στις Κοινότητες ή μεταβιβάζει σε αυτές το Δημοτικό Συμβούλιο, όπως: η δαπάνη για την άμεση αποκατάσταση των ζημιών επείγοντος χαρακτήρα στο δίκτυο ύδρευσης και αποχέτευσης (ν. 3852.2010, άρθ. 82 περ. γ'), η δαπάνη για την επείγουσα αποκατάσταση βλαβών στο δημοτικό δίκτυο ηλεκτροφωτισμού (ως άνω περ. ε') καθώς και λοιπών δαπανών που καθορίζονται στο εν λόγω σχετικό νομοθετικό πλαίσιο(ν.

<sup>73</sup> Άρθρο 109 του ν. 4270/2014.

<sup>74</sup> Νόμος 3440/2019, "Αποφάσεις. "Περί Σύστασης Πάγιας Προκαταβολής" (Φ.Ε.Κ 3440 Β'/11-09-2019)

3440/2019). Κατά τα λοιπά, κάθε πληρωμή, που πραγματοποιείται από την πάγια προκαταβολή παρανόμως ή αχρεωστήτως, καταλογίζεται εις ολόκληρον σε βάρος του λαβόντος και των τυχόν συνυπεύθυνων οργάνων (άρθρο 110 ν 4270/2014). Για κάθε πληρωμή που πραγματοποιείται από την πάγια προκαταβολή καθ' υπέρβαση των οριζομένων ως προς το είδος των δαπανών, καταλογίζονται τα όργανα που έχουν προκαλέσει την πληρωμή. Ωστόσο, σε περίπτωση ελλείμματος της πάγιας προκαταβολής η αποκατάσταση αυτής πραγματοποιείται: α. σε περίπτωση καταλογισμού με χρηματικό ένταλμα αποκατάστασης που εκδίδεται σε βάρος των οικείων πιστώσεων του προϋπολογισμού του αρμόδιου Υπουργείου, βάσει αντιγράφου της περιληπτικής καταστάσεως βεβαίωσης ως δημόσιου εσόδου του καταλογιζόμενου ποσού και αντιγράφου της σχετικής καταλογιστικής απόφασης και β. σε περίπτωση απαλλακτικής για τον υπόλογο πράξης του Ελεγκτικού Συνεδρίου με χρηματικό ένταλμα αποκατάστασης που εκδίδεται σε βάρος ειδικής πίστωσης του προϋπολογισμού των εξόδων του Υπουργείου Οικονομικών<sup>75</sup>.

ο *Φοροτεχνικούς και τελωνειακούς υπολόγους*. Οι φοροτεχνικοί και τελωνειακοί υπόλογοι αποτελούν ιδιαίτερη κατηγορία υπολόγων λόγω της φύσης και του αντικειμένου της εργασίας τους δεδομένου ότι στο πλαίσιο των καθηκόντων τους ασκούν ελεγκτικές αρμοδιότητες. Έτσι, την ιδιότητα του δημοσίου υπολόγου φέρει και ο τελωνειακός υπάλληλος που έχει οριστεί ως υπεύθυνος του Γραφείου Ταμείου, τα καθήκοντα του οποίου αναφέρονται στην εκτέλεση της διαχειριστικής και λογιστικής Υπηρεσίας του Τελωνείου<sup>76</sup>. Συνεπώς έχει και

<sup>75</sup> Άρθρο 110 παρ. 1-3 του ν. 4270/2014.

<sup>76</sup> Σύμφωνα με τον Κανονισμό αρμοδιοτήτων και καθηκόντων των Τελωνειακών Υπαλλήλων.....(Π.Δ 231/2007, Φ.Ε.Κ 265 Α' /26-11-2017) τα καθήκοντα του υπευθύνου για το Γραφείο αυτό αναφέρονται στην εκτέλεση της διαχειριστικής και λογιστικής Υπηρεσίας του Τελωνείου, σύμφωνα με τις ισχύουσες ειδικές διατάξεις. Ειδικότερα, **1.** Έχει την ευθύνη της χρηματικής διαχείρισης και κάθε χρηματικής διαφοράς που θα παρουσιαστεί. **2.** Εισπράττει κάθε είδους δημόσιο έσοδο που καταβάλλεται στο Τελωνείο με την ταυτόχρονη έκδοση επικυρωμένου αποδεικτικού εισπραξής. **3.** Προβαίνει, όσον αφορά το τελωνειακό παραστατικό και την άδεια παράδοσης αποδεικτικό εισπραξής, στις κατωτέρω ενέργειες: **α)** ελέγχει την άδεια παράδοσης αποδεικτικό εισπραξής που εκτυπώνεται από το μηχανογραφικό σύστημα ή χειρόγραφα, σε αντιπαραβολή με τα στοιχεία του παραστατικού για την ορθότητα του εισπραττόμενου ποσού και, σε περίπτωση πολυκλασικού παραστατικού, επιλαμβάνεται του ίδιου ελέγχου για τα ισάριθμα αποδεικτικά που εκτυπώθηκαν **β)** ταυτοποιεί το αποδεικτικό εισπραξής με την εντολή πληρωμής του μηχανογραφικού συστήματος. Καταχωρεί ενυπόγραφα στο τελωνειακό παραστατικό το εισπραττόμενο ποσό και τον αριθμό του αποδεικτικού ή του γραμματίου παρακαθήκης, **γ)** υπογράφει και σφραγίζει τόσο με την προσωπική του όσο και με την υπηρεσιακή σφραγίδα τα δύο αντίτυπα του αποδεικτικού, τα οποία παραδίδει στον ενδιαφερόμενο και επικυρώνει τη σχετική

την ευθύνη της χρηματικής διαχείρισης και κάθε χρηματικής διαφοράς που παρουσιάζεται, ευθύνεται δε ως δημόσιος υπόλογος για κάθε έλλειψη που παρουσιάζεται στη διαχείρισή του, λόγω απώλειας χρημάτων ή παραστατικών είσπραξης και πληρωμής που αφορά την υπηρεσία του Τελωνείου.

- ο *Ειδικούς Ταμείς*. Περί αυτών προβλέπει το άρθρο 87 του ν. 4270/2014 όπου σύμφωνα με τις εν λόγω διατάξεις « *Ειδικοί ταμείς είναι οι δημόσιοι υπόλογοι οι εντεταλμένοι την είσπραξη ειδικών εσόδων δημόσιων υπηρεσιών ή και πληρωμή δαπανών από τα έσοδα αυτά και εφόσον δεν λειτουργεί ιδιαίτερη Ταμειακή Υπηρεσία*». Σε αυτούς ανήκουν επίσης οι Τράπεζες και τα ΕΛ.ΤΑ για εισπράξεις δημοσίων εσόδων, όπως φόρου εισοδήματος, Φ.Π.Α<sup>77</sup> κ.λ.π
- ο *Υπολόγους Ν.Π.Δ.Δ και Ο.Τ.Α*. Όσον αφορά στους υπολόγους των Ν.Π.Δ.Δ ενδεικτικά αναφέρεται ότι ο Πρόεδρος της Λιμενικής Επιτροπής του Λιμενικού Ταμείου έχει την ιδιότητα του υπολόγου όταν εκδίδει χρηματικά εντάλματα για την πληρωμή των δαπανών του νομικού αυτού προσώπου<sup>78</sup>. Ομοιάζουσα και η περίπτωση της Εθνικής Λυρικής Σκηνής όπου υπόλογος του Ν.Π.Δ.Δ λογίζεται ο ταμίας που ασχολείται με τη διαχείριση αυτής<sup>79</sup>. Όσον αφορά δε στους υπολόγους των Ο.Τ.Α την ιδιότητα του υπολόγου φέρει για παράδειγμα

---

εντολή πληρωμής στο Ο.Π.Σ.Τ. δ) ενημερώνει το αρμόδιο Γραφείο για την ύπαρξη τυχόν εσφαλμένων αποδεικτικών, με σκοπό την ακύρωση και αντιλογισμό τους και ε) ελέγχει και αρχειοθετεί, στο τέλος της ημέρας, τόσο το τρίτο αντίτυπο των εκδοθέντων αποδεικτικών όσο και τα αποδεικτικά (δύο αντίτυπα) που ακυρώθηκαν νομίμως (και εφόσον έγινε σχετική επ' αυτών πράξη), προκειμένου αυτά να υποβληθούν με τον ενιαίο λογαριασμό χρηματικής διαχείρισης στο Ελεγκτικό Συνέδριο. **4.** Φροντίζει για την ασφαλή φύλαξη των πάσης φύσεως εισπράξεων, καθώς και για τη φύλαξη και διαχείριση των αντίστοιχων αποδεικτικών εισπράξης. **5.** Ελέγχει, εφόσον υπάρχει, την απόδοση της ειδικής διαχείρισης και είναι υπεύθυνος για την αντίστοιχη έκδοση του αποδεικτικού εισπράξης της τακτικής διαχείρισης. **6.** Ελέγχει την ύπαρξη ποσών στους αντίστοιχους κωδικούς και τη σχετική απόφαση, πριν από οποιαδήποτε επιστροφή αχρεωστήτως εισπραχθέντων. **7.** Φροντίζει για τη σωστή τήρηση (μηχανογραφική ή χειρόγραφη) των βιβλίων του Ταμείου, την καταχώρηση των εισπράξεων κάθε μέρα και την εκτύπωση ή σύνταξη των περιοδικών καταστάσεων εσόδων. **8.** Καταθέτει, μέσα στις νόμιμες προθεσμίες τα εισπραττόμενα χρήματα στα αρμόδια Ταμεία ή Τράπεζες. Εκτυπώνει ή συντάσσει τις σχετικές καταστάσεις, τις οποίες υποβάλλει στις αρμόδιες Υπηρεσίες. **9.** Εκτυπώνει ή συντάσσει και στη συνέχεια υποβάλλει, εμπρόθεσμα, στο Ελεγκτικό Συνέδριο τους τακτικούς και έκτακτους ενιασιούς λογαριασμούς χρηματικής διαχείρισης. **10.** Παραλαμβάνει από την Ταχυδρομική Υπηρεσία τους χρηματικούς καταλόγους μαζί με τις διασαφήσεις, ελέγχει αν τα χρηματικά ποσά που αναγράφονται σε αυτές έχουν αναγραφεί στον αντίστοιχο χρηματικό κατάλογο, αναλύει και εισπράττει τα βεβαιωμένα ποσά. **11.** Παραδίδει τις διασαφήσεις και κάθε άλλο παραστατικό έγγραφο, ενυπόγραφο, στους υπεύθυνους των αρμόδιων Γραφείων. **12.** Τα παραπάνω καθήκοντα ισχύουν κατ' αναλογία και στην περίπτωση που έχει εγκατασταθεί στο Τελωνείο διαχειριστής της Τράπεζας της Ελλάδας. **13.** Επιλαμβάνεται των καθηκόντων ενεργειών που αναγράφονται στις παρ. 20 22 του άρθρου 29 (Γραφείο Εισαγωγής).

<sup>77</sup> Απόφαση Ολομ. Ελ.Συν 65/1998

<sup>78</sup> Απόφαση Ολομ. Ελ.Συν 2335/2009

<sup>79</sup> Απόφαση Ολομ. Ελ.Συν 564/2000



ο Προϊστάμενος των Οικονομικών Υπηρεσιών<sup>80</sup> ή τα ιεραρχικώς υφιστάμενα όργανα που εξουσιοδοτούνται από αυτόν όταν υπογράφουν ή συνυπογράφουν πράξεις εκκαθάρισης και χρηματικά εντάλματα πληρωμής ή όταν ακόμα προβαίνουν στην έκδοση χρηματικών ενταλμάτων.

ο Διαχειριστές έργων του Προγράμματος Δημοσίων Επενδύσεων. Ως «Δημόσιες Επενδύσεις» νοούνται συνήθως οι δαπάνες που πραγματοποιεί ένα κράτος από τον Κρατικό Προϋπολογισμό, που προορίζονται για μελλοντικές επενδύσεις που έχουν ως σκοπό στον εκσυγχρονισμό και στην οικονομική ανάπτυξη της χώρας. Σύμφωνα με τη Γενική Γραμματεία Επενδύσεων<sup>81</sup> του Υπουργείου Ανάπτυξης και Επενδύσεων, «Δημόσιες Επενδύσεις θεωρούνται όλες οι πάγιες και άυλες επενδυτικές δραστηριότητες του Δημοσίου, οι οποίες στο πλαίσιο της ακολουθούμενης επενδυτικής και γενικότερα της οικονομικής και αναπτυξιακής πολιτικής στοχεύουν στην αναδιανομή του εθνικού εισοδήματος προς όφελος του κοινωνικού συνόλου». Με τον όρο «Πρόγραμμα Δημοσίων Επενδύσεων» νοείται το νομικό και διοικητικό πλαίσιο στο οποίο εντάσσονται έργα, ενέργειες και δράσεις του δημοσίου τομέα κατόπιν έγκρισης του Υπουργού Οικονομίας και Ανάπτυξης και ύστερα από σχετική πρόταση των αρμοδίων φορέων και χρηματοδοτούνται από τον προϋπολογισμό Δημοσίων Επενδύσεων. Στο πλαίσιο αυτό, το Πρόγραμμα Δημοσίων Επενδύσεων (Π.Δ.Ε) αποτελεί ένα βασικό εργαλείο αναπτυξιακής πολιτικής, έχοντας πρωταρχικό ρόλο στην ανάπτυξη της πραγματικής οικονομίας και στην προαγωγή της κοινωνικής συνοχής, συμβάλλοντας έτσι στον εκσυγχρονισμό της χώρας σε μακροχρόνια βάση<sup>82</sup>. Οι δαπάνες που εντάσσονται στο Π.Δ.Ε αφορούν κυρίως κατασκευές έργων, προμήθειες εφοδίων και υλικών, έρευνες, μελέτες, προγράμματα τεχνικής βοήθειας και

<sup>80</sup> Σύμφωνα με το άρθρο 204 του ν. 4555/2018 "Πρόγραμμα ΚΛΕΙΣΘΕΝΗΣ Ι, (Φ.Ε.Κ 133 Α'/19-07-2018) ορίζεται ότι «από την έναρξη ισχύος του παρόντος ο δήμαρχος παύει να έχει την ιδιότητα του εκκαθαριστή δαπανών και του εντολέα των πληρωμών. Όπου στις διατάξεις του β.δ της 17 – 05/15-06-1959 και του ν. 3463/2006 ορίζεται ότι ο δήμαρχος υπογράφει ή συνυπογράφει πράξεις εκκαθάρισης και χρηματικά εντάλματα πληρωμής ή ότι εκδίδει χρηματικά εντάλματα, νοείται στη θέση του ο Προϊστάμενος Οικονομικών Υπηρεσιών ή τα ιεραρχικώς υφιστάμενα όργανα που εξουσιοδοτούνται από αυτόν».

<sup>81</sup> Γενική Γραμματεία Επενδύσεων του Υπουργείου Ανάπτυξης και Επενδύσεων. Διαθέσιμο στο : [http://www.ggea.gr/geniki\\_grammateia/ypiresies11.htm](http://www.ggea.gr/geniki_grammateia/ypiresies11.htm), (03-12-2019)

<sup>82</sup> Γενική Γραμματεία Δημοσίων Επενδύσεων & ΕΣΠΑ - Υπουργείο Οικονομίας και Ανάπτυξης, (2019) Εγκύκλιος Οδηγιών για την Έγκριση και Χρηματοδότηση του ΠΔΕ 2019 και τον Προγραμματισμό δαπανών ΠΔΕ 2020-2022, Διαθέσιμο στο : <http://epde.gr/liferay-portal/documents/10181/5419306/%CE%95%CE%93%CE%9A%CE%A5%CE%9A%CE%9B%CE%99%CE%9F%CE%A3+%CE%A0%CE%94%CE%95+2019.pdf/4d5a1e0e-a6af-4259-8c09-26a279832c8b>, (03-12-2019)

διοικητικά έξοδα σε κάποιες περιπτώσεις. Το Π.Δ.Ε διακρίνεται σε δύο σκέλη, το εθνικό και το συγχρηματοδοτούμενο Π.Δ.Ε. Συγκεκριμένα το εθνικό περιλαμβάνει έργα τα οποία χρηματοδοτούνται αμιγώς από εθνικούς πόρους, ενώ το συγχρηματοδοτούμενο περιλαμβάνει έργα στο χρηματοδοτικό σχήμα των οποίων συμμετέχουν με πόρους τα ευρωπαϊκά ταμεία, ευρωπαϊκά προγράμματα ή και άλλοι διεθνείς χρηματοδοτικοί οργανισμοί. Σε κάθε περίπτωση δε, το Π.Δ.Ε εγκρίνεται υπό τη μορφή Συλλογικών Αποφάσεων έργων και μελετών του κάθε φορέα εκτέλεσης του προγράμματος<sup>83</sup>. Περαιτέρω, οι προβλεπόμενες διαδικασίες που αφορούν τις ανακατανομές πιστώσεων έργων Δημοσίων Επενδύσεων, την ανάληψη υποχρεώσεων για δαπάνες καθώς και την εκτέλεση του Προϋπολογισμού Δημοσίων Επενδύσεων καθορίζονται από το καθεστώς του ν. 4270/2014 (υποκεφάλαιο 3). Ειδικότερα, στο πεδίο της πραγματοποίησης των δαπανών του Π.Δ.Ε σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 79 παρ. 3 του ν. 4270/2014, όπως αντικαταστάθηκε με το άρθρο 10 παρ. 31 του ν. 4337/2015, «*α. Οι πληρωμές έργων του συγχρηματοδοτούμενου σκέλους του Προγράμματος Δημοσίων Επενδύσεων της Κεντρικής Διοίκησης πραγματοποιούνται με ευθύνη των αρμόδιων οικονομικών υπηρεσιών μέσω της έκδοσης εντολών πληρωμής, μετά από έλεγχο των οριστικών και πλήρων δικαιολογητικών, ώστε να διασφαλίζεται η νομιμότητα και κανονικότητα της δαπάνης. Η συγκέντρωση των δικαιολογητικών, και η υποβολή τους στην οικονομική υπηρεσία γίνεται από την αρμόδια υπηρεσιακή μονάδα που υλοποιεί το έργο. Η ανωτέρω διαδικασία αφορά τόσο στις άμεσες πληρωμές για την εκτέλεση των έργων όσο και στις πληρωμές με τις οποίες μεταφέρεται χρηματοδότηση με τη μορφή επιχορήγησης (έμμεσες) για την εκτέλεση συγκεκριμένου έργου σε νομικά πρόσωπα. Οι πληρωμές αυτές υπόκεινται στον κατασταλτικό έλεγχο του Ελεγκτικού Συνεδρίου, εκτός αν ειδικές διατάξεις ορίζουν διαφορετικά. β. Οι πληρωμές έργων δημοσίων επενδύσεων των νομικών προσώπων δημοσίου δικαίου ή των νομικών προσώπων ιδιωτικού δικαίου, για τα οποία ορίζονται τα ίδια τα ανωτέρω πρόσωπα διαχειριστές λογαριασμών επενδύσεων στην Τράπεζα της Ελλάδος, πραγματοποιούνται με ευθύνη των νομικών προσώπων*

---

<sup>83</sup> Φορείς εκτέλεσης του ΠΔΕ είναι τα Υπουργεία, οι Περιφέρειες, οι Αποκεντρωμένες Διοικήσεις. Φορείς υλοποίησης είναι τα ΝΠΔΔ, ΝΠΙΔ, επιχειρήσεις του Δημοσίου και των ΟΤΑ και διάφοροι οργανισμοί.

