

ΕΣΔΕΛ

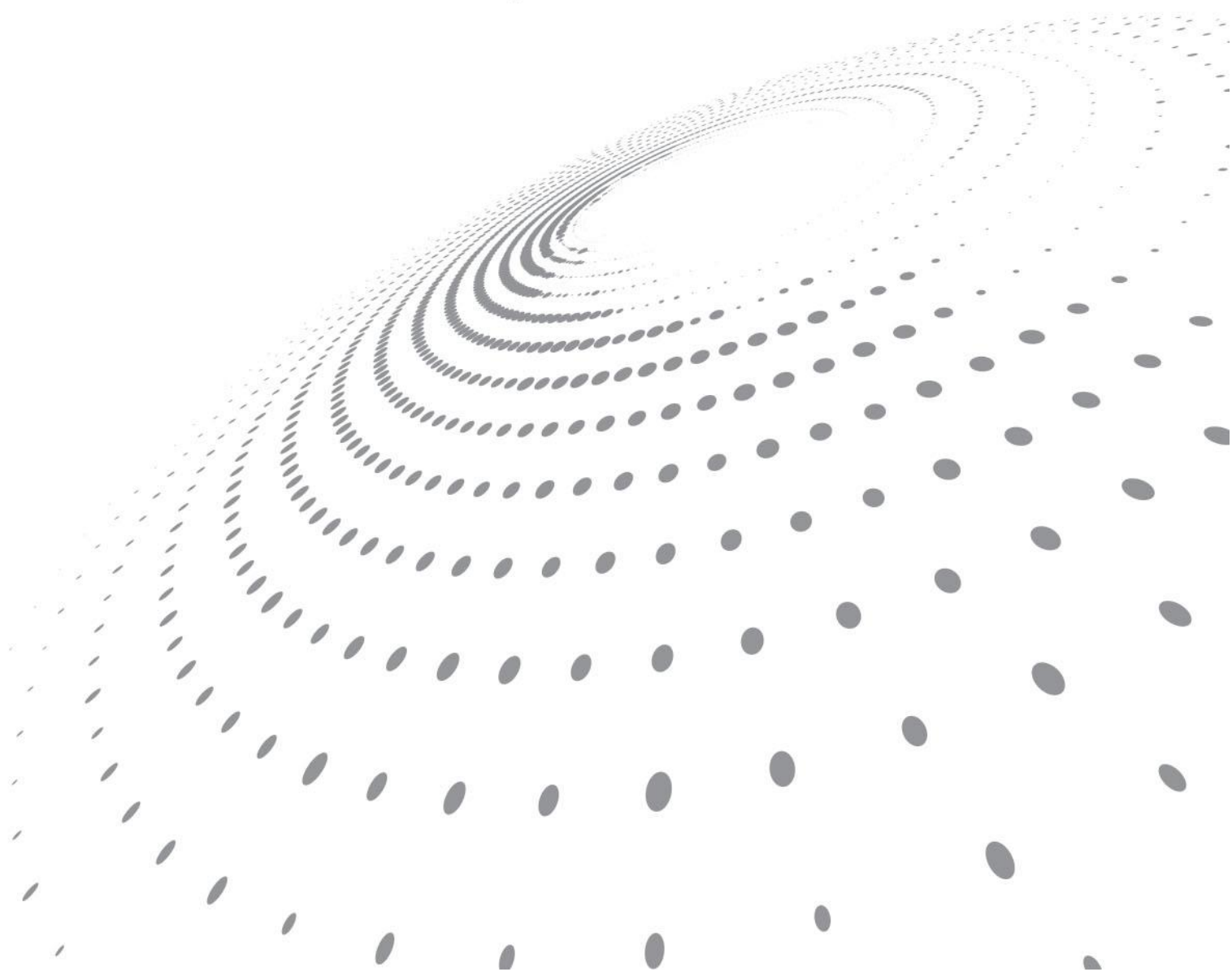
ΕΘΝΙΚΟ ΣΥΝΤΟΝΙΣΤΙΚΟ ΟΡΓΑΝΟ
ΕΛΕΓΧΟΥ ΚΑΙ ΛΟΓΟΔΟΣΙΑΣ



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ

**ΟΔΗΓΟΣ
ΚΑΤΑΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ
ΔΙΑΔΙΚΑΣΙΑΣ**

Έκδοση 1.0
Ιούλιος 2022



ΟΔΗΓΟΣ ΚΑΤΑΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ ΔΙΑΔΙΚΑΣΙΑΣ

ΕΘΝΙΚΟ ΣΥΝΤΟΝΙΣΤΙΚΟ ΟΡΓΑΝΟ
ΕΛΕΓΧΟΥ ΚΑΙ ΛΟΓΟΔΟΣΙΑΣ
(ΕΣΟΕΛ)

Ιούλιος 2022

ISBN 978-618-85780-2-9 (online)

«Δεν αγνοείτε ότι ο έλεγχος, δεν συνίσταται μόνον εις την εξέτασιν των λογαριασμών και των καταστίχων και των αποδεικτικών, των εις αυτούς αναφερομένων, αλλά και εις την διερεύνησιν, της αληθείας των πραγμάτων.»

Έγγραφο του Κυβερνήτη Ιωάννη Καποδίστρια της 13 Σεπτεμβρίου του 1829, προς το «Ελεγκτικόν Συμβούλιον»¹

¹ Ιστότοπος Ελεγκτικού Συνεδρίου, απόσπασμα του εγγράφου του Κυβερνήτη Ιωάννη Καποδίστρια, υπ' αριθμόν 14446, της 13 Σεπτεμβρίου του 1829 προς τα τρία μέλη του «Ελεγκτικού Συμβουλίου», που όρισε ο Κυβερνήτης από την Αίγινα, στις 13 Σεπτεμβρίου του 1829, μετά την ολοκλήρωση των εργασιών της Δ' Εθνικής Συνελεύσεως, στο Άργος, Γ.Α.Κ. Γενική Γραμματεία, φ. 219.

Πρόλογος του Προέδρου του Ε.Σ.Ο.Ε.Λ.

Ένας από τους βασικούς στόχους του Εθνικού Συντονιστικού Όργανου Ελέγχου και Λογοδοσίας (στο εξής «Ε.Σ.Ο.Ε.Λ.» ή «Όργανο»), είναι η εκπόνηση κοινών προτύπων και εργαλείων, με στόχο τον εκσυγχρονισμό των ελεγκτικών διαδικασιών και μεθοδολογιών για την καλύτερη υποστήριξη του έργου των στελεχών των αρχών, φορέων και υπηρεσιών που συμμετέχουν στο Ε.Σ.Ο.Ε.Λ.

Ο Οδηγός Καταλογιστικής Διαδικασίας αποτελεί ένα χρήσιμο και πρακτικό εγχειρίδιο, στο οποίο περιγράφονται αναλυτικά τα στάδια της διαδικασίας έκδοσης καταλογιστικών πράξεων. Με στόχο την πληρέστερη ενημέρωση και καθοδήγηση των καταλογιζόντων οργάνων, ο παρών Οδηγός αποτελεί ένα απαραίτητο εργαλείο για την ορθή εκτέλεση της καταλογιστικής διαδικασίας, με γνώμονα τη διασφάλιση των συμφερόντων του Ελληνικού Δημοσίου.

Αξίζει να επισημανθεί ότι το παρόν εγχειρίδιο εκπονήθηκε χάρη στην εντατική προσπάθεια μιας ομάδας στελεχών του δημόσιου τομέα που υπηρετούν σε ελεγκτικούς φορείς-μέλη του Ε.Σ.Ο.Ε.Λ, χωρίς πρόσθετη αποζημίωση και παράλληλα με τα υπηρεσιακά τους καθήκοντα.

Ο Πρόεδρος του Ε.Σ.Ο.Ε.Λ.



Άγγελος Μπίνης
Διοικητής Εθνικής Αρχής Διαφάνειας

Περιεχόμενα

Πρόλογος του Προέδρου του Ε.Σ.Ο.ΕΛ.....	iii
Συνοτομογραφίες	vii
Ευρετήριο Σχημάτων	viii
Προοίμιο	ix
Σύνθεση Ομάδας Εργασίας.....	x
Δήλωση περί αποποίησης ευθύνης:.....	xi
Σύνοψη.....	xii
Εισαγωγή.....	1
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 1: Δημοσιολογιστική διαχείριση και αποκατάσταση βλάβης δημόσιας περιουσίας στο σύγχρονο κράτος δικαίου	2
1.1 Διαχείριση δημοσίου χρήματος και γενικές αρχές δικαίου	2
1.2 Αρχή της Χρηστής Δημοσιονομικής Διαχείρισης και προστασία της δημόσιας χρηματικής περιουσίας.....	2
1.3 Διευρυμένο πλαίσιο για την αναζήτηση δημοσίου χρήματος.....	5
1.4 Πρόσφατες εξελίξεις στην αναζήτηση δημοσίου χρήματος.....	11
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 2: Σκοπός έκδοσης οδηγού της καταλογιστικής διαδικασίας.....	13
2.1 Αρχική προσέγγιση.....	13
2.2 Αναγκαιότητα χρηστικού – μεθοδολογικού εγχειριδίου	14
2.3 Σκοποί προς εξυπηρέτηση από τον παρόντα οδηγό	15
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3: Νομικό και Θεσμικό Πλαίσιο – Πηγές	19
3.1 Γενικό Πλαίσιο	19
3.2 Περιληπτική αναφορά νομοθεσίας.....	19
3.3 Ειδικότερες διατάξεις	20
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 4: Εμπλεκόμενοι φορείς δημόσιου και ιδιωτικού τομέα	22
4.1 Γενικά	22
4.2 Εθνική Αρχή Διαφάνειας.....	22
4.3 Διεύθυνση Εσωτερικών Υποθέσεων Α.Α.Δ.Ε.	23
4.4 Γενική Δ/ση Δημοσιονομικών Ελέγχων του Υπουργείου Οικονομικών	24
4.5 Γενική Δ/ση Επιθεώρησης ΥΠ.ΕΞ. και ΥΠ.ΕΘ.Α.	24
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 5: Ορισμοί και διακρίσεις	25
5.1 Δημόσιο Χρήμα – Δημόσια Διαχείριση – Διαχείριση Ν.Π.Δ.Δ.	25
5.2 Η Δημοσιονομική Διοίκηση κατά την εκτέλεση του κρατικού προϋπολογισμού	26
5.3 Δημόσιος Διατάκτης	28
5.4 Κατασταλτικός έλεγχος δημόσιων λογαριασμών - Διαπίστωση ελλειμμάτων δημόσιας διαχείρισης.	30
5.5 Δημόσιος Υπόλογος – Έννοια ασυμβίβαστη με αυτή του Διατάκτη	42

5.6 Συνευθυνόμενα και λοιπά πρόσωπα στο έλλειμμα δημοσίου υπολόγου	59
5.7 Αχρεωστήτως λαβών	64
5.8 Διάκριση αστικής ευθύνης υπαλλήλου από την ευθύνη δημοσίου υπολόγου και συνευθυνόμενων	66
5.9 Παράνομη επιστροφή φόρου: Έλλειμμα δημοσίου υπολόγου και όχι αστική ευθύνη	72
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 6: Έννοια της καταλογιστικής απόφασης (πράξης)	77
6.1 Αρχική προσέγγιση	77
6.2 Εκτελεστικότητα πράξεως	79
6.3 Ανεξαρτησία καταλογισμού διοικητικών οργάνων από την αντίστοιχη αρμοδιότητα του Ελεγκτικού Συνεδρίου	81
6.4 Νομολογία	82
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 7: Καταλογιστική αρμοδιότητα	83
7.1 Οριοθέτηση ζητήματος	83
7.2 Νομοθεσία	83
7.3 Βιβλιογραφική επισκόπηση	84
7.4 Νομοθεσία οικονομικών επιθεωρητών	86
7.5 Νομοθεσία Γενικής Διεύθυνσης Δημοσιονομικών Ελέγχων	91
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 8: Παραγραφή ευθύνης υπολόγου – συνευθυνόμενων – αχρεωστήτως λαβόντων	94
8.1 Γενικά	94
8.2 Τεκμηρίωση δια νομολογίας – Πρόσφατες εξελίξεις	94
8.3 Διακοπή παραγραφής	97
8.4 Αναστολή παραγραφής	98
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 9: Πορισματική έκθεση στοιχειοθέτησης δημοσιολογιστικής ευθύνης – δημοσιονομικής ενοχής	99
9.1 Γενικά	99
9.2 Τύπος	100
9.3 Νομοθετικό πλαίσιο	100
9.4 Απαιτούμενη τεκμηρίωση περιεχομένου	101
9.5 Πραγματικά περιστατικά και απόδειξη δημιουργίας του ελλείμματος/ανοίκειας πληρωμής-Χρόνος δημιουργίας του ελλείμματος	104
9.6 Προσδιορισμός καταλογιζόμενων προσώπων - Αιτιώδης συνάφεια ενεργειών καταλογιζόμενων με τη δημιουργία ελλείμματος	107
9.7 Κρίση περί μη νόμιμης δημοσιολογιστικής συμπεριφοράς κατά τη διαχείριση του δημοσίου χρήματος – Αντικειμενικός όρος ευθύνης	111
9.8 Τυχόν δικαιολογητικός λόγος άρσης ευθύνης περί της δημιουργίας ελλείμματος και τυχόν μη καταλογισμού	113

9.9 Έλεγχος τυχούσας παραγραφής δημοσιονομικής ενοχής	113
9.10 Απόδοση δόλου, βαρείας αμέλειας, ελαφράς αμέλειας	113
9.11 Ακριβής προσδιορισμός ελλείμματος μετά τυχόν προσαυξήσεων - τόκων	117
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 10: Κλήση σε ακρόαση	122
10.1 Γενικά	122
10.2 Εξέλιξη των αντιλήψεων για την κλήση σε ακρόαση	124
10.3 Αποτελεσματικότητα της διαδικασίας	133
10.4 Διαδικασία κλήσης σε ακρόαση στη Γενική Δ/ση Δημοσιονομικών Ελέγχων	135
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 11: Πρόσκληση για αναπλήρωση ελλείμματος	136
11.1 Γενικά	136
11.2 Απαιτούμενα στοιχεία – Αντίκρουση επιχειρημάτων καλουμένου	137
11.3 Νομολογία	138
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 12: Καταλογιστική απόφαση (πράξη)	139
12.1 Γενικά	140
12.2 Τύπος	140
12.3 Αιτιολογία καταλογιστικής απόφασης	141
12.4 Νομολογία	144
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 13: Αναζήτηση δημοσιολογιστικής ευθύνης – δημοσιονομικής ενοχής σε συνέχεια αμετάκλητων Δικαστικών Αποφάσεων	145
13.1 Αρχική προσέγγιση	145
13.2 Βιβλιογραφική επισκόπηση	146
13.3 Νομολογία	149
Επίλογος	149
Βιβλιογραφία	152
ΠΑΡΑΡΤΗΜΑΤΑ	154
Παράρτημα 1: Μεθοδολογία τεκμηρίωσης αντικειμενικής ευθύνης	154
Παράρτημα 2: Ενδεικτικό υπόδειγμα κλήσης σε ακρόαση	167
Παράρτημα 3: Ενδεικτικό υπόδειγμα ειδικής πρόσκλησης για αναπλήρωση ελλείμματος	173
Παράρτημα 4: Ενδεικτικό υπόδειγμα καταλογιστικής απόφασης	177
Παράρτημα 5: Τριπλότυπη περιληπτική κατάσταση & χρηματικός κατάλογος	181

Συνομογραφίες

ΑΑΔΕ	Ανεξάρτητη Αρχή Δημοσίων Εσόδων
ΑΚ	Αστικός Κώδικας
Αριθ. ή αρ.	Αριθμό
Αρθρ.	Βασιλικό Διάταγμα
ΒΔ	
ΓΔΔΕ	Γενική Διεύθυνση Δημοσιονομικών Ελέγχων
ΓΔΟΥ	Γενική Διεύθυνση Οικονομικών Υπηρεσιών
ΓΕΕ	Γενική Επιτροπεία Ελεγκτικού Συνεδρίου
Γν. ή Γνωμ.	Γνωμοδότηση
ΔΕΠ	Διδακτικό Ερευνητικό Προσωπικό
ΔΕΣΥΠ	Διεύθυνση Εσωτερικών Υποθέσεων
ΔΟΥ	Δημόσια Οικονομική Υπηρεσία
ΕΑΔ	Εθνική Αρχή Διαφάνειας
ΕΔΕ	Ένορκη Διοικητική Εξέταση
εδ.	Εδάφιο
ΕΔΔΑ	Ευρωπαϊκό Δικαστήριο Δικαιωμάτων του Ανθρώπου
ΕΕ	Ευρωπαϊκή Ένωση
ΕισΝΑΚ	Εισαγωγικός Νόμος Αστικού Κώδικα
Ελασσ.	Ελάσσοнос (Ολομέλειας)
ΕΛΣυν	Ελεγκτικό Συνέδριο
ΕΣΕΛ	Επιτροπή Συντονισμού Ελέγχων
ΕΣΟΕΛ	Εθνικό Συντονιστικό Όργανο Ελέγχου Λογοδοσίας
ΕΣΔΑ	Ευρωπαϊκή Σύμβαση για τα Δικαιώματα του Ανθρώπου
Κεφ.	Κεφάλαιο
ΚΔΔ	Κώδικας Διοικητικής Δικονομίας
ΚΔΔιαδ	Κώδικας Διοικητικής Διαδικασίας
ΚΔΛ	Κώδικας Δημοσίου Λογιστικού
ΚΕΔΕ	Κώδικας Είσπραξης Δημοσίων Εσόδων
Ν.	Νόμος
ΝΔ	Νομοθετικό Διάταγμα
ΝΠΔΔ	Νομικό Πρόσωπο Δημοσίου Δικαίου
ΝΠΙΔ	Νομικό Πρόσωπο Ιδιωτικού Δικαίου
ΝΣΚ	Νομικό Συμβούλιο του Κράτους
Ολ. ή Ολομ.	Ολομέλεια
ΟΤΑ	Οργανισμός Τοπικής Αυτοδιοίκησης
παρ.	Παράγραφος
περ.	Περίπτωση
ΠΔ	Προεδρικό Διάταγμα
ΣΕΑΚ	Σύντομη Ερμηνεία Αστικού Κώδικα (Γεωργιάδη)
σελ.	Σελίδα
ΣτΕ	Συμβούλιο της Επικρατείας
Συντ.	Σύνταγμα
Τμ.	Τμήμα (ΣτΕ, ΕΛΣυν)
ΤΝΠ	Τράπεζα Νομικών Πληροφοριών

ΥΑ	Υπουργική Απόφαση
ΥΔΕ	Υπηρεσία Δημοσιονομικού Ελέγχου
ΥΚ	Υπαλληλικός Κώδικας
ΥΠΕΞ	Υπουργείο Εξωτερικών
ΥΠΕΘΑ	Υπουργείο Εθνικής Αμύνης
Υποκεφ.	Υποκεφάλαιο
υποσ.	Υποσημείωση
ΦΠΑ	Φόρος Προστιθεμένης Αξίας

Ευρετήριο Σχημάτων

Διάγραμμα 1:	Προσέγγιση απόδοσης αστικής ή δημοσιολογιστικής ευθύνης υπαλλήλου.....xv
Διάγραμμα 2:	Δέσμη βασικών εννοιών και διακρίσεων.....25
Διάγραμμα 3:	Διαδοχικά στάδια σύνταξης πορισματικής έκθεσης στοιχειοθέτησης δημοσιολογιστικής ευθύνης100
Διάγραμμα 4:	Ροή καταλογιστικής διαδικασίας στην περίπτωση μη προβολής ή ολικής απόρριψης ισχυρισμών καταλογιζόμενου140
Διάγραμμα 5:	Ροή καταλογιστικής διαδικασίας στην περίπτωση εν μέρει ή εν όλω αποδοχής ισχυρισμών καταλογιζόμενου140
Πίνακας 1:	Υπολογισμός προσαυξήσεων ή τόκων.....123

Προοίμιο

Κατ' εφαρμογή της υπογραφείσας από τον κ. Πρόεδρο του Ε.Σ.Ο.Ε.Λ. Απόφασης ΕΣΟΕΛ/ΕΜΠ.οικ.165/02.11.2020 περί συγκρότησης Ομάδας Εργασίας για τη σύνταξη Οδηγού Καταλογιστικής Διαδικασίας, αναζητήθηκε από τα μέλη της συγκροτηθείσας Ομάδας το προσήκον υλικό, προκειμένου να καταστεί δυνατόν να συγγραφεί ο ανά χείρας Οδηγός. Κατά την κρίση της Ομάδας, η παρουσίαση της μεθοδολογικής προσέγγισης της υπ' όψιν διαδικασίας προϋποθέτει την συνοπτική καταγραφή του γενικού εννοιολογικού υποβάθρου που σχετίζεται με τη διαχείριση του δημοσίου χρήματος, προκειμένου να είναι προφανείς οι εκφάνσεις της έννοιας του ελλείμματος δημόσιας διαχείρισης και της θεμελίωσης της ευθύνης στην πρόκληση αυτού, βάσει των οποίων εκκινεί η καταλογιστική διαδικασία.

Η παρουσίαση των απαιτήσεων της καταλογιστικής διαδικασίας, όπως αυτές προκύπτουν από διατάξεις Νόμου και ερμηνεύονται νομολογικά, αποτελεί αυτονόητα το περιεχόμενο του παρόντος οδηγού, στοχεύοντας στην επαύξηση του σχετικού γνωστικού πεδίου των καταλογιζόντων οργάνων, ώστε αυτά, με επαγγελματικό πνεύμα και αυτοπεποίθηση, να εκτελούν κατά το δυνατόν ορθότερα την ανατιθέμενη σε αυτούς διαδικασία, η οποία κρίνεται άμεσα από το Ανώτατο Δημοσιονομικό Δικαστήριο της χώρας. Η ορθότητα στην εκτέλεση της καταλογιστικής διαδικασίας οδηγεί στην ταχεία ανάκτηση της τρωθείσας δημόσιας περιουσίας.

Οι απαιτήσεις της καταλογιστικής διαδικασίας είναι πολυεπίπεδες, προαπαιτούσες κατά κανόνα καταβολή εκ μέρους των καταλογιζόντων οργάνων συστηματικής και εργώδους προσπάθειας. Ως επακόλουθο, το εύρος των ζητημάτων που απαιτείται να προσεγγισθούν και να τεκμηριωθούν στον Οδηγό, είναι σημαντικό. Συνακόλουθα κρίθηκε ότι, ο Οδηγός προκειμένου να υποστηρίξει την εν λόγω προσπάθεια των καταλογιζόντων οργάνων, θα πρέπει να διακρίνεται για την κατά το δυνατό μεγαλύτερη χρηστικότητα του. Προς τούτο η «Σύνοψη» του οδηγού είναι εκτενής, αποτελώντας την αρχική περιληπτική προσέγγιση του ζητήματος της καταλογιστικής διαδικασίας και ταυτόχρονα τον οδικό χάρτη των εννοιών, προαπαιτήσεων και των σταδίων της αναφερόμενης διαδικασίας, ώστε το καταλογίζον όργανο, μετά την ανάγνωση της «Σύνοψης», να προσανατολίζεται με ακρίβεια στο αναλυτικό κείμενο του Οδηγού, κατά το περίπτωσι ειδικό του ενδιαφέρον, προκειμένου να αντλεί στοχευμένα πληροφόρηση. Στην αυτή κατεύθυνση, παρέχεται αμέσως μετά τη σύνοψη, το γενικό «Διάγραμμα 1», στο οποίο αναπαρίσταται η διαδικασία απόδοσης κατά περίπτωση αστικής ή δημοσιολογιστικής ευθύνης σε υπάλληλο.