και υπόκεινται, επίσης, στον κατασταλτικό έλεγχο του Ελεγκτικού Συνεδρίου, εκτός αν ειδικές διατάξεις ορίζουν διαφορετικά». Με λίγα λόγια, η διαδικασία πραγματοποίησης των πληρωμών των έργων Π.Δ.Ε συντελείται σε δύο στάδια: **α)** στο στάδιο που αφορά την εκκαθάριση της δαπάνης<sup>84</sup> και έκδοση εντολής της πληρωμής και **β)** στο στάδιο εκτέλεσης της εντολής πληρωμής και ηλεκτρονικής πληρωμής του δικαιούχου. Ως προς το **(α)** στάδιο, η υπηρεσία που έχει οριστεί υπόλογος διαχειριστής έργου<sup>85</sup> Π.Δ.Ε παραλαμβάνει τα απαραίτητα δικαιολογητικά από τις αρμόδιες υπηρεσίες. Μετά από έλεγχο νομιμότητας και κανονικότητας ακολουθεί η εκκαθάριση της δαπάνης (εισήγηση από εισηγητή εκκαθάρισης<sup>86</sup> – υπογραφή από το νόμιμο εκπρόσωπο του υπολόγου) και η έκδοση της σχετικής εντολής πληρωμής<sup>87</sup>. Η συγκέντρωση των απαραίτητων δικαιολογητικών και η εκκαθάριση των δαπανών πραγματοποιείται με βάση Κοινής Υπουργικής Απόφασης<sup>88</sup> και τα πρωτότυπα παραστατικά παραμένουν πάντοτε στην υπηρεσία που έχει οριστεί υπόλογος. Ακολουθεί η εκτέλεση της εντολής πληρωμής με ηλεκτρονική πληρωμή μέσω e – ΠΔΕ από τον Υπεύθυνο Λογαριασμού<sup>89</sup> (ορισμένος υπάλληλος με απόφαση του υπολόγου). Η εν λόγω ηλεκτρονική πληρωμή συσχετίζεται και βασίζεται στα κατάλληλα παραστατικά προς πληρωμή που έχουν υποβληθεί από τον εισηγητή εκκαθάρισης στον υπεύθυνο λογαριασμού.

Εν προκειμένω, οι υπόλογοι διαχειριστές των έργων Π.Δ.Ε δεν ευθύνονται μόνο για την πραγματοποίηση πληρωμών του Προγράμματος Δημοσίων Επενδύσεων αλλά καθίστανται υπεύθυνοι και για οποιοδήποτε έλλειμμα προκύψει κατά τη διαδικασία της διαχείρισής τους. (άρθρο 152 του ν. 4270/2014)

<sup>84</sup> *Εκκαθάριση δαπάνης*: Η πράξη με την οποία, η οικονομική υπηρεσία φορέα της κεντρικής διοίκησης ή του νομικού προσώπου, ελέγχει τα δικαιολογητικά της δαπάνης και προσδιορίζει το δικαίωμα του δικαιούχου της πληρωμής έναντι του δημοσίου.

<sup>85</sup> *Διαχειριστής έργου*: Η οικονομική υπηρεσία φορέα της κεντρικής διοίκησης ή το νομικό πρόσωπο, με ευθύνη των οποίων πραγματοποιούνται οι πληρωμές των έργων Π.Δ.Ε

<sup>86</sup> *Εισηγητής εκκαθάρισης*: είναι ο υπάλληλος στον οποίον χρεώνεται ο φάκελος για τον έλεγχο της νομιμότητας και κανονικότητας της δαπάνης, για την κατάρτιση της εντολής πληρωμής και ο οποίος εισηγείται την εκκαθάριση.

<sup>87</sup> *Εντολή πληρωμής*: Η πράξη με την οποία, η οικονομική υπηρεσία φορέα της κεντρικής διοίκησης ή του νομικού προσώπου, εντέλλεται την πληρωμή συγκεκριμένης δαπάνης στο δικαίωχο της.

<sup>88</sup> Κοινή Υπουργική Απόφαση αριθμ.134453, περί "Ρυθμίσεις για τις πληρωμές των Δαπανών ΠΔΕ", (Φ.Ε.Κ 2857 Β' /28-12-2015)

<sup>89</sup> *Υπεύθυνος λογαριασμού*: Εξουσιοδοτημένο πρόσωπο που ορίζεται από το διαχειριστή έργου για να εκτελεί τις πληρωμές, μέσω λογαριασμού που τηρείται στην Τράπεζα της Ελλάδος (ΤτΕ).

#### 4.2 : ΑΣΥΜΒΙΒΑΣΤΑ ΚΑΙ ΑΠΑΓΟΡΕΥΣΕΙΣ ΤΩΝ ΔΗΜΟΣΙΩΝ ΥΠΟΛΟΓΩΝ

Προς το σκοπό της επίτευξης της χρηστής διαχείρισης του δημοσίου χρήματος αλλά και την κατά το δυνατόν αποτροπή, παρατυπιών και ατασθαλιών οικονομικής διαχείρισης, η ελληνική δημοσιονομική νομοθεσία προβλέπει ορισμένα ασυμβίβαστα καθώς και απαγορεύσεις αναφορικά με την άσκηση των καθηκόντων των δημοσίων υπολόγων σε σχέση με τα υπόλοιπα δημοσιονομικά κρατικά όργανα.

Στο δημόσιο λογιστικό, ισχύει γενικώς η αρχή, κατά την οποία η ιδιότητα του δημοσίου υπολόγου δεν συμβιβάζεται με την ιδιότητα του διατάκτη ή του εκκαθαριστή και ως εκ τούτου οι αρμοδιότητες του ενός με τις αρμοδιότητες του άλλου πρέπει να ανατίθενται σε διαφορετικά πρόσωπα (Ρίζος, 2015). Σημειωτέον ότι βάσει των διατάξεων του άρθρου 151 του ν. 4270/2014 περί Δημοσίου Λογιστικού, *«τα καθήκοντα των διαχειριστών χρημάτων, αξιών και υλικού του Δημοσίου είναι ασυμβίβαστα με τα καθήκοντα του διατάκτη και του εκκαθαριστή»*. Αλλά και αντιστρόφως, στο άρθρο 65 παρ.3 του ίδιου νόμου (4270/2014) ορίζεται ότι τα καθήκοντα του διατάκτη είναι ασυμβίβαστα με τα καθήκοντα του δημοσίου υπολόγου και ότι στην περίπτωση που ο διατάκτης αναμιχθεί στα καθήκοντα του δημοσίου υπολόγου, ευθύνεται ως δημόσιος υπόλογος. Το γεγονός ότι ο διατάκτης είναι το όργανο εκείνο που διατάσσει την πληρωμή των δημοσίων δαπανών ενώ ο υπόλογος την εκτελεί, καταδεικνύει εμφανώς τη νομοθετική εξήγηση των διατάξεων που υπαγορεύουν το ασυμβίβαστο (Δημολιού, 2019). Ομολογουμένως, ο έκδηλος αυτός διαχωρισμός των καθηκόντων του υπολόγου από τα καθήκοντα του διατάκτη αφενός προστατεύει το δημόσιο οικονομικό συμφέρον, αφετέρου προφυλάσσει και τα δύο δημοσιονομικά όργανα από τυχόν υπόνοιες και αμφισβητήσεις που θα ήταν δυνατό να δημιουργηθούν στο πρόσωπό τους κατά την άσκηση της δημοσιονομικής τους διαχείρισης. Επίσης τα καθήκοντα του διατάκτη είναι ασυμβίβαστα με τα καθήκοντα του Προϊσταμένου οικονομικών υπηρεσιών. Στις περιπτώσεις όπου ο Προϊστάμενος των οικονομικών υπηρεσιών ταυτίζεται με το διατάκτη ή αυτός είναι αρμόδιος για οποιαδήποτε ενέργεια που τείνει στην ανάληψη υποχρέωσης σε βάρος της Γενικής Διεύθυνσης στην οποία προϊσταται είναι υποχρεωμένος να εκχωρήσει την αρμοδιότητα δημοσιονομικής έγκρισης για δεσμεύσεις στο νόμιμο κατά τον Υπαλληλικό Κώδικα αντικαταστάτη του. Η παράβαση της υποχρέωσης του αυτής συνιστά πειθαρχικό αδίκημα (άρθρο 65 παρ. 2 του ν. 4270/2014). Ο διατάκτης επικουρούμενος από τον Προϊστάμενο των οικονομικών υπηρεσιών,

οφείλει να λαμβάνει τα απαραίτητα μέτρα και να διευκολύνει την ορθή εκτέλεση του κρατικού προϋπολογισμού του φορέα του, καθώς και για την επίτευξη των στόχων του (παρ. 4 ιδίου άρθρου και νόμου). Σύμφωνα με την απόφαση υπ' αριθμ. 2472/2011 της Ολομέλειας του Ελεγκτικού Συνεδρίου, ο Δήμαρχος, όταν με εντολή του απαιτήσει την πληρωμή του σχετικού χρηματικού εντάλματος, τη νομιμότητα της δαπάνης του οποίου αμφισβήτησε ο ταμίας του Δήμου, καθίσταται υπόλογος αφού αναμείχθηκε ενεργά στη διαχείριση της περιουσίας του Δήμου. Ευθύνεται δε, και για το διαπιστούμενο στη διαχείριση έλλειμμα, το οποίο δημιουργείται από την εξόφληση της ως άνω μη νόμιμης δαπάνης και καταλογίζεται σε βάρος του από το αρμόδιο όργανο, ενώ τελείως διαφορετικό είναι το ζήτημα της ευθύνης των δημάρχων ως διατακτών.

Επίσης, θεσπίζονται κυρώσεις στη περίπτωση που ο διατάκτης διαπιστώσει σύγκρουση συμφερόντων<sup>90</sup> στο πρόσωπο του κατά την ανάληψη υποχρέωσης και δεν απόσχει από αυτήν.

Αντιστοίχως, στις Ένοπλες Δυνάμεις, υφίσταται συγγενής διάταξη (άρθρο 26 παρ. 1 ν.δ 721/1970) που προβλέπει ότι τα καθήκοντα του υπολόγου διαχειριστή χρημάτων, υλικών ή εφοδίων ουδέποτε συρρέουν με τα καθήκοντα του εκκαθαριστή ή του ελέγχοντος λογαριασμούς της ίδιας αυτού διαχείρισεως. Βέβαια, δεν αποκλείεται λόγω των συχνών μεταθέσεων των στραπτωτικών, το ίδιο πρόσωπο να κληθεί να εκκαθαρίσει δικαιολογητικά της δικής του διαχείρισης (Κοτζαμάνη, 2008).

Εν συνεχεία, προς εξασφάλιση της περαιτέρω θωράκισης του δημοσίου χρήματος και πέραν του ζητήματος του ασυμβίβαστου των καθηκόντων των δημοσίων υπολόγων με άλλα καθήκοντα των λοιπών ως άνω οργάνων, το δημόσιο λογιστικό επιτάσσει την αυστηρή εκ μέρους των υπολόγων τήρηση περιοριστικών μέτρων. Ειδικότερα, στον δημόσιο υπόλογο, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 152 παρ 9 του ν. 4270/2014 απαγορεύεται η ανάμειξη στη διαχείριση του υπολόγου χρημάτων ξένων προς αυτή και για κάθε χρηματικό πλεόνασμα που προκύπτει στη διαχείριση αποτελεί δημόσια παρακαταθήκη μέχρι να αποδειχθεί η αιτία της προέλευσής του.

<sup>90</sup> Σε κάθε περίπτωση, σύγκρουση συμφερόντων και παραβίαση της αρχής της αμεροληψίας στο ιχαιοθετείται όταν: **α.** η ικανοποίηση προσωπικού του συμφέροντος συνδέεται με την ανάληψη της υποχρέωσης, **β.** είναι σύζυγος ή συγγενής εξ αίματος ή εξ αγχιστείας, σε ευθεία γραμμή απεριόριστως, εκ πλαγίου μέχρι και τέταρτου βαθμού με κάποιον από τους ενδιαφερομένους ή **γ.** έχει ιδιαίτερο δεσμό ή ιδιάζουσα σχέση ή εχθρότητα με τους ενδιαφερομένους. Παράβαση των παραπάνω υποχρεώσεων του διατάκτη συνιστά πειθαρχικό άρθρου 109 του ν. 3528/2007. (άρθρο 65 παρ. 5 ν. 4270/2014)

Επιπλέον, απαγορεύεται ο δημόσιος υπόλογος να πληρώνεται για απαιτήσεις που έχει ο ίδιος κατά του Δημοσίου, από τα χρήματα που διαχειρίζεται, έστω και αν οι απαιτήσεις αυτές είναι ληξιπρόθεσμες και εκκαθαρισμένες (Γέροντας, 2005). Συναφώς, δεν επιτρέπεται για παράδειγμα να καταβάλλει στον εαυτό του τον δεδουλευμένο μισθό του, έστω και αν το Δημόσιο καθυστερεί εσφαλμένα και υπαιτίως την καταβολή του (Δημολιού, 2019). Επίσης, από τη γραμματική ερμηνεία της διάταξης του άρθρου 152 παρ. 6 ν. 4270/2014 προκύπτει ότι ο δημόσιος υπόλογος απαγορεύεται να διενεργεί πληρωμές μη σύννομων δαπανών καθώς το τυχόν προκαλούμενο έλλειμμα καταλογίζεται και στα πρόσωπα που ανοικείως έλαβαν δημόσιο χρήμα, τα ποσά δε που καταβάλλονται στο Δημόσιο από τον καταλογισθέντα υπόλογο βεβαιώνονται υπέρ αυτού, με αίτησή του, σε βάρος του λαβόντος και εισπράττονται κατά τις διατάξεις περί είσπραξης δημοσίων εσόδων.

Τέλος, δεν επιτρέπεται στο δημόσιο υπόλογο να τοκίζει τα χρήματα της διαχείρισης του ή να τα χρησιμοποιεί για ίδιον όφελος ή να τα εκχωρεί σε άλλους, ακόμη και αν δεν έχει σκοπό να διαπράξει απάτη, έστω και αν δεν προκύψει ζημία σε βάρος του Δημοσίου. Τέτοια πράξη συνιστά πειθαρχικό αδίκημα και ταυτόχρονα ποινικό, αυτό της εκμετάλλευσης εμπιστευμένων πραγμάτων του άρθρου 257 του Ποινικού Κώδικα<sup>91</sup>.

#### 4.3 : ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΙΣ ΤΩΝ ΥΠΟΛΟΓΩΝ

Οι υποχρεώσεις των δημοσίων υπολόγων είναι προφανώς αυξημένες λόγω της ιδιαιτερότητας και της πολυπλοκότητας των καθηκόντων τους. Κατά τα οριζόμενα στη διάταξη του άρθρου 152 παρ. 10 ν. 4270/2014 οι δημόσιοι υπόλογοι καθίστανται υπεύθυνοι για την ασφάλεια των δημοσίων χρημάτων, αξιών ενσήμων και υλικού που ανήκουν στη διαχείρισή τους και οφείλουν να τηρούν τους οικείους κανονισμούς ασφάλειας κατά την αποστολή και παραλαβή αυτών, σφαλλόμενοι για κάθε ζημία που υφίσταται το Δημόσιο από τη μη τήρηση των ανωτέρω κανονισμών. Μάλιστα, 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, ενσήμων, αξιών και υλικού (άρθρο 83 παρ.3 ν. 4270/2014).

<sup>91</sup>Σύμφωνα με το άρθρο 257 του Π.Κ όπως ισχύει «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 μέχρις ενός έτους». Διαθέσιμο στο : <https://www.legal-tools.org/doc/60f2e6/pdf/>, (06-12-2019)

Η νομολογία του ΕλΣυν έχει κρίνει ότι νομίμως καταλογίστηκε αξιωματικός της Ελληνικής Αστυνομίας, που ήταν υπόλογος – διαχειριστής του υλικού και οπλισμού της Υπηρεσίας του, με την αξία των απωλεσθέντων περιστρόφων, διότι, μη λαμβάνοντας όλα τα προσήκοντα μέτρα για την ασφαλή φύλαξή τους, βαρύνεται με ελαφρά τουλάχιστον αμέλεια για την απώλειά τους<sup>92</sup>. Επίσης νομίμως καταλογίστηκε και ο έφεδρος ανθυπολοχαγός, όντας διαχειριστής εμπορευμάτων στρατιωτικού πρατηρίου, διότι δεν επέδειξε την επιμέλεια που όφειλε ως υπόλογος<sup>93</sup>. Ομοίως, και η περίπτωση του ορθώς καταλογισθέντα προϊσταμένου του Τμήματος Ταμείου της Διεύθυνσης Κρατικών Λαχείων, ο οποίος ως υπόλογος – διαχειριστής και κεντρικός ταμίας της υπηρεσίας, με το έλλειμμα που διαπιστώθηκε στη διαχείρισή του, δεν επέδειξε την απαιτούμενη επιμέλεια για τη φύλαξη και ασφάλεια των σχετικών χρημάτων<sup>94</sup>.

Στη περίπτωση, ωστόσο που ο δημόσιος υπόλογος δεν βαρύνεται με υπαιτιότητα για την απώλεια, έλλειψη ή φθορά χρημάτων, υλικού ή δικαιολογητικών και παραστατικών πληρωμής κάθε είδους, το αρμόδιο Κλιμάκιο του ΕλΣυν αποφαίνεται για την απαλλαγή του δημοσίου οργάνου όταν αυτό αποδείξει ότι συμμορφώθηκε πλήρως κατά τα οριζόμενα στις κείμενες διατάξεις καθώς και ότι επέδειξε την αρμόζουσα επιμέλεια που δείχνει και στις δικές του υποθέσεις (άρθρο 63 παρ.1 ν. 4129/2013).

Περαιτέρω, οι δημόσιοι υπόλογοι οφείλουν να τηρούν διαχειριστικά και λογιστικά βιβλία, των οποίων ο τρόπος εξειδικεύεται από τις σχετικές υπουργικές αποφάσεις του Υπουργού Οικονομικών και του καθ' ύλην αρμόδιου Υπουργού (άρθρο 153 ν. 4270/2014). Ενδεικτικά, αναφέρεται ότι κάθε υπόλογος Χ.Ε.Π οφείλει να τηρεί βιβλίο ημερολογίου της διαχείρισης του ποσού που τέθηκε στη διάθεσή του, κατά τρόπο που να εξακριβώνεται ευχερώς το διαθέσιμο υπόλοιπο στα χέρια του, σε κάθε στιγμή (άρθρο 2 παρ.6 Π.Δ 136/1998). Όσον αφορά δε τους υπολόγους διαχειριστές των Υπουργείων Εθνικής Άμυνας, πλην των Δημοσίων Στρατιωτικών Ταμείων, καθώς και του Υπουργείου Προστασίας του Πολίτη τα ανωτέρω θέματα ρυθμίζονται με αποφάσεις των αρμόδιων Υπουργών. Επίσης, το δημόσιο λογιστικό προβλέπει να κλείνονται την 31 Δεκεμβρίου κάθε έτους, όλα τα βιβλία των υπολόγων – διαχειριστών του Δημοσίου και των Ν.Π.Δ.Δ ή Ν.Π.Ι.Δ, εφόσον

<sup>92</sup> Απόφαση ΕλΣυν Ι Τμήματος 296/1992

<sup>93</sup> Απόφαση ΕλΣυν Ι Τμήματος 235/1987

<sup>94</sup> Απόφαση ΕλΣυν Ι Τμήματος 1552/1992

επιχορηγούνται ή χρηματοδοτούνται από το Δημόσιο ή την Ευρωπαϊκή Ένωση, ενώ συντάσσονται πρωτόκολλα για τα εμφανιζόμενα στα βιβλία σύνολα χρέωσης, πίστωσης και για το υπόλοιπο της διαχείρισης (άρθρο 154 ιδίου νόμου). Βέβαια, η Μπάλτα (2016) αναφέρει ότι σε κάθε περίπτωση, «το δημόσιο λογιστικό επιβάλλει ρητά το κλείσιμο των βιβλίων των δημόσιων διαχειρίσεων», διαδικασία η οποία επισφραγίζεται με τη θεώρηση του κλεισίματος των βιβλίων των ανωτέρω διαχειρίσεων αυτών, από τους προϊσταμένους των υπολόγων – διαχειριστών.

Πέραν των ανωτέρω, πρωταρχική υποχρέωση του υπολόγου είναι η λογοδοσία, η οποία υποχρέωση συνίσταται στο γεγονός της υποβολής των λογαριασμών διαχείρισης και όλων των σχετικών δικαιολογητικών, εντός δύο (2) μηνών από τη λήξη του οικονομικού έτους, ή από την με οποιονδήποτε τρόπο λήξη της διαχείρισής του, στο Ελεγκτικό Συνέδριο (άρθρο 155 παρ. 1 ν. 4270/2014). Το Ελεγκτικό Συνέδριο ελέγχει τους προαναφερόμενους λογαριασμούς των υπολόγων που είναι υπόχρεοι σε λογοδοσία σε αυτό και αποφαινεται για την ορθότητα ή μη αυτών(παρ. 2 ιδίου άρθρου και νόμου).

Εν προκειμένω, μέσω της λογοδοσίας, εγκαθιδρύεται στο πρόσωπο των υπολόγων η λογοδοτική ευθύνη, που είναι η υποχρέωση τους προς απόδοση λογαριασμού περί της προσήκουσας και σύμφωνης με τον προοριζόμενο δημόσιο σκοπό των κρατικών χρημάτων, αξιών ή υλικού<sup>95</sup>.

#### **4.4 : ΕΥΘΥΝΗ ΤΩΝ ΔΗΜΟΣΙΩΝ ΥΠΟΛΟΓΩΝ**

##### **4.4.1 : Η έννοια του ελλείμματος**

Το Ελεγκτικό Συνέδριο δεν ελέγχει που πήγε το έλλειμμα αλλά ποιος ευθύνεται για τη δημιουργία του. Ωστόσο, κρίνεται εύλογο να αποσαφηνιστεί η έννοια του ελλείμματος καθότι στην έννοια αυτή ενυπάρχουν κριτήρια που στοιχειοθετούν ευθύνη στα πρόσωπα των υπολόγων.

Η έννοια του ελλείμματος αποτυπώνεται στη διάταξη του άρθρου 152 παρ.1 ν. 4270/2014 κατά την οποία «ως έλλειμμα δημοσίου υπολόγου ορίζεται οποιαδήποτε έλλειψη χρημάτων, αξιών και υλικού που διαπιστώνεται με τη νόμιμη διαδικασία στη διαχείριση του δημοσίου υπολόγου, καθώς και οποιαδήποτε άλλη κατάσταση διαχείρισης που θεωρείται έλλειμμα από το νόμο».

<sup>95</sup> Αποφάσεις Ολομ. Ελ.Συν 462/2008, 2218/2014



Η πάγια νομολογία<sup>96</sup> έχει κρίνει ότι έλλειμμα νοείται η επί έλαττον αδικαιολόγητη διαφορά που διαπιστώνεται μεταξύ της ποσότητας χρημάτων, υλικού ή αξιών που έπρεπε να υπάρχει, με βάση τα νόμιμα διαχειριστικά στοιχεία, και εκείνης που πράγματι υπάρχει στη δημόσια διαχείριση. Κατά τα προαναφερόμενα, γίνεται αντιληπτό ότι στο έλλειμμα κάτι λείπει και κατά συνέπεια επέρχεται ζημία για το Δημόσιο. Στη περίπτωση αυτή δε υπάρχει *ουσιαστικό* έλλειμμα, εν αντιθέσει με το *τυπικό* έλλειμμα που προκαλείται στη περίπτωση που ναι μεν δεν λείπει κάτι και συνεπώς δεν επέρχεται μείωση της δημόσιας περιουσίας από τη διαχείριση του υπολόγου, αλλά όπως ορίζεται στη διάταξη του άρθρου 152 παρ. 1 εδάφιο β' του ν. 4270/2014, το έλλειμμα αφορά και κάθε πληρωμή που **α)** δεν ανάγεται στις αρμοδιότητες του υπολόγου, **β)** πραγματοποιήθηκε δίχως τα προβλεπόμενα από τις ισχύουσες διατάξεις δικαιολογητικά, **γ)** αφορά δαπάνες οι οποίες πραγματοποιήθηκαν δίχως την τήρηση των νομίμων διαδικασιών εκ μέρους του υπολόγου, **δ)** έγινε αχρεωστήτως από υπαιτιότητα του υπολόγου και **ε)** είναι άσχετη με το σκοπό της διαχείρισης.

Βέβαια, η έννοια του ελλείμματος αφορά και τις δύο περιπτώσεις (ουσιαστικό και τυπικό) και επέρχεται καταλογισμός επί αυτών, ούτως ή άλλως, σε βάρος το υπολόγου που το προξένησε. Η διαφορά έγκειται ότι στον καταλογισμό επί του τυπικού ελλείμματος, ο καταλογισμός έχει κυρωτικό χαρακτήρα, αφού στη μη νόμιμη πληρωμή δεν λείπει κάτι αλλά υπάρχει παράνομη πληρωμή και όχι ζημία και που δύσκολα προσδιορίζεται η αξία της ζημίας, ενώ επί ουσιαστικού ελλείμματος ο καταλογισμός έχει αποκαταστατικό χαρακτήρα δεδομένου ότι το Δημόσιο πράγματι βλάπτεται οικονομικά. Άλλωστε, η νομολογία του ΕλΣυν δέχεται ότι «ο καταλογισμός, ως ενάσκηση δέσμιας αρμοδιότητας, είναι υποχρεωτικός, εφόσον διαπιστώνεται έλλειμμα σε δημόσια διαχείριση, ανεξαρτήτως εάν από τις μη νόμιμες διαχειριστικές ενέργειες επήλθε ή όχι ζημία<sup>97</sup>» (Μαραγκού, 2012).

Συναφώς, σύμφωνα με την απόφαση Ολομελείας του ΕλΣυν 4318/2013, έλλειμμα στη διαχείριση του Δήμου συνιστά το μη νομίμως καταβληθέν επίδομα σε φερόμενο ως δικαιούχο αυτού δικηγόρο με πάγια αντιμισθία του Δήμου, στο μέτρο που αυτός δεν το δικαιούται, αφού δεν εμπίπτει σε κάποια από τις οριζόμενες

<sup>96</sup> Αποφάσεις Ολομ. ΕλΣυν 4314/2013, 3283/2013, 2325/2012, 724/2012, 2267/2011, 469/2010, 3442/2009, 976/2000 και IV Τμήμ. 1996/2014, 542/2012, 1671/2010, 2794/2009, 1289/2009, 1890/2009, 353/2009, 1551/2008, κ.α.

<sup>97</sup> Απόφαση Ολομ. ΕλΣυν 27/2010. Όμοια ΕλΣυν IV Τμήμ. 551/2012

κατηγορίες υπαλλήλων των Ο.Τ.Α., στις οποίες αυτό καταβάλλεται λόγω ειδικών συνθηκών εργασίας. Επίσης, έλλειμμα δημιουργείται και από το διαχειριστή εισιτηρίων και πωλητέων ειδών στο Ανάκτορο των Ιπποτών Ρόδου κατά τη διαχείριση του (Απόφαση Ολομ. ΕλΣυν 542/2013). Έλλειμμα συνιστά και κάθε παράλειψη είσπραξης εσόδων, η διενέργεια δηλαδή εισπράξεων που δεν εισάγονται τελικά στη διαχείριση (απόφαση ΕλΣυν IV Τμήμ. 547/2012).

Συνεπώς, η ύπαρξη ελλείμματος αφενός αποτελεί κριτήριο στοιχειοθέτησης ευθύνης στο δημόσιο όργανο, αφετέρου λογίζεται ως η βασική προϋπόθεση εκκίνησης της διαδικασίας καταλογισμού, αποσκοπώντας στην αποκατάσταση της τρωθείσας νομιμότητας.

#### **4.4.2 : Η δημοσιολογιστική ευθύνη**

Σύμφωνα με το άρθρο 152 παρ. 2 εδ. α' του ν. 4270/2014 το έλλειμμα που διαπιστώνεται ύστερα από νόμιμη διαδικασία πρέπει να αναπληρώνεται μέσα σε 48 ώρες από τον ίδιο το δημόσιο υπόλογο, διαφορετικά τίθεται εκτός διαχείρισης ή και εκτός υπηρεσίας και καταλογίζεται σε βάρος του το ποσό ελλείμματος, ανεξάρτητα από το αν υπάρχει, ή όχι δόλος. Το έλλειμμα αυτό βεβαιώνεται σαν δημόσιο έσοδο και επιδιώκεται η είσπραξή του με όλα τα αναγκαστικά μέτρα που αφορούν τις εισπράξεις του Δημοσίου σε παρόμοιες περιπτώσεις. Κρίσιμος χρόνος καταλογισμού είναι ο χρόνος δημιουργίας του ελλείμματος διότι τότε γεννάται η υποχρέωση των υπευθύνων και η σχετική αξίωση του οικείου νομικού προσώπου, στην οποία βασίζεται η έκδοση καταλογιστικής απόφασης<sup>98</sup>.

Συνεπώς, ο υπόλογος, εκτός από τη γενική αστική ευθύνη που μπορεί να έχει από την παραβίαση του υπαλληλικού του καθήκοντος, υπέχει και ειδική ευθύνη, τη δημοσιολογιστική. Η δημοσιολογιστική ευθύνη κατά τον Σαρμά (2003) δημιουργείται όχι από την καθεαυτή ζημία που προκαλείται αλλά από την ίδια τη φύση των καθηκόντων που ανατίθεται στον υπόλογο υπάλληλο, που ανάγεται είτε στη διαχείριση, είτε και στη διαφύλαξη και ασφάλεια των χρημάτων, αξιών και ενσήμων δια τη λήψεως όλων των απαραίτητων μέτρων ασφαλείας του αντικειμένου της διαχείρισης του.

<sup>98</sup> Απόφαση ΕλΣυν IV Τμήμ. 350/2008

Περαιτέρω, η δημοσιολογιστική ευθύνη είναι ευρεία, ενώ για τη στοιχειοθέτησή της απαιτείται να υφίσταται διαπίστωση ελλείμματος λόγω πλημμελούς διαχείρισης που να οφείλεται σε υπαιτιότητα του υπολόγου ακόμα και από ελαφρά αμέλεια. Όπως αναφέρει η Δημολιού (2019) «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». Δόλος υπάρχει όταν ο υπόλογος επιδιώκει συνειδητά στην επίτευξη παράνομου αποτελέσματος ενώ αμέλεια όταν ο υπόλογος δεν υποδεικνύει την απαιτούμενη προσοχή για την αποτροπή του ελλείμματος. Η ελαφρά αμέλεια εκλαμβάνεται με την έννοια του άρθρου 330 του Αστικού Κώδικα και θεωρείται ως η στοιχειώδη επιμέλεια που πρέπει να δείχνει ο μέσος συνετός άνθρωπος στις συναλλαγές (Μηλιώνης, 2006). Βαρεία δε αμέλεια, υπάρχει όταν δεν λαμβάνεται όχι μόνο η αντικειμενική και απαιτούμενη επιμέλεια αλλά ούτε και η στοιχειώδης επιμέλεια έτσι ώστε η αμελής συμπεριφορά του υπολόγου να εμφανίζεται ως ασυνήθιστα σοβαρή και να απέχει παρασάγγας από τον βαθμό επιμέλειας που καταβάλλει ο συνήθης άνθρωπος στις συναλλαγές (Δημολιού, 2019).

Επομένως, η ευθύνη του υπολόγου τεκμαίρεται ότι υπάρχει εφόσον διαπιστωθεί η ύπαρξη ελλείμματος και η πραγματική του ανάμειξη στη διαχείριση, εκτός αν αποδείξει ότι δεν βαρύνεται με οποιαδήποτε μορφή υπαιτιότητας. Το ίδιο ευρύ πλαίσιο ευθύνης έχουν και οι de facto υπόλογοι καθώς και οι συνευθυνόμενοι μαζί με τον υπόλογο. Σημειωτέον, ότι το αποτέλεσμα της έκτασης της ευθύνης του υπολόγου σύμφωνα με τη παρ. 3 του άρθρου 27 Π.Δ 774/1980 σε ελαφρά και βαρεία αμέλεια είναι η επιβολή προσαυξήσεων εκπρόθεσμου καταβολής, οι οποίες δεν επιβάλλονται στις περιπτώσεις ελαφράς αμέλειας<sup>99</sup>.

Περαιτέρω, η ευθύνη του υπολόγου είναι ανεξάρτητη της υπαιτιότητας αυτού. Όπως έχει σχετικώς κριθεί από το Ελεγκτικό Συνέδριο<sup>100</sup>, η ανυπαρξία υπαιτιότητας αποτελεί απλώς λόγο άρσης της ευθύνης του, υπό την έννοια ότι ο υπόλογος πρέπει να επικαλεσθεί και να αποδείξει ταυτόχρονα τον λόγο απαλλαγής του, δηλαδή την έλλειψη υπαιτιότητάς του. Σύμφωνα με τη Μπάλτα (2016) «λόγο άρσης

<sup>99</sup> Σε περίπτωση διαχειριστικού ελλείμματος για το οποίο ο υπόλογος φέρει ευθύνη σε βαθμό βαρείας αμέλειας ή δόλου, καταλογίζεται σε βάρος του, εκτός από το ποσό του ελλείμματος και προσαυξήσεις, που καθορίζονται από τις κείμενες διατάξεις για το δημόσιο λογιστικό και για την είσπραξη των δημοσίων εσόδων. (βλ. διατάξεις των άρθρων 152 παρ. του ν. 4270/2014, 46 παρ. του ν. 4129/2013 και 5 – 6 Κ.Ε.Δ.Ε

<sup>100</sup> Απόφαση Ολομ. Ελ.Συν 1306/2001

της ευθύνης συνιστά και η περίπτωση κατά την οποία το διαπιστούμενο έλλειμμα είναι αποτέλεσμα ανωτέρας βίας». Αντιθέτως, η οικονομική αδυναμία του υπολόγου δεν μπορεί να αποτελέσει λόγο απαλλαγής του από την ευθύνη, ούτε με την επιχειρηματολογία ότι ο ίδιος δεν κατείχε ειδικές γνώσεις και ενεργούσε κατόπιν εντολών<sup>101</sup>. Επιπλέον, η δημοσιολογιστική του ευθύνη διατηρείται και στην περίπτωση που υποκατασταθεί στη διαχείρισή στο σύνολο αυτής ή εν μέρει από τρίτο πρόσωπο, εκτός εάν η υποκατάστασή του αυτή γίνει μετά από έγκριση, οπότε και απαλλάσσεται από τη διαχειριστική του ευθύνη (Κολτσιδά, 2009).

Τέλος, η ευθύνη του υπολόγου προϋποθέτει, μεταξύ άλλων και την κατάφαση αιτιώδους συνδέσμου ανάμεσα στη συμπεριφορά αυτού και του επίμαχου κάθε φορά ελλείμματος<sup>102</sup>. Με άλλα λόγια, στη περίπτωση του καταλογισμού του διαπιστωμένου ελλείμματος στη διαχείριση χρημάτων κ.λπ. σε βάρος του υπολόγου, για τη σύννομη θεμελίωση του, θα πρέπει να υφίσταται αιτιώδης σύνδεσμος μεταξύ των παραλείψεων αυτού να λάβει τα απαραίτητα μέτρα ασφαλείας και του επελθόντος ζημιογόνου αποτελέσματος που συνίσταται στη δημιουργία του ελλείμματος (Λαμπούση, 2013). Κατόπιν των ανωτέρω, πρέπει να τεθεί υπό κρίση, *«αν οι αποδιδόμενες στον υπόλογο παραλείψεις ήταν ικανές, κατά τη συνήθη πορεία των πραγμάτων και την κοινή πείρα, να επιφέρουν το ζημιογόνο αποτέλεσμα, ανεξάρτητα από τον τρόπο που μπορούσε να το προβλέψει γενικώς ο ίδιος ή ο επιμελής άνθρωπος με βάση τα δεδομένα της κοινής πείρας και τα περιστατικά που ήταν προσιτά σ' αυτόν και χωρίς τη μεσολάβηση έκτακτων και μη συνηθισμένων περιστατικών»* (Λαμπούση, 2013).

Ο εν λόγω αιτιώδης σύνδεσμος διακόπτεται στη περίπτωση που μεταξύ της υπαίτιας συμπεριφοράς του υπολόγου και του διαπιστωθέντος ελλείμματος της διαχείρισής του, μεσολαβούν γεγονότα οφειλόμενα σε πράξεις τρίτων και τα οποία, θεωρούμενα ως έκτακτα και ασυνήθιστα περιστατικά, είναι ικανά να επιφέρουν το ζημιογόνο αποτέλεσμα (Μπάλτα, 2016).

---

<sup>101</sup> Απόφαση IV Τμήμ. 974/2006

<sup>102</sup> Αποφάσεις Ολομ. Ελ.Συν. 2318/2012, 1551/2008, 509/2005 κ.λπ

#### 4.4.3 : Άλλες μορφές ευθύνης

Πέραν της δημοσιολογιστικής ευθύνης, κάθε δημόσιος υπάλληλος που παραβαίνει τα καθήκοντά του υπέχει αστική, πειθαρχική και ποινική ευθύνη.

Κατά πάγια νομολογία<sup>103</sup> του Ελ.Συν, η «*δημοσιολογιστική ευθύνη των υπολόγων για την ύπαρξη ελλείμματος στη διαχείριση τους είναι διαφορετική από την αστική ευθύνη, την οποία υπέχουν οι υπάλληλοι, οι οποίοι, χωρίς να είναι υπόλογοι, προξενούν θετική ζημία στο ν.π.δ.δ. με υπαίτιες, από δόλο ή βαρεία αμέλεια, πράξεις ή παραλείψεις κατά την εκτέλεση των υπηρεσιακών - μη διαχειριστικών - καθηκόντων τους, για την ύπαρξη της οποίας (ευθύνης), καθώς και για τον καταλογισμό της σχετικής ζημίας, κρίνει αποκλειστικά το Ελεγκτικό Συνέδριο, ύστερα από αίτηση του Γενικού Επιτρόπου της Επικρατείας, σύμφωνα με τις ανωτέρω διατάξεις του άρθρου 46 του Οργανισμού του*». Κατά συνέπεια των προαναφερομένων, η δημοσιολογιστική ευθύνη των υπολόγων προϋποθέτει διαχειριστική ευθύνη που προκύπτει από πράξεις διαχείρισης, εν αντιθέσει με την αστική ευθύνη που ανακύπτει από την προκληθείσα ζημία ορισμένης παράνομης ενέργειας ή παράλειψης του δημοσίου υπαλλήλου.