Ελπίζεται ότι, η κατά τα ως άνω καθοδήγηση θα επιτρέψει την έκδοση καταλογιστικών πράξεων με σχετική ευχέρεια και με πληρότητα.

Σύνθεση Ομάδας Εργασίας

Ανεξάρτητη Αρχή Δημοσίων Εσόδων

Δρ. Ευστράτιος Παπαδόπουλος Πρόεδρος Ομάδας Εργασίας

Οικονομικός Επιθεωρητής, Προϊστάμενος του Αυτοτελούς Τμήματος Δ' Στοχευμένων Οικονομικών - Διαχειριστικών Ελέγχων & Εξέτασης Καταγγελιών επί Ελεγμένων Φορολογικών Υποθέσεων της Διεύθυνσης Εσωτερικών Υποθέσεων της Διεύθυνσης Εσωτερικών Υποθέσεων

Μέλη Ομάδας Εργασίας:

Γενική Διεύθυνση Δημοσιονομικών Ελέγχων (Γ.Δ.Δ.Ε.)

1. Νικόλαος Κράκαρης, Προϊστάμενος της Διεύθυνσης Μεθοδολογίας και Επιβολής Κυρώσεων της Γ.Δ.Δ.Ε.

2. Βασίλειος Προβατίδης, Προϊστάμενος Αυτοτελούς Τμήματος Νομικής Υποστήριξης Γ.Δ.Δ.Ε.

Υπουργείο Εθνικής Άμυνας/Γενικό Επιτελείο Εθνικής Αμύνης

Ιωάννης Κόνας, Ταγματάρχης Οικονομικός Επιθεωρητής, Τμηματάρχης Προσωπικού-Διοικητικής Μέριμνας ΓΕΕΘΑ/ΔΟΕ

Υπουργείο Εξωτερικών /Γενική Επιθεώρηση

1. Δρ. Στέλλα Παπάδη, Σύμβουλος Πρεσβείας Α'

2. Ελευθερία Παπαδάκη, Διοικητική Γραμματέας Α'

Εθνική Αρχή Διαφάνειας

Κωνσταντίνος Μαυρίκης, Επιθεωρητής Ελεγκτής του Τομέα Υγείας & Πρόνοιας της Ε.Α.Δ.

Συντονίστρια Ομάδας Εργασίας:

Δρ. Νικολίτσα Ράπτη, Επιθεωρήτρια-Ελέγκτρια, Προϊσταμένη του Τομέα Ασφάλισης, Κοινωνικής Αλληλεγγύης και Εργασιακών Σχέσεων της Εθνικής Αρχής Διαφάνειας

Επιβλέπων διαδικασίας:

Παρθένιος Δόντσιος, Συνταγματάρχης (ΟΕ) Αντιπρόεδρος Ε.Σ.Ο.Ε.Λ., Διευθυντής Υπηρεσίας Εσωτερικών Υποθέσεων ΥΠΕΘΑ.

Δήλωση περί αποποίησης ευθύνης:

Τα διαλαμβανόμενα στον ανά χείρας οδηγό της καταλογιστικής διαδικασίας, δεν δεσμεύουν τις Αρχές και Υπηρεσίες στις οποίες υπηρετούν ο Πρόεδρος και τα μέλη της Ομάδας Εργασίας σύνταξης του παρόντος Οδηγού. Απηχούν πρωτίστως την προσωπική αντίληψη των μελών της Ομάδας Εργασίας.

Την απόλυτη και τελική ευθύνη του ενημερωτικού περιεχομένου του οδηγού, φέρει ο Πρόεδρος της Ομάδας Εργασίας Δρ. Ευστράτιος Παπαδόπουλος, τον οποίον βαρύνουν αποκλειστικά οι τυχόν αβλεψίες. Θα είμαστε ευγνώμονες για επισημάνσεις των υπ' όψιν αβλεψιών (e.papadopoulos2@aade.gr).

Οι πληροφορίες του οδηγού προσφέρονται αποκλειστικά για ενημερωτικούς – πληροφοριακούς σκοπούς, ως αφετηρία περαιτέρω στοχευμένης μελέτης της νομοθεσίας και νομολογίας², καθώς και της σύγχρονης επιστημονικής βιβλιογραφίας, προκειμένου να διευκολυνθούν τα αρμόδια όργανα στην ερμηνεία των εννοιών και στη μεθοδολογική προσέγγιση της καταλογιστικής διαδικασίας, ώστε με ευχέρεια να διατυπώνεται η προβλεπόμενη κατά νόμο κρίση των ως άνω αρμοδίων οργάνων, υπαγάγοντας τα ανά περίπτωση πραγματικά περιστατικά στη νομοθετική πρόβλεψη. Σε κάθε περίπτωση, στον παρόντα οδηγό παρέχεται η γενική διαδικασία της καταλογιστικής διαδικασίας, η τυπολογία της οποίας εν πολλοίς έχει καθοριστεί εκ της νομολογίας του Ελεγκτικού Συνεδρίου, μη επιτρέποντας παρανοήσεις επί των διακριτών σταδίων της εν λόγω διαδικασίας.

Εκάστη περίπτωση καταλογισμού διακρίνεται από τις ιδιαιτερότητές της, συνεπώς ουδόλως δύναται να τεθεί απόλυτος κανόνας δράσεως και κρίσεως. Συνακόλουθα, η ερμηνεία του περιεχομένου του οδηγού κρίνουμε ότι, δεν δύναται να προσεπικληθεί αποκλειστικά από μόνη της για τη δικαιολόγηση ενεργειών των καταλογιζόντων οργάνων, είτε ως προς τη δυνατότητα εκτέλεσης αυτής, είτε κατά την εκτέλεση των διακριτών σταδίων της, πολλώ δε μάλλον ως προς το περιεχόμενο της καταλογιστικής πράξης και το χειρισμό της. Ήτοι, η υποκειμενική ερμηνεία των διαλαμβανομένων του οδηγού, δεν δύναται να εκληφθεί ως απολύτως δεσμευτική πρόταση διοικητικής δράσης.

Κατά συνέπεια, ουδεμία ευθύνη αναλαμβάνεται από τους συγγραφείς για τυχόν διοικητικές αποφάσεις και πρακτικές που θα ληφθούν και θα εφαρμοστούν από τους διενεργούντες καταλογιστικές διαδικασίες, έχουσες ως αποκλειστικό αιτιολογικό λόγο, την προαναφερθείσα υποκειμενική ερμηνεία του περιεχομένου του παρόντος οδηγού.

² Η αναφορά νομοθεσίας στον παρόντα οδηγό πραγματοποιείται δια της Τράπεζας Νομικών Πληροφοριών «ΝΟΜΟΣ» και της νομολογίας δια του ιστοτόπου του ΕλΣυν και της προαναφερθείσας ΤΝΠ, άλλως ειδικά αναφέρεται.

Σύνοψη

Το **Κεφάλαιο 1** ασχολείται με τη «**Δημοσιολογιστική διαχείριση και αποκατάσταση βλάβης δημόσιας περιουσίας στο σύγχρονο κράτος δικαίου**». Συζητώντας αρχικά στο θεωρητικό επίπεδο, συνάγεται ότι η αποκατάσταση βλάβης της δημόσιας περιουσίας στο πλαίσιο της ευρύτερης δημοσιονομικής διαχείρισης σε σύγχρονο κράτος δικαίου, εδραζόμενη στις γενικές αρχές δικαίου και της ειδικότερης αρχής της δημοσιονομικής βιωσιμότητας, αποτελεί δυναμικό πεδίο της επιστημονικής έρευνας, ιδίως μετά την εισαγωγή της αρχής της χρηστής δημοσιονομικής διαχείρισης. Το πλαίσιο ελεγκτικών αρχών, εντός του οποίου αναζητείται το δημόσιο χρήμα, διευρύνεται πέραν των «κλασσικών» αρχών της νομιμότητας και κανονικότητας. Πρόσφατες νομοθετικές ρυθμίσεις (περιλαμβανομένων και αυτών περί της λειτουργίας των Υπηρεσιών Εσωτερικού Ελέγχου), αποσκοπούν στην ελαχιστοποίηση των δημοσιονομικών κινδύνων, ενώ η πλέον πρόσφατη σχετική νομοθεσία, ο νέος Νόμος για το Ελεγκτικό Συνέδριο (ν. 4820/23.07.2021) εισάγει σειρά σημαντικών νομοθετικών ρυθμίσεων.

Στο **Κεφάλαιο 2** σημειώνεται ο **στόχος** του ανά χείρας Οδηγού: Στο ως άνω εξελισσόμενο περιβάλλον, διαπιστώνεται ότι για την αυτοτελή διοικητική διαδικασία του καταλογισμού ελλειμμάτων δημοσίων διαχειρίσεων υφίσταται πεδίο καταγραφής εννοιών και διακρίσεων, ανάδειξης των περιπτώσεων αρμοδιότητας καταλογισμού, προβολής των απαιτήσεων τήρησης της νομιμότητας, αναφοράς κρίσιμων λεπτομερειών στα επιμέρους ζητήματα της διαδικασίας, καθώς και μεταφοράς εμπειρίας από συντελεσθέντες καταλογισμούς, ιδιαίτερα σε σχέση με την εξέλιξη αυτών ενώπιον του αρμοδίου Ανωτάτου Δικαστηρίου. Έχοντας υπ' όψιν τα ως άνω, η συγγραφή του Οδηγού της καταλογιστικής διαδικασίας στοχεύει στην υποστήριξη της μεθοδολογικής προσέγγισης της εν λόγω διαδικασίας και στην επαύξηση του σχετιζόμενου γνωστικού πεδίου των αρμοδίων οργάνων, προκειμένου αυτά, με αυτοπεποίθηση και επαγγελματικό πνεύμα, να εκτελούν κατά το δυνατόν ορθότερα την ανατιθέμενη σε αυτούς διαδικασία, ώστε να ανακτάται αμεσότερα η τρωθείσα δημόσια περιουσία.

Στο **Κεφάλαιο 3** παρέχεται το «**Νομικό και Θεσμικό Πλαίσιο**» της καταλογιστικής διαδικασίας (πρωτίστως ν. 4270/2014 και το ειδικότερο κατά περίπτωση νομικό πλαίσιο), ενώ στο **Κεφάλαιο 4** αναφέρονται οι «**Εμπλεκόμενοι φορείς του δημοσίου και ιδιωτικού τομέα**» στην εν λόγω διαδικασία.

Στο **Κεφάλαιο 5** σημειώνονται οι αναγκαίοι «**Ορισμοί και διακρίσεις**» που αναφέρονται στο γενικό εννοιολογικό επίπεδο της δημοσιονομικής ευθύνης: Το δημόσιο χρήμα και η δημόσια διαχείριση, η εκτέλεση του προϋπολογισμού από τη Δημοσιονομική Διοίκηση, ο δημόσιος διατάκτης, ο ορισμός του ελλείμματος και η διαπίστωση ελλειμμάτων σε συνέχεια κατασταλτικών ελέγχου των δημοσίων λογαριασμών. Παρέχεται η διάκριση μεταξύ του πραγματικού ελλείμματος, εξ αιτίας του οποίου επάγεται ισόποση ζημία της περιουσίας του Δημοσίου, και του τυπικού ελλείμματος, από το οποίο δεν επάγεται πάντοτε πραγματική ζημία της περιουσίας

του Δημοσίου. Περαιτέρω, σημειώνονται κρίσιμες έννοιες, όπως αυτές του δημοσίου υπολόγου, των συνευθυνόμενων προσώπων στο έλλειμμα δημόσιας διαχείρισης και του αχρεωστήτως λαβόντος. Κρίθηκε απαραίτητη η παράθεση της διάκρισης της αστικής ευθύνης των δημοσίων υπαλλήλων κατά τον υπαλληλικό κώδικα, από την ευθύνη δημοσίων υπολόγων και συνευθυνόμενων προσώπων (δημοσιολογιστική), ενώ τεκμηριώθηκε το γεγονός ότι οι παράνομες επιστροφές φόρων, τελών, επιδοτήσεων αποτελούν έλλειμμα δημοσίου υπολόγου, και δεν δύναται να αντιμετωπίζονται με τις διατάξεις περί αστικής ευθύνης.

Ερχόμενοι πλέον στο ειδικότερο εννοιολογικό πλαίσιο της καταλογιστικής διαδικασίας, συζητούνται στο **Κεφάλαιο 6** ζητήματα που σχετίζονται με την «έννοια της καταλογιστικής απόφασης» και του εκτελεστού αυτής, στο **Κεφάλαιο 7** ζητήματα σχετιζόμενα με την «καταλογιστική αρμοδιότητα», δοθέντος του σχετικού εύρους αυτής και του πλήθους των διοικητικών οργάνων που δύνανται να την εκτελέσουν, ενώ στο **Κεφάλαιο 8** συζητείται το ζήτημα της τυχούσας «**παραγραφής της δημοσιονομικής ενοχής**», καθώς και τα ειδικά αλλά απολύτως σχετιζόμενα ζητήματα, της διακοπής και της αναστολής της παραγραφής.

Στο ευρύτερο πυρήνα της καταλογιστικής διαδικασίας, στο **Κεφάλαιο 9** συζητείται η σύνταξη «**Πορισματικής έκθεσης θεμελίωσης δημοσιολογιστικής ευθύνης**». Σημειώνονται οι απαιτήσεις τις οποίες επιβάλλεται να εκπληρώνει η εν λόγω πορισματική έκθεση, η οποία συντάσσεται από τα αρμόδια διοικητικά όργανα (για την περίπτωση του Ελεγκτικού Συνεδρίου απαιτείται σύνταξη φύλλου μεταβολών και ελλείψεων και για την περίπτωση της Γενικής Διεύθυνσης Δημοσιονομικών Ελέγχων παραπέμπουμε στον οικείο Κανονισμό Διενέργειας Ελέγχων – ΦΕΚ Β' 1519/22.04.2020). Αναφέρεται ειδικότερα, η απαίτηση πλήρους καταγραφής της ιστορικής βάσης που αποδεικνύει τη σύσταση ελλείμματος διαχείρισης, και εν συνεχεία με βάση το γενικό και ειδικό νομικό πλαίσιο, προσωποποιείται κατά περίπτωση και κατά λόγο αρμοδιότητας η δημοσιολογιστική ευθύνη, αναφέροντας τις ιδιότητες και ενέργειες ή παραλήψεις των υποψηφίων προς καταλογισμό προσώπων (δημοσίων υπολόγων, συνευθυνόμενων προσώπων στη σύσταση ελλείμματος, αχρεωστήτως λαβόντων). Περαιτέρω σημειώνεται η απαίτηση διατύπωσης και τεκμηρίωσης της αιτιώδους συνάφειας ενεργειών των εν δυνάμει καταλογιζομένων με την πρόκληση ελλείμματος, ενέργειες οι οποίες αποκλίνουν από την ορθή δημοσιολογιστική συμπεριφορά κατά τη διαχείριση του δημοσίου χρήματος, όπως η τελευταία ορίζεται από την τήρηση του συνόλου των σχετικών διατάξεων νόμου, σε συνδυασμό με τις συναφείς υπηρεσιακές εγκυκλίους. Εφ' όσον αποδεικνύεται ότι υφίστανται όλα τα αμιγώς αντικειμενικά στοιχεία που συνθέτουν την ειδική υπόσταση της πράξης της ελάττωσης της δημόσιας περιουσίας, ήτοι ότι υφίσταται σχετικός αντικειμενικός όρος ευθύνης, η εν λόγω ελάττωση επιβάλλεται να αποκατασταθεί, συνακόλουθα αυτή (η ελάττωση) είναι καταλογιστέα στους ευθυνόμενους. Ελέγχεται αν η δημοσιολογιστική ευθύνη – δημοσιονομική ενοχή έχει υποπέσει σε παραγραφή ή εάν υπάρχουν ενέργειες που διακόπτουν ή αναστέλλουν

την εν λόγω παραγραφή. Αποδίδεται κατά περίπτωση δόλος, βαρεία αμέλεια, ελαφρά αμέλεια. Προσδιορίζεται με ακρίβεια το έλλειμμα (κεφάλαιο) μετά των τυχουσών προσαυξήσεων ή/και τόκων. Σε συγκεντρωτικό πίνακα σημειώνεται η εξέλιξη της νομοθεσίας, όπως ίσχυε κατά διακριτή χρονική περίοδο κατά περίπτωση, ήτοι μηνιαίες προσαυξήσεις εκπροθέσμου καταβολής (και ύψος αυτών) ή τόκοι (και ύψος επιτοκίου), ύπαρξη ή όχι ανωτάτου ορίου συνολικών προσαυξήσεων, και συζητείται για τη διευκόλυνση των καταλογιζόντων οργάνων το ζήτημα των μεταβατικών διατάξεων για την εφαρμογή του Κ.Ε.Δ.Ε. Επιγραμματικά συνάγεται ότι, προκειμένου να εξελιχθεί η καταλογιστική διαδικασία, επιβάλλεται ο ελεγκτής να διατυπώσει γνώμη – τελικό συμπέρασμα περί ύπαρξης ελλείμματος δημόσιας διαχείρισης και της απόδοσης αυτού κατά αιτιώδη τρόπο σε αποκλίνουσες από τη νομιμότητα ενέργειες/παραλήψεις προσώπων, πρόσωπα τα οποία οφείλει να κατονομάσει.

Ερχόμενοι πλέον στη διαδικασία της εν στενή εννοία καταλογιστικής διαδικασίας, στο **Κεφάλαιο 10** συζητείται το στάδιο της «**κλήσης σε ακρόαση**» του υποψηφίου προς καταλογισμό και το περιεχόμενο αυτής, σε συνέχεια της προαναφερθείσας πορισματικής έκθεσης αναζήτησης δημοσιονομικής ενοχής. Σημειώνεται η σχετική ρητή συνταγματική πρόβλεψη, καθώς και η αντίστοιχη του ΚΔΔιαδ. Προς αποφυγή παρανοήσεων που δύναται να προέλθει από μελέτη παλαιών Δικαστικών Αποφάσεων, παρέχεται η εξέλιξη των αντιλήψεων σχετικά με τη διαδικασία κλήσης σε ακρόαση. Ως προς το περιεχόμενο της κλήσης, σημειώνεται ότι κατ' ελάχιστον σε αυτή επιβάλλεται να περιγράφεται συνοπτικά αλλά με πληρότητα η ιστορική βάση απόδοσης δημοσιολογιστικής ευθύνης.

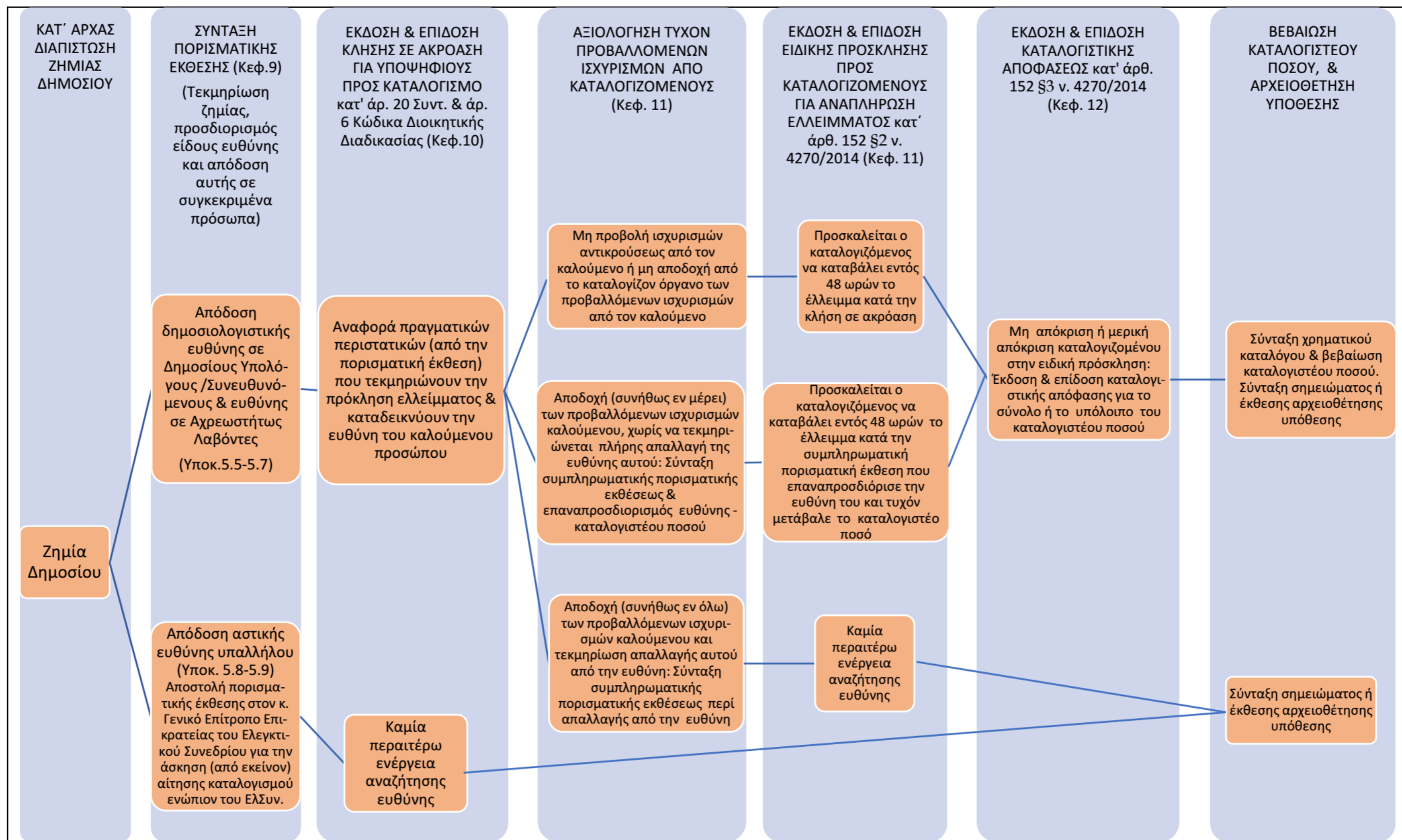
Στο Κεφάλαιο 11, και πάντοτε στο πεδίο της εν στενή εννοία καταλογιστικής διαδικασίας, συζητείται το στάδιο ενεργειών της σύνταξης και επίδοσης της (ειδικής) «**πρόσκλησης για αναπλήρωση ελλείμματος**», σταδίου διακρινόμενου πρωτίστως για τον αποκαταστατικό του χαρακτήρα, που είτε αποτελεί πρόδρομη διοικητική ενέργεια προ της τελειώσεως της αυτοτελούς διοικητικής καταλογιστικής διαδικασίας, δια της εκδόσεως της επαχθούς εκτελεστής ατομικής διοικητικής πράξης του καταλογισμού, είτε –σε περίπτωση αποδοχής της εν λόγω ειδικής πρόσκλησης από τον καταλογιζόμενο-, αποτελεί το πέρας της διαδικασίας. Δοθείσας της χρονικής διαδοχής της έκδοσης της πρόσκλησης για αναπλήρωση ελλείμματος μετά από την κλήση σε ακρόαση, συνάγεται ότι οι τυχόν προβληθέντες ισχυρισμοί του υποψηφίου προς καταλογισμό κατέστησαν ήδη γνωστοί στο καταλογίζον όργανο, και αυτοί δεν ήταν αρκετοί ώστε να μεταβληθεί ριζικά η καταγραφείσα άποψη του καταλογιζόντος οργάνου, ώστε να υπάρξει απαλλαγή από την αποδιδόμενη κατά περίπτωση δημοσιονομική ενοχή. Συνακόλουθα, θα πρέπει κατ' εφαρμογή των γενικών αρχών δικαίου, να περιλαμβάνεται στην πρόσκληση για αναπλήρωση ελλείμματος περιληπτική τουλάχιστον αναφορά των ως άνω ισχυρισμών καθώς και αντίκρουση αυτών. Σημειώνεται επίσης η άποψή μας περί του χειρισμού της διαδικασίας στη δυνητική περίπτωση που οι προβαλλόμενοι ισχυρισμοί του καταλογιζομένου κατά τη

διαδικασία κλήσης σε ακρόαση, τροποποιούν την ήδη καταγραφείσα κρίση του καταλογίζοντος οργάνου.