Συναφώς, η αστική ευθύνη των δημοσίων υπαλλήλων συνίσταται στη μείωση της περιουσίας του Δημοσίου ή της πρόκλησης ζημίας σε αυτή. Ειδικότερα, σύμφωνα με το άρθρο 68 παρ. 1 του ν. 4129/2013 «*Κάθε δημόσιος υπάλληλος, ανεξάρτητα από την κατά το άρθρο 44 ευθύνη των δημοσίων υπολόγων, ευθύνεται για κάθε θετική ζημία που επήλθε στο Δημόσιο από δόλο ή αμέλεια, εφόσον δεν ορίζεται διαφορετικά στις εκάστοτε ισχύουσες διατάξεις.*» Για να θεμελιωθεί η ως άνω ευθύνη του υπαλλήλου έναντι του Δημοσίου θα πρέπει να συντρέχουν οι εξής προϋποθέσεις: **α)** ιδιότητα δημοσίου υπαλλήλου στο πρόσωπο που προέβη στο ζημιογόνο γεγονός, **β)** πράξη ή παράλειψη αυτού σε συνάφεια με το υπηρεσιακό καθήκον, **γ)** υπαιτιότητα αυτού και **δ)** θετική ζημία του Δημοσίου συνιστάμενη στη μείωση της αξίας της περιουσίας του (Δημολιού, 2019). Τονίζεται, ότι τα άρθρα 68 και 69 του ν. 4129/2013 χρησιμοποιούνται από το Δημόσιο ως νομική βάση προκειμένου να θεμελιωθεί ευθύνη του ζημιώσαντος στην περίπτωση που υπάρχει δυσχέρεια στο να αποδειχθεί αν κάποιος δημόσιος υπάλληλος φέρει ταυτόχρονα και την ιδιότητα του υπολόγου.

<sup>103</sup> Απόφαση Ολομ. Ελ.Συν 1034/2011, IV Τμημ. 543/2007, I Τμημ. 1216/1990, 1620/1992 και V Τμημ. 1350/1997

Τέλος, ως αναφερθεί πως οι δημόσιοι υπόλογοι, σύμφωνα με τις επιμέρους διατάξεις πειθαρχικού Δικαίου που διέπουν τη νομική τους κατάσταση (Υπαλληλικός Κώδικας, Στρατιωτικού Κανονισμού δύναται να έχουν και πειθαρχική ευθύνη ή και ποινική αν η συμπεριφορά τους εμπίπτει στη νομοτυπική μορφή κάποιας ποινικής διάταξης (Μπάλας, 2016).

Σύμφωνα με το άρθρο 152 παρ.2 εδ. β' του ν. 4270/2014 ορίζεται ότι «*Εφόσον συντρέχει περίπτωση δόλου ή βαρείας αμέλειας του υπολόγου (άπιστη διαχείριση), πέραν των προηγούμενων μέτρων, ο υπόλογος ευθύνεται και πειθαρχικά.*» Η πειθαρχική ευθύνη του υπολόγου ως δημοσίου υπαλλήλου δεν πρέπει να συγχέεται με την δημοσιολογιστική του ευθύνη προς αποκατάσταση του προκληθέντος ελλείμματος, καθότι στηρίζεται σε διαφορετικό νομικό θεμέλιο.

Ομοίως διαφορετικό της δημοσιολογιστικής ευθύνης του υπολόγου είναι το ζήτημα της πιθανής ποινικής ευθύνης που δύναται να συντρέχει στο πρόσωπο αυτού. Μάλιστα, η αθωωτική απόφαση ποινικού δικαστηρίου δεν επιδρά στη θεμελίωση της δημοσιολογιστικής ευθύνης, η οποία είναι ανεξάρτητη και στηρίζεται σε διαφορετικές προϋποθέσεις (απόφαση Ολομ. ΕλΣυν 1034/2011).

#### 4.5 : ΕΛΕΓΧΟΣ ΚΑΙ ΕΠΟΠΤΕΙΑ ΕΠΙ ΤΩΝ ΔΗΜΟΣΙΩΝ ΥΠΟΛΟΓΩΝ

Όπως προαναφέρθηκε στην οικεία ενότητα του δευτέρου κεφαλαίου αναφορικά με τις διακρίσεις του δημοσιονομικού ελέγχου, ο έλεγχος των κρατικών δαπανών με κριτήριο το είδος των οργάνων από τα οποία ενεργείται διακρίνεται σε διοικητικό, κοινοβουλευτικό (πολιτικό) και δικαστικό δημοσιονομικό έλεγχο. Στη περίπτωση δε των δημοσίων υπολόγων που συνιστούν διαχειριστές του δημοσίου χρήματος, τούτοι υπάγονται στον έλεγχο και την εποπτεία τριών οργάνων. Συγκεκριμένα, κατά τα προβλεπόμενα στη διάταξη του άρθρου 150 παρ. 3 του ν. 4270/2014 εποπτεία και έλεγχο επί των δημοσίων υπολόγων ασκούν, **α) ο Υπουργός Οικονομικών**, εξαιρουμένων των υπολόγων των διαχειρίσεων χρηματικού και υλικού των Ενόπλων Δυνάμεων και του Υπουργού Δημόσια Τάξης και Προστασίας του Πολίτη για τους οποίους εφαρμόζονται οι ιδιαίτεροι κανονισμοί που διέπουν τις διαχειρίσεις αυτές, **β) ο οικείος διατάκτης**, που μπορεί να είναι Υπουργός, Γενικός Γραμματέας της Περιφέρειας (Συντονιστής Αποκεντρωμένης Διοίκησης), καθώς και κάθε άλλο εξουσιοδοτημένο όργανο δυνάμενο να αναλαμβάνει υποχρεώσεις σε βάρος των πιστώσεων του φορέα και να προσδιορίζει τις απαιτήσεις κατά του Δημοσίου

(άρθρο 20 παρ. 1 ν. 4270/2014) και γ) το Ελεγκτικό Συνέδριο, το οποίο όπως αναλύθηκε στις παραπάνω οικείες ενότητες, παραδοσιακή αρμοδιότητα του αποτελεί ο κατασταλτικός έλεγχος των λογαριασμών των δημοσίων υπολόγων .

Επομένως, διοικητικό - δημοσιονομικό έλεγχο επί των δημοσίων υπολόγων διενεργούν ο Υπουργός Οικονομικών και ο οικείος διατάκτης (άρθρο 150 ν. 4270/2014). Σύμφωνα με την εν λόγω σχετική διάταξη και στις δύο περιπτώσεις ελέγχου εφαρμόζονται οι διατάξεις περί οικονομικής επιθεώρησης του Υπουργείου Οικονομικών. Βέβαια, με το νόμο 3492/2006 (Φ.Ε.Κ Α΄210/05-10-2006) υπό τον τίτλο «*Οργάνωση συστήματος ελέγχου για τη διασφάλιση της χρηστής δημοσιονομικής διαχείρισης του Κρατικού Προϋπολογισμού και των εκτός του Κρατικού Προϋπολογισμού φορέων και άλλες διατάξεις*» επήλθε ριζική μεταβολή του μέχρι τότε συστήματος ελέγχου και εποπτείας των διαχειρίσεων των δημοσίων υπολόγων. Πιο συγκεκριμένα, με τη θέσπιση του εν λόγω νομοθετήματος, η υπηρεσία της οικονομικής επιθεώρησης αντικαταστάθηκε από τη Γενική Διεύθυνση Δημοσιονομικών Ελέγχων (Γ.Δ.Δ.Ε) η οποία υπάγεται διοικητικά στη Γενική Γραμματεία Δημοσιονομική Πολιτικής και κατ' επέκταση στο Υπουργείο Οικονομικών.

Επιπρόσθετα , όμως, κατά τη διάταξη του άρθρου 12 του εν λόγω νόμου, όπως τροποποιήθηκε με τους ν. 4081/2012 και ν. 4148/2013, με Κοινή Υπουργική Απόφαση των Υπουργών Διοικητικής Μεταρρύθμισης και Ηλεκτρονικής Διακυβέρνησης, Οικονομικών και του καθ' ύλην αρμόδιου Υπουργού συστάθηκαν μονάδες εσωτερικού ελέγχου σε όλα τα Υπουργεία και τις Αποκεντρωμένες Διοικήσεις της Χώρας, οι οποίες μονάδες ανήκουν απευθείας στον οικείο Υπουργό ή τον οικείο προϊστάμενο της Αποκεντρωμένης Διοίκησης του Κράτους. Στις μονάδες αυτές περιήλθε, μεταξύ άλλων αρμοδιοτήτων, ο οικονομικός και διαχειριστικός έλεγχος των δημοσίων υπολόγων και δημοσίων διαχειρίσεων που υπάγονται στο φορέα (άρθρο 12 παρ. 4β΄ν. 3492/2006), αρμοδιότητα, που ασκούνταν προηγουμένως από τους οικονομικούς επιθεωρητές.

Πλέον, τα ελεγκτικά όργανα που ορίζονται για τη διενέργεια των ως άνω ελέγχων είναι οι δημοσιονομικοί ελεγκτές (άρθρο 14 παρ. 1) καθώς επίσης και υπάλληλοι των Υ.Δ.Ε οι οποίοι ορίζονται από τον προϊστάμενο της Γ.Δ.Δ.Ε για την εκτέλεση συγκεκριμένου ελέγχου. Οι ανωτέρω δύναται να συνεπικουρούνται στο έργο τους από Βοηθούς Ελεγκτές, από αποσπασμένους στη Γ.Δ.Δ.Ε υπαλλήλους, καθώς και

από Εμπειρογνώμονες. Οι Εμπειρογνώμονες μπορεί να είναι δημόσιοι υπάλληλοι κατηγορίας ΠΕ ή ΤΕ και ιδιώτες, οι οποίοι είναι εγγεγραμμένοι στο Μητρώο Εμπειρογνωμόνων ή Ελεγκτικές Εταιρείες (άρθρο 14 παρ. 1). Στις αρμοδιότητες των προαναφερομένων οργάνων συμπεριλαμβάνεται και ο έκτακτος ή συμπληρωματικός έλεγχος των πάγιων προκαταβολών, καθώς και των δημοσίων υπολόγων και δημοσίων διαχειρίσεων (άρθρο 15 παρ.1). Επιπλέον, κατά τη διάταξη του άρθρου 15 παρ. 2 του εν λόγω νόμου οι Δημοσιονομικοί Ελεγκτές δύναται να θέτουν προσωρινά εκτός διαχείρισης, με αιτιολογημένη απόφαση, οποιονδήποτε δημόσιο υπόλογο στις κατά νόμο προβλεπόμενες περιπτώσεις, αλλά και να ορίζουν αναπληρωτή του δημοσίου υπολόγου που τίθεται, εκτός διαχείρισης. Ενδεικτικά αναφέρονται οι περιπτώσεις που ο υπόλογος αρνείται να εμφανίσει όλα τα βιβλία και στοιχεία της υπηρεσίας του, να εκθέσει ή να καταμετρήσει ενώπιων των ελεγκτών όλα τα χρήματα, ένσημα, υλικό ή άλλους τίτλους που βρίσκονται στη διαχείρισή του, να δώσει όλες τις ζητούμενες πληροφορίες καθώς και να υπογράψει τα πρωτόκολλα και λοιπά έγγραφα του διενεργούμενου ελέγχου.

Κατά τα ανωτέρω, σε περίπτωση ελέγχου δημοσίων υπολόγων και δημοσίων διαχειρίσεων, όταν διαπιστωθεί έλλειμμα, ενεργείται ή προτείνεται καταλογισμός σε βάρος των υπαιτίων (άρθρο 16 ιδίου νόμου), εφόσον η εξακριβωθείσα έλλειψη δεν αναπληρωθεί από τον υπόλογο εντός 48 ωρών, το καταλογισθέν σε βάρος του ποσό δε, βεβαιώνεται ως δημόσιο έσοδο χωρίς αναβολή και λαμβάνεται κάθε μέτρο για την εξασφάλιση των απαιτήσεων του Δημοσίου (άρθρο 152 παρ. 2 ν. 4270/2014).

Περαιτέρω, μια άλλη μορφή διοικητικού - δημοσιονομικού ελέγχου και εποπτείας επί των δημοσίων υπολόγων λογίζεται και ο έλεγχος από τον οικείους διατάκτες.

Σύμφωνα με το άρθρο 152 παρ. 3 του ν. 4770/2014 το έλλειμμα που παρουσιάζουν οι δημόσιοι υπόλογοι καταλογίζεται με ειδικά αιτιολογημένη απόφαση και από τους διαπιστώσαντες αυτό διατάκτες. Νομολογιακά έχει κριθεί ότι το Διοικητικό Συμβούλιο νοσοκομείου, ως διατάκτης αυτού, έχει την αρμοδιότητα καταλογισμού των υπολόγων για έλλειμμα που διαπιστώνεται στην ανατεθείσα σε αυτούς διαχείριση (απόφαση ΕΛΣυν IV Τμ. 368/2003). Σε κάθε περίπτωση όμως, επέρχεται καταλογισμός από το Ελεγκτικό Συνέδριο το αργότερο εντός δέκα (10) ετών από της υποβολής σε αυτό των δικαιολογητικών απόδοσης λογαριασμού της διαχείρισής τους. Η παρεμβολή του οικείου διατάκτη ως προσώπου που δύναται να



προβεί στον καταλογισμό του υπολόγου συνδέεται με το γεγονός ότι είναι το πρόσωπο εκείνο που δύναται λόγω θέσης του να διαπιστώσει το έλλειμμα νωρίτερα από τα λοιπά προαναφερόμενα διοικητικά όργανα. Ως εκ τούτου, καθίσταται ταχύτερος ο εντοπισμός οικονομικών αταξιών, αφετέρου, διασφαλίζονται τα συμφέροντα του φορέα καταλογίζοντας το ποσό του ελλείμματος στους υπαίτιους (Σαρμάς, 2003).

Διαφορετική βέβαια η περίπτωση των χρηματικών ενταλμάτων προπληρωμής, η αρμοδιότητα του διατάκτη υφίσταται στο στάδιο πριν από τη λήξη της προθεσμίας απόδοσης λογαριασμού και εκτείνεται μέχρι τη διαβίβαση των δικαιολογητικών της διαχείρισης στο Ελεγκτικό Συνέδριο, το οποίο καθίσταται ως το μόνο αρμόδιο όργανο είτε για τον καταλογισμό του υπολόγου με το μη σύννομο δαπανηθέν προϊόν του χρηματικού εντάλματος προπληρωμής, είτε για την απαλλαγή του, δια της θεώρησης των δικαιολογητικών απόδοσης λογαριασμού.

Επιπρόσθετα, διοικητικό - δημοσιονομικό έλεγχο στη διαχείριση των δημοσίων υπολόγων μπορούν να ενεργήσουν και άλλα όργανα της Διοίκησης, όπως οι Προϊστάμενοι των οικονομικών υπηρεσιών και των Ειδικών Ταμείων, που ενεργούν τον έλεγχο στους υφιστάμενους υπολόγους, για την καθημερινή εξακρίβωση του χρηματικού υπολοίπου της διαχείρισής τους (Ρίζος, 2015), καθώς επίσης ως διοικητικά όργανα για την άσκηση του ως άνω ελέγχου λογίζονται και οι Ειδικοί Επιθεωρητές Τελωνείων επί των τελωνειακών ταμιών. Πέραν αυτών, τα εντεταλμένα προς τούτο αρμόδια όργανα του Ελεγκτικού Συνεδρίου ενεργούν ως διοικητικά όργανα, όταν κατά τον έλεγχο των λογαριασμών των δημοσίων υπολόγων δύναται να τους παρέχονται πληροφορίες ή να ενεργούν επιτόπια έρευνα (άρθρο 38 παρ. 3 του ν. 4129/2013), είτε στο πλαίσιο της επιτηρήσεως των υπολόγων και των προς τούτο διαγραφόμενων διαδικασιών (άρθρο 61 παρ. 1 ν. 4129/2013), είτε όταν προβαίνουν στην εξακρίβωση του υπολοίπου του υλικού που υπάρχει στις αποθήκες στο τέλος της διαχειριστικής περιόδου ή οποτεδήποτε κρίνεται αναγκαίο (άρθρο 49 παρ. 2 του ν. 4129/2013).

Ολοκληρώνοντας, θα πρέπει να επισημανθεί ότι ο νομοθετικά προβλεπόμενος διοικητικός έλεγχος των υπολόγων δεν πρέπει να συγχέεται με τον δικαστικό έλεγχο που ενεργεί το Ελεγκτικό Συνέδριο. Η δε καθιερούμενη και συνταγματικά κατοχυρωμένη από το άρθρο 98 του Συντάγματος αρμοδιότητα του Ελεγκτικού Συνεδρίου προς καταλογισμό των υπολόγων δεν αναιρείται από τη συντρέχουσα

αρμοδιότητα άλλων οργάνων<sup>104</sup>. Ως εκ τούτου, ο διοικητικός καταλογισμός των δημοσίων υπολόγων ισχύει παράλληλα και όχι εναλλακτικά με τον δικαστικό καταλογισμό, όταν μάλιστα ληφθεί υπόψη ότι η αποκλειστική αρμοδιότητα του ελέγχου και του ορθώς έχειν της λογοδοσίας των διαχειριστών του δημοσίου χρήματος αλλά και της εκδίκασης διαφορών που ανακύπτουν από σχετικούς διοικητικούς ελέγχους ασκείται κατά συνταγματική επιταγή από το Ελεγκτικό Συνέδριο.

#### **4.6 : ΚΑΤΑΛΟΓΙΣΜΟΣ ΔΗΜΟΣΙΟΥ ΥΠΟΛΟΓΟΥ – Η ΠΕΡΙΠΤΩΣΗ ΤΟΥ ΕΛΕΓΚΤΙΚΟΥ ΣΥΝΕΔΡΙΟΥ**

##### **4.6.1 : Μορφή καταλογιστικής πράξης**

Σύμφωνα με τις καταστατικές του διατάξεις, το Ελεγκτικό Συνέδριο κατά τον καταστατικό έλεγχο των λογαριασμών των δημοσίων υπολόγων, μπορεί να καταλήξει είτε στο «ορθώς έχειν» των λογαριασμών είτε στην έκδοση καταλογιστικών πράξεων σε βάρος των υπευθύνων. Προϋπόθεση για την έκδοση αυτών των καταλογιστικών πράξεων αποτελεί η διενέργεια μη σύννομων δαπανών ή άλλων διαχειριστικών ανωμαλιών που ως εκ τούτου οδήγησαν στην ύπαρξη ελλείμματος στη διαχείριση του δημοσίου υπολόγου, αφετέρου η στοιχειοθέτηση της ευθύνης του υπολόγου και η αιτιώδης συνάφειά της με τη δημιουργία του ελλείμματος αποτελούν εξίσου προαπαιτούμενα στοιχεία για την έκδοση καταλογιστικών πράξεων. Βασική επιδίωξη του καταλογισμού είναι η επαναφορά της νομιμότητας στη δημοσιονομική τάξη μέσω της καταλογιστικής πράξης η οποία προσανατολίζεται ουσιαστικά στην αποκατάσταση του συνόλου του διαπιστωθέντος ελλείμματος, ανεξάρτητα από το επίπεδο ουσιώδους σφάλματος, έχει διαφορετικούς ευθυνόμενους για τη δημιουργία του ελλείμματος και μετά την έκδοσή της, η ορθότητα της αμφισβητείται με ειδική διαδικασία, ενώπιον του Ελεγκτικού Συνεδρίου ως αρμόδιου δικαστηρίου.

Στη περίπτωση δε που ο διενεργούμενος έλεγχος συνίσταται σε έλεγχο νομιμότητας και κανονικότητας σε συνδυασμό με χρηματοοικονομικό έλεγχο, για ολόκληρη την αντίστοιχη οικονομική χρήση, σε φορέα που διαχειρίζεται δημόσιο χρήμα και υπάγεται στον καταστατικό έλεγχο του Ελεγκτικού Συνεδρίου, ο αρμόδιος Επίτροπος, παράλληλα με την γνώμη ή την έκθεση στην οποία

<sup>104</sup> Απόφαση Ολομ. Ελ.Συν. 196/2010

αποσκοπεί ο έλεγχος, αποφαίνεται και για την ορθότητα ή μη των λογαριασμών της χρηματικής διαχείρισης του φορέα αυτού. Συνεπώς, ο ασκούμενος έλεγχος του Ελεγκτικού Συνεδρίου στους λογαριασμούς των δημοσίων υπολόγων διενεργείται μετά τη λήξη της διαχείρισής τους και συνίσταται σε έλεγχο νομιμότητας και κανονικότητας των δαπανών, πλην όμως δε μπορεί να επεκταθεί και στο κριτήριο της σκοπιμότητας της δαπάνης αφού ο έλεγχος της σκοπιμότητας των διοικητικών πράξεων εκφεύγει της αρμοδιότητας του Ελεγκτικού Συνεδρίου (άρθρο 28 παρ. 5 ν. 4129/2013).

Περαιτέρω, ακολουθούνται οι διατάξεις που αφορούν στην κήρυξη των λογαριασμών ως ορθώς εχόντων, η δε καταλογιστική πράξη κατά των υπολόγων για διαπιστούμενα ελλείμματα στη διαχείρισή τους, ενσωματώνεται στη σχετική πράξη του Επιτρόπου, με την οποία οι λογαριασμοί κηρύσσονται ως «*εν μέρει ορθώς έχοντες*»<sup>105</sup> ενώ δύναται να εκδοθεί χωριστή καταλογιστική πράξη σε βάρος του υπολόγου σε περιπτώσεις άλλων μορφών ελέγχου όπως είναι οι έκτακτοι ειδικοί ή θεματικοί ή οι στοχευμένοι έλεγχοι.

Κατόπιν των ανωτέρω, η εκδιδόμενη καταλογιστική πράξη αποτελεί την κατάληξη του ελέγχου της πλημμελούς χρηματικής διαχείρισης ενός υπολόγου, με την έκδοση της δε σηματοδοτείται η εκκίνηση της ειδικώς προβλεπόμενης διαδικασίας, η οποία βαίνει παράλληλα προς τα λοιπά στάδια του ελέγχου.

#### **4.6.2 : Αντικείμενο και υποκείμενα του καταλογισμού**

Ο δημοσιονομικός καταλογισμός είναι ο καταλογισμός ποσών δημοσιονομικών ελλειμμάτων, ελλείψεων δηλαδή είτε δημοσίων χρημάτων είτε δημοσίων αξιών είτε δημοσίων υλικών. Αυτός επιβάλλεται, κατά κανόνα, μετά από σχετικό δημοσιονομικό έλεγχο, είτε από το αρμόδιο όργανο<sup>106</sup> του Ελεγκτικού Συνεδρίου είτε από όργανα της διοίκησης<sup>107</sup> (Καρακίδης, 2017). Όπως προαναφέρθηκε, με τον καταλογισμό επιδιώκεται η αποκατάσταση του ελλείμματος που διαπιστώνεται

<sup>105</sup> Βλ. άρθρο 46 του ν. 4129/2013 (Κώδικας Νόμων για το Ελεγκτικό Συνέδριο) και άρθρο 3 της αριθμ. ΦΓ8/28754/27-4-2015 απόφασης της Ολομέλειας του ΕλΣυν (Φ.Ε.Κ Β'/1676/ 11-08-2015) και το επισυναπτόμενο στην απόφαση αυτή υπόδειγμα πράξης Α2 (Πράξη ελέγχου απολογισμού νομικού προσώπου και καταλογισμού υπολόγων λόγω διαπίστωσης ελλειμμάτων, Διαθέσιμο στο : [file:///C:/Users/Master/Downloads/document%20\(3\).pdf](file:///C:/Users/Master/Downloads/document%20(3).pdf), (16-12-2019)

<sup>106</sup> Αρμόδιο όργανο για όλες τις προπαρασκευαστικές του καταλογισμού ενέργειες καθώς και της έκδοσης καταλογιστικής πράξης είναι ο Επίτροπος της Υπηρεσίας της Κεντρικής Υπηρεσίας ή ο αρμόδιος Επίτροπος των Περιφερειακών Υπηρεσιών του Ελεγκτικού Συνεδρίου, σύμφωνα με το νομοθετικό πλαίσιο που διέπει τον καθορισμό της αρμοδιότητας των Υπηρεσιών Επιτρόπων (άρθρο 38 ν. 4129/2013 ΚΝΕΣ).

<sup>107</sup> Βλ. όπως υποσημείωση 66

στους λογαριασμούς χρηματικής διαχείρισης των δημοσίων υπολόγων από την διενέργεια μη νόμιμων ή μη κανονικών δαπανών, από την απώλεια περιουσιακών στοιχείων, από την χρηματική αποστέρηση του φορέα, από έλλειψη αξιών και υλικού καθώς και από την παράλειψη είσπραξης των νομίμως οφειλομένων εσόδων (άρθρο 152 ν. 4770/2014). Ωστόσο για την αποκατάσταση του ελλείμματος μπορεί να μην είναι πάντα υπεύθυνος ο υπόλογος αλλά μπορεί και άλλα πρόσωπα που ενέχονται στη διαχείριση. Έτσι υποκείμενα του καταλογισμού είναι ο οικείος υπόλογος, αυτός δηλαδή που είτε βάσει νόμου είτε βάσει σχετικής σύμβασης είτε εν τοις πράγμασι διαχειρίστηκε τα χρήματα ή τις αξίες ή τα υλικά στα οποία διαπιστώνεται το έλλειμμα, από κοινού ενδεχομένως με αυτούς που συνέβαλαν, ως συνευθυνόμενοι, στη δημιουργία του ελλείμματος. Επίσης, είναι και αυτός που απλώς έλαβε αχρεωστήτως το ποσό του ελλείμματος, χωρίς να έχει εμπλακεί στη διαχείριση των οικείων χρημάτων ή αξιών ή υλικών (ο οικείος αχρεωστήτως λαβών). Συνεπώς σε περίπτωση που διαπιστωθεί έλλειμμα κατά τα ανωτέρω στους λογαριασμούς καταλογίζονται εις ολόκληρον όλα τα ανωτέρω πρόσωπα καθώς και κάθε ευθυνόμενος που συνέβαλλε στην πρόκληση δημοσιονομικής ανεπάρκειας, ανάλογα βέβαια με την ευθύνη του έκαστου και σύμφωνα με τις κείμενες διατάξεις. Μάλιστα, σε περίπτωση θανάτου του ευθυνόμενου προσώπου πριν την έκδοση καταλογιστικής πράξης, το χρέος του υπολόγου από ελλειμματική διαχείριση καταλογίζεται σε βάρος των κληρονόμων του, όπως αυτοί προκύπτουν από τα κατάλληλα νομιμοποιητικά έγγραφα, κατά το λόγο της κληρονομικής τους μερίδας<sup>108</sup>.

Σημειωτέον, ότι πλην του ελλείμματος, με την καταλογιστική πράξη καταλογίζονται και προσαυξήσεις σε βάρος του ελλειμματία υπολόγου ή συνευθυνόμενου που καθορίζονται από τις εκάστοτε ισχύουσες διατάξεις για το δημόσιο λογιστικό και για την είσπραξη των δημοσίων εσόδων<sup>109</sup> (άρθρο 46 ν. 4129/2013 ΚΝΕΣ).

<sup>108</sup> Αποφάσεις ΕλΣυν VII Τμημ. 2663/2006 & 2292/2014

<sup>109</sup> Σε περίπτωση παράλειψης είσπραξης οι προσαυξήσεις αυτές υπολογίζονται από τότε που ο υπόλογος όφειλε να ενεργήσει την είσπραξη, για δε την παράλειψη εισαγωγής της εισπράξεως στο Δημόσιο Ταμείο, από τότε που αυτός όφειλε να εισάγει τα εισπραχθέντα στο Δημόσιο Ταμείο. Σε περίπτωση ελλείμματος, οι προσαυξήσεις υπολογίζονται από την ημέρα κατά την οποία εξακριβώθηκε ότι έλαβε χώρα το έλλειμμα και εφόσον η εξακρίβωση αυτή καθίσταται αδύνατη, από τότε που ανακαλύφθηκε κατά την επιθεώρηση ή την παράδοση της διαχείρισης του υπολόγου το έλλειμμα. Αν η εξακρίβωση του ελλείμματος γίνεται μετά τη λήξη του οικονομικού έτους στη διαχείριση του οποίου αναφέρεται το έλλειμμα και είναι αδύνατος ο

#### 4.6.3 : Διαδικασία καταλογισμού

##### 4.6.3.1 : Σύνταξη Φύλλου Μεταβολών και Ελλείψεων

Γίνεται ανπληπτό όπι μετά την υποβολή των δικαιολογητικών στο Ελεγκτικό Συνέδριο ξεκινά ο κατασταλτικός έλεγχος των λογαριασμών των δημοσίων υπολόγων. Αν κατά τον έλεγχο αυτό προκύψουν αμφιβολίες ή διαπιστωθούν ελλείψεις για τη νομιμότητα και κανονικότητα της δαπάνης, συντάσσεται από την αρμόδια υπηρεσία Επιτρόπου έκθεση η οποία καλείται Φύλλο Μεταβολών και Ελλείψεων<sup>110</sup> (Φ.Μ.Ε). Ακολούθως, η εν λόγω έκθεση αποστέλλεται στον ελεγχόμενο υπόλογο όπου μέσω αυτής ενημερώνεται για την πλημμέλεια που του αποδίδεται και τον καλεί να παράσχει τις απαιτούμενες πληροφορίες αλλά και να προσκομίσει τα ζητηθέντα στοιχεία που κρίνονται απαραίτητα προκειμένου να επιφέρουν στο λογαριασμό του τις αναγκαίες διορθώσεις που θα συντείνουν στην αναπλήρωση της διαπιστούμενης έλλειψης. Η προθεσμία συμμόρφωσης που τάσσεται στον ελεγχόμενο δεν μπορεί να ξεπερνά τις δεκαπέντε (15) ημέρες, η οποία δύναται να παραταθεί για εύλογο χρονικό διάστημα (άρθρο 38 παρ. 4 ν. 4129/2013) κατ' επιταγή της συνταγματικής διάταξης, σύμφωνα με την οποία προβλέπεται το δικαίωμα προηγούμενης ακρόασης του διοικούμενου<sup>111</sup> (αρ. 20 παρ.2 του Συντάγματος).

Έτσι με την ολοκλήρωση της διαδικασίας των Φ.Μ.Ε δύο τινά συμβαίνουν, είτε δεν διαπιστώνονται ουσιώδεις ελλείψεις οπότε και η εκδιδόμενη πράξη είναι απαλλακτική, έχοντας θετική έκβαση για τον υπόλογο, είτε ο αρμόδιος Επίτροπος προβαίνει εντός εύλογου χρόνου στην έκδοση αιτιολογημένης καταλογιστικής πράξης όταν οι εξηγήσεις του ευθυνόμενου κρίνονται αβάσιμες ή η ταχθείσα στον

---

προσδιορισμός της ημέρας ή του μήνα που έλαβε χώρα τούτο, οι προσαυξήσεις υπολογίζονται από τη λήξη του οικονομικού έτους της διαχείρισης (άρθρο 46 του ν. 4129/2013 ΚΝΕΣ).

<sup>110</sup> Σύμφωνα με το εγχειρίδιο του Ελεγκτικού Συνεδρίου που αναφέρεται στον καταλογισμό, στο Φ.Μ.Ε απαιτείται : 1) να προσδιορίζεται ο ευθυνόμενος και η νομική βάση της ευθύνης του, 2) να περιγράφονται αναλυτικά τα κρίσιμα πραγματικά περιστατικά, 3) να αναφέρεται με σαφήνεια η πλημμέλεια που του αποδίδεται και 4) να προσδιορίζεται το ύψος της ευθύνης του, με αναφορά – ανάλογα με την περίπτωση – σε συγκεκριμένα παραστατικά δαπανών (χρηματικά εντάλματα κ.λ.π). Διαθέσιμο στο : [https://www.elsyn.gr/sites/default/files/%CE%9A%CE%95%CE%A6.9%20%20%CE%9A%CE%91%CE%A4%CE%91%CE%9B%CE%9F%CE%93%CE%99%CE%A3%CE%9C%CE%9F%CE%A3%203-8-2016\\_signed.pdf](https://www.elsyn.gr/sites/default/files/%CE%9A%CE%95%CE%A6.9%20%20%CE%9A%CE%91%CE%A4%CE%91%CE%9B%CE%9F%CE%93%CE%99%CE%A3%CE%9C%CE%9F%CE%A3%203-8-2016_signed.pdf), (17-12-2019)

<sup>111</sup> Η κοινοποίηση του Φ.Μ.Ε στον ευθυνόμενο αποσκοπεί πέραν της ενημέρωσής του για αναπλήρωση του ελλείμματος αλλά και στην ικανοποίηση του δικαιώματος του για προηγούμενη ακρόαση, συνεπώς αποτελεί ουσιώδη τύπο της διαδικασίας, η παράλειψη του οποίου δύναται να οδηγήσει ακόμα και σε δικαστική ακύρωση της καταλογιστικής πράξης.

ελεγχόμενο προθεσμία για να απαντήσει επί του κοινοποιούμενου σε αυτόν Φ.Μ.Ε παρέρχεται άπρακτη.

#### 4.6.3.2 : Έκδοση καταλογιστικής πράξης – Περιεχόμενο - Τεκμηρίωση

Κατά το στάδιο της κρίσης επί των λογαριασμών των υπολόγων τα αρμόδια όργανα του Ελεγκτικού Συνεδρίου αποφαίνονται για την ορθότητα των λογαριασμών ή καταλογίζουν τον υπόλογο. Όπως προαναφέρθηκε, σε περίπτωση διαπίστωσης ελλείμματος της ελεγχόμενης διαχείρισης, τα ελεγκτικά όργανα κοινοποιούν στον υπόλογο Φύλλο Μεταβολών και Ελλείψεων και ακολουθείται η δικαστική διαδικασία ενώπιον των σχηματισμών του Ελεγκτικού Συνεδρίου.

Περαιτέρω, στο άρθρο 152 παρ. 3 του ν. 4270/2014 αναφέρεται ότι το έλλειμμα που παρουσιάζουν οι υπόλογοι καταλογίζεται με ειδικά αιτιολογημένη απόφαση πέραν από τα διοικητικά όργανα που το διαπίστωσαν αλλά και σε κάθε περίπτωση από το Ελεγκτικό Συνέδριο, το αργότερο εντός δέκα (10) ετών από της υποβολής σε αυτό των δικαιολογητικών απόδοσης λογαριασμού της διαχείρισής τους. Η αναφερόμενη *ειδικά αιτιολογημένη απόφαση* αποτελεί την λεγόμενη καταλογιστική πράξη η οποία ως δυσμενής ατομική διοικητική πράξη έχει άμεση νομική ισχύ, είναι άμεσα δεσμευτική για τον καταλογιζόμενο και έχει εκτελεστικότητα (Παπαδημόπουλος, 2019). Υπό το πρίσμα αυτό, η καταλογιστική πράξη για να εκδοθεί νόμιμα θα πρέπει να αιτιολογείται ειδικά και εμπειριστατωμένα. Άλλωστε, τόσο η ειδική και εμπειριστατωμένη αιτιολογία (άρθρο 17 του Κώδικα Διοικητικής Διαδικασίας) όσο και η τήρηση του δικαιώματος προηγούμενης ακρόασης του διοικούμενου (άρθρο 20 παρ. 2 Σ) συνιστούν ουσιώδεις τύπους για την έκδοση μια πράξης (Ακριβοπούλου & Ανθόπουλος, 2015). Επιπλέον, η ειδική και εμπειριστατωμένη αιτιολογία επιβάλλεται και σε κάθε δικαστική απόφαση κατ'επιταγή της συνταγματικώς κατοχυρωμένης αρχής της αιτιολόγησης των δικαστικών αποφάσεων (άρθρο 93 παρ. 3 Σ).

Εν προκειμένω, η καταλογιστική πράξη πρέπει να είναι αιτιολογημένη κατά τέτοιο τρόπο ώστε από τα διαλαμβανόμενα στο σώμα της να προκύπτει σαφώς η νομική θεμελίωση και η αιτία του καταλογισμού, με προσδιορισμό έστω και επιγραμματικά της ιστορικής και νομικής βάσης του καταλογισμού με ειδική αναφορά στο Φ.Μ.Ε και αν είναι απαραίτητο, σε άλλα έγγραφα του ελέγχου<sup>112</sup>. Ειδικότερα, κατά πάγια

<sup>112</sup> Βλ. όπως υποσημείωση 110

νομολογία<sup>113</sup> του ΕλΣυν κρίνεται απαραίτητο, η καταλογιστική πράξη καθώς και ο ειδικός φάκελος τεκμηρίωσης που συμπληρώνει την αιτιολογία της πράξης να περιλαμβάνει όλα τα ουσιώδη και πραγματικά περιστατικά από τα οποία να προκύπτει το πρόσωπο του καταλογιζόμενου, η ιδιότητα αυτού ως δημοσίου υπολόγου καθώς και τα στοιχεία εκείνα που θεμελιώνουν την ύπαρξη του ελλείμματος, τον τρόπο που προέκυψε και διαπιστώθηκε αυτό, το χρόνο δημιουργίας του καθώς και οποιοδήποτε άλλο στοιχείο από το οποίο να προκύπτει η αιτιώδης συνάφεια μεταξύ της διαχειρίσεως του υπολόγου και του υφιστάμενου ελλείμματος. Επιπρόσθετα, στη καταλογιστική πράξη θα πρέπει να αναφέρεται και το ύψος του καταλογιζόμενου ποσού με τις τυχόν προσαυξήσεις του καθώς και τα ένδικα μέσα που μπορούν να ασκηθούν κατά της πράξης αυτής αναγράφοντας και τη σχετική προθεσμία άσκησης αυτών.

Σε διαφορετική περίπτωση, όταν η πράξη πάσχει από αοριστία και γενικότητα που καθιστά ελλιπή την ιστορική και νομική αιτία του καταλογισμού, έχει ως συνέπεια την ακυρότητα της καταλογιστικής πράξης λόγω πλημμελούς αιτιολογίας (Πικραμένος 2012).