Στο **Κεφάλαιο 12** συζητείται το στάδιο της «**έκδοσης της καταλογιστικής απόφασης (πράξης)**», σε βάρος του υπολόγου/συνευθυνόμενων ή αχρεωστήτως λαβόντων. Η εν λόγω πράξη αποτελεί εκτελεστή ατομική διοικητική πράξη, με την οποία το αρμόδιο όργανο, έχοντας ήδη διαπιστώσει το προκληθέν έλλειμμα, επ' ακριβώς προσδιορίζει την απαίτηση του Δημοσίου/ΝΠΔΔ/ΝΠΙΔ/ΟΤΑ κατά συγκεκριμένου προσώπου που αναμείχθηκε στη διαχείριση δημοσίου χρήματος/ΟΤΑ. Στο σώμα της καταλογιστικής πράξης, ως δυσμενούς για τον διοικούμενο πράξης, οφείλεται να παρέχεται ελάχιστο αλλά επαρκές αιτιολογικό περιεχόμενο, ήτοι να αναφέρονται τα στοιχεία που θεμελιώνουν τον καταλογισμό: ιστορική και νομική αιτία της αποδιδόμενης δημοσιολογιστικής ευθύνης που εγείρει τη δημοσιονομική ενοχή. Η αιτιολογία δύναται να συμπληρώνεται -αλλά όχι να αναπληρώνεται- από τα στοιχεία του φακέλου, η επίκληση των οποίων σε καμία περίπτωση δεν δύναται να θεραπεύσει τυχόν ολοσχερή έλλειψη τεκμηρίωσης στο σώμα της καταλογιστικής απόφασης. Στη συνέχεια, σημειώνεται η απαίτηση ακριβούς καταγραφής του καταλογιζόμενου ποσού με τις επιβαλλόμενες προσαυξήσεις-τόκους κατά περίπτωση, σύμφωνα με τις διατάξεις του Κ.Ε.Δ.Ε. Ανεξαρτήτως του γεγονότος ότι ο καταλογισμός υπολόγου πραγματοποιείται κατά την αρχή της νόθου αντικειμενικής ευθύνης, θεωρούμε ότι αποτελεί υποχρέωση του καταλογίζοντος οργάνου, εκπορευομένη ευθέως από την αρχή της χρηστής διοίκησης ο έλεγχος της υπαιτιότητας (και δια της διαδικασίας κλήσεως σε ακρόαση), προκειμένου στην περίπτωση της ελαφράς αμέλειας να μην υπολογιστούν προσαυξήσεις/τόκοι, αλλά να καταλογιστεί μόνο το κεφάλαιο του ελλείμματος. Στην περίπτωση αυτή, το καταλογίζον όργανο δύναται να ασκήσει την αρμοδιότητά του για την καταβολή του ποσού σε δόσεις κατά τη ρητή πρόβλεψη του άρθρου 152 (παρ. 5) ν. 4270/2014. Άνευ του προσδιορισμού υπαιτιότητας, δεν είναι δυνατόν να ασκηθεί η εν λόγω αρμοδιότητα. Αυτονόητα στην καταλογιστική πράξη καταγράφεται ο δικαιούχος υπέρ του οποίου πραγματοποιείται ο καταλογισμός.

Ο Οδηγός συμπληρώνεται με το **Κεφάλαιο 13**, όπου συζητείται η συχνά απαντώμενη περίπτωση θεμελίωσης δημοσιολογιστικής ευθύνης – αναζήτησης δημοσιονομικής ενοχής σε συνέχεια αμετάκλητων Δικαστικών Αποφάσεων, τόσο αθωωτικών, όσο και καταδικαστικών. Παρέχεται επαρκής βιβλιογραφική επισκόπηση επί του θέματος, όπου συζητείται η τυχόν εφαρμογή του άρθρου 6 παρ. 2 της Ε.Σ.Δ.Α.

Για λόγους ευχερέστερης μελέτης του οδηγού, παρέχεται στα αμέσως επόμενα, το «Διάγραμμα 1» της απόδοσης αστικής ή δημοσιολογιστικής ευθύνης σε υπάλληλο. Στα παραρτήματα παρέχεται «πινακοποιημένη» η μεθοδολογία τεκμηρίωσης της αντικειμενικής ευθύνης καταλογιζόμενων (δημοσίου υπολόγου, εκκαθαριστή / εντολέα πληρωμής, προσώπου που έλαβε μη νόμιμη απόφαση νομικής δέσμευσης, συνευθυνόμενου προσώπου, αχρεωστήτως λαβόντος), καθώς και υποδείγματα κλήσης σε ακρόαση, πρόσκλησης αναπλήρωσης ελλείμματος, καταλογιστικής απόφασης και βεβαιωτικού καταλόγου.



Διάγραμμα 1: Προσέγγιση απόδοσης αστικής ή δημοσιολογιστικής ευθύνης υπαλλήλου

Εισαγωγή

Η εκπορευόμενη από τις γενικές αρχές του Δικαίου, και επιβαλλόμενη δια σειράς νομοθετημάτων, προστασία της Δημόσιας Περιουσίας (στην οποία περιλαμβάνονται και τα χρηματικά διαθέσιμα – αξίες – υλικό), ορίζει ελεγκτικές ενέργειες από αρμόδια όργανα, οι οποίες οδηγούν στον τυχόν εντοπισμό βλάβης της Δημόσιας Περιουσίας και στη συνέχεια στην αποκατάστασή της. Η προαναφερθείσα αποκατάσταση υλοποιείται είτε δια της αναζήτησης και απόδοσης αστικής ευθύνης, που αφορά πρόκληση θετικής ζημίας στο Δημόσιο, αποκλειστικά δια του καταψηφιστικού ενδίκου βοηθήματος της αίτησης καταλογισμού από τον κ. Γενικό Επίτροπο Επικρατείας στο ΕΛΣυν, είτε δια καταλογιστικής διαδικασίας που εκτελείται (εκτός από τα αρμόδια όργανα του ΕΛΣυν) και από όργανα της Διοίκησης, κατά την οποία καταλογίζεται έλλειμμα δημόσιας διαχείρισης σε δημοσίους υπολόγους και/ή συνευθυνόμενα πρόσωπα. Υφίσταται δε δέσμια αρμοδιότητα προς αποκατάσταση τυχόν διαπιστωθείσας θετικής ζημίας ή ελλείμματος, που προκαλείται κατά την άσκηση της Οικονομικής Διοίκησης.

Οι συνθήκες της παρατεταμένης ύφεσης επί ολόκληρη δεκαετία και της συνακόλουθης δημοσιονομικής πίεσης, η πρόσφατη πανδημία σε συνάρτηση με το εξελισσόμενο περί δικαίου αίσθημα, δεν επιτρέπουν χαλαρότητα εφαρμογής του νομικού πλαισίου που σχετίζεται με τον έλεγχο της εισαγωγής ή εκταμίευσης δημοσίου χρήματος και εν γένει με τη διαχείριση της Δημόσιας Περιουσίας, καθώς και με ολιγωρία στην ανάκτηση αυτής, όταν διαπιστωθεί μη σύννομη διάθεσή της. Ποτέ άλλοτε, η ανάγκη διαφύλαξης της διαχείρισης του δημοσίου χρήματος, δεν αποκτά την αναγκαιότητα που εγείρεται σήμερα.

Για την αυτοτελή διοικητική διαδικασία του καταλογισμού που σχετίζεται με ελλείμματα δημοσίων υπολόγων, δεν έχει εντοπιστεί από εμάς μέχρι σήμερα σχετικό χρηστικό μεθοδολογικό εγχειρίδιο – οδηγός (αναλυτικό των εννοιών και μεθοδολογιών), συνεπώς υφίσταται πεδίο καταγραφής ορισμών σχετιζόμενων με την εν λόγω διαδικασία, ανάδειξης των περιπτώσεων δέσμιας αρμοδιότητας καταλογισμού, προβολής των απαιτήσεων τήρησης της νομιμότητας, αναφοράς κρίσιμων λεπτομερειών περί των επιμέρους ζητημάτων της διαδικασίας, καθώς και μεταφοράς εμπειρίας από συντελεσθέντες καταλογισμούς, ιδιαίτερα σε σχέση με την εξέλιξη αυτών ενώπιον του αρμοδίου Ανωτάτου Δικαστηρίου, του Ελεγκτικού Συνεδρίου, δοθέντος ότι οι καταλογιστικές αποφάσεις αποτελούν συντηρητικά και προσωρινά μέτρα, τα οποία αποσκοπούν στην κατ' αρχάς διασφάλιση των συμφερόντων του Δημοσίου, ενώ το Ελεγκτικό Συνέδριο που τυχόν θα επιληφθεί απευθείας κατ' έφεσιν επ' αυτών, έχει την τελική κρίση -κατά την προσήκουσα νομική αυστηρότητα-, για κάθε σχετική πλημμέλεια επί των καταλογιστικών αποφάσεων, δυνάμενο να τροποποιήσει ή και να εξαφανίσει, οιαδήποτε εξ αυτών.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 1: Δημοσιολογιστική διαχείριση και αποκατάσταση βλάβης δημόσιας περιουσίας στο σύγχρονο κράτος δικαίου

1.1 Διαχείριση δημοσίου χρήματος και γενικές αρχές δικαίου

Η δράση της Δημόσιας Διοίκησης κατά τη διαχείριση δημοσίου χρήματος («Οικονομική Διοίκηση»), και γενικότερα κατά τη διαχείριση της δημόσιας περιουσίας, διέπεται από τις βασικές αρχές που διέπουν εν συνόλω τον ευρύτερη Δημόσια Διοίκηση³. Η προέχουσα θέση της Οικονομικής Διοίκησης αποτελεί κοινό τόπο στο σύγχρονο κράτος⁴. Η Οικονομική Διοίκηση διέπεται ενδεικτικά μεταξύ άλλων από τις αρχές της νομιμότητας της διοικητικής δράσης, της χρηστής διοίκησης, της προστασίας και υπεροχής του δημοσίου συμφέροντος, της δράσης και μάλιστα έγκαιρης (ακριβώς για την προστασία του Δημοσίου Συμφέροντος) και της αποτελεσματικότητας. Πέραν των γενικών αρχών του δικαίου, για την Οικονομική Διοίκηση αποκτά ιδιαίτερη σημασία η εφαρμογή της ειδικότερης αρχής της **δημοσιονομικής βιωσιμότητας**, που κατά τα Πρακτικά της 4^{ης} Γεν. Συνεδρίασης της Ολομ του ΕλΣυν της 05.02.2020:

«αποτελεί απόρροια της αρχής του κράτους δικαίου και που αποτυπώνεται υπό ειδικότερες εκφάνσεις σε πλήθος συνταγματικών ρυθμίσεων (...) επιβάλλει όπως ο κοινός νομοθέτης αφ' ενός μεν λαμβάνει πρόσφορα προληπτικά μέτρα για την περιφρούρηση του δημοσίου χρήματος και της δημόσιας περιουσίας, αφ' ετέρου δε, όταν παραβιάζεται η δημοσιονομική νομιμότητα και πλήττεται έτσι το δημοσιονομικό συμφέρον, να εφαρμόζονται κατά των υπευθύνων πρόσφορα μέτρα αποκατάστασης, στα οποία να ενσωματώνεται και ο αναγκαίος γενικός αποτρεπτικός αυτών χαρακτήρας. Τέτοιο δε μέτρο είναι κατ' εξοχήν ο καταλογισμός του υπευθύνου με το ποσό της προκληθείσης βλάβης,....»

1.2 Αρχή της Χρηστής Δημοσιονομικής Διαχείρισης και προστασία της δημόσιας χρηματικής περιουσίας.

Ως σύγχρονη αρχή, σχετιζόμενη με την αρχή της χρηστής διοίκησης, θεωρείται η αρχή της Χρηστής Δημοσιονομικής Διαχείρισης (συνισταμένης από τις επιμέρους αρχές της οικονομικότητας, αποδοτικότητας και αποτελεσματικότητας)⁵, που οδηγεί τη χώρα στη βελτίωση της πιστοληπτικής της εικόνας και συνακόλουθα επιτρέπει το δανεισμό με ευνοϊκότερους όρους από τις διεθνείς αγορές⁶. Η εν λόγω αρχή⁷, ως προς την

³ Σοφιώτης, 2020, σελ. 107-108, Τάχος 2008, σελ. 65 επόμενες.

⁴ Τάχος, ό.π., σελ. 24.

⁵ Άρθρο 33 ν.4129/2013. Για την επέκταση της έννοιας παραπέμπουμε σε Μηλιώνη, 2020, σελ. 364.

⁶ Μπάρμπας, 2020, σελ. ix.

⁷ Περί της πρώτης εφαρμογής της εν λόγω αρχής, παραπέμπουμε στο άρθρο του πανεπιστημιακού και αναπλ. Προέδρου του Συμβουλίου Διοίκησης της Ε.Α.Δ. Β. Κουγέα (2011). Η υπ' όψιν αρχή υιοθετήθηκε και στον ισχύοντα νόμο περί Δημοσίου Λογιστικού (άρθρο 33 του ν. 4129/2013), αναφορά της πραγματοποιήθηκε με τον νόμο 2860/2000, ενώ η πρώτη της αναφορά εντοπίζεται στην αιτιολογική έκθεση (και όχι στην αρχικώς ψηφισθείσα μορφή) του ν. 2362/1995. Η εισαγωγή της (με «ατελή διατύπωση» κατά Κουγέα) πραγματοποιήθηκε με το άρθρ. 2 ν. 3492/2006. Επαναλήφθηκε με το άρθρο 1 του Ν. 3871/2010 που αντικατέστησε το ταυτάριθμο άρθρο του προϊσχύοντος νόμου περί Δημοσίου Λογιστικού (2362/1995), ενώ η αναφορά της εν λόγω αρχής επαναλήφθηκε και στις

εννοιολογική της θεωρητική-βιβλιογραφική προσέγγιση, άλλοτε δύναται να θεωρηθεί ως η «υγιής διαχείριση», και άλλοτε ως η σχετιζόμενη με τη σκοπιμότητα της δαπάνης, κατά την ενάσκηση της σχετικής διακριτικής ευχέρειας επιλογών από την Οικονομική Διοίκηση⁸. Η εφαρμογή της εν λόγω αρχής ανάγεται πλέον στο διαχρονικό δίκαιο (ως οικονομικότητα, αποδοτικότητα και αποτελεσματικότητα), και συνεπικουρείται από τις αρχές της *υπευθυνότητας και της λογοδοσίας, της διαφάνειας και της ειλικρίνειας*). Οι τελευταίες αρχές αποτελούν απότοκο της ανάγκης εμπόδισης της αυθαιρεσίας εξαιτίας της εισαγωγής δέσμης των τελολογικά κρινόμενων αρχών (τελική κρίση εκ του αποτελέσματος της οικονομικότητας, αποδοτικότητας και αποτελεσματικότητας), αρχών που επιτρέπουν εκτιμήσεις που οδηγούν σε επιλογές σκοπιμότητας⁹. Εξετάζοντας την εξέλιξη των ιδεών που αφορούν την εφαρμογή της εν λόγω αρχής, σημειώνεται η θέση του Μαρτινόπουλου (2013), ότι το περιεχόμενο της αρχής της Χρηστής Δημοσιονομικής Διαχείρισης έχει σαφές τελολογικό νόημα (αξιολόγηση εξωνομικών στοιχείων), κατά τούτο αφίσταται από την παραδοσιακή προσκόλληση στην αρχή της νομιμότητας ως μόνο κριτήριο ορθότητας, και ότι, εκ της φύσης της η εν λόγω αρχή διαδραματίζει το ρόλο του σημείου αναφοράς για τον έλεγχο της ενάσκησης διακριτικής ευχέρειας, από τους φορείς της δημοσιονομικής διαχείρισης. Περαιτέρω, οι συνιστώσες της αποτελεσματικότητας (επίτευξη προκαθορισμένων στόχων) και αποδοτικότητας (βέλτιστη δυνατή σχέση μέσων - αποτελεσμάτων), ανάγουν το τελικό αποτέλεσμα σε κριτήριο της ορθότητας μιας επιλογής, εισάγοντας στη δράση των Δημόσιων Φορέων, μια ιδιαίτερα διευρυμένη διακριτική ευχέρεια, η οποία επιτρέπει στα αρμόδια όργανα να προβαίνουν σε επιλογές σκοπιμότητας. Συνεπώς, μπορεί εύλογα να υποστηριχθεί, ότι ο ρόλος αυτών των αρχών είναι να υποστηρίξουν τη μετάβαση στον κανόνα ενός τέτοιου διευρυμένου πεδίου διακριτικής ευχέρειας, συνακόλουθα επάγει την κατ' αναλογία ευρεία κατανομή υποχρέωσης λογοδοσίας και ευθύνης, καθώς επίσης και την εντατική διασφάλιση των εγγυήσεων διαφάνειας, ώστε να εμποδίζεται η αυθαιρεσία. Κατά τον αυτό συγγραφέα: *«Η εν λόγω «απομάκρυνση» από την κυριαρχία της νομιμότητας στο Διοικητικό και Δημοσιονομικό Δίκαιο, και η αντίστοιχη νομιμοποίηση σταθμίσεων που αφορούν τον σκοπό μιας ενέργειας, ενδεχομένως εγείρει αμφιβολίες κυρίως λόγω του περιθωρίου αυθαιρεσίας που φαίνεται να εισάγει στη διοικητική (δημοσιονομική) δράση. Όμως, ..., σε ορισμένες περιόδους και σε κοινωνίες σε πρώιμο στάδιο ανάπτυξης, η νομιμότητα επιβάλλεται ως πλέον αποδοτική από την σκοπιμότητα, γιατί μια κοινωνία που δεν έχει κατοχυρώσει ακόμη την θεσμική της οντότητα, δεν έχει την πολυτέλεια να ενδιαφέρεται για την σκοπιμότητα, δηλαδή για την αποτελεσματικότητα υπό μίαν έποψη περισσότερο ουσιαστική και διοικητικά, οικονομικά και κοινωνικά*

ρυθμίσεις του αρ. 80, ν. 4055/2012 (ΦΕΚ Α' 51), στην πρόβλεψη περί της διαδικασίας των κατασταλτικών ελέγχων των δημοσίων δαπανών.

⁸ Θωμοπούλου Ε. και Πασχάκης Χ. 2018 σελ. 9-10 & 22.

⁹ Θωμοπούλου Ε. και Πασχάκης Χ., ό.π., σελ. 9-10.

επιβαλλόμενη (...). Σε κοινωνίες με μη κατοχυρωμένους θεσμούς η σκοπιμότητα χρησιμοποιείται συχνά ως το άλλοθι των υπερβάσεων της αυθαιρέτης δράσης.»¹⁰

Η κατ' εφαρμογή της Αρχής της Χρηστής Δημοσιονομικής Διαχείρισης προστασία του δημοσιονομικού συμφέροντος, ως έκφανση του ευρύτερου Δημοσίου Συμφέροντος, δεν συνδέεται (στην πρώτη της τουλάχιστον εμφάνιση) κατ' ανάγκη με τις έννοιες του ελλείμματος και του συνακόλουθου καταλογισμού του υπόλογου (κατά το ποσό του ελλείμματος), κατά τη λογική ότι, η τότε εισαχθείσα πρόβλεψη ελέγχων (που αναφέρεται πρωτίστως στους διατάκτες), περιοριζόταν στη δημοσιοποίηση εκθέσεων της ελεγκτικής αρχής, καθώς δεν υφίστατο ρητή πρόβλεψη έκδοσης εκτελεστών πράξεων, αντίστοιχων με αυτών των καταλογιστικών πράξεων που αναφέρονται στους υπολόγους. Τούτο συνάγεται και από το άρθρο 82 παρ. 4 του ν. 4055/2012¹¹.

Η αρχή της χρηστής δημοσιονομικής διαχείρισης εδράζεται στο ότι, συστατικό στοιχείο μιας σύγχρονης δημοκρατικής πολιτείας αποτελεί η ύπαρξη διαφάνειας στις κρατικές ενέργειες (δημοσιονομική νομιμότητα) και λογοδοσίας της εκτελεστικής εξουσίας προς τους πολίτες (δημόσια λογοδοσία)¹², συνακόλουθα ότι, οι δημόσιες οικονομικές δοσοληψίες πρέπει να αποτυπώνονται με τη μέγιστη δυνατή ορθότητα, αποτελεσματικότητα, αντικειμενικότητα και ακρίβεια, αρχές οι οποίες εκ του «αξιωματικού» τους ορισμού, δεν επιτρέπουν την ύπαρξη δημοσιολογιστικών ελλειμμάτων. Κρίσιμο στοιχείο ενός αξιόπιστου δημοσιονομικού συστήματος και συστήματος δημοσιονομικού ελέγχου¹³ αποτελεί η ακεραιότητα των δημόσιων λογαριασμών, σε συνδυασμό με την αρχή της δημοσιονομικής ειλικρίνειας.¹⁴ Συνεπώς, αφενός οι αρχές της νομιμότητας και της κανονικότητας και, αφετέρου η

¹⁰ Μαρτινόπουλος, ό.π.

¹¹ Θωμοπούλου Ε και Πασχάκης Χ. ό.π., σελ. 11.

¹² Πέττα, 2015, σελ. 6.

¹³ Κατά το εγχειρίδιο ελέγχου του Ελεγκτικού Συνεδρίου (2017), οι έλεγχοι στο δημόσιο τομέα μπορούν να ταξινομηθούν σε τρεις βασικές κατηγορίες: στους ελέγχους των οικονομικών καταστάσεων (χρηματοοικονομικοί έλεγχοι), στους ελέγχους συμμόρφωσης και στους ελέγχους επιδόσεων. Ο χρηματοοικονομικός έλεγχος εστιάζει στον προσδιορισμό του κατά πόσον οι χρηματοοικονομικές πληροφορίες του φορέα, όπως απεικονίζονται στις οικονομικές καταστάσεις, είναι σύμφωνες με το εφαρμοστέο πλαίσιο χρηματοοικονομικής αναφοράς καθώς και το ισχύον νομικό και κανονιστικό πλαίσιο που αφορά σε νόμους και κανονισμούς, η μη συμμόρφωση με τους οποίους μπορεί να έχει ουσιώδη επίπτωση στις οικονομικές καταστάσεις (σχετ. το ΔΠΑΕΙ 1250 «Εξέταση νόμων και κανονισμών στον έλεγχο των οικονομικών καταστάσεων»). Αυτό επιτυγχάνεται μέσω της απόκτησης επαρκών και κατάλληλων ελεγκτικών τεκμηρίων που θα επιτρέψουν στον ελεγκτή να εκφράσει γνώμη ως προς το εάν αυτές οι οικονομικές πληροφορίες είναι απαλλαγμένες από ουσιώδη σφάλματα που οφείλονται σε απάτη ή λάθος. Ο έλεγχος επιδόσεων εστιάζει στο εάν οι δημόσιοι φορείς εκτελούν τους σκοπούς τους σύμφωνα με τις αρχές της οικονομίας, της αποδοτικότητας και της αποτελεσματικότητας και αν υπάρχουν περιθώρια βελτίωσης. Η επίδοση εξετάζεται με βάση κατάλληλα κριτήρια ενώ αναλύονται οι αιτίες απόκλισης από τα κριτήρια αυτά προκειμένου να απαντηθούν συγκεκριμένα ερωτήματα του ελέγχου και να παρασχεθούν εποικοδομητικές συστάσεις. Για τους υπ' όψιν ελέγχους παραπέμπουμε και στο σύγγραμμα των **Γεωργίου Γ. & Μπούσιου Θ.** (2021) «Έλεγχοι απόδοσης (PERFORMANCE AUDITS)», εκδόσεις Παπαζήση. Τέλος, ο έλεγχος συμμόρφωσης εστιάζει στο εάν το αντικείμενο του ελέγχου είναι σε συμμόρφωση με συγκεκριμένες αρχές που προσδιορίζονται ως κριτήρια.