#### **4.6.4 : Ένδικη προστασία του υπολόγου έναντι καταλογιστικών πράξεων**

Η εκδίκαση των ένδικων μέσων για διαφορές που προκύπτουν από τον έλεγχο των λογαριασμών των δημοσίων υπολόγων αποτελεί δικαιοδοτική αρμοδιότητα του Ελεγκτικού Συνεδρίου σύμφωνα με το άρθρο 98 παρ. 1 εδ στ' του Συντάγματος. Τη δικαστική του δικαιοδοσία το Ελεγκτικό Συνέδριο σχετικά με τις παραπάνω διαφορές ασκεί με την Ολομέλεια του, τα Τμήματα και τα Κλιμάκια και τα προβλεπόμενα ένδικα μέσα.

Περαιτέρω, στο πλαίσιο άσκησης του κατασταλτικού ελέγχου των λογαριασμών των δημοσίων υπολόγων, οι εκδιδόμενες καταλογιστικές πράξεις των αρμόδιων Επιτρόπων του Ελεγκτικού Συνεδρίου υπόκεινται σε ένδικα βοηθήματα και μέσα όπως αυτά προβλέπονται και ρυθμίζονται στις διατάξεις του Κώδικα Νόμων του Ελεγκτικού Συνεδρίου (ν. 4129/2013). Το κύριο τακτικό εισαγωγικό βοήθημα της δίκης ενώπιον του Ελεγκτικού Συνεδρίου στο ως άνω πλαίσιο είναι το βοήθημα της έφεσης από όποιον έχει έννομο προς τούτο συμφέρον (άρθρο 80 ν. 4129/2013),

<sup>113</sup> Αποφάσεις Ολομ. ΕλΣυν 1396/200, 1999/2008, 1894/2009, 1721/2009, 2325/2012, 2715/2014, VII Τμημ. 4633/2014 κ.α

δηλαδή υπολόγους, συνευθυνόμενους ή τους καθολικούς αυτών διαδόχους κ.λ.π. όσο και από το Γενικό Επίτροπο της Επικράτειας στο Ελεγκτικό Συνέδριο, στον οποίο και κοινοποιούνται, επίσης, προς τούτο, οι σχετικές πράξεις (Ρίζος, 2015). Σύμφωνα με τη Μπάλτα (2016) η έφεση αποτελεί το ένδικο βοήθημα, το οποίο επιδιώκει την εξαφάνιση ή μεταρρύθμιση της προβαλλόμενης καταλογιστικής πράξης και ασκείται ενώπιον του αρμόδιου Τμήματος του Ελεγκτικού συνεδρίου. Η προθεσμία ασκήσεώς ορίζεται στις εξήντα (60) ημέρες, η οποία αρχίζει από την επίδοση ή την καθ' οιονδήποτε τρόπο περιέλευση ή την αποδεδειγμένη πλήρη γνώση της καταλογιστικής πράξης. Ο έλεγχος επί της εφέσεως είναι σύμφωνα με την Ακριβοπούλου & Ανθόπουλο (2015) έλεγχος νομιμότητας και ουσίας, δεδομένου ότι μέσω αυτής όπως αναφέρει η Μπάλτα (2016) η επιδικη διαφορά από καταλογισμό άγεται σε πρωτόδικη δικαστική κρίση, δηλαδή ελέγχεται μια δημοσιονομική – διοικητική καταλογιστική πράξη και όχι δικαστική απόφαση. Έτσι, με την άσκηση της έφεσης εκδικάζεται η υπόθεση σε πρώτο και τελευταίο βαθμό, εξαντλείται η αρμοδιότητα του οργάνου που εξέδωσε την καταλογιστική πράξη<sup>114</sup> και η απόφαση που εκδίδεται καθίσταται οριστική. Ωστόσο, δύναται να ασκηθεί ενώπιον του τμήματος που εξέδωσε απόφαση επί έφεσης, αίτηση αναθεώρησης κατά την εν λόγω απόφαση και μόνο στη περίπτωση των αναφερομένων στο νόμο λόγων<sup>115</sup>. Σε αυτό το σημείο κρίνεται εύλογο να αναφερθεί ότι το ως άνω ένδικο μέσο της αναθεώρησης αποφάσεων τμημάτων, στο οποίο υπόκεινται οι οριστικές αποφάσεις τούτων, διαφέρει από την αίτηση αναθεώρησης κατά καταλογιστικών πράξεων του Επιτρόπου του Ελεγκτικού Συνεδρίου.

Συνεπώς, πέραν του προαναφερόμενου ένδικου βοηθήματος της έφεσης κατά πράξεων καταλογισμού των Επιτρόπων του ΕΛΣυν, επιτρέπεται να ασκηθεί το ένδικο βοήθημα της αναθεώρησης πράξεων. Η αίτηση αναθεώρησης ασκείται είτε από τον Γενικό Επίτροπο της Επικράτειας στο Ελεγκτικό Συνέδριο, είτε από τους υπόχρεους υπολόγους, είτε από τους εγγυητές τους, είτε, αυτεπαγγέλτως, από το Ελεγκτικό Συνέδριο (άρθρο 48, παρ. 1 ν. 4129/2013). Η αίτηση αναθεώρησης από τον έχοντα έννομο συμφέρον δημόσιο υπόλογο, επιτρέπεται να ασκηθεί μέσα σε προθεσμία ενός (1) έτους από την κοινοποίηση σε αυτόν της προσβαλλόμενης πράξης. Λόγοι άσκησης αναθεώρησης είναι η πλάνη περί τα πραγματικά γεγονότα

---

<sup>114</sup> Άρθρο 80 παρ. 3 του ν. 4129/2013

<sup>115</sup> Άρθρο 89 ν. 4129/2013



ή η ύπαρξη λόγω λογιστικού λάθους, η παροχή νέων κρίσιμων εγγράφων, η στήριξη της προσβαλλόμενης πράξης σε καταθέσεις μαρτύρων που καταδικάστηκαν για ψευδορκία ή απαλλάχθηκαν αλλά η ψευδορκία αναγνωρίστηκε δικαστικά καθώς και η στήριξη της πράξης σε πλαστά έγγραφα, εφόσον η πλαστογραφία αναγνωρίστηκε δικαστικά έστω και στο σκεπτικό της δικαστικής απόφασης ή του βουλεύματος (άρθρο 48 παρ. 3 ΚΝΕΣ).

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 Ελεγκτικό Συνέδριο μέσα στην ίδια προθεσμία, η οποία αρχίζει από τότε που το Ελεγκτικό Συνέδριο έλαβε γνώση ότι αναγνωρίστηκε δικαστικά η πλαστότητα των εγγράφων ή η ψευδορκία (άρθρο 48, παρ. 4 ΚΝΕΣ).

Η αίτηση αναθεώρησης δεν αναστέλλει την εκτέλεση της προσβαλλόμενης πράξης ενώ δεν επιτρέπεται η αναθεώρηση πράξης που έχει εκδοθεί ύστερα από άσκηση αίτησης αναθεώρησης. Επίσης δεν είναι δεκτή αίτηση αναθεώρησης, που στηρίζεται σε άλλο λόγο, για κεφάλαια της πράξης για τα οποία έχει ήδη ασκηθεί η αίτηση αναθεώρησης<sup>116</sup>.

Επιπλέον, η Ολομέλεια του Ελεγκτικού Συνεδρίου δύναται να εκδικάζει αναιρέσεις που ασκούνται κατά των οριστικών αποφάσεων των τμημάτων του<sup>117</sup>. Οι λόγοι που αφορούν στην άσκηση αναίρεσης είναι είτε η νομιμότητα της σύνθεσης του Τμήματος που δίκασε, είτε η διαδικασία που ακολουθήθηκε στο δικαστήριο, είτε η εσφαλμένη ερμηνεία ή πλημμελή εφαρμογή του νόμου που διέπει την συγκεκριμένη υπόθεση. Αν η αναίρεση γίνει δεκτή για λόγους εσφαλμένης ερμηνείας ή πλημμελούς εφαρμογής του νόμου, η Ολομέλεια κρατά την υπόθεση και αποφασίζει επ' αυτής. Ειδάλλως, όταν η αναίρεση αφορά την νομιμότητα της σύνθεσης και της διαδικασίας, αυτή παραπέμπεται στο αρμόδιο Τμήμα που την εξέδωσε για την εκ νέου εξέτασή της<sup>118</sup>.

Η δυνατότητα άσκησης αναίρεσης η οποία παρέχεται αφενός στο πλαίσιο του θεμελιώδους δικαιώματος για παροχή δικαστικής προστασίας, που κατοχυρώνεται στα άρθρα 20 παρ. του Συντάγματος και 6 παρ. 1 της Ευρωπαϊκής Σύμβασης

<sup>116</sup> Άρθρο 48 παρ. 2 και 6 ν. 4129/2013

<sup>117</sup> Άρθρο 86 ν. 4129/2013

<sup>118</sup> Άρθρο 87 ν. 4129/2013

Δικαιωμάτων του Ανθρώπου (Ε.Σ.Δ.Α), αφετέρου με το ένδικο μέσο της αίτησης αναίρεσης επιδιώκονται, εκτός από την παροχή δικαστικής προστασίας και σκοποί δημοσίου συμφέροντος, όπως είναι η εξασφάλιση της ενότητας της νομολογίας και η ασφάλεια δικαίου<sup>119</sup>

---

<sup>119</sup> Απόφαση Μείζων Ολομέλειας Ελεγκτικού Συνεδρίου 1269/2018

## ΚΕΦΑΛΑΙΟ 5<sup>ο</sup> : ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑΤΑ – ΠΡΟΤΑΣΕΙΣ – ΜΕΛΛΟΝΤΙΚΗ ΕΡΕΥΝΑ

Οι κρατικές δαπάνες πρέπει να βασίζονται σε ένα αποτελεσματικό σύστημα δημοσιονομικής διαχείρισης και ελέγχου που να αποσκοπεί στην ορθή χρήση του δημοσίου χρήματος, η οποία χρήση ουσιαστικά συντελείται μέσω των πράξεων εκτέλεσης του κρατικού προϋπολογισμού. Το Ελεγκτικό Συνέδριο ως Ανώτατο Δημοσιονομικό Δικαστήριο με μακρά ελεγκτική και δικαστική παράδοση, ασκεί ως εξωτερικός ελεγκτής τον δημοσιονομικό έλεγχο των δημοσίων δαπανών των φορέων του ελληνικού δημόσιου τομέα.

Μέχρι πρόσφατα, οι συνταγματικές οργανωμένες ελεγκτικές του αρμοδιότητες αναλύονταν σε τρεις βασικές και ισότιμα κατοχυρωμένες μορφές δημοσιονομικής εποπτείας, ήτοι, του προληπτικού ελέγχου των κρατικών δαπανών, του προσυμβατικού ελέγχου των δημοσίων διοικητικών συμβάσεων καθώς και του κατασταλτικού ελέγχου που αποτελεί και την παραδοσιακή ελεγκτική αρμοδιότητα του Σώματος, κατά τον οποίο ελέγχονται οι λογαριασμοί των δημοσίων υπολόγων, δηλαδή όπως αναλύθηκε εκτενώς στο οικείο κεφάλαιο, προσώπων που διαχειρίζονται χρήματα, αξίες ή υλικό του δημοσίου έχοντας ή μη, νόμιμη εξουσιοδότηση.

Ωστόσο, νέες νομοθετικές ρυθμίσεις επήλθαν στο ελληνικό εγχώριο δημοσιονομικό σύστημα οι οποίες τροποποίησαν το καθεστώς ελέγχου διαχείρισης και εποπτείας των κρατικών δαπανών από το Ελεγκτικό Συνέδριο καταργώντας από 01-01-2017 τον προληπτικό έλεγχο αυτών, έλεγχος ο οποίος ασκείται πλέον από τις Οικονομικές υπηρεσίες των φορέων που τις πραγματοποιούν ενώ προσδιορίστηκε επίσης η 31-01-2019 ως ρητή ημερομηνία κατάργησης του εν λόγω ελέγχου και των δαπανών των Οργανισμών Τοπικής Αυτοδιοίκησης και των νομικών προσώπων. Η αντισυνταγματική τροποποίηση της σχετικής αυτής διάταξης στο πλαίσιο της πραγμάτωσης της κατάργησης του προληπτικού ελέγχου, εντάσσεται σε μια ευρύτερη στροφή παραδείγματος που συντελείται στο πεδίο του ελέγχου των δημοσίων δαπανών θέτοντας ως στόχο την απλούστευση και ενίσχυση της αποτελεσματικότητας του στρέφοντας το ενδιαφέρον στους κατασταλτικούς ελέγχους οι οποίοι μειονεκτούσαν ως χρονικά απομακρυσμένοι και αναποτελεσματικοί. Άλλωστε, και στο κοινοτικό σύστημα δημοσιονομικής εποπτείας, ο προληπτικός έλεγχος έχει απαλειφθεί καθότι αξιολογήθηκε ότι οι

διατάκτες θα έπρεπε να επιβαρύνονται την ευθύνη των πράξεων τους καθώς και της οργάνωσης του συστήματος εσωτερικού ελέγχου. Συνεπώς, στο επίπεδο της εκτελεστικής εξουσίας μεταβιβάζεται ένα σημαντικό μέρος της δημοσιονομικής ευθύνης από τον εξωτερικό ελεγκτή στο εσωτερικό του κράτους, προϋποθέτοντας την πλήρη ενεργοποίηση των υπηρεσιών εσωτερικού ελέγχου και την ενίσχυση της υπευθυνότητας από τις ίδιες τις οικονομικές υπηρεσίες των φορέων και τους προϊσταμένους τους. Σε αντίθεση βέβαια, αρκετοί μελετητές του Δημοσιονομικού Δικαίου υποστηρίζουν και αναδεικνύουν τη μέγιστη σημασία του προληπτικού ελέγχου των κρατικών δαπανών αφού ελάμβανε χώρα κατά τη χρονική στιγμή πριν από την εκταμίευση του δημοσίου χρήματος, προλαμβάνοντας έτσι την εκτέλεση μιας μη σύννομης δαπάνης ενώ παράλληλα παρείχε προστασία στους διατάκτες, λειτουργώντας αφετέρου και ως ασπίδα προστασίας των δημοσίων υπολόγων από καταλογισμούς εις βάρος τους για δαπάνες, που ενδεχομένως να κριθούν ως μη νόμιμες κατά τη διάρκεια του κατασταλτικού ελέγχου.

Περαιτέρω, ιδιαίτερη σημασία προσδίδεται στο αντικείμενο του κατασταλτικού ελέγχου όπου πλην της νομιμότητας και κανονικότητας της σχετικής διαχείρισης εκ μέρους των υπολόγων, το Ελεγκτικό Συνέδριο επικεντρώνεται περιπλέον τόσο στη τήρηση ορισμένων αρχών όσο και στην αφοσίωση διαφορετικών διαχειριστικών κριτηρίων που συμβάλλουν σε ένα αποτελεσματικό σύστημα δημοσιονομικής διαχείρισης και ελέγχου. Συναφώς το Ελεγκτικό Συνέδριο έχει ήδη επεκτείνει το εύρος του ελεγκτικού του έργου εισάγοντας το κριτήριο της χρηστής δημοσιονομικής διαχείρισης η οποία αποτελεί σύγχρονο κριτήριο στη κατ'επέκταση άσκηση του δημοσιονομικού και ειδικότερα του κατασταλτικού ελέγχου. Η αρχή της χρηστής δημοσιονομικής διαχείρισης αποτελεί μεν καινοτομία για τον ελληνικό κατασταλτικό έλεγχο των λογαριασμών, πλην όμως αποτελεί και προσπάθεια εναρμόνισης της ελληνικής νομοθεσίας και ελεγκτικής επιστήμης σε σχέση με το ευρωπαϊκό δημοσιονομικό πλαίσιο.

Έτσι, στον απόηχο της κατάργησης του προληπτικού ελέγχου των δαπανών από το ΕΛΣυν καθώς και δεδομένης της ανάγκης διεύρυνσης του δημοσιονομικού ελέγχου, το ελεγκτικό του ενδιαφέρον μετατοπίζεται πλέον τόσο στο κατασταλτικό έλεγχο όσο και σε μια σειρά πρωτοφανών και καινοτόμων μορφών ελέγχου, δίνοντας ιδιαίτερη βαρύτητα στον έλεγχο της συνολικής αξιολόγησης της διαχείρισης

των λογαριασμών, με έμφαση στην αποδοτικότητα, η οποία θα κρίνεται κατασταλτικά εκ του αποτελέσματος.

Επί τούτοις, ο θεσμός των δημοσίων υπολόγων που αποτελεί παραδοσιακά τον θεματοφύλακα της ορθής διαχείρισης του δημοσίου χρήματος και πραγματοποίησης των πληρωμών του δημοσίου και που μέσα στον οποίο περικλείονται τα κατεξοχήν κεντρικά πρόσωπα του κατασταλτικού ελέγχου, οφείλει να εναρμονισθεί στις νέες προαναφερόμενες εξελίξεις αλλά και απαιτήσεις της αποτελεσματικής και πρωτίστως της αποδοτικής χρήσης της δημόσιας δαπάνης.

Υπό αυτό το πρίσμα, κρίνεται απαραίτητο να αναδιατυπωθεί τόσο η έννοια του δημοσίου υπολόγου, όσο και η έννοια του ελλείμματος στοιχείο που θεμελιώνει δημοσιολογιστική ευθύνη στο πρόσωπο του υπολόγου. Από την εφαρμογή της διάταξης που προβλέπει τον καταλογισμό, συχνά προκύπτουν ανεπιεική αποτελέσματα ενώ δεν υπάρχει δυνατότητα, ανεξαρτήτως της φύσης του ελλείμματος (ουσιαστικό ή τυπικό) να διακυμανθεί το ύψος του καταλογισμού. Συνεπώς, οι δημοσιονομικοί καταλογισμοί, ναι μεν εξασφαλίζουν την αυξημένη λογοδοσία όσων διαχειρίζονται, έστω και χωρίς νόμιμη εξουσιοδότηση, δημόσια χρήματα, καθώς αυτοί απειλούνται με την επιβολή καταλογισμών με μεγάλα ποσά πλην όμως δεν είναι και ο πλέον αποτελεσματικός τρόπος ανάκτησης των ποσών των ελλειμμάτων. Τούτο διότι στις περισσότερες περιπτώσεις υποκείμενα των καταλογισμών είναι οι αρμόδιοι για τη διαχείριση χρημάτων μικροεισοδηματίες δημόσιοι υπάλληλοι που συνήθως αδυνατούν να καταβάλλουν τα καταλογισθέντα ποσά. Ήδη τα τελευταία χρόνια, το Ελεγκτικό Συνέδριο, κατά τον έλεγχο και ιδίως σε περιπτώσεις καταλογισμού εφαρμόζει την αρχή της αναλογικότητας στην ευθύνη των υπολόγων, βάση της οποίας οι θεσπιζόμενοι από τον κοινό νομοθέτη περιορισμοί των εκάστοτε πληττόμενων ατομικών δικαιωμάτων πρέπει να είναι πρόσφοροι και αναγκαίοι για την επίτευξη του επιδιωκόμενου σκοπού, με την έννοια ότι το αυτό αποτέλεσμα δεν μπορεί να επιτευχθεί με ένα ανώδυνο ή ηπιότερο μέσο καθώς και αναλογικοί τελώντας σε εσωτερική αλληλουχία προς τον εν λόγω επιδιωκόμενο σκοπό, ώστε η αναμενόμενη ωφέλεια να μη είναι ποιοτικά και ποσοτικά κατώτερη από τη βλάβη που προκαλείται. Ωστόσο νομολογιακά<sup>120</sup> έχει κριθεί ότι η εν λόγω αρχή εφαρμόζεται όσον αφορά την ευθύνη του υπολόγου μόνο όταν το έλλειμμα έχει κυρωτικό χαρακτήρα και αυτό συμβαίνει στις περιπτώσεις που

<sup>120</sup> Αποφάσεις Ολομ. Ελ.Συν, 877/2016, 4314/2014

δεν υπάρχει ταμειακό έλλειμμα αλλά παράβαση της διαδικασίας ενώ δεν τυγχάνει εφαρμογής στη περίπτωση του ταμειακού ελλείμματος, οπότε και η καταλογιστική πράξη έχει αποκαταστατικό χαρακτήρα. Περαιτέρω, για την εύρυθμη δημοσιονομική διαχείριση και την αναζήτηση ουσιαστικής και όχι απλώς τυπικής ευθύνης από τους διαχειριστές του δημοσίου χρήματος, δεν είναι ανεκτό να ζητεί κανείς τον λόγο μόνο από τους δημοσίους υπολόγους ευθύνη που πρέπει να τελεί σε συνδυασμό με εκείνη των διατακτών, υπό την έννοια ότι αυτοί είναι αρμόδιοι να αποφασίζουν για την πραγματοποίηση των δαπανών, πλην όμως καταλήγει ως μόνος υπεύθυνος ο δημόσιος υπόλογος να επωμίζεται τη δημοσιολογιστική ευθύνη κινδυνεύοντας να καταλογιστεί όχι μόνο για την διαχείριση της δημόσιας δαπάνης αλλά και για τη νομιμότητα αυτής, που άλλος αποφάσισε.

Κατόπιν των ανωτέρων, σε συνδυασμό με το νέο εκσυγχρονισμένο πλαίσιο δημοσιονομικού ελέγχου από το Ελεγκτικό Συνέδριο, εύλογα γεννώνται προβληματισμοί και ερωτηματικά για το πώς εν τέλει θα διαμορφωθεί ο νέος εξωτερικός έλεγχος και ειδικότερα ο κατασταλτικός έλεγχος στον οποίο και δίνεται έμφαση μετά από τις πρόσφατες νομοθετικές ρυθμίσεις. Εκ των πραγμάτων, το επίπεδο των επιμέρους διαχειρίσεων των υλικών, των χρημάτων, των επιχορηγήσεων αλλά και των εσόδων του δημοσίου απαιτεί ένα νέο, ανώτερο επίπεδο λειτουργίας. Ένα επίπεδο που θα καθορίζεται από μια αναθεωρημένη χρήση συστημάτων λειτουργίας αλλά και από την εκπαίδευση και ενίσχυση του ανθρώπινου δυναμικού τόσο της δημοσιονομικής διοίκησης όσο και του Ελεγκτικού Συνεδρίου.

Ολοκληρώνοντας, βάσει του θεωρητικού πλαισίου που τέθηκε δημιουργείται η ανάγκη για περαιτέρω έρευνα στο σύγχρονο πλέον πεδίο του εξωτερικού δημοσιονομικού ελέγχου εξετάζοντας τόσο τα εξαγόμενα συμπεράσματα των επόμενων ετήσιων εκθέσεων του Ελεγκτικού Συνεδρίου όσο και τη συνακολουθούμενη νομολογιακή πορεία αυτού, εστιάζοντας στο πλαίσιο του κατασταλτικού ελέγχου των λογαριασμών των δημοσίων υπολόγων.

## ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ

### Ελληνική Βιβλιογραφία

**Ακριβοπούλου, Χ. και Ανθόπουλος, Χ.,** (2015) *'' Εισαγωγή στο Διοικητικό Δίκαιο*, Αθήνα: Κάλλιπος, Διαθέσιμο στο : [https://repository.kallipos.gr/bitstream/11419/2532/7/00\\_master\\_document\\_anthopoulos\\_2\\_final.pdf](https://repository.kallipos.gr/bitstream/11419/2532/7/00_master_document_anthopoulos_2_final.pdf), Ανακτήθηκε στις 02-10-2019.

**Αληφαντής, Γ.** (2015), *'' Χρηματοοικονομική Λογιστική ''*, Τόμος Α', Αθήνα: Εκδόσεις Διπλογραφία.

**Αναστασιάδου, Σ.,**(2012). *'' Στατιστική και μεθοδολογία της έρευνας στις κοινωνικές επιστήμες ''*. 1η έκδοση. Αθήνα: Κριτική.

**Γέροντας, Α.** (2005), *'' Δημοσιονομικό Δίκαιο ''*, Αθήνα: Εκδόσεις Σάκουλα.

**Γεωργακόπουλος, Θ.** (2005), *'' Εισαγωγή στη δημόσια οικονομική ''*, Αθήνα: Εκδόσεις Μπένου.

**Γεωργακόπουλος, Θ.** (2012), *'' Εισαγωγή στη δημόσια οικονομική''*, Αθήνα: Εκδόσεις Μπένου.

**Γεωργιάδου, Ε.,** (2013), *'' Η αστική ευθύνη των δημοσίων υπαλλήλων και η διάκρισή τους από τους υπολόγους ''*, Μεταπτυχιακή Διπλωματική εργασία, Τμήμα Νομικής, Αριστοτέλειο Πανεπιστήμιο Θεσσαλονίκης, Θεσσαλονίκη Διαθέσιμο στο : <http://ikee.lib.auth.gr/record/133650/files/GRI-2014-11696.pdf>, Ανακτήθηκε στις 23-11-2019.

**Γιαννάκης, Π.,** (2018), *'' Ο Εσωτερικός Έλεγχος στην Κεντρική Δημόσια Διοίκηση ως μηχανισμός προαγωγής της αποτελεσματικότητας της Διοίκησης. Η περίπτωση της Ελλάδας συγκριτικά με τα διεθνώς ισχύοντα ''*, Διδακτορική διατριβή, Τμήμα Διοίκησης Επιχειρήσεων, Πανεπιστήμιο Αιγαίου, Χίος, Διαθέσιμο στο : <http://thesis.ekt.gr/thesisBookReader/id/44402#page/1/mode/2up>, Ανακτήθηκε στις 13-10-2019.

**Δεδελετάκης, Κ.** (2018), *'' Βασικές έννοιες δημοσιονομικού δικαίου''*, Διαθέσιμο στο: <https://kostisdedeletakis-edd.gr/2018/09/24/%CE%B2%CE%B1%CF%83%CE%B9%CE%BA%CE%AD%CF%82-%CE%AD%CE%BD%CE%BD%CE%BF%CE%B9%CE%B5%CF%82-%CE%B4%CE%B7%CE%BC%CE%BF%CF%83%CE%B9%CE%BF%CE%BD%CE%B7%CE%BC%CE%B9%CE%BA%CE%BF%CF%8D-%CE%B4%CE%B9%CE%BA%CE%B1/>, Ανακτήθηκε στις 26-09-2019.

**Δημητρόπουλος, Α.,** (2014), *'' Ο προληπτικός έλεγχος δαπανών ''*, Διαθέσιμο στο : <https://andreasdimitropoulos.blogspot.com/2014/11/98.html>, Ανακτήθηκε στις 08-10-2019.

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

**Δριτσάκης, Ν. και Βαζακίδης, Α.** (2003), *Δημόσιες Δαπάνες και Οικονομική Ανάπτυξη: Μια εμπειρική έρευνα για την Ελλάδα με την ανάλυση της Συνολοκλήρωσης*. «ΣΠΟΥΔΑΙ», Τόμος 53, Τεύχος 4ο, 66-79, Πανεπιστήμιο Πειραιώς, Διαθέσιμο στο: <http://docplayer.gr/34417076-Dimosies-dapanes-kai-oikonomiki-anaptyxi-mia-empeirik-ereyna-gia-tin-ellada-me-tin-analysi-tis-synoloklirosis.html>, Ανακτήθηκε στις 24-09-2019.

**Διαδραστικά Σχολικά βιβλία,** Διαθέσιμο στο : <http://ebooks.edu.gr/modules/ebook/show.php/DSGL-A114/547/3591,15313/> , Ανακτήθηκε στις 23-09-2019.

**Εισηγητική έκθεση Υπουργού Οικονομικών,** (2018), " Για τον απολογισμό οικονομικού έτους 2017 και τον Ισολογισμό χρήσεως από 01.01.2017 έως 31.12.2017, Διαθέσιμο στο : <https://minfin.gr/documents/20182/5196434/29-11-2018+++%CE%95%CE%B9%CF%83%CE%B7%CE%B3%CE%B7%CF%84%CE%B9%CE%BA%CE%AE+%CE%AD%CE%BA%CE%B8%CE%B5%CF%83%CE%B7+%CE%A5%CF%80%CE%BF%CF%85%CF%81%CE%B3%CE%BF%CF%8D+%CE%9F%CE%B9%CE%BA%CE%BF%CE%BD%CE%BF%CE%BC%CE%B9%CE%BA%CF%8E%CE%BD+2017.pdf/f82a8dcd-bb56-4f0d-9099-86def1348ebd>, Ανακτήθηκε στις 04-10-2019.

**Ελληνικό κείμενο των Διεθνών Πρότυπων Ελέγχου και Διεθνών Πρότυπων Δικλίδων Ποιότητας,** (2010), Διαθέσιμο στο : <file:///C:/Users/Master/Downloads/DIETHNI%20PROTIPA%20ELEGXOY.pdf>, Ανακτήθηκε στις 10-10-2019.

**Ελεγκτικό Συνέδριο,** (2018), *Ετήσια Έκθεση Οικονομικού έτους 2016*, Διαθέσιμο στο : [https://www.elsyn.gr/sites/default/files/book\\_files/Etisia\\_2016.pdf](https://www.elsyn.gr/sites/default/files/book_files/Etisia_2016.pdf), Ανακτήθηκε στις 23-10-2019.

**Θεοχάρη, Δ.,** (2016), " Κατασταλτικός έλεγχος του Ελεγκτικού Συνεδρίου: Η καταλογιστική αρμοδιότητα εις βάρος των δημοσίων υπολόγων " , Μεταπτυχιακή Διπλωματική εργασία, Νομική Σχολή, Εθνικό και Καποδιστριακό Πανεπιστήμιο Αθηνών, Διαθέσιμο στο : <https://pergamos.lib.uoa.gr/uoa/dl/frontend/file/lib/default/data/2762447/theFile>, Ανακτήθηκε στις 25-10-2019.

**Καρακώδης, Α.,** (2017), " Δημοσιονομικοί καταλογοισμοί και δημοσιονομικές διορθώσεις. Δρόμοι παράλληλοι ή τεμνόμενοι;" Εισήγηση στη Εθνική Σχολή Δικαστών, Διαθέσιμο στο : <https://www.esdi.gr/nex/images/stories/pdf/epimorfosi/2017/karaikodas.pdf>, Ανακτήθηκε στις 27-11-2019,

**Καραμάνης, Β.,** (2019), " Ο θεσμικός ρόλος του Ελεγκτικού Συνεδρίου στον έλεγχο της δημόσιας διοίκησης και η σχέση του με το Ευρωπαϊκό Ελεγκτικό Συνέδριο " , Μεταπτυχιακή Διπλωματική Εργασία, Σχολή Οικονομικών και Πολιτικών Επιστημών, Αριστοτέλειο Πανεπιστήμιο Θεσσαλονίκης, Διαθέσιμο στο : <http://ikee.lib.auth.gr/record/306194/files/GRI-2019-25003.pdf>, Ανακτήθηκε στις 25-11-2019

**Καραμάνης, Κ.,** (2008), " Σύγχρονη Ελεγκτική: Θεωρία και πρακτική σύμφωνα με τα Διεθνή Ελεγκτικά Πρότυπα " . Πρώτη Έκδοση. Αθήνα: Εκδόσεις Ο.Π.Α.

**Κλαουδάτου, Μ.,** (2009), " Κρατικός Προϋπολογισμός- Προτάσεις για ένα μοντέλο αξιόπιστο και αποτελεσματικό " , Αθήνα: Εκδόσεις Κριτική.

**Κοκκίδου, Α.,** (2004), " Οι αρμοδιότητες του Ελεγκτικού Συνεδρίου κατά το αναθεωρημένο άρθρο 98 του Συντάγματος, " , Αθήνα – Θεσσαλονίκη: Εκδόσεις Σάκκουλα.

**Κολτσίδα, Γ.,** (2009), " Δημόσιοι υπόλογοι. Με έμφαση στον καταλογοισμό του ελλείμματος " , Μεταπτυχιακή Διπλωματική εργασία, Τμήμα Νομικής, Αριστοτέλειο Πανεπιστήμιο Θεσσαλονίκης, Θεσσαλονίκη, Διαθέσιμο στο : <http://ikee.lib.auth.gr/record/126102/files/GRI-2011-6425.pdf>, Ανακτήθηκε στις 30-8-2019.



**Κοτζαμάνη, Α.**, (2008), *“ Ο θεσμός των δημοσίων υπολόγων ”*, Μεταπτυχιακή Διπλωματική εργασία, Τμήμα Νομικής, Αριστοτέλειο Πανεπιστήμιο Θεσσαλονίκης, Θεσσαλονίκη, Διαθέσιμο στο : <http://ikee.lib.auth.gr/record/115230/files/GRI-2010-4543.pdf>, Ανακτήθηκε στις 25-09-2019.

**Λαμπούση, Μ.**, (2013), *“ Ο θεσμός του Δημοσίου Υπολόγου: κυρίως υπό το πρίσμα της αρμοδιότητας του Ελεγκτικού Συνεδρίου*, Μεταπτυχιακή Διπλωματική εργασία, Τμήμα Δημόσιας Διοίκησης, Πάντειο Πανεπιστήμιο, Αθήνα .

**Μαραγκού, Γ.**, (2012), *Αρμοδιότητες Ελεγκτικού Συνεδρίου – Ο προληπτικός έλεγχος δαπανών και ο κατασταλτικός έλεγχος λογαριασμών*, ΘΠΔΔ, τεύχ. 8- 9.

**Μαραγκού, Γ.**, (2016), *Ελεγκτικό Συνέδριο. Στοχευμένοι έλεγχοι 2013 – 2016. Ένας Πρώτος απολογισμός.* Εθνική Σχολή Δικαστικών Λειτουργιών. Διαθέσιμο στο: <https://www.esdi.gr/nex/images/stories/pdf/epimorfosi/2017/maragkou.pdf>, Ανακτήθηκε στις 13-11-2019.

**Μαραγκού, Γ.**, (2017), *Έλεγχος νομιμότητας των δημοσίων συμβάσεων πριν από τη σύναψή τους (προσυμβατικός έλεγχος) - Επίκαιρα ζητήματα από την πρόσφατη νομολογία του Ελεγκτικού Συνεδρίου.* Εθνική Σχολή Δικαστικών Λειτουργιών. Διαθέσιμο στο : [http://www.esdi.gr/nex/images/stories/pdf/epimorfosi/2017/maragkou\\_prosimbatikos.pdf](http://www.esdi.gr/nex/images/stories/pdf/epimorfosi/2017/maragkou_prosimbatikos.pdf), Ανακτήθηκε στις 03-11-2019.

**Μηλιώνης, Ν.**, (2006), *“Ο θεσμικός ρόλος του Ελεγκτικού Συνεδρίου”*, δεύτερη έκδοση βελτιωμένη και επαυξημένη, Αθήνα – Κομοτηνή: Εκδόσεις Σάκκουλα.

**Μηλιώνης, Ν.**, (2012), *“ Προς μια νέα Δημοσιονομική διακυβέρνηση του κράτους (με αφορμή τον ν.3871/2010”*). Σεμινάριο Διοικητικού Δικαίου 2011-2012. Ίδρυμα Δ.Δ. Μ. Στασινόπουλου 16/3/2012. Διαθέσιμο στο : [http://www.stasinopoulos-foundation.gr/files/%CE%99%CE%94%CE%94%CE%9C%CE%A3%20%CE%A3%CE%95%CE%9C%CE%99%CE%9D%CE%91%CE%A1%20%CE%95%CE%B9%CF%83%CE%AE%CE%B3%CE%B7%CF%83%CE%B7%20%CE%9C%CE%B7%CE%BB%CE%B9%CF%8E%CE%BD%CE%B7%202012\[1\].pdf](http://www.stasinopoulos-foundation.gr/files/%CE%99%CE%94%CE%94%CE%9C%CE%A3%20%CE%A3%CE%95%CE%9C%CE%99%CE%9D%CE%91%CE%A1%20%CE%95%CE%B9%CF%83%CE%AE%CE%B3%CE%B7%CF%83%CE%B7%20%CE%9C%CE%B7%CE%BB%CE%B9%CF%8E%CE%BD%CE%B7%202012[1].pdf), Ανακτήθηκε στις 10-10-2019.

**Μηλιώνης, Ν.**, (2012), *“ Το Ελεγκτικό Συνέδριο, Σύγχρονες τάσεις και εξελίξεις. ”*, Αθήνα : Εκδόσεις Νομική Βιβλιοθήκη.

**Μπάλτα, Ε.**, (2009), *“ Ο προληπτικός δικαστικός έλεγχος των δημοσίων δαπανών”*, Διδακτορική Διατριβή, Τμήμα Νομικής Αριστοτέλειο Πανεπιστήμιο Θεσσαλονίκης, Θεσσαλονίκη, Διαθέσιμο στο: <http://thesis.ekt.gr/thesisBookReader/id/26944#page/1/mode/2up>, Ανακτήθηκε στις 20-10-2019.

**Μπάλτα, Ε.**, (2016), *“ Ο θεσμός του δημοσίου υπολόγου στο ελληνικό δημοσιονομικό σύστημα”*, Αθήνα - Θεσσαλονίκη: Εκδόσεις Σάκκουλα.

**Μπάρμπας, Ν., και Φινοκαλιώτης, Κ.**, (2011), *Στοιχεία Δημοσιονομικού δικαίου*, Αθήνα – Θεσσαλονίκη: Εκδόσεις Σάκκουλα .