¹⁴ Πέττα, ό.π., σελ. 26.

αρχή της χρηστής δημοσιονομικής διαχείρισης, κινούνται παράλληλα και αλληλοσυμπληρώνονται.

Κατά Μηλιώνη (2020, σελ. 366), ο έλεγχος του ουσιαστικού μέρους της δαπάνης αποσκοπεί στον έλεγχο των γεγονότων των υπό κρίση παραστατικών, σε συνέχεια διαχειριστικών πράξεων, οι οποίες πραγματοποιήθηκαν με περίσκεψη για την ελαχιστοποίηση κατά το δυνατόν των διατιθέμενων οικονομικών πόρων, χωρίς όμως να πραγματοποιείται έλεγχος «σκοπιμότητας» επί των αποφάσεων της εκτελεστικής εξουσίας. Συνεχίζει ο ίδιος συγγραφέας: «..το σύγχρονο πρόβλημα δεν είναι απλά η κατάχρηση του δημοσίου χρήματος, δηλαδή η μη νόμιμη δαπάνη, αλλά η δαπάνη που είναι μεν νόμιμη, ουσιαστικά, όμως, αποτελεί νόμιμη σπατάλη δημοσίου χρήματος...». Ο ίδιος, αναφερόμενος στην παλαιότερη κρίση από του ζητήματος, σημειώνει ότι αυτό (το ζήτημα) είχε κριθεί ότι αναγόταν στη σκοπιμότητα της δαπάνης, που θεωρείται πολιτικό ζήτημα, όμως η χρήση πλέον σύγχρονων επιστημονικών μεθόδων «ανάγει το ορθολογικό ή το μη ορθολογικό της δαπάνης σε αντικείμενο ελέγχου με βάση επιστημονικά κριτήρια που διαπραγματεύεται η επιστήμη «της αξιολόγησης»».

Ο δημοσιονομικός έλεγχος, μετά την εισαγωγή της αρχής της χρηστής δημοσιονομικής διαχείρισης, απαιτεί διαφορετικές προϋποθέσεις από τις αντίστοιχες που εφαρμόζονται στην κλασσική ελεγκτική αντίληψη, τις αρχές της νομιμότητας και κανονικότητας, απαίτηση που δημιουργεί δυναμική εξέλιξης στο σύνολο της ελεγκτικής διαδικασίας.¹⁵

1.3 Διευρυμένο πλαίσιο για την αναζήτηση δημοσίου χρήματος

Κατ' ακολουθία των ως άνω σκέψεων, η αναζήτηση και αποκατάσταση βλάβης της Δημόσιας Περιουσίας, αποτελεί απότοκο της εφαρμογής των Γενικών Αρχών του Διοικητικού Δικαίου, πρωτευόντως της αρχής της νομιμότητας (όσον αφορά την εκτέλεση των δημοσίων δαπανών) και της διασφάλισης του δημοσίου συμφέροντος, καθώς και της ειδικότερης αρχής της δημοσιονομικής βιωσιμότητας, ενώ στο πεδίο της εφαρμοζόμενης «σύγχρονης» αρχής της χρηστής δημοσιονομικής διαχείρισης, υφίσταται ως συνολικό προαπαιτούμενο η αποδοτικότητα, αποτελεσματικότητα, υπευθυνότητα, διαφάνεια, ορθότητα, ακεραιότητα, ακρίβεια και ειλικρίνεια των δημοσίων λογαριασμών, προαπαίτηση ασύμβατη με τη μη αποκατάσταση τυχούσας βλάβης της Δημόσιας Περιουσίας. Περαιτέρω, υφίσταται νομική δέσμευση που επιβάλλει στα αρμόδια όργανα την αποκατάσταση δημόσιας περιουσίας (ενδεικτικά άρθρο 152 ν. 4270/2014). Επανερχόμενοι στις προαναφερθείσες γενικές αρχές του Δικαίου, σημειώνουμε ότι αυτές -πέραν της διοικητικής διαδικασίας αναζήτησης και αποκατάστασης της βλάβης της δημόσιας περιουσίας-, επιβάλλουν ταυτόχρονα η ως άνω διαδικασία αποκατάστασης, να πραγματοποιείται με την επιβαλλόμενη τήρηση

¹⁵ Κουγέας, ό.π., σελ. 433.

των επιταγών του Νόμου και την παροχή εγγυήσεων προστασίας των δικαιωμάτων προς τους καταλογιζόμενους.

Οι διαδικασίες αποκατάστασης βλάβης της Δημόσιας Περιουσίας αποτελούν συνήθως επακόλουθο κατασταλτικών ελεγκτικών ενεργειών. Περί των κατασταλτικών ελέγχων, γίνεται διεξοδική αναφορά στο υποκεφάλαιο «Κατασταλτικός Έλεγχος Δημοσίων Λογαριασμών.....» του Κεφ. 5 «Ορισμοί και Διακρίσεις». Με τις ρυθμίσεις του ν. 4055/2012, η οικονομικότητα θεσμοθετήθηκε ρητά ως παράμετρος του ελέγχου νομιμότητας των ποσών επιχορήγησης και χρηματοδότησης που λαμβάνουν κρατικοί φορείς.¹⁶

Ο Κουγέας (2011) σχολιάζοντας τις τροποποιήσεις που επέφερε ο ν. 3871/2010 στον προϊσχύοντα Κώδικα Δημοσίου Λογιστικού, σημειώνει ότι βασική προϋπόθεση για τον έλεγχο εφαρμογής της αρχής της χρηστής δημοσιονομικής διαχείρισης αποτελεί η τήρηση των αρχών της διαφάνειας και της ειλικρίνειας. Ο ίδιος, υποστηρίζοντας τη θέση ότι η έννοια της χρηστής δημοσιονομικής διοίκησης δύναται να ενταχθεί στο ευρύτερο πλαίσιο της χρηστής διοίκησης, πραγματοποιεί εξαιρετικά χρήσιμη κριτική θεώρηση των απόψεων της Κοντόγιωργα-Θεοχαροπούλου¹⁷, συνισταμένη ότι, στην έννοια της χρηστής διοίκησης περιέχονται στοιχεία που αναφέρονται στη συμπεριφορά της Διοίκησης (υποκειμενικά, εσωτερικά στοιχεία που αγγίζουν την ηθική της), και προσιδιάζουν τουλάχιστον στην αρχή της καλής πίστης ή της εμπιστοσύνης προς τη Διοίκηση και στην αρχή της μη κατάχρησης δικαιώματος, θεωρώντας τη χρηστή και εύρυθμη διοίκηση ως συστατικό της αρχής της νομιμότητας, συνδεδεμένη με την αρχή του δημοσίου συμφέροντος.¹⁸ Κρίνουμε

¹⁶ Προκειμένου να καταδειχθεί η εξέλιξη των ιδεών όσον αφορά την αναζήτηση του μη ορθά διατεθέντος δημοσίου χρήματος, επισημαίνουμε τη διαφορά των όρων χρηστή διαχείριση και χρηστή δημοσιονομική διαχείριση, ως ακολούθως: Ο πρώτος όρος *χρηστή διαχείριση* νοείται είτε ως ο όρος που ευθέως εκπορεύεται είτε εκ της κοινής λεξικογραφικής και της γενικής του όρου χρήσης, αναφερόμενος προφανώς επί παντός πεδίου, δυνάμενος να συσχετισθεί με εκάστη δημόσια διαχείριση, είτε ως ο όρος προερχόμενος εκ της «κλασσικής» του χρήσης κατά την ελεγκτική διαδικασία, ήτοι του ελέγχου των δημοσίων διαχειρίσεων κατά τις παραδοσιακές παραμέτρους της νομιμότητας και κανονικότητας, ενώ ο δεύτερος όρος *χρηστή δημοσιονομική διαχείριση* ορίζεται κατά νόμο περιοριστικά, και αναφέρεται στις έννοιες οικονομικότητα, αποδοτικότητα και αποτελεσματικότητα.

¹⁷ Σελ. 16, υποσημείωση 15.

¹⁸ Περαιτέρω κατά Ρενέση (2014):1. Η παράμετρος της οικονομικότητας επιδιώκει να εξασφαλίσει ότι τα δημοσιονομικά συστήματα επιτρέπουν την επίτευξη της καλύτερης δυνατής ισορροπίας ανάμεσα στην υλοποίηση ενός δεδομένου στόχου και τα χρησιμοποιούμενα μέσα, σε όρους οικονομίας, επάρκειας και αποτελεσματικότητας. 2. Στα υποκειμενικά όρια της αρχής της οικονομικότητας θα μπορούσαν να αναγνωριστούν δύο όψεις: μια ουσιαστική και μια διαδικαστική. 3. Η ουσιαστική όψη της αρχής δεσμεύει στη δράση τους το νομοθέτη και τη Διοίκηση, με την έννοια ότι δεσμεύονται να προσαρμόσουν τις επιλογές τους με βάση το κριτήριο του προσήκοντος μέτρου ενόψει και του εκάστοτε επιδιωκόμενου σκοπού. 4. Η διαδικαστική - δικονομική - όψη της οικονομικότητας αναφέρεται μόνο στο δικαστή, η οποία αξιοποιήθηκε από τη νομολογία του Ελεγκτικού Συνεδρίου ως αυτοτελής αρχή, εφαρμοζόμενη σε ορισμένη κατηγορία υποθέσεων, στις οποίες κατά την κρίση του η αρχή της αναλογικότητας δε θα μπορούσε να τείνει το ίδιο αποτελεσματικά χείρα βοήθειας. Και αναφέρει επακριβώς η συγγραφέας: «Με τον τρόπο αυτό η αρχή της οικονομικότητας λειτουργεί ως στοιχείο της δημιουργικής (τελολογικής) προσέγγισης των επίμαχων κανόνων δικαίου και συνεκτιμάται κατά την αξιολόγηση της νομιμότητας της διοικητικής δραστηριότητας. Αποτελεί,

λοιπόν ότι, η αρχή της οικονομικότητας (συνιστώντας της χρηστής δημοσιονομικής διαχείρισης), δεν δύναται να θεωρηθεί ως αποκομμένη από την αρχή της νομιμότητας, αρχής στην οποία στηρίζεται ο «κλασικός» έλεγχος των υπολόγων.

Ως προς τον έλεγχο με την αρχή της νομιμότητας, κατά Θωμοπούλου Ε και Πασχάκη Χ., (2018, σελ. 10): *«Στο ισχύον πλέγμα των δημοσιονομικών κανόνων, ως υπόλογοι νοούνται αυτοί που είναι επιφορτισμένοι με καθήκοντα ταμειακής και λογιστικής διαχείρισης ή εν γένει διαχείρισης χρημάτων, υλικών και αξιών Η φύση των καθηκόντων τους δεν συνάδει με σταθμίσεις σκοπιμότητας κατά διακριτική ευχέρεια, οι οποίες να είναι ελέγξιμες βάσει της αρχής της χρηστής δημοσιονομικής διαχείρισης. Ο δε διατάκτης ελέγχεται προληπτικώς ως προς τη νομιμότητα και κανονικότητα της δαπάνης. Όμως στην πραγματικότητα ο διατάκτης είναι που θα πρέπει να ελεγχθεί αν τηρήθηκε η εν λόγω αρχή, καθώς αυτός ασκεί διακριτική ευχέρεια και διενεργεί επιλογή σκοπιμότητας, η οποία είναι η μόνη ελέγξιμη βάσει της αρχής της χρηστής δημοσιονομικής διαχείρισης σε σχέση με τα αποτελέσματα που θα παράγει¹⁹. Ο υπόλογος απλά δρα κατά δέσμια αρμοδιότητα και είναι απλά εκτελεστής της δαπάνης. Άλλωστε στον δημοσιονομικό κανονισμό της ΕΕ 966/2012 άρθρα 60 & 66 «Ο διατάκτης αναλαμβάνει σε καθένα από τα όργανα την εκτέλεση των εσόδων και των δαπανών σύμφωνα με τις αρχές της χρηστής δημοσιονομικής διαχείρισης και τη διασφάλιση της νομιμότητας και της κανονικότητάς τους», συνεπώς μόνο για τον διατάκτη υπάρχει πρόβλεψη, ότι αυτός δεσμεύεται από την αρχή.»*

Ο Μαρτινόπουλος (2013) είναι ίσως ο πρώτος, που έθεσε κατά απόλυτα ρητό και αναλυτικό τρόπο ως κεντρικό ζήτημα του ελέγχου της διαχείρισης του δημοσίου χρήματος τον εμπλουτισμό του εύρους του εν λόγω ελέγχου, πέραν των παραδοσιακών παραμέτρων (νομιμότητας και κανονικότητας), με αυτήν της αρχής της χρηστής δημοσιονομικής διαχείρισης, γεγονός το οποίο μεταλλάσσει την έννοια της «ορθής» διαχείρισης του δημοσίου χρήματος, θεμελιώδους σκοπού της ελεγκτικής αρμοδιότητας τουλάχιστον του Ελεγκτικού Συνεδρίου, σύμφωνα με το άρθρο 98 (παρ. 1 περ. α, β, γ, στ) του Συντάγματος. Κατά τον ίδιο συγγραφέα, ο έλεγχος της δημοσιονομικής διαχείρισης τείνει έτσι να ξεφύγει από το δίπολο προληπτικού (διατάκτης) / κατασταλτικού (υπόλογος) ελέγχου, προς έναν ενιαίο έλεγχο συνολικής αξιολόγησης της διαχείρισης, ο οποίος δεν μπορεί παρά να είναι κατασταλτικός, αφού προϋποθέτει ως αντικείμενο αναφοράς τα ήδη υφιστάμενα αποτελέσματα μιας δράσης. Ήτοι, η αξιολόγηση μιας δράσης βάσει της Αρχής της Χρηστής Δημοσιονομικής Διαχείρισης, προϋποθέτει τη θέαση της δράσης αυτής ως συνεχούς διαδικασίας, από τη σύλληψη έως την ολοκλήρωσή της. Πάντοτε κατά τον αυτό συγγραφέα, η έννοια της υπόλογης διαχείρισης, υπό το φως της εν λόγω Αρχής,

συνεπώς, ερμηνευτικό εργαλείο στη φαρέτρα του δικαστή για την αντιμετώπιση και ανάσχεση, όπου επιβάλλεται, των παρεκτροπών της κρατικής με την ευρεία έννοια εξουσίας.» Εξαιρετικά ενδιαφέρουσα είναι η τοποθέτηση της συγγραφέως, η οποία βέβαια αφορά την τοποθέτηση του δικαστή και όχι της διοίκησης απέναντι στην αρχή της οικονομικότητας: *«Η εφαρμογή της αρχής της οικονομικότητας από το δικαστή αποτελεί μια ακόμα απόπειρα του τελευταίου να υποβάλλει σε δικαστικό έλεγχο νομιμότητας τα εκάστοτε μέτρα οικονομικής πολιτικής του νομοθέτη και να ανανεώσει (επικαιροποιήσει) το περιεχόμενο της έννοιας του δημοσίου συμφέροντος μέσα από την επαναξιολόγησή του με βάση τις κρατούσες οικονομικοπολιτικές συνθήκες.»*

¹⁹ Βιβλιογραφική αναφορά συγγραφέων: Μαρτινόπουλος (2013).

τανύζεται τόσο κατά χρόνο όσο και καθ' ύλην, ώστε να καταλαμβάνει όλη την αλυσίδα δράσεων, από την ανάληψη της δαπάνης, έως τα τελικά αποτελέσματα του χρηματοδοτούμενου μέτρου. Συνακόλουθα, η ευθύνη εκ της αθέτησης της Αρχής της Χρηστής Δημοσιονομικής Διαχείρισης πρέπει να είναι συγκεντρωμένη σε έναν συνολικά υπόλογο φορέα, και αυτός δεν είναι το παραδοσιακό Υποκείμενο του κατασταλτικού ελέγχου, ήτοι ο Υπόλογος, αλλά ο Διατάκτης. Περαιτέρω κατά τον αναφερόμενο:

«Στο ισχύον πλέγμα των δημοσιονομικών κανόνων, ως υπόλογοι νοούνται αυτοί που είναι επιφορτισμένοι με καθήκοντα ταμειακής και λογιστικής διαχείρισης (εκτελώντας τα Χρηματικά Εντάλματα που ενσωματώνουν τη δαπάνη που ανέλαβε ο διατάκτης ή εισπράττοντας έσοδα) ή εν γένει διαχείρισης χρημάτων, υλικών και αξιών του Δημοσίου. Είναι δε προφανές, ότι η πρακτική φύση των εν λόγω καθηκόντων δεν συνάδει με σταθμίσεις σκοπιμότητας κατά διακριτική ευχέρεια, οι οποίες να είναι ελέγξιμες βάσει της Αρχής της Χρηστής Δημοσιονομικής Διαχείρισης. Ο δε διατάκτης ελέγχεται προληπτικώς ως προς τη νομιμότητα και την κανονικότητα της δαπάνης, και εφόσον τελικά εκδοθεί το Χρηματικό Ένταλμα, αυτός θεωρείται πλέον ανέλεγκτος.... Όμως στην πραγματικότητα, η απόφαση ανάληψης μιας δαπάνης είναι το πλέον κρίσιμο σημείο μιας δημοσιονομικής ενέργειας, αφού εκεί αποκρυσταλλώνεται η κατ' ενάσκηση διακριτικής ευχέρειας επιλογή σκοπιμότητας ως προς τον τρόπο επίτευξης ενός στόχου, η οποία είναι και η μόνη ελέγξιμη βάση της Αρχής της Χρηστής Δημοσιονομικής Διαχείρισης σε σχέση με τα αποτελέσματα που θα παράγει. Αν το σκέλος της ανάληψης της δαπάνης θεωρηθεί ότι εξέρχεται του πεδίου εφαρμογής της Αρχής της Χρηστής Δημοσιονομικής Διαχείρισης και παραμένει ανέλεγκτη, τότε δεν είναι διόλου πρόσφορος ο αντίστοιχος έλεγχος ενός Υπολόγου-απλού εκτελεστή της δαπάνης, ο οποίος άλλωστε δρα κατά δέσμια αρμοδιότητα προδιαγεγραμμένη από την πράξη της αναλήψεως, και συνιστάμενη στη λογιστική και ταμειακή διαχείριση αυτής. Άλλωστε, στον δημοσιονομικό κανονισμό της ΕΕ μόνο για τον διατάκτη υπάρχει πρόβλεψη, ότι αυτός (άρθρο 60) δεσμεύεται από την Αρχή της Χρηστής Δημοσιονομικής Διαχείρισης, ενώ αντίθετα ο υπόλογος έχει συγκεκριμένες πρακτικές αρμοδιότητες κατά δέσμια αρμοδιότητα (άρθρο 61).... Συμπερασματικά, για να είναι δυνατή η εφαρμογή της Αρχής, ο κατασταλτικός έλεγχος πρέπει να αλλάξει... φυσιογνωμία ώστε, ως συνολικός πλέον έλεγχος επιδόσεων..., να καταλαμβάνει και το στάδιο της ανάληψης, πράγμα που σημαίνει ότι ο διατάκτης θα λογοδοτεί ως προς την τήρηση της Αρχής της Χρηστής Δημοσιονομικής Διαχείρισης, καταργουμένου του προληπτικού ελέγχου ως έχει.»

Ο Μπάρμπας (2020, σελ. 215), συμπυκνώνει τις εξελίξεις των αντιλήψεων, σημειώνοντας ότι, ο έλεγχος της διαχείρισης των δημοσίων υπολόγων συνίσταται στον έλεγχο της διαχείρισης του δημοσίου χρήματος ή υλικού, με βάση τους δημοσιονομικούς νόμους και τους κανόνες της χρηστής διαχείρισης, στον καταλογισμό των ευθυνών και στην αποκατάσταση της ζημίας που τυχόν προκλήθηκε στο Δημόσιο, από υπαιτιότητα του υπολόγου, μετά από κατασταλτικό έλεγχο. Κατά τον αναφερθέντα έγκριτο πανεπιστημιακό δάσκαλο:

«μετά την υιοθέτηση από τη δημοσιονομική νομοθεσία της χώρας μας της εξελιγμένου τύπου Αρχής της Χρηστής Δημοσιονομικής Διαχείρισης (...), ουσιαστικά υποκείμενος στον καταλογιστικό έλεγχο είναι ο διατάκτης, καθώς αυτός καθίσταται

ήδη υπεύθυνος και «υπόλογος» για τα αποτελέσματα της συνολικής του διαχείρισης. Επομένως, ο έλεγχος της διαχείρισης του διατάκτη εκτείνεται σε όλα τα στάδια διαχείρισης μιας δαπάνης από την ανάληψη αυτής έως τα τελικά αποτελέσματα του χρηματοδοτούμενου έργου».

Η εν λόγω άποψη καθίσταται εξαιρετικά ενδιαφέρουσα, αφού πέραν της έννοιας του ελλείμματος του δημοσίου υπολόγου, αναδύεται πρακτικά η έννοια του «ελλείμματος του διατάκτη». Συνεπώς, κρίνουμε ότι είναι ορθότερο πλέον να χρησιμοποιείται ο όρος *έλλειμμα δημόσιας διαχείρισης*, εκτεινόμενο σε όλο το «φάσμα» εξέλιξης διαδικασίας δημοσίων δαπανών.

Κατά το εγχειρίδιο ελέγχου του Ελεγκτικού Συνεδρίου (2017), όλα τα είδη ελέγχου συμβάλλουν στη χρηστή δημοσιονομική διαχείριση²⁰, και ως ένα εκ των σχετικών επιχειρημάτων προβάλλεται η ενίσχυση της λογοδοσίας και της διαφάνειας, διασφαλίζοντας τη συνεχή βελτίωση στη διαχείριση των δημόσιων πόρων και περιουσιακών στοιχείων του δημόσιου τομέα, ενώ κατά Κουγέα (ό.π.), η εν λόγω αρχή (της χρηστής δημοσιονομικής διαχείρισης), μαζί με την αρχή της διαφάνειας, αποτελούν ζητούμενο ρυθμίσεων που επιδιώκουν να αναδείξουν όχι μόνο ορατό βάθος στη διαχείριση κοινοτικού χρήματος, αλλά να προλάβουν την εμφάνιση φαινομένων απάτης, παρατυπιών και διαφθοράς. Η κατά Κουγέα (ό.π.) εισαγωγή της εν λόγω αρχής, ως νομολογιακής ανάγκης για την «ορθή», «αποτελεσματική» και «υγιή» διαχείριση χρηματικών πόρων, ενισχύει τη θέση ότι ιδιαίτερα ο τρίτος όρος του εν λόγω τρίπτυχου, διασυνδέει την εφαρμογή της αρχής της χρηστής της δημοσιονομικής διαχείρισης με την ανάγκη προστασίας των εθνικών και κοινοτικών χρηματικών πόρων, συνακόλουθα δε ανάκτησης αυτών στην περίπτωση κατά το ευρύτερον μη υγιούς διαχείρισης αυτών. Επίσης κατά Μηλιώνη (ό.π., σελ. 368): «*Η ελληνική εμπειρία εκλαμβάνει τον έλεγχο της χρηστής δημοσιονομικής διαχείρισης ως προέκταση του ελέγχου της αρχής της νομιμότητας*».