**Μπάρμπας, Ν.**, (2002) , *“ Στοιχεία Δημοσιονομικού Δικαίου ”* , Αθήνα - Θεσσαλονίκη: Εκδόσεις Σάκκουλα.

**Μπάρμπας, Ν.**, (2012) , *“ Στοιχεία Δημοσιονομικού Δικαίου ”* , Αθήνα - Θεσσαλονίκη: Εκδόσεις Σάκκουλα.

- Μπάρμπας, Ν.**, (2018), *'' Στοιχεία Δημοσιονομικού Δικαίου ''*, Αθήνα - Θεσσαλονίκη: Εκδόσεις Σάκκουλα.
- Ντούνη, Σ.**, (2000), *'' Ο έλεγχος των υπουργών – διατακτών από το ΕΣ. Το ΕΣ και οι σχέσεις του με τη Βουλή, την Κυβέρνηση και την Κοινωνία''*, Αθήνα : Εθνικό Τυπογραφείο.
- Παπαδημόπουλος, Ι.**, (2019), *Δημόσιο και Διοικητικό Δίκαιο''*, Σημειώσεις από τις πανεπιστημιακές παραδόσεις του διδάσκοντα Δρ. Παπαδημόπουλου στο πλαίσιο του Π.Μ.Σ Δημόσια Διοίκηση και Τοπική Αυτοδιοίκηση, Πανεπιστήμιο Θεσσαλίας.
- Παπαηλίας, Θ.**, (2018), *'' Παραδόσεις Πολιτικής Οικονομίας - Μακροοικονομική''*, Τόμος Α', Αθήνα: Εκδόσεις Κριτική.
- Πεχλιβάνου, Α.**, (2013), *''Ο κατασταλτικός έλεγχος των δημοσίων δαπανών''*, Μεταπτυχιακή Διπλωματική εργασία, Τμήμα Νομικής, Αριστοτέλειο Πανεπιστήμιο Θεσσαλονίκης, Θεσσαλονίκη, Διαθέσιμο στο : <http://ikee.lib.auth.gr/record/131671/files/GRI-2013-10355.pdf>, Ανακτήθηκε στις 08-11-2019.
- Πικραμένος, Μ.**, (2012), *'' Η αιτιολογία των διοικητικών πράξεων και ο ακυρωτικός δικαστικός έλεγχος''*, Αθήνα – Θεσσαλονίκη : Εκδόσεις Σάκκουλα.
- Πουλής, Π.**, (2007). *Εγχειρίδιο Συνταγματικού Δικαίου και Θεσμών*. Δ' Έκδοση Αθήνα – Θεσσαλονίκη: Εκδόσεις Σάκκουλα.
- Προυσανίδης, Α.**, (2013), *'' Ius Suum Cuique Tribuere – Η κυρωτική διάσταση του δημοσιονομικού δικαίου και η αρχή της αναλογικότητας ''*, ΘΠΔΔ, τεύχ. 12/2013.
- Ράϊκος, Δ.**, (2017), *'' Δίκαιο Δημοσίων Συμβάσεων''*, Αθήνα: Εκδόσεις Σάκκουλα.
- Ρόβλιας, Ν.**, (2017), *'' Ο νέος νόμος 4412/2016 για τις δημόσιες συμβάσεις ΔΗΜΟΣΙΑ ΕΡΓΑ ΚΑΙ ΜΕΛΕΤΕΣ ''*, Νομοθεσία-Νομολογία, Αθήνα: Νομική Βιβλιοθήκη ΑΕΒΕ.
- Ρίζος, Κ.**, (2015), *'' Ο έλεγχος των δημοσίων δαπανών και λογαριασμών από το Ελεγκτικό Συνέδριο ''*, Β' έκδοση, Αθήνα – Θεσσαλονίκη: Εκδόσεις Σάκκουλα.
- Σαββαΐδου, Κ.**, (2017) *'' Δημοσιονομική Διαφάνεια''*. Νομική Βιβλιοθήκη.
- Σαρμάς, Ι.**, (2003), *'' Το Δημόσιο Χρήμα υπό έλεγχο – Η νομολογία του Ελεγκτικού Συνεδρίου''*, Αθήνα - Κομοτηνή : Εκδόσεις Σάκκουλα.
- Σαρμάς, Ι.**, (2006), *'' Καλύτερο Κράτος-Η σπατάλη, η διαφθορά και ο σύγχρονος δημοσιονομικός έλεγχος''*, Αθήνα: Εκδόσεις Σάκκουλα.
- Σολδάτος, Δ.**, (2001), *'' Δημόσιο λογιστικό: κωδικοποιημένη νομοθεσία – ερμηνεία – νομολογία ''*, Θεσσαλονίκη: Εκδόσεις Δημόπουλου.
- Τσακίρη, Λ.**, (2008). *'' Εισαγωγή στη μεθοδολογία της έρευνας''* . Διαθέσιμο στο: <http://dpms.csd.auth.gr/stuff/eis-meth-er.pdf>, Ανακτήθηκε στις 29-12-2019.
- Τρίμμη, Ε.**, (2004), *'' Ο εξωτερικός έλεγχος των δημοσίων δαπανών: Η άσκηση του προληπτικού και κατασταλτικού ελέγχου από το Ελεγκτικό Συνέδριο ''*, Τμήμα Γενικής Διοίκησης, Εθνική Σχολή Δημόσιας Διοίκησης, Αθήνα, Διαθέσιμο στο : [https://www.ekdd.gr/ekdda/files/ergasies\\_esdd/15/2/715.pdf](https://www.ekdd.gr/ekdda/files/ergasies_esdd/15/2/715.pdf), Ανακτήθηκε στις 30-09-2019.

## Νομοθετικό & Συνταγματικό πλαίσιο

**Βασιλικό Διάταγμα 32/1833**, *Περί συστάσεως του Ελεγκτικού Συνεδρίου*, (Φ.Ε.Κ Α'32 /07-10-1833, Διαθέσιμο στο : <http://www.et.gr/index.php/anazitisi-fek>, Ανακτήθηκε στις 17-10-2019

**Ν. ΑΥΟΖ' /1887**, *'' Περί της Υπηρεσίας του Ελεγκτικού Συνεδρίου ''*, (Φ.Ε.Κ 136/3-6-1887)

**Ν.Δ 721/1970**, *'' Περί οικονομικής μερίμνης και λογιστικού των Ενόπλων Δυνάμεων ''*, (Φ.Ε.Κ Α' 251/23-11-1970

**Π.Δ 774/1980**, *Περί κωδικοποιήσεως εις ενιαίον κείμενον των περί Ελεγκτικού Συνεδρίου ισχυουσών διατάξεων υπό τον τίτλο «Οργανισμός Ελεγκτικού Συνεδρίου»*, (Φ.Ε.Κ Α' 189/22-08-1980)

**Π.Δ 1225/1981**, *περί «Εκτελέσεως των περί Ελεγκτικού Συνεδρίου διατάξεων*, (Φ.Ε.Κ Α'304/16-10-1981), Διαθέσιμο στο : [https://www.elsyn.gr/sites/default/files/9%20%28%CE%A0%CE%94%201225\\_1981%29.pdf](https://www.elsyn.gr/sites/default/files/9%20%28%CE%A0%CE%94%201225_1981%29.pdf), Ανακτήθηκε στις 21-10-2019

**Π.Δ 136/1998**, *'' Περιορισμοί έκδοσης Χρηματικών Ενταλμάτων και ευθύνες υπολόγων ''*, (Φ.Ε.Κ 107 Α' /20-05-1998)

**Π.Δ 231/2007**, *'' Κανονισμός αρμοδιοτήτων και καθηκόντων των Τελωνειακών Υπαλλήλων και της λειτουργίας των Περιφερειακών Τελωνειακών Αρχών του Υπουργείου Οικονομίας και Οικονομικών ''*.(Φ.Ε.Κ Α' 265/26-11-2007)

**Ν. 2145/1993**, *'' Ρύθμιση θεμάτων εκτελέσεως ποινών, επιταχύνσεως και εκσυγχρονισμού των διαδικασιών απονομής της δικαιοσύνης και άλλων θεμάτων ''*, Φ.Ε.Κ Α'88/28-05-1993

**Ν. 3492/2006**, *'' Οργάνωση συστήματος ελέγχου για τη διασφάλιση της χρηστής δημοσιονομικής διαχείρισης του Κρατικού Προϋπολογισμού και των εκτός του Κρατικού Προϋπολογισμού φορέων και άλλες διατάξεις ''*, (Φ.Ε.Κ Α'210/ 05-10-2006

**Ν. 3852/2010**, *'' Νέα Αρχιτεκτονική της Αυτοδιοίκησης και της Αποκεντρωμένης Διοίκησης - Πρόγραμμα Καλλικράτης ''*, Φ.Ε.Κ Α'87/07-06-2010

**Ν. 3871/2010**, *'' Δημοσιονομική Διαχείριση και Ευθύνη ''*, (Φ.Ε.Κ Α' 141 /17-08-2010)

**Ν. 4047/2012**, *'' Κύρωση της Πράξης Νομοθετικού Περιεχομένου «Κατεπείγοντα μέτρα εφαρμογής του Μεσοπρόθεσμου Πλαισίου Δημοσιονομικής Στρατηγικής 2012-2015 και του Κρατικού Προϋπολογισμού έτους 2011» και της Πράξης Νομοθετικού Περιεχομένου «Ρυθμίσεις κατεπειγόντων θεμάτων εφαρμογής του ν. 4024/2011 «Συνταξιοδοτικές ρυθμίσεις, ενιαίο μισθολόγιο - βαθμολόγιο, εργασιακή εφεδρεία και άλλες διατάξεις εφαρμογής του μεσοπρόθεσμου πλαισίου δημοσιονομικής στρατηγικής 201-22015» και των Υπουργείων Διοικητικής Μεταρρύθμισης και Ηλεκτρονικής Διακυβέρνησης, Εσωτερικών, Οικονομικών, Περιβάλλοντος, Ενέργειας και Κλιματικής Αλλαγής και Παιδείας, Δια Βίου Μάθησης και Θρησκευμάτων που αφορούν την εφαρμογή του μεσοπρόθεσμου πλαισίου δημοσιονομικής στρατηγικής 2012-2015» και άλλες διατάξεις ''*. Φ.Ε.Κ Α' 31/23-02-2012

**Ν. 4081/2012**, *'' Περιστολή δημοσίων δαπανών, ρύθμιση θεμάτων δημοσιονομικών ελέγχων και άλλες διατάξεις ''*, (Φ.Ε.Κ Α'184/27-09-2012)

**Ν. 4129/2013**, *'' Κύρωση του Κώδικα Νόμων για το Ελεγκτικό Συνέδριο ''*, (Φ.Ε.Κ. Α'52 /28-02-2013

**N. 4148/2013**, *'' Σύσταση Γραφείου Ελληνικής Προεδρίας και άλλες διατάξεις ''*, (Φ.Ε.Κ Α'99/26-04-2013)

**N. 4270/2014**, *'' Αρχές δημοσιονομικής διαχείρισης και εποπτείας (ενσωμάτωση της Οδηγίας 2011/85/ΕΕ) – δημόσιο λογιστικό και άλλες διατάξεις ''*, (Φ.Ε.Κ. Α'143 / 28-06- 2014).

**N. 4337/2015** *'' Μέτρα για την εφαρμογή της συμφωνίας δημοσιονομικών στόχων και διαρθρωτικών μεταρρυθμίσεων. ''* (Φ.Ε.Κ. Α'129 /17-10-2015)

**N. 4412/2016**, *'' Δημόσιες Συμβάσεις Έργων, Προμηθειών και Υπηρεσιών (προσαρμογή στις Οδηγίες 2014/24/ΕΕ και 2014/25/ΕΕ) ''*. ΦΕΚ Α' 147/8-8-2016

**N. 4531/2018**, *'' I) Κύρωση της Σύμβασης του Συμβουλίου της Ευρώπης για την Πρόληψη και την Καταπολέμηση της Βίας κατά των γυναικών και της Ενδοοικογενειακής Βίας και προσαρμογή της ελληνικής νομοθεσίας, II) Ενσωμάτωση της 2005/214/ΔΕΥ απόφασης-πλαίσιο, όπως τροποποιήθηκε με την απόφαση-πλαίσιο 2009/299/ΔΕΥ, σχετικά με την εφαρμογή της αρχής της αμοιβαίας αναγνώρισης επί χρηματικών ποινών και III) Άλλες διατάξεις αρμοδιότητας Υπουργείου Δικαιοσύνης, Διαφάνειας και Ανθρωπίνων Δικαιωμάτων και λοιπές διατάξεις ''*, Φ.Ε.Κ Α' 62/05-04-2018

**N. 4555/2018**, *'' Μεταρρύθμιση του θεσμικού πλαισίου της Τοπικής Αυτοδιοίκησης - Εμβάθυνση της Δημοκρατίας - Ενίσχυση της Συμμετοχής - Βελτίωση της οικονομικής και αναπτυξιακής λειτουργίας των Ο.Τ.Α. [Πρόγραμμα «ΚΛΕΙΣΘΕΝΗΣ Ι»] - Ρυθμίσεις για τον εκσυγχρονισμό του πλαισίου οργάνωσης και λειτουργίας των ΦΟΔΣΑ - Ρυθμίσεις για την αποτελεσματικότερη, ταχύτερη και ενιαία άσκηση των αρμοδιοτήτων σχετικά με την απονομή ιθαγένειας και την πολιτογράφηση - Λοιπές διατάξεις αρμοδιότητας Υπουργείου Εσωτερικών και άλλες διατάξεις ''*, (Φ.Ε.Κ Α'133/19-07-2018)

**N. 4607/2019**, *'' Κύρωση της Συμφωνίας για την Ασιατική Τράπεζα Υποδομών και Επενδύσεων, II. Εναρμόνιση του Κώδικα Φ.Π.Α. με την Οδηγία (ΕΕ) 2016/1065, III. Ενσωμάτωση των σημείων 1, 2, 4 και 5 του άρθρου 2 και των άρθρων 4, 6, 7 και 8 της Οδηγίας 1164/2016, IV. Τροποποίηση -του ν. 2971/2001 και άλλες διατάξεις ''*. Φ.Ε.Κ Α'65/24-04-2019

**N. 4611/2019**, *'' Ρύθμιση οφειλών προς τους Φορείς Κοινωνικής Ασφάλισης, τη Φορολογική Διοίκηση και τους Ο.Τ.Α. α' βαθμού, Συνταξιοδοτικές Ρυθμίσεις Δημοσίου και λοιπές ασφαλιστικές και συνταξιοδοτικές διατάξεις, ενίσχυση της προστασίας των εργαζομένων και άλλες διατάξεις ''*, Φ.Ε.Κ Α' 73/17-05-2019

**N. 4622/2019** *'' Επιτελικό Κράτος: οργάνωση, λειτουργία και διαφάνεια της Κυβέρνησης, των κυβερνητικών οργάνων και της κεντρικής δημόσιας διοίκησης ''*.(Φ.Ε.Κ Α'133 /07-08-2019)

**62038/2019**, Αποφάσεις. *''Περί Σύστασης Πάγιας Προκαταβολής ''* (Φ.Ε.Κ Β' 3440/11-09-2019)

**Σύνταγμα της Ελλάδας, Β' Εθνοσυνέλευση του 1864**, Διαθέσιμο στο: <https://www.hellenicparliament.gr/UserFiles/f3c70a23-7696-49db-9148-f24dce6a27c8/syn13.pdf>, Ανακτήθηκε στις 18-10-2019

**Σύνταγμα της Ελλάδας του 1952**, *Περί ψηφίσεως του υπό της Επιτροπής του ΕΗ' 1949 Ψηφίσματος της Δ' Αναθεωρητικής Βουλής συνταχθέντος νέου Συντάγματος*, (Φ.Ε.Κ 1 Α'/01-01-1952), Διαθέσιμο στο : <https://www.hellenicparliament.gr/UserFiles/f3c70a23-7696-49db-9148-f24dce6a27c8/syn16.pdf>, Ανακτήθηκε στις 19-10-2019

**Σύνταγμα της Ελλάδος του 1975/1986**, Α΄ ψήφισμα της 6<sup>ης</sup> Μαρτίου της ΣΤ΄ Αναθεωρητικής Βουλής των Ελλήνων, (Φ.Ε.Κ 23 Α΄/ 14-03-1986), Διαθέσιμο στο : [http://www.et.gr/images/stories/eidika\\_themata/a\\_23\\_1986.pdf](http://www.et.gr/images/stories/eidika_themata/a_23_1986.pdf), Ανακτήθηκε στις 20-10-2019

**Σύνταγμα της Ελλάδας του 1975/2001**, Ψήφισμα της 6<sup>ης</sup> Απριλίου 2001 της Ζ΄ Αναθεωρητικής Βουλής των Ελλήνων,(Φ.Ε.Κ 85 Α΄/ 18-04-2011 ), Διαθέσιμο στο : [http://www.et.gr/images/stories/eidika\\_themata/a\\_85\\_2001.pdf](http://www.et.gr/images/stories/eidika_themata/a_85_2001.pdf), Ανακτήθηκε στις 21-10-2019

**Σύνταγμα της Ελλάδας του 1975/ 2008**, *'' Όπως αναθεωρήθηκε με το ψήφισμα της 27<sup>ης</sup> Μαΐου '' 2008* (Φ.Ε.Κ 120Α΄/27-06-2008) διαθέσιμο στο : <https://www.hellenicparliament.gr/UserFiles/8c3e9046-78fb-48f4-bd82-bbba28ca1ef5/SYNTAGMA.pdf>, Ανακτήθηκε στις 30-8-2019

**Νομολογία****Ολομέλεια ΕλΣυν**

877/2016,	469/2010	1192/1998
4314/2014	196/2010	65/1998
2715/2014	27/2010	1244/1997
2218/2014	3442/2009	807/1997
4318/2013	2335/2009	144/1996
4314/2013	1894/2009	1983/1995
2325/2012	1721/2009	1039/1995
2318/2012	1999/2008	2309/1994
1385/2012	1551/2008	1913/1992
724/2012	462/2008	2148/1991
723/2012	357/2006	1296/1990
542/2013	509/2005	<b>Μείζ. Ολομ. ΕλΣυν</b>
439/2012	169/2005	1269/2018
2472/2011	1306/2001	<b>ΕλΣυν Ι Τμ.</b>
2267/2011	1987/2000	1007/2011
1034/2011	1492/2000	591/2005
828/2011	1396/2000	1215/1998
1731/2010	976/2000	1620/1992
1718/2010	564/2000	1552/1992
717/2010	1247/1999	296/1992
488/2010	974/2006	1216/1990
471/2010	2147/2005	235/1987

<b>ΕλΣυν IV Τμ.</b>	992/2005	430/1972
1935/2015	368/2003	
2962/2014	253/1994	
1996/2014	1316/1993	
5009/2013	223/1993	
547/2012	<b>ΕλΣυν V Τμ.</b>	
542/2012	741/2013	
551/2012	1350/1997	
963/2011	<b>ΕλΣυν VII Τμ.</b>	
589/2011	4633/2014	
1671/2010	2292/2014	
203/2010	597/2014	
2794/2009	2663/2006	
1289/2009	<b>Γνωμ. Ν.Σ.Κ</b>	
1890/2009	278/2004	
353/2009		
2234/2008		
1551/2008		
350/2008		
543/2007		
2009/2006		

### Ξενόγλωσση βιβλιογραφία

**American Accounting Association, Committee on Basic Auditing Concepts.** (1973), *“A Statement of Basic Auditing Concepts”*, Sarasota, FL : American Accounting Association.

**Churchill, N. C. & Teitelbaum, L.N.** (1967),” *Auditing and Managerial Control – A Hypothesis*, in: *Alexis, M. & C.Z. Wilson. Organizational Decision Making*”, Englewood Cliffs. N.J. : Prentice Hall.

**INTOSAI**, (1977, επανέκδοση 1998). *“The Lima Declaration”*, Διαθέσιμο στο: <http://www1.worldbank.org/publicsector/pe/befa05/LimaDeclaration.pdf>, Ανακτήθηκε στις 07-10-2019.

**Kontogeorga, G.**, (2017). *“The introduction of “ex- ante” audit in Greek municipalities: Leaders of non compliance?”* *Corporate Ownership & Control*, 14(4), 85-92. Διαθέσιμο στο : <https://pdfs.semanticscholar.org/b5ea/59bfe172cda2fcbebcc4b1a48ebfa5891938.pdf>, Ανακτήθηκε στις 29-10-2019.



Διαδικτυακές πηγές

[www.elsyn.gr](http://www.elsyn.gr)

[www.et.gr](http://www.et.gr)

[www.nomotelia.gr](http://www.nomotelia.gr)

[www.minfin.gr](http://www.minfin.gr)

[www.hellenicparliament.gr](http://www.hellenicparliament.gr)

[www.ec.europa.eu/info/indexel](http://www.ec.europa.eu/info/indexel)

[www.intosai.org](http://www.intosai.org)

[www.ggea.gr](http://www.ggea.gr)