Σε συνέχεια συλλογιστικής, όπου η οικονομικότητα (ως συνιστώσα της αρχής της χρηστής δημοσιονομικής διοίκησης) χρησιμοποιείται για την ανεύρεση του προσήκοντος μέτρου μεταξύ του μεγέθους της δαπάνης και της αιτίας που την προκαλεί, οδηγούμεθα στη διατύπωση της κρίσης ότι οι δύο έννοιες (χρηστή διαχείριση και χρηστή δημοσιονομική διαχείριση), όπως αναλυτικά προεκτέθηκαν, συγκλίνουν, κατά το σκεπτικό ότι ουδόλως δύναται να υποστηριχθούν οι τρεις επιμέρους συνιστώσες έννοιες της χρηστής δημοσιονομικής διαχείρισης χωρίς την ακεραιότητα των δημόσιων λογαριασμών, προϋπόθεση της οποίας είναι η μη ύπαρξη δημοσιολογιστικών ελλειμμάτων, συνακόλουθα η μη έγερση δημοσιονομικών ενοχών σε βάρος διαχειριστών του δημοσίου χρήματος. Η ολότητα και η ενότητα με την οποία επιβάλλεται να διακρίνεται ο έλεγχος της διαχείρισης του δημοσίου χρήματος, δεν οδηγεί τη σκέψη μας σε διαφορετική προσέγγιση.

Συνοψίζοντας τη συλλογιστική, η επιβαλλόμενη λογοδοσία και η διαφάνεια στη διαχείριση του δημοσίου χρήματος, προϋποθέσεις για την εφαρμογή της αρχής της

²⁰ Κεφ. 4, σελ. 9.

χρηστής δημοσιονομικής διαχείρισης, σε συνδυασμό με τις επιμέρους αρχές της ορθής και υγιούς διαχείρισης του δημοσίου χρήματος, της ακεραιότητας των δημοσίων λογαριασμών, της αναζήτησης του προσήκοντος μέτρου μεταξύ του μεγέθους της δαπάνης και της αιτίας που την προκαλεί, συνδεδεμένων με την αρχή της οικονομικότητας (που προϋποθέτει την ακεραιότητα των λογαριασμών) ως επιμέρους αρχής της χρηστής δημοσιονομικής διαχείρισης, καθιστά την εφαρμογή της τελευταία αναφερόμενης γενικής αρχής εν τοις πράγμασι αποκλείουσα την αποδοχή ύπαρξης ελλειμμάτων δημοσίου χρήματος, συνακόλουθα επιβάλλει την ενότητα της θεώρησης της ευθύνης διαχείρισης του δημοσίου χρήματος σε όλα τα στάδια της, στη βάση της υπέρτερης αρχής του δημοσίου συμφέροντος. Πάντοτε κατά την ως άνω αναπτυσσόμενη συλλογιστική, ως μετεξέλιξη της παραδοσιακής έννοιας του κατασταλτικού ελέγχου (αποκλειστικά εφαρμοζόμενος στους δημοσίους υπολόγους δια του ελέγχου της νομιμότητας και κανονικότητας), δύναται να θεωρηθεί η έννοια του ελέγχου της «ορθής διαχείρισης», εκτεινόμενος σε όλα τα εμπλεκόμενα όργανα, σε οποιοδήποτε διακριτό στάδιο της διαχείρισης του δημοσίου χρήματος, έλεγχος που αφορά όχι μόνο την ανάληψη και εκταμίευση της δαπάνης από τα διαφορετικά μεταξύ τους προβλεπόμενα όργανα, αλλά εκτείνεται ακόμη και ως τα παραγόμενα τελικά αποτελέσματα της χρηματοδοτού-μενης δαπάνης. Σε κάθε περίπτωση, η κατά τα ως άνω έννοια της «ορθής διαχείρισης», σε όλα τα εμπλεκόμενα όργανα, σε οποιοδήποτε διακριτό στάδιο της διαχείρισης του δημοσίου χρήματος, έχει σημείο αναφοράς το δημόσιο συμφέρον, συνεπώς, η κοινή βάση αναφοράς, θα πρέπει να οδηγεί στην ταυτόσημη αντιμετώπιση της εγειρόμενης κατά περίπτωση ευθύνης.

Ο έλεγχος της διαχείρισης της Δημόσιας Περιουσίας ολοκληρώνεται κατά την παρ. 7 άρθρο 79 του Συντάγματος με τον έλεγχο του απολογισμού και του γενικού ισολογισμού από το Ελεγκτικό Συνέδριο, το οποίο εφαρμόζει σύγχρονες ελεγκτικές μεθόδους σε ειδικούς τομείς υψηλής δημοσιονομικής διακινδύνευσης²¹. Όπως αναφέρθηκε και στην «Εισαγωγή», το υφιστάμενο νομοθετικό πλαίσιο προβλέπει τόσο στη Δικαστική Εξουσία, όσο και σε διοικητικά όργανα, ευρείες αρμοδιότητες στον έλεγχο της δημόσιας διαχείρισης και στην αποκατάσταση θετικής ζημίας ή ελλείμματος δημοσίου υπολόγου.²²

Σε υπερεθνικό επίπεδο, στην ΕΕ ως ένωση κρατών βασιζόμενη στο κράτος δικαίου, πέραν των εθνικών αρμοδίων δικαστηρίων, ανεξάρτητο δικαστήριο σε ενωσιακό επίπεδο έχει επιφορτιστεί με το καθήκον επίβλεψης της τήρησης σχετικών κανόνων - κανονισμών που έχουν συμφωνηθεί από κοινού. Βάσει των ισχυόντων κανόνων, τα κράτη μέλη οφείλουν να αποδεικνύουν ότι διαθέτουν αξιόπιστους κανόνες και

²¹ Σπυρόπουλος Φ., Κοντιάδης Ξ., Ανθόπουλος Χ. & Γεραπετρίτης Γ., 2017, σελ. 1251-1253.

²² Μπάρμπας, ό.π., σ. 215 επόμενες, και Μηλιώνη Ν., Δεκέμβριος 2015 πρόλογος στο Μπάλτα Ε., ό.π.

διαδικασίες για τη δημοσιονομική διαχείριση των πόρων της ΕΕ, και ότι, τα σχετικά κονδύλια προστατεύονται επαρκώς έναντι των κινδύνων κατάχρησης ή απάτης²³.

Στην πράξη, όπως αναφέρθηκε και στην «Εισαγωγή», όσον αφορά την αντιμετώπιση προσβολών της Δημόσιας Περιουσίας, οι συνθήκες της παρατεταμένης ύφεσης επί ολόκληρη δεκαετία και της συνακόλουθης δημοσιονομικής πίεσης, η πρόσφατη πανδημία σε συνάρτηση με το εξελισσόμενο περί δικαίου αίσθημα, δεν επιτρέπουν χαλαρότητα εφαρμογής του νομικού πλαισίου που σχετίζεται με την εκταμίευση δημοσίου χρήματος και εν γένει με τη διαχείριση της Δημόσιας Περιουσίας. Η αντίστοιχη ελεγκτική δράση συντονίζεται, προκειμένου να ελαχιστοποιούνται οι ανοικείες πληρωμές και η κακοδιαχείριση ή και διασπάθιση της Δημόσιας Περιουσίας, ακόμη και η εγκληματική δράση σε βάρος της τελευταίας. Επιστέγασμα της κατά τα ως άνω ελεγκτικής δράσης, αποτελεί η ποινική αντιμετώπιση τόσο των εσωτερικών προσβολών της Δημόσιας Περιουσίας από δημοσίους υπαλλήλους, ήτοι από υπαλλήλους που έχουν τον ρόλο του εγγυητή αυτής, όσο και των αντίστοιχων εξωτερικών προσβολών²⁴, ενώ, παράλληλα, η ελληνική έννομη τάξη προβλέπει την αποκατάσταση της προκληθείσας ζημίας στο Δημόσιο, δια σειράς νομοθετημάτων που αναφέρονται στο εν συνεχεία παρατιθέμενο Νομικό Πλαίσιο. Η εφαρμογή των εν λόγω νομοθετημάτων επεκτείνεται, ακόμη και στην περίπτωση κατά την οποία δεν διαπιστώνεται δολία συμπεριφορά, σχετιζόμενη με προσβολή δημόσιας περιουσίας, η έλλειψη της οποίας, ενδεχομένως, καθιστά την αξιολογούμενη συμπεριφορά μη ποινικώς κολάσιμη.

1.4 Πρόσφατες εξελίξεις στην αναζήτηση δημοσίου χρήματος

Οι Υπηρεσίες Εσωτερικού Ελέγχου αποκτούν κεντρικό ρόλο στον έλεγχο των δημοσίων δαπανών και ελέγχονται πλέον σε ετήσια βάση ως προς την αποτελεσματικότητά τους από το Ελεγκτικό Συνέδριο²⁵.

Ως δημοσιονομικοί κίνδυνοι νοούνται πλέον²⁶: 1. Ο κίνδυνος αυθαίρετης υλικής αφαίρεσης ή καταστροφής της περιουσίας του φορέα (λ.χ. υπεξαίρεση). 2. Ο κίνδυνος απεμπόλησης από τον φορέα δημόσιων αξιώσεων του εις βάρος τρίτων (λ.χ. μη είσπραξη φόρου). 3. Ο κίνδυνος ανάληψης από τον φορέα δημόσιων υποχρεώσεων χωρίς δυνατότητα εκπλήρωσης (λ.χ. δάνεια). 4. Ο κίνδυνος μη σύννομης χορήγησης από τον φορέα δικαιωμάτων υπέρ τρίτων (λ.χ. μη νόμιμη ανάθεση). 5. Ο κίνδυνος μη σύννομης εκταμίευσης από τον φορέα δημοσίου χρήματος ή διάθεσης περιουσίας (λ.χ. πληρωμή χωρίς επαρκή παραλαβή). 6. Ο

²³ Ευρωπαϊκή Επιτροπή: Ο Προϋπολογισμός της ΕΕ για το μέλλον. Χρηστή δημοσιονομική διαχείριση & κράτος δικαίου (2018) https://ec.europa.eu/commission/sites/beta-political/files/budget-proposals-financial-management-rule-law-may2018_el_0.pdf και Κουγέας, ό.π.

²⁴ Ζαχαριάδης και λοιποί, 2014, σελ. vi.

²⁵ Άρθρο 2 Αποφ.ΦΓ8/55081 (ΦΕΚ Β' 4938/09.11.2020) «Διαδικασία Ελέγχου από το Ελεγκτικό Συνέδριο της ύπαρξης, της λειτουργίας και της αποτελεσματικότητας Συστήματος Εσωτερικού Ελέγχου στους φορείς που υπάγονται στην ελεγκτική του δικαιοδοσία».

²⁶ Παρ. 3 Άρθρου 1 Αποφ. ΦΓ8/55081 ό.π.

κίνδυνος διάθεσης από τον φορέα δημόσιου χρήματος, χωρίς εγγυήσεις για την επίτευξη του καλύτερου αποτελέσματος (λ.χ. σπάταλη διαχείριση).

Στην προσπάθεια εκσυγχρονισμού της καταλογιστικής διαδικασίας είναι σημαντική η εισαγωγή του Κανονισμού Διενέργειας Ελέγχων & Ερευνών της Γενικής Διεύθυνσης Δημοσιονομικών Ελέγχων (Γ.Δ.Δ.Ε.) με την Απόφαση του Υπουργού Οικονομικών οικ. 36867 ΕΞ 2020/08.04.2020 (ΦΕΚ Β' 1519), σε συνέχεια σειράς σχετικών Υπουργικών Αποφάσεων²⁷. Στη Διεύθυνση Εσωτερικών Υποθέσεων της Α.Α.Δ.Ε., πέραν των καταλογισμών που διενεργούν οι οικονομικοί επιθεωρητές του Αυτότελους Α' Τμήματος Ελέγχου Ποινικών Αδικημάτων και Πειθαρχικών Παραπτωμάτων (καθώς και του αντίστοιχου Τμήματος της Υποδιεύθυνσης Θεσσαλονίκης), σε συνέχεια Ε.Δ.Ε., διοικητικών ερευνών ή δικαστικών αποφάσεων, συστάθηκε και το Αυτοτελές Τμήμα Δ' Στοχευμένων Οικονομικών και Διαχειριστικών Ελέγχων και Επανεξέτασης Φορολογικών Υποθέσεων (ΦΕΚ Β' 49/2019), προκειμένου να επιλαμβάνεται ειδικότερα επί σχετικών υποθέσεων.

Πέραν της προβληματικής που προκλήθηκε με την εισαγωγή της έννοιας της χρηστής διαχείρισης, αυτή καθ' αυτή η εισαγωγή των διατάξεων του ν. 4270/2014, επαναπροσδιόρισε το ρόλο των δημοσιονομικά υπεύθυνων προσώπων, προκαλώντας την ανάγκη οριοθέτησης των ευθυνών των προσώπων που υπέχουν δημοσιονομική-δημοσιολογιστική ευθύνη²⁸. Η εισαγωγή του ν. 4700/2020 (Α' 127) (δικονομία ΕλΣυν) αποτελεί ένα εκ των πλέον σύγχρονων νομοθετημάτων που εκσυγχρονίζουν τη σχετική νομοθεσία. Το ΕλΣυν μετά τις διαπιστώσεις της Ολομέλειας της 11.12.2019, προκειμένου να ενισχύσει την ασφάλεια δικαίου με πλήρως διαφανή διάκριση των δημοσιονομικών ρόλων και επαρκώς προβλέψιμη θέσπιση των δημοσιονομικών ευθυνών και κυρώσεων, ανέθεσε με την αριθμ. πρωτ. 2739/17.01.2020 απόφαση του Προέδρου του σε Συμβούλους (του ΕλΣυν) να εισηγηθούν σχετικά και οπωσδήποτε να αναφερθούν: α) στην οροθέτηση του ρόλου και των ευθυνών του διατάκτη, του υπολόγου και των ενδιάμεσων οργάνων εκκαθάρισης και εντολής πληρωμής, β) την οροθέτηση του ρόλου και των ευθυνών των μελών των συλλογικών οργάνων (δημοτικών συμβουλίων, διοικητικών συμβουλίων νπδδ και νπιδ), γ) την έννοια του συνευθυνόμενου και τις ευθύνες αυτού δ) τη διάκριση τυπικού και ουσιαστικού ελλείμματος και την εν γένει εφαρμογή της αρχής της αναλογικότητας επί των κυρώσεων εκ δημοσιονομικής ευθύνης και ε) τις ευθύνες των *stricto sensu* υπολόγων (ταμειακών υπολόγων). Σε συνέχεια το ΕλΣυν συνήλθε σε Ολομέλεια, και οι κατά τα ως άνω εισηγήσεις καθώς και η γνωμοδότηση του Ανωτάτου Δικαστηρίου αποτυπώθηκαν στα Πρακτικά της 4^{ης} Γενικής Συνέλευσης της 05.02.2020. Κατά την εισήγηση της συμβούλου κ. Ε.-Ε. Κουλουμπίνη:

«Η ανάγκη διάκρισης των ευθυνών των δημοσιονομικά υπεύθυνων απαιτείται για λόγους ασφάλειας δικαίου, λόγω της διάστασης που παρατηρείται μεταξύ των

²⁷ Αναφέρονται στο υποκεφάλαιο 4.4. «Γενική Δ/ση Δημοσιονομικών Ελέγχων του Υπουργείου Οικονομικών» του Κεφαλαίου 4 περί της καταλογιστικής αρμοδιότητας.

²⁸ Πρακτικά της 4^{ης} Γενικής Συνεδρίασης της Ολομέλειας του Ελεγκτικού Συνεδρίου 5^η Φεβρ. 2020.

διατάξεων του δημοσιονομικού νόμου και των πάγιων νομολογιακών αρχών συνταγματικού κύρους που το Δικαστήριο σέβεται ως προς τα ως άνω κρίσιμα ζητήματα.» Το σκεπτικό της Απόφ. της Ολομ του ΕλΣυν 2014/2020 κινείται στη διεύρυνση των συνευθυνόμενων προσώπων στη δημιουργία ελλείμματος δημόσιας διαχείρισης: «Συνυπεύθυνος στην πρόκληση διαχειριστικού ελλείμματος, καταλογιζόμενος μαζί με τον βασικό υπεύθυνο δημόσιο υπόλογο, πρέπει να θεωρείται και ο υπηρεσιακός παράγων που, παρά τις επανειλημμένες οχλήσεις ελεγκτικών φορέων ή υπαλλήλων της υπηρεσίας του, δεν έλαβε τα κατάλληλα μέτρα αποτροπής διαχειριστικών παρατυπιών συναφών με την πρόκληση του ελλείμματος, αν και όφειλε, ως εκ της υπηρεσιακής του ιδιότητας, να προστατεύει τη δημόσια περιουσία. Η ως άνω υποχρέωση αφορά ιδίως τους κατά νόμο ασκούντες εποπτεία σε δημόσια υπηρεσία, ακόμη και όταν αυτοί έχουν νομίμως εκχωρήσει ειδικότερη αρμοδιότητά τους σε άλλο όργανο, καθόσον δεν μπορεί να θεωρηθεί ότι απεκδύονται έτσι της εγγενούς θεμελιώδους υπηρεσιακής τους υποχρέωσης να προστατεύουν τη δημόσια περιουσία». Με τον ν. 4820/2021 (ΦΕΚ Α' 130/23.07.2021) κωδικοποιούνται οι διατάξεις του Ελεγκτικού Συνεδρίου, οι αρμοδιότητές του, η στελέχωσή του, η οργάνωσή του, τα καθήκοντα των λειτουργών και των υπαλλήλων του, των σχέσεών του με τη Βουλή, οι αρχές ελέγχου, οι διαδικαστικοί κανόνες, τα είδη και ο προγραμματισμός ελέγχων, οι ειδικώς ρυθμιζόμενοι έλεγχοι, οι καταλογισμοί ελλειμμάτων και αντικαθίστανται διατάξεις του σχετικά πρόσφατου ν. 4700/2020.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 2: Σκοπός έκδοσης οδηγού της καταλογιστικής διαδικασίας.

2.1 Αρχική προσέγγιση

Όπως τεκμηριώθηκε στο προηγούμενο Κεφάλαιο «Δημοσιολογιστική διαχείριση & αποκατάσταση βλάβης δημόσιας περιουσίας στο σύγχρονο κράτος δικαίου», αποτελεί κοινό τόπο η ανάγκη εντοπισμού και αποκατάστασης τρωθείσας Δημόσιας Περιουσίας (βλάβη η οποία εάν είναι συστηματική ακυρώνει ή και «εξαυλώνει» κατά την κρίση μας τις συνιστώσες επιμέρους αρχές της χρηστής δημοσιονομικής διαχείρισης), δια της συνεχούς και συστηματικής αξιολόγησης των δράσεων της Οικονομικής Διοίκησης, εντός σύγχρονου ολιστικού ελεγκτικού πλαισίου. Το εν λόγω πλαίσιο οφείλει να υπηρετεί την αρχή της δημοσιονομικής βιωσιμότητας, και οριοθετείται από τη σύζευξη – επέκταση του παραδοσιακά ασκούμενου δημοσιονομικού ελέγχου της νομιμότητας και της κανονικότητας των δημοσίων δαπανών, με τον έλεγχο της χρηστής δημοσιονομικής διαχείρισης, προϋπόθεση εφαρμογής της οποίας είναι η επαλήθευση της ακριβούς τήρησης των δημοσίων λογαριασμών²⁹). Το εν λόγω πλαίσιο υποστηρίζει:

- ✓ τη διαφύλαξη της δημόσιας περιουσίας
- ✓ την πάταξη της οικονομικής εγκληματικότητας σε βάρος του Δημοσίου και
- ✓ την ελαχιστοποίηση της διαφθοράς των δημοσίων λειτουργών.

²⁹ Πέττα Χ, 2015, σελ. 7.

Από την άλλη, η έννοια του δημοσίου υπολόγου έτυχε ευρείας επέκτασης κατά το παρελθόν, σε σημείο να θεωρείται ο κάθε χρήστης (και όχι μόνο διαχειριστής) δημοσίου υλικού ως δημόσιος υπόλογος, με προφανή δυσανάλογη επιβάρυνση κοινών χρηστών δημοσίου υλικού κατά την εκτέλεση των υπηρεσιακών τους καθηκόντων. Παράλληλα, η έννοια του δημοσίου υπολόγου αντιμετωπίστηκε στο παρελθόν οριακά (προ της εισαγωγής του ν.δ. 321/1969, αλλά με τη διατήρηση σχετικών διατάξεων στο άρθρο 40 του π.δ. 774/1980 και στο άρθρο 62 του ν. 4129/2013), ακόμη και με την υποχρέωση παροχής εγγυοδοσίας των δημοσίων υπολόγων, προς εξασφάλιση των συμφερόντων του Δημοσίου. Οι αναφορές που ακολουθούν στον παρόντα οδηγό πραγματοποιούνται με απόλυτο σεβασμό στη διαδικασία ελέγχου των δημοσίων δαπανών, διαδικασία «σύμφυτη» σχεδόν με την ίδρυση του Ελληνικού Κράτους, αφού η Δ' Εθνική Συνέλευση του Άργους (1829) συνέστησε το «Λογιστικόν και Ελεγκτικόν Συμβούλιον», ενώ με την πρώτη του μορφή λειτουργίας το Ελεγκτικό Συνέδριο (χωρίς να έχει ρητώς αναγνωριστεί ως Δικαστήριο) ιδρύθηκε το 1833³⁰, και η πρώτη του Απόφαση της 11.01.1833 ήταν ο καταλογισμός σε βάρος του πρώτου επιστάτη της καλλιέργειας εθνικών σταφιδαμπέλων στην Ηλεία.³¹

2.2 Αναγκαιότητα χρηστικού – μεθοδολογικού εγχειριδίου

Κατά τα προεκτεθέντα, αναδύεται η αναγκαιότητα σύνταξης του παρόντος μεθοδολογικού οδηγού – εγχειριδίου της καταλογιστικής διαδικασίας (στηριζόμενος στη χρηστική αναφορά της νομοθεσίας και της νομολογίας), ο οποίος παρέχοντας ικανή ανάλυση των εννοιών και περιγράφοντας πρακτικά τις σχετικές διαδικασίες, να καθοδηγεί στην έκδοση καταλογιστικών πράξεων, οι οποίες να διακρίνονται για την τυπική και ουσιαστική τους «ορθότητα», συνιστώντας κατά τον τρόπο αυτό «εργαλείο» δυνάμενο να υποβοηθήσει τη λειτουργικότητα του ολιστικού ελεγκτικού πλαισίου.

Αναλυτικότερα:

- ✓ Υφίσταται περιθώριο συστηματικής και αναλυτικής προβολής των απαιτήσεων τήρησης τόσο της τυπικής όσο και της ουσιαστικής νομιμότητας κατά την καταλογιστική διαδικασία, επισήμανσης εννοιολογικών διαφορών, αναφοράς κρίσιμων λεπτομερειών περί των επιμέρους ζητημάτων της διαδικασίας, καθώς και της μεταφοράς εμπειρίας από συντελεσθέντες καταλογισμούς. Συνεπώς υφίσταται πεδίο το οποίο δύναται να υπηρετήσει ο παρών οδηγός. Η καταλογιστική διαδικασία αποτελεί εν πολλοίς εφαρμογή των Γενικών Αρχών του Διοικητικού Δικαίου. Η αναφορά στις υπ' όψιν Αρχές, εξαιτίας αυτής ακριβώς της δωρικότητας της έκφρασης τους, γνώρισμα εξάλλου κάθε γενικής αρχής του

³⁰ Συνταγματικός θεσμός από το 1952, ρητή συνταγματική αναγνώριση ως δικαστήριο με το Σύνταγμα του 1975.

³¹ Καραβοκύρης, 2007.

Δικαίου, δεν δύναται από μόνη της να αποτελέσει «χρηστικό οδηγό» κατά την καταλογιστική διαδικασία.

- ✓ Η γενικώς παραδεκτή γενική έννοια της *χρηστής διοίκησης* (διαχείρισης) του δημοσίου χρήματος (εκπορευομένης εκ των γενικών αρχών του Διοικητικού Δικαίου) και γενικότερα η «ορθότητα» της δημοσιονομικής διαχείρισης, εμπλουτίστηκε και εξελίχθηκε με την εισαγωγή της *αρχής της χρηστής δημοσιονομικής διαχείρισης*, ενώ οι παράμετροι της καταλογιστικής διαδικασίας σχετίζονται κατά κανόνα με τις προϋφιστάμενες και «παραδοσιακές» ελεγκτικές παραμέτρους, ήτοι τις προαναφερθείσες αρχές της *νομιμότητας* και της *κανονικότητας* των δημοσίων δαπανών. Συνεπώς η καταλογιστική αντίληψη και η συνακόλουθη προσπάθεια τεκμηρίωσης των καταλογιστικών αποφάσεων (που αποτελούν προσωρινές εκτελεστές διοικητικές πράξεις για την προστασία των συμφερόντων του Δημοσίου), επιβάλλεται να διακρίνονται για την ακριβή τους «κίνηση», εντός του κατά τα ως άνω εξελισσόμενου πλαισίου.
- ✓ Το εύρος εφαρμογής της καταλογιστικής διαδικασίας, περιλαμβάνει το σύνολο του Δημόσιου Τομέα, των ΝΠΔΔ, των ΝΠΙΔ (όταν διαχειρίζονται δημόσιο χρήμα), των ΟΤΑ και των αντιστοιχών συναλλασσόμενων ιδιωτών, στην περίπτωση που οι τελευταίοι έχουν καταστεί λήπτες ανοίκειων πληρωμών.
- ✓ Συχνά υφίσταται σύγχυση για το είδος της ευθύνης που θα πρέπει να αναζητηθεί: αστική ευθύνη υπαλλήλου ή ευθύνη δημοσίου υπολόγου και συνευθυνόμενων, συνακόλουθα της δυνητικής αρμοδιότητας των καταλογιζόντων οργάνων (με δεδομένο ότι η αναζήτηση αστικής ευθύνης αποτελεί αποκλειστική αρμοδιότητα του Ελεγκτικού Συνεδρίου).
- ✓ Η αμφισβήτηση των καταλογιστικών αποφάσεων κατ' έφεσιν άμεσα και αποκλειστικά ενώπιον του Ελεγκτικού Συνεδρίου, κατά την προσήκουσα νομική αυστηρότητα, προσδίδει ιδιαίτερη βαρύτητα στην καταλογιστική διαδικασία, συνεπώς τα καταλογιζόμενα διοικητικά όργανα βαρύνονται με ιδιαίτερες απαιτήσεις τήρησης της διοικητικής ορθότητας και αποτελεσματικότητας. Επιβάλλεται να εντρυφήσουν στην σχετική νομολογία του Ανωτάτου Δικαστηρίου, η οποία αποτελεί κατάλληλο οδηγό επί του θέματος. Η πληρότητα και ορθότητα της καταλογιστικής διαδικασίας οδηγεί στην αμεσότερη ανάκτηση της τυχόν απολεσθείσας Δημόσιας ή Δημοτικής Περιουσίας.

2.3 Σκοποί προς εξυπηρέτηση από τον παρόντα οδηγό

Κατόπιν των ανωτέρω, με δεδομένο ότι έκαστος καταλογισμός αποτελεί διακριτή περίπτωση, με την συνακόλουθη επιβαλλόμενη ειδική τεκμηρίωση, προαπαιτούσα σε βάθος γνώση του νομοθετικού πλαισίου, συνοψίζονται οι λόγοι για τους οποίους κρίθηκε ότι, ο οδηγός της καταλογιστικής διαδικασίας θα πρέπει να παρέχει πλαίσιο μεθοδολογικής ανάλυσης, παρουσιάζοντας την εξέλιξη της διοικητικής διαδικασίας του καταλογισμού (από τη διαπίστωση ελλείμματος δημόσιας διαχείρισης έως την έκδοση της καταλογιστικής πράξης) που επιτρέπει σε εκάστη υπό κρίση περίπτωση:

- ο την ταξινόμηση των πραγματικών γεγονότων, δια της αναλύσεως των υπό κρίση διοικητικών διαδικασιών που οδήγησαν στην πρόκληση ελλείμματος, και την υπαγωγή -σύγκριση τους σε προβλεπόμενες διαδικασίες,
- ο την συστηματική αναζήτηση ελεγκτικών-αποδεικτικών τεκμηρίων και την αναδρομή στη νομολογία και βιβλιογραφία, προκειμένου να διαπιστωθεί απόκλιση των κρινόμενων διαδικασιών από τις προβλεπόμενες,
- ο τη διατύπωση και τεκμηρίωση τελικής κρίσεως περί αντικειμενικού (και υποκειμενικού) όρου ευθύνης, και,
- ο την εφαρμογή των σταδίων της καταλογιστικής διαδικασίας.

Η ως άνω μεθοδολογική σειρά δύναται να οδηγήσει στην έκδοση καταλογιστικών αποφάσεων, διακρινόμενων για την ουσιαστική τους ορθότητα και την τυπική ακρίβειά τους. Η έκδοση των υπ' όψιν αποφάσεων δύναται να πραγματοποιείται στα πλαίσια αναπτυσσόμενης πρότυπης επαγγελματικής συμπεριφοράς καταλογιζόντων προς καταλογιζόμενους, εκπορευομένης εκ της κατά τα ως άνω προτεινόμενης επιβαλλόμενης μεθοδολογικής προσέγγισης και επιβαλλόμενης τήρησης διαδικασιών κατά την καταλογιστική διαδικασία, συμπεριφορά η οποία θα διακρίνεται εν τέλει για τη νομιμότητα, εμπιστευτικότητα και διαφάνεια εκάστου των διακριτών σταδίων της καταλογιστικής διαδικασίας, την αντικειμενικότητα στη μεθοδολογία εκτίμησης των αποδεικτικών στοιχείων, την τεκμηρίωση δια του ορθού και επαρκούς λόγου των επιχειρημάτων απόδοσης ευθύνης, καθώς και την τήρηση όλων των προϋποθέσεων προς διασφάλιση των δικαιωμάτων των καταλογιζομένων.

Ο καταλογισμός (ιδίως εφόσον το ύψος του είναι σημαντικό), αποτελεί από κοινού με τυχόν εξελιχθείσα ποινική διαδικασία, τις διαδικασίες με το πλέον επαχθές αποτέλεσμα που δύναται να αντιμετωπίσει ο δημόσιος ή δημοτικός υπάλληλος (και ενδεχομένως εμπλεκόμενος ιδιώτης ως αχρεωστήτως λαβών). Ως εκ τούτου, η καταλογιστική διαδικασία περικλείει δυναμικό αντιπαράθεσης. Αποτελεί αναγκαιότητα η ανάπτυξη της προαναφερθείσας πρότυπης - τυπικής επαγγελματικής συμπεριφοράς εκ μέρους των καταλογιζόντων, εκπορευομένης εκ της κατά τα ως άνω προτεινόμενης μεθοδολογικής προσέγγισης και της επιβαλλόμενης τήρησης διαδικασιών, στηριζόμενη στις αρχές του δικαίου, οι οποίες δύναται να καταδειχθούν δια της συστηματικής προβολής επιλεγμένων νομολογιακών και βιβλιογραφικών αναφορών. Η εν λόγω συμπεριφορά συνίσταται στην ορθή εκτίμηση πραγματικών γεγονότων και υπαγωγή αυτών σε κανόνα δικαίου, επιτρέποντας στον «εν δυνάμει» καταλογιζόμενο να ασκεί τα κατά νόμο δικαιώματά του, ενώ δεν θα παρέχει ουσιαστική λαβή στον τελευταίο για αντιπαράθεση. Παράλληλα, στα πλαίσια αυτής της συμπεριφοράς, τα καταλογιζόμενα διοικητικά όργανα καθίστανται ικανά να προασπίζουν το δημόσιο συμφέρον, απαντώντας με πληρότητα και τεκμηρίωση στους τυχόν προβαλλόμενους ισχυρισμούς του καταλογιζομένου. Η εν λόγω συμπεριφορά έχει ως κύριο (και σχεδόν αποκλειστικό) προαπαιτούμενο την πλήρη κατανόηση των εννοιών που σχετίζονται με την καταλογιστική διαδικασία, των επιμέρους διαδικασιών και των απαιτήσεων αυτών, δοθέντος επαναλαμβάνουμε ότι

για την αυτοτελή διοικητική διαδικασία του καταλογισμού, ουδόλως έχει εντοπιστεί από μέρους μας σχετικό γενικό - αναλυτικό ελεγκτικό εγχειρίδιο.

Είναι συχνές οι αμφισβητήσεις που ενδεικτικά προβάλλουν ιδίως οι **συνευθυνόμενοι** - **καταλογιζόμενοι**, πέραν των πραγματικών περιστατικών:

- ✓ εάν όντως οι ίδιοι έχουν την ιδιότητα συνευθυνόμενου και εάν το προς καταλογισμό ποσό αποτελεί όντως έλλειμμα δημοσίου υπολόγου (το οποίο διακρίνεται για τον πολλαπλάσιο χρόνο παραγραφής σε σχέση με ζημία που αναζητείται από το Δημόσιο στα πλαίσια της αστικής ευθύνης υπαλλήλων),
- ✓ εάν υφίσταται αιτιώδης συνάφεια των ενεργειών τους με τη ζημία του Δημοσίου,
- ✓ εάν τηρήθηκαν οι απαιτήσεις περί ακροάσεως πριν την έκδοση της επαχθούς διοικητικής πράξης του καταλογισμού,
- ✓ εάν η καταλογιστική πράξη διαθέτει την απαραίτητη κατά νόμο αιτιολογία.

Η τεκμηρίωση των ως άνω ζητημάτων -που εγείρονται κατά περίπτωση- αποτελεί μονόδρομο για την ομαλή εξέλιξη της καταλογιστικής διαδικασίας και την ανάκτηση της τρωθείσας περιουσίας του Δημοσίου. Άλλως, σφάλματα τεκμηρίωσης (ουσίας), καθώς και τυπικά διαδικαστικά-δικονομικά σφάλματα, δύνανται να εγερθούν από τον καταλογιζόμενο ενώπιον του Ανωτάτου Δικαστηρίου, με συνέπεια να καθυστερεί η κατά τα ως άνω επιβαλλόμενη ανάκτηση δημοσίου χρήματος.

Ανακεφαλαιώνοντας, η κατά τα ως άνω πρότυπη επαγγελματική συμπεριφορά, απαιτεί κατ' αρχάς το καταλογίζον διοικητικό όργανο να γνωρίζει πλήρως τις έννοιες που σχετίζονται με τη διαχείριση του δημοσίου χρήματος, ιδιαίτερα την ειδική ευθύνη δημοσίων υπολόγων/συνευθυνόμενων προσώπων και της διάκρισης αυτής από την αστική ευθύνη υπαλλήλου. Περαιτέρω απαιτείται η γνώση των διαδικασιών κατασταλτικού ελέγχου των δημόσιων λογαριασμών, η δυνατότητα ακριβούς αιτιολόγησης της διαπίστωσης ελλειμμάτων δημόσιας διαχείρισης, δια της αξιοποίησης ελεγκτικών τεκμηρίων, η κατανόηση της έννοιας της καταλογιστικής πράξης από τα όργανα τα οποία διαθέτουν κατά νόμο καταλογιστική αρμοδιότητα, και τα χρονικά όρια εντός των οποίων δύναται να πραγματοποιηθεί ο καταλογισμός.

Οι προαναφερόμενες απαιτήσεις οδηγούν στη συγγραφή αναλυτικής και τεκμηριωμένης πορισματικής έκθεσης στοιχειοθέτησης δημοσιολογιστικής ευθύνης-αναζήτησης δημοσιονομικής ενοχής, στην οποία το καταλογίζον όργανο –με πλήρη κατά τα ως άνω επαγγελματική προσέγγιση– θα πρέπει, αφού έχει συλλέξει και ταξινομήσει τα κατάλληλα αποδεικτικά τεκμήρια, να αναφέρει τα πραγματικά περιστατικά περί της δημιουργίας του ελλείματος/ανοίκειας πληρωμής, το χρόνο δημιουργίας ελλείματος, την αιτιώδη συνάφεια ενεργειών καταλογιζόμενου με δημιουργία ελλείματος (στην περίπτωση συνευθυνόμενων προσώπων), την κρίση περί μη νόμιμης δημοσιολογιστικής συμπεριφοράς κατά τη διαχείριση του δημοσίου χρήματος και τη διαπίστωση των προϋποθέσεων της ευθύνης, που αποτελεί εκ των ουκ άνευ όρο της συνέχισης της καταλογιστικής διαδικασίας. Με την αναπτυσσόμενη κατά τα ως άνω επαγγελματική συμπεριφορά, θα πρέπει να αξιολογηθεί από το καταλογίζον διοικητικό όργανο τυχόν πρόδηλος δικαιολογητικός λόγος άρσης

ευθύνης περί της δημιουργίας ελλείμματος, καθώς και έλεγχος απόσβεσης της δημοσιονομικής ενοχής (παραγραφή σχετικής απαίτησης). Στην εν λόγω πορισματική έκθεση θα πρέπει να τεκμηριώνεται κατά περίπτωση η απόδοση δόλου, βαρείας αμέλειας, ελαφράς αμέλειας και, πρωτίστως θα πρέπει να προσδιορίζεται κατά μη αμφισβητήσιμο τρόπο το ύψος του ελλείμματος, επί του οποίου -στην περίπτωση βαρείας αμέλειας ή δόλου- θα πρέπει να υπολογίζονται κατά περίπτωση (ανάλογα με το χρόνο σύστασής του) προσαυξήσεις ή τόκοι.

Η επαγγελματική συμπεριφορά του καταλογίζοντος διοικητικού οργάνου, συνεχίζεται με την προσήλωση στην τήρηση των διαδικασιών «κλήσης σε ακρόαση» και εν συνεχεία «πρόσκλησης προς καταβολή του ελλείμματος», έως την έκδοση της καταλογιστικής πράξεως.

Η υπ' όψιν συμπεριφορά επεκτείνεται και στο χειρισμό περιπτώσεων όπου υφίστανται αμετάκλητες δικαστικές αποφάσεις επί των ιδίων πραγματικών περιστατικών, στις οποίες αναφέρεται η απόδοση δημοσιονομικής ενοχής.

Η κατά τα ως άνω ανάπτυξη πρότυπης συμπεριφοράς των διοικητικών οργάνων, αναμένεται να συμβάλει στην επιτάχυνση ενεργειών κατά την καταλογιστική διαδικασία, ιδίως από καταλογίζοντα κρατικά όργανα που δεν διαθέτουν εισέτι ειδική εμπειρία ως προς την εν λόγω διαδικασία, παράλληλα δε να περιορίσει το προαναφερθέν δυναμικό αντιπαράθεσης.

Ανακεφαλαιώνοντας, η υλοποίηση της προπαρατεθείσας σκοπιμότητας προς τη σύνταξη του οδηγού της καταλογιστικής διαδικασίας, επιβάλλει στο πρακτικό επίπεδο την καταγραφή του νομικού πλαισίου περί καταλογισμών με έμφαση στην κατάδειξη των σχετιζόμενων ορισμών και επισήμανση αναγκαίων διακρίσεων μεταξύ τους, την καταγραφή του πεδίου εφαρμογής καταλογιστικής αρμοδιότητας, την απόδειξη της μη νόμιμης δημοσιολογιστικής συμπεριφοράς που επισύρει την θεμελίωση δημοσιονομικής-δημοσιολογιστικής ευθύνης, την οριοθέτηση των σταδίων της αυτοτελούς διαδικασίας καταλογισμού (και των απαιτήσεων ενός εκάστου εξ αυτών), προκειμένου να παρασχεθεί σαφής «αλγοριθμική» πορεία της εν λόγω διαδικασίας. Κύριο «εργαλείο» δια του οποίου ελπίζεται να επιτευχθεί ο ως άνω στόχος, αποτελεί η συνεκτική αναφορά της νομοθεσίας σε έκαστο των αναπτυσσόμενων κεφαλαίων, η αντίστοιχη αναφορά της νομολογίας, καθώς και η αναφορά σε σύγχρονες βιβλιογραφικές πηγές.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3: Νομικό και Θεσμικό Πλαίσιο – Πηγές

3.1 Γενικό Πλαίσιο

Το νομικό και θεσμικό πλαίσιο της καταλογιστικής διαδικασίας θεωρούμε ότι δεν περιορίζεται αυστηρά στις διατάξεις που αφορούν και σχετίζονται με αυτή καθ' αυτή την εν στενή εννοία καταλογιστική διαδικασία. Ίσως, το πλέον κρίσιμο είναι ο εντοπισμός εάν εκάστη υπό κρίση υπόθεση αποκατάστασης ζημίας της περιουσίας του Δημοσίου δύναται να θεωρηθεί

- ✓ είτε ως αχρεωστήτως καταβληθείσα δαπάνη - έλλειμμα δημοσίου υπολόγου, που δύναται να καταλογιστεί και από αρμόδιο διοικητικό όργανο,
- ✓ είτε ως περίπτωση αναζήτησης αστικής ευθύνης, κατά την οποία -για το ανακύπτον πρωτογενώς ζημιόγONO αποτέλεσμα (θετική ζημία) της συμπεριφοράς υπαλλήλου, αντίθετης προς το υπηρεσιακό του καθήκον-, εγείρεται αποκλειστικά από το Γενικό Επίτροπο Επικρατείας του Ελεγκτικού Συνεδρίου το καταψηφιστικό ένδικο βοήθημα της αίτησης καταλογισμού, και κρίνεται από το αναφερόμενο Ανώτατο Δικαστήριο, κατ' εξαίρεση της αρχής του διοικητικού καταναγκασμού.

Συνεπώς, ο παρόν οδηγός καταλογισμού οφείλει να καθοδηγήσει τη μελέτη του νομικού πλαισίου, προκειμένου κατ' αρχάς να καταστεί δυνατή η απόφαση του ελέγχοντος οργάνου περί του ακριβούς είδους της ευθύνης (έλλειμμα δημοσίου υπολόγου ή αστική ευθύνη), προαπαιτούμενη πάσης περαιτέρω ενέργειας. Συνεπώς, σκόπιμο κρίνεται να συμπεριληφθεί το σύνολο των εν ευρεία εννοία σχετιζομένων διατάξεων.

3.2 Περιληπτική αναφορά νομοθεσίας

- 1) **N. 4270/2014 (Α' 143), Αρχές δημοσιονομικής διαχείρισης και εποπτείας (ενσωμάτωση της Οδηγίας 2011/85/ΕΕ) - δημόσιο λογιστικό και άλλες διατάξεις**
- 2) **N. 4820/2021 (Α' 130) «Οργανικός Νόμος του Ελεγκτικού Συνεδρίου και άλλες ρυθμίσεις» που αντικατέστησε τον «Κώδικα Νόμων για το Ελεγκτικό Συνέδριο», που κυρώθηκαν με το άρθρο πρώτο του Ν. 4129/2013 (Α' 52)**
- 3) **N. 4700/2020 (Α' 127) «Ενιαίο κείμενο Δικονομίας για το Ελεγκτικό Συνέδριο, ολοκληρωμένο νομοθετικό πλαίσιο για τον προσυμβατικό έλεγχο, τροποποιήσεις στον Κώδικα Νόμων για το Ελεγκτικό Συνέδριο, διατάξεις για την αποτελεσματική απονομή της δικαιοσύνης και άλλες διατάξεις.» όπως ισχύει**
- 4) **N. 3528/2007 (Α' 26/09.02.2007) Κύρωση του Κώδικα Κατάστασης Δημοσίων Πολιτικών Διοικητικών Υπαλλήλων**
Ιδιαίτερα άρθρο 25 (Νομιμότητα υπηρεσιακών ενεργειών), Άρθρο 30 (Καθήκοντα υπαλλήλου), Άρθρο 38 (Αστική ευθύνη)

- 5) **Ν.Δ. 1264/1942 «Περί τροποποίησης και συμπλήρωσης των διατάξεων περί Οικονομικής Επιθεωρήσεως» (ΦΕΚ 100 Α')** – που κυρώθηκε και διατηρήθηκε σε ισχύ με την 312/1946 πράξη του Υπουργικού Συμβουλίου (ΦΕΚ 188 Α')³² – Άρθρο 7, Άρθρο 12 (Ελλείμματα Δημοσίων Υπολόγων Καταλογοισμοί. Πλεονάσματα), Άρθρο 14, Άρθρο 15
- 6) **Ν.Δ. 356 της 27.03/05.04.1974 (Α' 90): «Περί Κώδικος Εισπράξεως Δημοσίων Εσόδων.**
Άρθρο 1 (Είσπραξις Δημοσίων Εσόδων), Άρθρον 2 (Όργανα εισπράξεως - Νόμιμος τίτλος), Άρθρον 3 (Καταβολή χρεών), Άρθρο 5 (Ληξιπρόθεσμα χρέη), Άρθρο 6 (Τόκοι και πρόστιμο εκπρόθεσμης καταβολής)
- 7) **Αστικός Κώδικας**
Ενδεικτικά: Άρθρο 249 (Εικοσαετής Παραγραφή), Άρθρα 251 επόμενα περί ενάρξεως παραγραφής, αναστολής παραγραφής, συνέχισης παραγραφής μετά την παύση αναστολής Άρθρο 303 (Υποχρέωση σε λογοδοσία)
- 8) **Περί της κλήσεως σε ακρόαση:** άρθρ. 20 παρ.2 Συντάγματος και άρθρο 6 ΚΔΔιαδ

3.3 Ειδικότερες διατάξεις

1.Γενική Διεύθυνση Δημοσιονομικών Ελέγχων:

Η Γ.Δ.Δ.Ε. συστάθηκε με τον ν. 3492/2006. Σύμφωνα με τον ιδρυτικό της νόμο, «Αποστολή της Γ.Δ.Δ.Ε. είναι η διασφάλιση της χρηστής δημοσιονομικής διαχείρισης του Κρατικού Προϋπολογισμού και του προϋπολογισμού των φορέων που καθορίζονται με τη διαδικασία του άρθρου 3» (άρθρο 1). «Οι φορείς τους οποίους αφορούν τα συστήματα διαχείρισης και ελέγχου, οι έλεγχοι και τα διοικητικά μέτρα και κυρώσεις που αναφέρονται στον παρόντα νόμο καθορίζονται με κοινή απόφαση του Υπουργού Οικονομικών και του καθ' ύλην αρμόδιου Υπουργού» (άρθρο 3). Οι διατάξεις του άρθρου 16 του ν. 3492/2006, που αναφέρεται στις διαδικασίες περί καταλογοισμών μετά το πέρας του ελέγχου, αναφέρονται στο Υποκεφάλαιο 7.5.

Για τη Γ.Δ.Δ.Ε., οι βασικές διαδικασίες που μπορεί να καταλήγουν σε καταλογοισμούς περιγράφονται στο άρθρο 17 του ν. 3492/2006, όπως τροποποιήθηκε με το άρθρο 14 παρ. 2 του ν. 4081/2012 και με το άρθρο 96 του ν. 4583/2018 (αναφέρονται στο Υποκεφ. 7.5). Κατ' εξουσιοδότηση των διατάξεων της παραγράφου 9 του τελευταία αναφερόμενου νομοθετήματος, έχουν εκδοθεί και είναι σε ισχύ:

- Η αριθμ. οικ. 36867 ΕΞ 2020/08.04.2020 «Έγκριση Κανονισμού Διενέργειας Ελέγχων και Ερευνών της Γενικής Διεύθυνσης Δημοσιονομικών Ελέγχων (Γ.Δ.Δ.Ε.)» απόφαση του Υπουργού Οικονομικών (ΦΕΚ Β' 1519).
- Η αριθμ. 2/40379/ΔΥΕΠ/19.04.2013 «Κανονισμός της Γενικής Διεύθυνσης Δημοσιονομικών Ελέγχων (Γ.Δ.Δ.Ε.) περί Επιβολής Δημοσιονομικών Διορθώσεων» απόφαση του Υπουργού Οικονομικών (ΦΕΚ Β' 1076).

³²Περί της ισχύος σήμερα, του ν.δ. 1264/1942, πραγματοποιείται αναλυτική αναφορά στο Κεφάλαιο 7 του παρόντος οδηγού περί της καταλογιστικής αρμοδιότητας.

- Η αριθμ. πρωτ.: 72/02.0102017 «Τροποποίηση της αριθμ. 2/40379/ΔΥΕΠ/19.04.2013 υπουργικής απόφασης «Κανονισμός της Γενικής Διεύθυνσης Δημοσιονομικών Ελέγχων (Γ.Δ.Δ.Ε.) περί επιβολής δημοσιονομικών διορθώσεων» (ΦΕΚ Β' 1076)» απόφαση του Υπουργού Οικονομικών (ΦΕΚ Β' 45).
- Η αριθμ. 437/30.01.2017 «Τροποποίηση της αριθ. 2/40379/ΔΥΕΠ/19.04.2013 υπουργικής απόφασης «Κανονισμός της Γενικής Διεύθυνσης Δημοσιονομικών Ελέγχων (Γ.Δ.Δ.Ε.) περί επιβολής δημοσιονομικών διορθώσεων» (ΦΕΚ Β' 1076)» απόφαση του Υπουργού Οικονομικών (ΦΕΚ Β' 484).
- Η αριθμ. 2/25130/ΔΣΜΕΚ/16.03.2018 «Τροποποίηση της 2/40379/ΔΥΕΠ/19.04.2013 υπουργικής απόφασης «Κανονισμός της Γενικής Διεύθυνσης Δημοσιονομικών Ελέγχων (Γ.Δ.Δ.Ε.) περί Επιβολής Δημοσιονομικών Διορθώσεων» (ΦΕΚ Β' 1076/30.04.2013), όπως ισχύει τροποποιημένη με την αριθμ. 72/02.01.2017 υπουργική απόφαση (ΦΕΚ Β'/45/18.01.2017) και την αριθ. 437/30.01.2017 υπουργική απόφαση (ΦΕΚ Β'484/20.02.2017)» απόφαση του Υπουργού Οικονομικών (ΦΕΚ Β 1288).

2.Ένοπλες Δυνάμεις

Ν.Δ. 721 της 16/23.11.1970. Περί Οικονομικής μερίμνης και Λογιστικού των Ενόπλων Δυνάμεων. (Α' 251)

Ιδιαίτερα: Άρθρο 8 (Περιουσία), Άρθρο 9 (Δημόσια Έσοδα Προϋπολογισμός Εσόδων), Άρθρο 10 (Προϋπολογισμός Εσόδων), Άρθρο 20 (Διατάκται), Άρθρο 21 (Υπόλογοι), Άρθρο 22 (Λειτουργία οικονομικής διαχείρισης και λογιστικού), Άρθρο 60 (Εκτίμησις ευθυνών οργάνων), Άρθρο 61(Ευθύνη οργάνων εχόντων οικονομικήν δικαιοδοσίαν ή αρμοδιότητα) Άρθρο 62 (Ευθύνη Διοικητών Σχηματισμών), Άρθρο 64 (Ευθύνη οργάνων εξουσιοδοτουμένων ως Κυρίων Διατακτών) Άρθρο 65 (Ευθύνη Προϊσταμένων Υπηρεσιών Εκκαθαρίσεως), Άρθρο 66 (Ευθύνη Εκκαθαριστών), Άρθρο 67 (Ευθύνη οργάνων Μονάδος), Άρθρο 68 (Ευθύνη Προϊσταμένων Λογιστηρίων), Άρθρο 69 (Ευθύνη οργάνων επιθεωρήσεως και ελέγχου), Άρθρο 71 (Γενική ευθύνη), Άρθρο 74 (Διαδικασία εκτιμήσεως ευθυνών), Άρθρο 89 (Αρμοδιότης καταλογισμού ευθυνών), Άρθρο 90.(Έλλειμμα ή πλεόνασμα υπολόγου χρημάτων), Άρθρο 91 (Έλλειμμα ή πλεόνασμα υπολόγου άλλων περιουσιακών στοιχείων), Άρθρο 92 (Καταλογισμός ελλειμμάτων, φθορών και απωλειών εις βάρος υπευθύνων), Άρθρο 93 (Αναθεώρησις ή ακύρωσις καταλογιστικής αποφάσεως), Άρθρο 94 (Εφεσις), Άρθρο 95 (Δικαίωμα αναγωγής), Άρθρο 96 (Τρόπος εισπράξεως καταλογιζομένων ποσών), Άρθρο 97 (Συμψηφισμός πλεονασμάτων - ελλειμμάτων υλικού), Άρθρο 98 (Ανυπαίτιος απώλεια ή φθορά περιουσιακών στοιχείων ή δικαιολογητικών), Άρθρο 101 (Καταλογισμός υπολόγων κεφαλαίων εκτός Κρατικού Προϋπολογισμού), Άρθρο 102 (Είσπραξις και διαγραφή χρεών εκ κεφαλαίων εκτός Κρατικού Προϋπολογισμού), Άρθρο 103 (Διαδικασία καταλογισμού ευθυνών).

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 4: Εμπλεκόμενοι φορείς δημόσιου και ιδιωτικού τομέα

4.1 Γενικά

Η καταλογιστική διαδικασία διατρέχει το σύνολο:

- του Δημόσιου Τομέα,
- των ΝΠΔΔ και ΝΠΙΔ κατά το σκέλος των δαπανών που πραγματοποιούν από κρατική επιχορήγηση/επιδότηση
- των ΟΤΑ και
- των αντιστοίχως συναλλασσόμενων ιδιωτών (λήπτες ανοίκειων πληρωμών), με οποιοδήποτε τρόπο, ακόμη και συμπηφιστικά

Στο παρόν κεφάλαιο επιχειρείται ενδεικτική καταγραφή εφαρμογής της διαδικασίας του καταλογισμού από την κάθε Υπηρεσία, στελέχη της οποίας συμμετέχουν στην ομάδα εργασίας σύνταξης του παρόντος οδηγού.

4.2 Εθνική Αρχή Διαφάνειας

Οι καταλογισμοί πραγματοποιούνται μετά την εισαγωγή του ν. 4622/07.08.2019 (ΦΕΚ Α' 133) «Επιτελικό Κράτος: οργάνωση, λειτουργία και διαφάνεια της Κυβέρνησης, των κυβερνητικών οργάνων και της κεντρικής δημόσιας διοίκησης» κατά τη ρητή πρόβλεψη της παρ. 12 του άρθρου 100³³:

Παλαιότερη δράση:

Καταλογισμοί - πρώην ΣΕΥΥΠ:

- ✓ Μετά από μη επιστροφή (σε συνέχεια σχετικής κλήσης) αχρεωστήτως καταβληθείσας μισθοδοσίας Διοικήτριας Νοσοκομείου.
- ✓ Μετά από κλοπή ποσού από χρηματοκιβώτιο που αφορούσε θεωρημένα εντάλματα στις Οικονομικές Υπηρεσίες Δημόσιου Νοσοκομείου, για ασφαλιστικές εισφορές, καταβολή ενοικίων αγροτικών ιατρείων, μισθοδοσία καθαριστριών Περιφερειακών Ιατρείων, μέρος Παγίας Προκαταβολής, ποσά τα οποία είχαν εισπραχθεί και φέρεται να φυλάσσονταν αναίτια για αρκετό χρονικό διάστημα στο χρηματοκιβώτιο του Νοσοκομείου.

³³ «12. α) Εάν κατά τον έλεγχο διαπιστωθεί ύπαρξη ελλειμμάτων, αυτά καταλογίζονται με αιτιολογημένη απόφαση των Επιθεωρητών - Ελεγκτών, σε βάρος των υπευθύνων υπολόγων, εφαρμοζόμενων των διατάξεων των άρθρων 96 παράγραφος 2 και 152 παράγραφος 3 του ν. 4270/2014, όπως εκάστοτε ισχύουν. Οι Επιθεωρητές - Ελεγκτές μπορούν να θέτουν με αιτιολογημένη απόφασή τους εκτός διαχείρισεως οποιονδήποτε δημόσιο υπόλογο, εάν ενδεικτικά: α) Αρνείται να συνεργαστεί και να παράσχει σε αυτούς όλα τα απαραίτητα έγγραφα και πληροφορίες που του ζητούνται κατά τη διάρκεια του ελέγχου και να υπογράψει παρουσία τους τα πρωτόκολλα κατάσχεσης και τα λοιπά έγγραφα του ελέγχου. Στην τελευταία αυτή περίπτωση, αυτά υπογράφονται από τον προσωρινό αναπληρωτή του δημόσιου υπολόγου που έχει τεθεί εκτός διαχείρισεως και από δύο μάρτυρες. β) Από τις πράξεις του υπολόγου κινδυνεύει το συμφέρον του Δημοσίου. γ) Ανακαλυφθούν ατασθαλίες που δημιουργούν εύλογη υπόνοια κατάχρησης ή δ) εάν εμποδίζεται η απρόσκοπτη διενέργεια του ελέγχου. β) Με απόφαση του Διοικητή της Αρχής που δημοσιεύεται στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως και που αποτελεί αναπόσπαστο μέρος του κανονισμού λειτουργίας αυτής ρυθμίζεται κάθε αναγκαία λεπτομέρεια σχετικά με τη διαδικασία του καταλογισμού, τη θέση εκτός διαχείρισης των υπευθύνων υπολόγων εφόσον τα ζητήματα αυτά δεν καλύπτονται από τις διατάξεις του ν. 4270/2014.» Πρόσβαση: ΤΝΠ Νόμος.

- ✓ Μετά από ελεγκτική διαπίστωση σε Δημόσιο Νοσοκομείο ότι από υπάλληλο του Γραφείου Νοσηλίων, παρακρατήθηκε ποσό από νοσηλεία ιδιωτών, κυρίως στην Μαιευτική Κλινική, με χρήση χειρόγραφων αποδείξεων επί μηχανογραφικών εντύπων αντί μηχανογραφημένων αποδείξεων, τις οποίες δεν ηδύνατο (εκ της φύσεώς του) να παρακολουθήσει το λογιστικό σύστημα του Νοσοκομείου.
- ✓ Μετά από ελεγκτικές διαπιστώσεις σε Δημόσια Νοσοκομεία ότι, από αρμόδιους για την είσπραξη και απόδοση της μισθοδοσίας και των κρατήσεων υπαλλήλων, παρακρατήθηκε και δεν αποδόθηκε ποσό ασφαλιστικών κρατήσεων και εισφορών.
- ✓ Μετά από ελεγκτικές διαπιστώσεις σε Δημόσια Νοσοκομεία ότι παρακρατήθηκαν από υπαλλήλους εισπράξεις από τα Εξωτερικά Ιατρεία.
- ✓ Μετά από ελεγκτική διαπίστωση σε Δημόσιο Νοσοκομείο, ότι είχαν εξοφληθεί εικονικά τιμολόγια προμήθειας υγειονομικού υλικού³⁴ με θεωρημένα χρηματικά εντάλματα. Το σχετικό πόρισμα του ελέγχου, καθώς και της ΕΔΕ που διενεργήθηκε, απεστάλη στο Ελεγκτικό Συνέδριο, προκειμένου να εκδώσει στις σχετικές καταλογιστικές αποφάσεις.
- ✓ Μετά από ελεγκτική διαπίστωση σε Αποκεντρωμένη Υπηρεσία του Υπουργείου Υγείας (ΥΠΕ) ότι, Προϊσταμένη αυτοτελούς γραφείου μισθοδοσίας, έχοντας εμφανίσει ως υπαλλήλους ανύπαρκτα άτομα, εισέπραττε κάθε μήνα περίπου είκοσι οκτώ εικονικές μισθοδοσίες για χρονικό διάστημα περίπου ενός έτους.

(Πρώην ΣΕΕΔΔ)

Αποστολή στο Ελεγκτικό Συνέδριο περιπτώσεων:

- ✓ Όπου υφίσταται σοβαρή διαφυγή εσόδων από ΟΤΑ λόγω μη είσπραξης αναλογικού μισθώματος από εκμισθούμενες εκτάσεις.

4.3 Διεύθυνση Εσωτερικών Υποθέσεων Α.Α.Δ.Ε.

Καταλογισμοί:

- ✓ Μετά από διαπίστωση χρηματικών ελλειμμάτων ή ελλειμμάτων σε δημόσιο υλικό, σε διαχειρίσεις των Δημόσιων Οικονομικών Υπηρεσιών, Τελωνείων ή ειδικών ταμιών.
- ✓ Μετά από τη διαπίστωση παράνομων επιστροφών πιστωτικού υπολοίπου ΦΠΑ, σε συνέχεια χρήσης πλαστών/εικονικών φορολογικών στοιχείων που αφορούν είτε μηδέποτε πραγματοποιηθείσες εξαγωγές αγαθών, είτε ομοίως, μηδέποτε πραγματοποιηθείσες αγορές επενδυτικών αγαθών, περιπτώσεις στις οποίες δύναται να ασκηθεί το σχετικό δικαίωμα επιστροφής ΦΠΑ. Οι εν λόγω καταλογισμοί αφορούν δεκάδες εκατομμύρια ευρώ.

³⁴ Ο χαρακτηρισμός της εικονικότητας των τιμολογίων προέκυψε ύστερα από τη συνεργασία του ΣΕΥΥΠ με το ΣΔΟΕ Αθήνας, ΣΔΟΕ Περιφέρειας, το ΚΤΕΟ και το Λιμενικό.

- ✓ Μετά από μη βεβαίωση (σε συνέχεια φορολογικών ελέγχων) ποσών που οφειλόταν να βεβαιωθούν, εξαιτίας της παραγραφής του σχετικού δικαιώματος του Δημοσίου για την είσπραξή τους από υπόχρεους φορολογούμενους.

4.4 Γενική Δ/νση Δημοσιονομικών Ελέγχων του Υπουργείου Οικονομικών

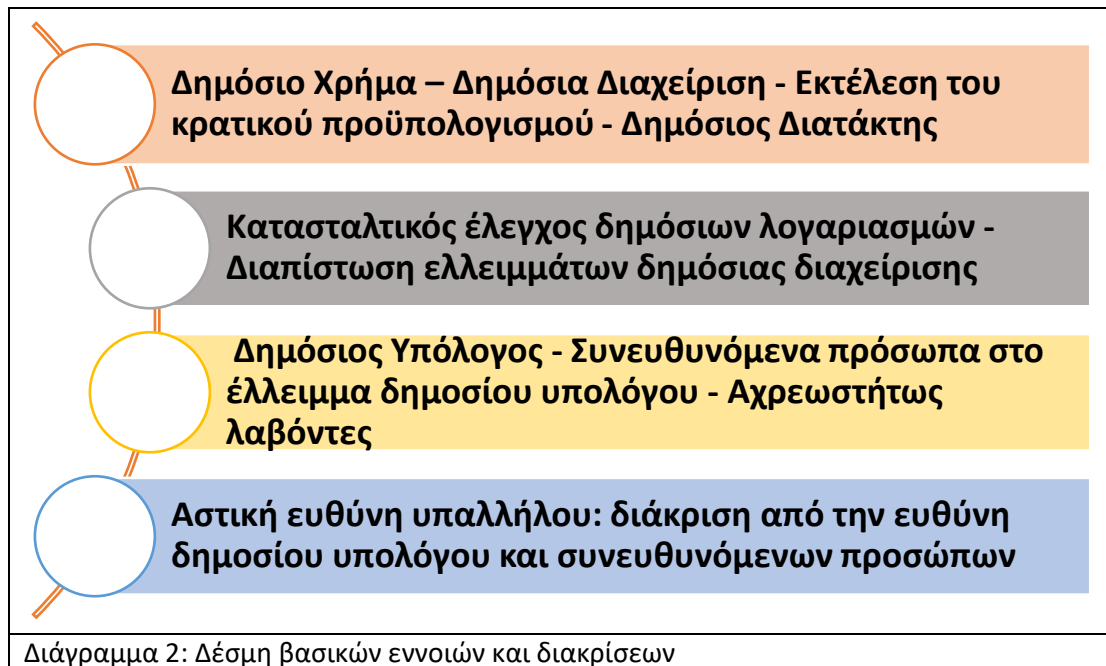
Ισχύουσα νομοθεσία: άρθρο 16 του ν. 3492/2006. Η Γ.Δ.Δ.Ε., όταν διαπιστώνονται ελλείμματα ή πληρωμή αχρεωστήτως καταβληθέντων ποσών ή μη νόμιμων δαπανών, διενεργεί καταλογισμούς σύμφωνα με τον ιδρυτικό της νόμο, και με τις υπουργικές αποφάσεις περί δημοσιονομικών διορθώσεων. Για τα όργανα και τον τρόπο επιβολής των καταλογισμών και των δημοσιονομικών διορθώσεων, οι σχετικές διατάξεις έχουν κάποια περιπλοκότητα, επηρεάζονται κατά πολύ από το είδος του ελέγχου και από το εάν ο ελεγχόμενος φορέας έχει υποβάλει αντιρρήσεις και αναφέρονται στο Υποκεφάλαιο 7.6 περί της Νομοθεσίας της Γενικής Διεύθυνσης Δημοσιονομικών Ελέγχων του Κεφαλαίου 7 της καταλογιστικής αρμοδιότητας. Σημειώνεται επίσης η σειρά των ακόλουθων Αποφάσεων Υπουργού Οικονομικών:

1. 2/40379/ΔΥΕΠ/19.04.2013 «Κανονισμός της Γενικής Διεύθυνσης Δημοσιονομικών Ελέγχων (Γ.Δ.Δ.Ε.) περί Επιβολής Δημοσιονομικών Διορθώσεων», (ΦΕΚ Β' 1076),
2. 72/02.01.2017 «Τροποποίηση της αριθμ. 2/40379/ΔΥΕΠ/19.04.2013 υπουργικής απόφασης «Κανονισμός της Γενικής Διεύθυνσης Δημοσιονομικών Ελέγχων (Γ.Δ.Δ.Ε.) περί επιβολής δημοσιονομικών διορθώσεων» (ΦΕΚ Β' 45),
3. 437/30.01.2017 «Τροποποίηση της αριθ. 2/40379/ΔΥΕΠ/19.04.2013 υπουργικής απόφασης «Κανονισμός της Γενικής Διεύθυνσης Δημοσιονομικών Ελέγχων (Γ.Δ.Δ.Ε.) περί επιβολής δημοσιονομικών διορθώσεων» (ΦΕΚ Β' 484),
4. 36867 ΕΞ 2020/ (ΦΕΚ Β' 1519/22.04.2020) περί έγκρισης κανονισμού διενέργειας ελέγχων και ερευνών της Γ.Δ.Δ.Ε.

4.5 Γενική Δ/νση Επιθεώρησης ΥΠ.ΕΞ. και ΥΠ.ΕΘ.Α.

Τόσο η Γενική Διεύθυνση Επιθεώρησης του ΥΠΕΞ, όσο και οι αρμόδιες Υπηρεσίες του ΥΠ.ΕΘ.Α. εφαρμόζουν στις κατά νόμο προβλεπόμενες περιπτώσεις την καταλογιστική διαδικασία.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 5: Ορισμοί και διακρίσεις



5.1 Δημόσιο Χρήμα – Δημόσια Διαχείριση – Διαχείριση Ν.Π.Δ.Δ.

Ως δημόσιο χρήμα νοούνται κατ’ αρχάς τα δημόσια έσοδα κατά την παρ. 2 άρθρ. 1 του ν.δ. 356/1974 (Κ.Ε.Δ.Ε.- Κώδικας Είσπραξης Δημοσίων Εσόδων), τα οποία εν συνεχεία διατίθενται για την κάλυψη των δημοσίων δαπανών (Απόφαση 1039/1995 της Ολομέλειας του Ελεγκτικού Συνεδρίου). Το δημόσιο χρήμα δεν λαμβάνεται μόνο με τη στενή έννοια αυτού³⁵, ήτοι αυτού που διαχειρίζονται τα όργανα του κράτους για την εκτέλεση του κρατικού προϋπολογισμού, αλλά και εκείνου του χρήματος που διαχειρίζονται:

- ✓ τα ΝΠΔΔ, προερχόμενο από τον Κρατικό Προϋπολογισμό με τη μορφή επιχορηγήσεων, για την εκπλήρωση των σκοπών τους³⁶,
- ✓ τα ΝΠΙΔ, προερχόμενο με ειδική επιχορήγηση από τον Κρατικό Προϋπολογισμό για την εκπλήρωση κρατικού σκοπού ή υπό τύπον δανείου από τον προϋπολογισμό δημοσίων επενδύσεων για εκτέλεση δαπανών άρθρ. 1 παρ. 1 ν.δ. 2957/1954³⁷

Κατά την ως άνω θεώρηση, υιοθετείται η λειτουργική έννοια του Κράτους και η δημοσιονομική έννοια του δημοσίου χρήματος. Το εν ευρεία εννοία δημόσιο χρήμα σχετίζεται με την ελεγκτική αρμοδιότητα του Ελεγκτικού Συνεδρίου και τη διάθεση χρήματος από το Κράτος ή ΝΠΔΔ προς λοιπά νομικά πρόσωπα ιδιωτικού δικαίου προς επίτευξη κοινωφελούς σκοπού, ήτοι σκοπού του Κράτους υποκείμενου σε καθεστώς ειδικής προστασίας. Εν προκειμένω οι ιδιωτικοί φορείς – λήπτες του δημοσίου

³⁵ Στο άρθρο 14 του ν.4270/2014 περιέχονται όλοι οι αναγκαίοι ορισμοί περί του Δημοσίου Τομέα, Γενικής Κυβέρνησης και υποτομέα Κεντρικής Διοίκησης, υποτομέων ΟΤΑ & ΟΚΑ.

³⁶ Μπάλτα, 2016, σελ. 25.

³⁷ Μπάλτα, ό.π., σελ. 25-26.

χρήματος, ενεργούν ως διαχειριστές του δημοσίου χρήματος, υποκείμενοι σε λογοδοσία περί της νόμιμης διάθεσης του ποσού.³⁸

Περί του δημοτικού χρήματος παραπέμπουμε αρχικά στο Β.Δ. της 17 Μαΐου/15 Ιουν.1959 (ΦΕΚ Α' 114/15.06.1959) «Περί οικονομικής διοικήσεως και λογιστικού των Δήμων και Κοινοτήτων», (διορθώσεις σε ΦΕΚ 145 και 197 Α') όπως συμπληρώθηκε, τροποποιήθηκε και ισχύει. Επίσης σημειώνεται ότι κατά άρθρο 229 π.δ. 410/1995, όπως αντικαταστάθηκε με το άρθρο 27 ν. 3202/2003, ορίζεται ότι:

«1. Με την επιφύλαξη των διατάξεων του παρόντος, για την είσπραξη των εσόδων των δήμων και των κοινοτήτων εφαρμόζονται όλες οι διατάξεις του Κώδικα Εισπράξεως Δημοσίων Εσόδων (Ν.Δ. 356/1974), όπως αυτές ισχύουν κάθε φορά. Τα ταμειακά όργανα των Ο.Τ.Α. ασκούν αντιστοίχως όλες τις αρμοδιότητες που προβλέπουν οι διατάξεις αυτές.»

Κατά Μηλιώνη (2020, σελ. 270 επόμενες), η τυπολογία των κριτηρίων διάκρισης του δημοσίου χρήματος ανάγεται στο κριτήριο της κυριότητας του χρήματος (όπου επιβάλλεται η έρευνα της ιδιαιτερότητας κάθε περίπτωσης), στο κριτήριο της διάθεσής του σε δημόσια υπηρεσία (το πρόσωπο του κατόχου δεν επιδρά στον χαρακτηρισμό του δημοσίου χρήματος), κριτήριο το οποίο «κλονίζεται» από το γεγονός ότι η διάθεση ιδιωτικού χρήματος με μορφή απλής παρακαταθήκης σε δημόσιο ταμείο δεν καθιστά τούτο δημόσιο χρήμα, μολονότι υπάγεται στους κανόνες του δημοσίου λογιστικού δικαίου με βάση της αρχή της ενότητας του ταμείου των δημοσίων υπολόγων, και στο κριτήριο της άσκησης δημόσιας εξουσίας ή εκτέλεσης σκοπού δημοσίου συμφέροντος (κριτήριο που υιοθετεί η νομολογία του Ελεγκτικού Συνεδρίου στην ειδικότερη έκφανση της εξυπηρέτησης σκοπού δημοσίου συμφέροντος). Ενδεικτικά παραπέμπουμε στις Αποφάσεις 439/2012 και 18/2018 της Ολομ του ΕλΣυν από τις οποίες συνάγεται η ευρύτητα της θεώρησης της έννοιας του δημοσίου χρήματος. Εκ των ως άνω Αποφάσεων, και εκ των μειοψηφουσών απόψεων καθίσταται κατάδηλη η προσοχή με την οποία οφείλεται να αντιμετωπίζεται η έννοια του δημοσίου/δημοτικού χρήματος, και οι συνακόλουθες δυσχέρειες που αναδύονται κατά την καταλογιστική διαδικασία.³⁹

5.2 Η Δημοσιονομική Διοίκηση κατά την εκτέλεση του κρατικού προϋπολογισμού

Στις πράξεις της δημοσιονομικής διοικήσεως, στα πλαίσια της εκτέλεσης του κρατικού προϋπολογισμού εκάστου οικονομικού έτους, περιλαμβάνονται και αυτές:

³⁸ Μπάλτα, ό.π., σελ. 24-31.

³⁹ Περί της διεύρυνσης της θεωρίας του δημοσίου χρήματος κατά το λειτουργικό κριτήριο (που αποβλέπει στο νομικό περιεχόμενο της ενέργειας), παραπέμπουμε στη Ρένεση (2004), όπου και αναγνωρίζεται ο κίνδυνος που δημιουργείται από την αβεβαιότητα που εμφιλοχωρεί αναφορικά με το είδος του εφαρμοζόμενου κάθε φορά δικαίου (δημοσίου ή ιδιωτικού), και το δικαστήριο (πολιτικό ή διοικητικό) που είναι αρμόδιο για να επιλύσει τις σχετικές διαφορές, αναφυόμενες από τη διαχείριση του χρήματος, ανάλογα με την θεώρηση του κριτηρίου κατάταξης αυτού.

- της *βεβαίωσης και είσπραξης των δημοσίων εσόδων* (κατά τον Κ.Ε.Δ.Ε.⁴⁰, τον νόμο περί Δημόσιου Λογιστικού 4270/2014⁴¹, τους φορολογικούς-τελωνειακούς και τους λοιπούς ειδικούς νόμους) από τα αρμόδια προς τούτο όργανα,
- της *ανάληψης και καταβολής των δημοσίων δαπανών*⁴², στα πλαίσια της νομιμότητας που επιβάλλουν οι προβλέψεις και εξουσιοδοτήσεις του κρατικού προϋπολογισμού και της ειδικής νομοθεσίας⁴³.

Για τη διασφάλιση της νομιμότητας των δημοσίων δαπανών (πρωτευόντως της τήρησης της ειδικότητας των πιστώσεων), η διαδικασία εκτέλεσης αυτών διέπεται από σειρά αρχών και προϋποθέσεων: Κατά πρώτον, τα όργανα που είναι αρμόδια για την εκτέλεση των δαπανών, υπάγονται σε ειδικό νομικό καθεστώς, που εξασφαλίζει τον έλεγχο της διαχείρισης του δημοσίου χρήματος, κατά δεύτερον επιλέγονται οι πράξεις εκείνες της διαδικασίας εκτελέσεως των δαπανών που εξασφαλίζουν την αποφυγή καταχρήσεων, και κατά τρίτον, ο έλεγχος εκτελέσεως των δαπανών του προϋπολογισμού έχει ανατεθεί σε όργανα που παρέχουν όλα τα εχέγγυα της ανεξάρτητης και αμερόληπτης κρίσης έναντι των φορέων του δημόσιου τομέα, τους λογαριασμούς των οποίων καλούνται να ελέγξουν.⁴⁴ Στα πλαίσια των ως άνω αρχών και προϋποθέσεων, η υλοποίηση των δαπανών του κρατικού προϋπολογισμού, έχει ανατεθεί, σε δύο διακριτές κατηγορίες δημοσιονομικών οργάνων, των οποίων οι αρμοδιότητες -κατά επίσης βασική αρχή που διατρέχει το δημοσιονομικό σύστημα της χώρας-, δεν αναμειγνύονται:

- ✓ Στην κατηγορία των κρατικών οργάνων που αποφασίζουν την πραγματοποίηση κάθε δαπάνης και αποτελούν τους *δημοσίους διατάκτες*, και,
- ✓ στην κατηγορία των κρατικών οργάνων που είναι αρμόδια να εκτελούν τις αποφάσεις των διατακτών και εν τέλει να καταβάλλουν τη δαπάνη, και αποτελούν τους *δημοσίους υπολόγους*.⁴⁵

Η διαδικασία εκτελέσεως εκάστης των δαπανών του κρατικού προϋπολογισμού αποτελείται από πέντε (5) στάδια⁴⁶: 1.Ανάληψη της δαπάνης⁴⁷. 2.Εκκαθάριση της δαπάνης⁴⁸. 3.Εντολή πληρωμής της δαπάνης. 4.Τυχόν προληπτικός έλεγχος της δαπάνης⁴⁹. 5.Εξόφληση τίτλου. Τα στάδια εκτελέσεως των δαπανών που αφορούν τον διατάκτη είναι το πρώτο (ανάληψη της δαπάνης) και το τρίτο (εντολή πληρωμής της δαπάνης). Αναλυτικότερα, η ανάληψη της δαπάνης αποτελεί διοικητική πράξη με

⁴⁰ Παρ. 2 του άρ. 1 του Κ.Ε.Δ.Ε..

⁴¹ Παρ. 1 & 2 του άρθρου 75 του ν. 4270/2014.

⁴² Παρ. 1 -3 του άρθρου 76 του ν. 4270/2014 (η παρ. 1 μετά την αντικατάσταση του άρθρ. 10 παρ.29 ν.4337/2015), και τις παρ. 1-2 του άρθρου 77 του αυτού νόμου.

⁴³ Μπάρμπας, 2020, σελ. 136.

⁴⁴ Μπάρμπας, ό.π., σελ. 136-137.

⁴⁵ Μπάρμπας, ό.π., σελ. 137.

⁴⁶ Μπάρμπας, ό.π., σελ. 156-172.

⁴⁷ Άρθρο 66 παρ. 1 του Ν.4270/2014.

⁴⁸ Άρθρο 91 περί ελέγχου και εκκαθάρισης δαπανών του Δημοσίου του ν.4270/2014.

⁴⁹ Περί των μη υποκειμένων σε προληπτικό έλεγχο δαπανών, παραπέμπουμε στις σελίδες 166-172 του Μπάρμπας, ό.π.

την οποία το αρμόδιο όργανο αποφασίζει την πραγματοποίηση συγκεκριμένης δαπάνης. Από νομικής απόψεως σημαίνει έγκριση της δαπάνης και από λογιστικής (δημοσιονομικής) συνεπάγει την εγγραφή σε προβλεπόμενο βιβλίο (εγκρίσεων και εντολών πληρωμής), η οποία δεσμεύει την πίστωση, αποκλείοντας την τελευταία από τη διάθεση της για ανάλογου τύπου δαπάνη. Εντολή πληρωμής είναι η εγγραφή εντολή του διατάκτη προς τον υπόλογο, ώστε να πληρώσει μια δαπάνη που έχει προηγουμένως αναληφθεί και εκκαθαριστεί (ήδη συντελεσθείσα παροχή υπηρεσίας ή προμήθειας υλικού)⁵⁰ από τις αρμόδιες Υπηρεσίες.

5.3 Δημόσιος Διατάκτης

Ο ορισμός των αρμοδιοτήτων και υποχρεώσεων του δημόσιου διατάκτη εμπεριέχεται στο άρθρο 65 του ν. 4270/2014 (Δημόσιο Λογιστικό), όπως ισχύει:

«Άρθρο 65 - Διατάκτης

1. «1. 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.»⁵¹.....

2. Τα καθήκοντα του διατάκτη είναι ασυμβίβαστα με τα καθήκοντα του προϊσταμένου οικονομικών υπηρεσιών....

3. Τα καθήκοντα του διατάκτη είναι ασυμβίβαστα με τα καθήκοντα του δημόσιου υπόλογου. Αν ο διατάκτης αναμιχθεί στα καθήκοντα του τελευταίου, ευθύνεται ως δημόσιος υπόλογος. 4....5....»

Ήτοι ως δημόσιοι διατάκτες θεωρούνται τα δημόσια όργανα (διορισμένα ή εκλεγμένα), στα οποία ανατίθενται (δευτερευόντως προς τα κύρια καθήκοντά τους):

- ✓ η -σε συγκεκριμένο χρόνο, περιοριζόμενο πάντως στο ενιαύσιο του εκάστοτε κρατικού προϋπολογισμού-, αποφασιστική αρμοδιότητα κρίσης περί της αναγκαιότητας πραγματοποίησης συγκεκριμένων δαπανών (εφάπαξ ή τμηματικά), κατά δέσμευση της ειδικότητας των πιστώσεων, δοθείσας της συμπερίληψης και ταυτόχρονης ύπαρξης αδιάθετου μέρους των σχετικών πιστώσεων στον κρατικό προϋπολογισμό, όπως αυτές αποτυπώνονται ανά αρμόδια Οικονομική Υπηρεσία και κατά τους σχετικούς Αναλυτικούς Λογαριασμούς Εξόδων⁵²,

⁵⁰ Περί της εκκαθάρισης παραπέμπουμε στις σελίδες 158-162 του Μπάρμπας ό.π.

⁵¹ Το πρώτο εδάφιο της παρ.1 αντικαταστάθηκε ως άνω με το άρθρο 112 ν.4622/2019, ΦΕΚ Α' 133/07.08.2019.

⁵²Με το π.δ. 54/2018(Α' 103) καθορίστηκε το σχέδιο λογαριασμών που αποτελεί τη βάση για την οικονομική ταξινόμηση του προϋπολογισμού. Σε συνέχεια εκδόθηκε η 2/58493/ΔΠΓΚ/31.07.2018 απόφαση του Αναπληρωτή Υπουργού Οικονομικών «Οικονομική και Διοικητική Ταξινόμηση του Κρατικού Προϋπολογισμού» (Β' 3240). Η εν λόγω ταξινόμηση υπέστη ευρεία τροποποίηση με την υπ' αριθμ. 2/64651/ΔΠΓΚ/19.08.2019 απόφαση του Υφυπουργού Οικονομικών (Β' 3197), μετά και την ψήφιση του ν. 4622/2019.

- ✓ ο υπολογισμός του ακριβούς ύψους εκάστης εξ' αυτών των δαπανών, σε βάρος των αντιστοίχων πιστώσεων, υπό τον όρο της μη υπέρβασης του ορίου των πιστώσεων⁵³,

εν συνεχεία δε, τα αυτά όργανα, διατάσσουν την πραγματοποίηση της δαπάνης⁵⁴, αλλά όχι και την άμεση φυσική εκταμίευση του χρηματικού ισόποσου της δαπάνης προς τον δικαιούχο. Ήτοι η αρμοδιότητα των υπολόγων ανάγεται κυρίως στο πεδίο σκοπιμότητας της δαπάνης, πεδίο που ως προς το ουσιαστικό του μέρος απαιτεί διατύπωση κρίσης - διαπίστωσης περί της αναγκαιότητας της δαπάνης, ενώ ως προς το τυπικό μέρος της αποφασιστικής αρμοδιότητας, η κρίση εξαντλείται στον έλεγχο της συνδρομής των οριζόμενων κατά νόμο προϋποθέσεων ανάληψης της δαπάνης, ήτοι διακρίνεται για τον εν πολλοίς «αλγοριθμικό» χαρακτήρα της, που ανάγεται στον έλεγχο εκπλήρωσης των πραγματικών τυπικών προϋποθέσεων κατά το γράμμα του νόμου. Σημειώνεται ότι, για την ανάληψη υποχρεώσεων για τους διατάκτες εφαρμογή έχει το π.δ. 80/2016 (ΦΕΚ Α' 145), όπου ως ανάληψη υποχρέωσης (κατά το πρώτο εδάφιο της παρ. 1 του άρθρου 66, ν. 4270/2014): *«νοείται η διοικητική πράξη με την οποία γεννάται ή βεβαιώνεται υποχρέωση του Δημοσίου και των λοιπών φορέων της Γενικής Κυβέρνησης έναντι τρίτων (νομική δέσμευση)»*.⁵⁵ Περαιτέρω, στο δεύτερο εδάφιο της αυτής παραγράφου ορίζεται ότι: *«Προκειμένου να αναληφθεί εγκύρως οποιαδήποτε δέσμευση ή να εκτελεσθεί οποιαδήποτε δαπάνη, εκδίδεται απόφαση ανάληψης υποχρέωσης η οποία περιέχει βεβαίωση του αρμόδιου, κατά τις διατάξεις του παρόντος άρθρου, οργάνου περί ύπαρξης και δέσμευσης της αναγκαίας πίστωσης (δημοσιονομική δέσμευση.)»*⁵⁶

Στο προαναφερθέν διάταγμα (π.δ. 80/2016), ορίζεται μεταξύ άλλων η ακριβής διαδικασία για την έκδοση απόφασης ανάληψης υποχρέωσης, καθώς και ο τύπος της. Επανερχόμενοι στις αποφασιστικές αρμοδιότητες με τις οποίες περιβάλλεται ο διατάκτης, και συνακόλουθα στις ευθύνες που επωμίζεται (απορρέουσες από τις εν λόγω αρμοδιότητες, ευθύνες αυξανόμενες μετά την εφαρμογή στο δημοσιονομικό

⁵³ Σχετικά άρθρο 72 ν. 4270/2014. Για τον προϋπολογισμό του έτους 2021 ισχύει η υπ' αριθμ. 2/81998/ΔΠΓΚ/16.12.2020 απόφαση του Αναπληρωτή Υπουργού Οικονομικών «Διάθεση των πιστώσεων του Κρατικού Προϋπολογισμού οικονομικού έτους 2021».

⁵⁴ Μπάρμπας, ό.π., σελ. 137-138.

⁵⁵ Κατά την παρ. 2 άρθρου 2 π.δ. 80/2016 (Πρόσβαση: ΤΝΠ ΝΟΜΟΣ) «2. α. Προκειμένου να αναληφθεί έγκυρα οποιαδήποτε υποχρέωση ή να εκτελεσθεί οποιαδήποτε δαπάνη από τους φορείς του άρθρου 1, εκδίδεται από το διατάκτη ή το κατά νόμο εξουσιοδοτημένο όργανο σχετική απόφαση ανάληψης υποχρέωσης με την οποία δεσμεύεται η αναγκαία πίστωση και εγκρίνεται, όσον αφορά στους φορείς της Κεντρικής Διοίκησης, η πραγματοποίηση της δαπάνης (δημοσιονομική δέσμευση).

β. Για τους λοιπούς φορείς της Γενικής Κυβέρνησης η έκδοση της απόφασης ανάληψης υποχρέωσης διενεργείται σε συνέχεια της απόφασης έγκρισης πραγματοποίησης της σχετικής δαπάνης από το αρμόδιο όργανο του φορέα.»

⁵⁶ Κατά την παρ. 2 του αυτού άρθρου του ίδιου νόμου: «2. Η απόφαση ανάληψης υποχρέωσης υπογράφεται από τον διατάκτη και περιέχει βεβαίωση του προϊστάμενου οικονομικών υπηρεσιών του φορέα, ότι το ποσό της δαπάνης που αφορά, βρίσκεται εντός των ορίων της σχετικής πίστωσης, και ειδικά για την Κεντρική Διοίκηση εντός του διαθέσιμου ποσοστού αυτής, και ότι έχει δεσμευθεί από τον προϋπολογισμό του φορέα. Το ποσό παραμένει δεσμευμένο μέχρι την καταβολή του ή μέχρι την ανάκληση της δέσμευσης της πίστωσης κατόπιν αιτήματος του διατάκτη,....»

μας δίκαιο της Αρχής της Χρηστής Δημοσιονομικής Διαχείρισης), ο αναφερόμενος διατάκτης δεν έχει την τυπική και ουσιαστική αρμοδιότητα διαχείρισης δημοσίου χρήματος, κατά την έννοια της έκδοσης απόφασης της καταβολής του αντίτιμου στο δικαιούχο (προσωποποίηση δικαιούχου), και της άμεσης φυσικής εκταμίευσης του εν λόγω αντίτιμου εκ του δημοσίου ταμείου. Οι εν λόγω αρμοδιότητες παρέχονται αποκλειστικά στους δημοσίους υπολόγους.^{57,58}

Όπως αναφέρεται και στο άρθρο 65 παρ. 1 του ν. 4270/2014, οι διατάκτες διακρίνονται στους *κύριους* και στους *δευτερεύοντες*. Ο κύριος διατάκτης δύναται να αναλαμβάνει υποχρεώσεις σε βάρος των πιστώσεων που έχουν τεθεί στη διάθεση του, απ' ευθείας από τον προϋπολογισμό του φορέα του, μέσα στα όρια των ποσοστών διάθεσης πιστώσεων για κάθε χρονική περίοδο, καθώς και στα τυχόν όρια πληρωμής που έχουν καθορισθεί κάθε φορά από τον Υπουργό Οικονομικών (άρθρο 42 ν. 4270/2014), ενώ ο δευτερεύων διατάκτης (ο οποίος ορίζεται με απόφαση του κυρίου διατάκτη), δύναται να αναλαμβάνει υποχρεώσεις σε βάρος πιστώσεων, που έχουν τεθεί στη διάθεση του έπειτα από εντολή του κυρίου διατάκτη, με επιτροπικό ένταλμα.⁵⁹

5.4 Κατασταλτικός έλεγχος δημόσιων λογαριασμών - Διαπίστωση ελλειμμάτων δημόσιας διαχείρισης

Ο κατασταλτικός έλεγχος της δημοσιολογιστικής δράσης των διοικητικών οργάνων, έχει ως επακόλουθο την επιβολή κυρώσεων, σε αυτούς που η δημοσιολογιστική τους συμπεριφορά κρίνεται ως μη νόμιμη⁶⁰.

Με δεδομένο ότι, έχουμε ήδη αναφερθεί περί του πλαισίου των κατασταλτικών ελέγχων από διοικητικά όργανα στο Κεφ. 1 «Δημοσιολογιστική διαχείριση &

⁵⁷ Μπάρμπας, ό.π., σελ. 139.

⁵⁸ Αντιγράφουμε από την εισήγηση της Συμβούλου του ΕΛΣυν κ. Πανουτσακοπούλου που περιέχεται στα Πρακτικά της 4^{ης} Γενικής Συνεδρίασης της Ολομ του ΕΛΣυν της 05.02.2020: «3.Ο διατάκτης αναλαμβάνει υποχρεώσεις σε βάρος των πιστώσεων του προϋπολογισμού του φορέα του και προσδιορίζει τις απαιτήσεις σε βάρος του. Για την έγκυρη ανάληψη οποιασδήποτε δέσμευσης ή την εκτέλεση δαπάνης εκδίδεται απόφαση ανάληψης υποχρέωσης (νομική δέσμευση), η οποία υπογράφεται από τον διατάκτη και περιέχει θεβαίωση του προϊσταμένου οικονομικών υπηρεσιών του φορέα περί της ύπαρξης και δέσμευσης της αναγκαίας πίστωσης (δημοσιονομική δέσμευση). Τυχόν δε ανάληψη υποχρέωσης καθ' υπέρβαση των εγγεγραμμένων πιστώσεων του φορέα ή των ποσοστών διάθεσης αυτών, ως προς την Κεντρική Διοίκηση και γενικώς κατά παράβαση των ειδικότερα οριζόμενων διαδικασιών, ιδρύει ατομική, αλληλέγγυα και εις ολόκληρον ευθύνη των εν λόγω προσώπων για τη ζημία του φορέα (άρθρα 66 παρ. 1, 2 και 5 του ν. 4270/2014, καθώς και 11 του π.δ. 80/2016 «Ανάληψη υποχρεώσεων από τους διατάκτες», φ. 145 Α').»

⁵⁹ Κατά Μπάρμπας, ό.π., σελ. 139-140 συνοπτικά: Στα Ν.Π.Δ.Δ. κύριοι διατάκτες είναι τα Διοικητικά Συμβούλια, τα οποία μεταβιβάζουν πιστώσεις στους προϊσταμένους γεωγραφικά κατανεμημένων αποκεντρωμένων υπηρεσιών τους, οι οποίοι ενεργούν ως δευτερεύοντες διατάκτες. Στα Α.Ε.Ι., κύριοι διατάκτες είναι οι πρυτάνεις αυτών αλλά μόνο για τις πιστώσεις του προϋπολογισμού των ιδρυμάτων, ενώ για τις πιστώσεις που αφορούν την μισθοδοσία του προσωπικού κύριος διατάκτης είναι ο Υπουργός Παιδείας. Για τις πιστώσεις του προϋπολογισμού των ανεξάρτητων αρχών, ο πρόεδρος κάθε αρχής καθίσταται και διατάκτης των δαπανών της (άρθρο 2 παρ. 2 ν. 3051/2002).

⁶⁰ Μαραγκού Γ., «Αρμοδιότητες Ελεγκτικού Συνεδρίου - Προληπτικός έλεγχος δαπανών και κατασταλτικός έλεγχος λογαριασμών», στο Μαραγκού Γ. (επιμέλεια), 2016, σελ. 9.

αποκατάσταση βλάβης δημόσιας περιουσίας στο σύγχρονο κράτος δικαίου», περιοριζόμαστε να αναφέρουμε εκ νέου ότι ο *stricto sensu* υπόλογος συνεχίζει να ελέγχεται κατά την «κλασσική» μεθοδολογία, εδραζομένη επί των αρχών της νομιμότητας και κανονικότητας των λογαριασμών διαχείρισης, αποκλειστικά πάντοτε για λογιστικές/ταμειακές εκτελεστικές πράξεις. Η έννοια του ελλείμματος, κατά τη νομολογιακή της εξέλιξη, ήταν πάντοτε συνδεδεμένη με αυτές τις αρχές, που συνιστούσαν τις προϋποθέσεις της σύνδεσής του με εκτελεστές πράξεις καταλογισμών, ενώ ο έλεγχος της ορθής δημοσιονομικής διαχείρισης διενεργείτο διά εκθέσεων της ελεγκτικής αρχής, χωρίς την κατ' ανάγκη και άμεση σύνδεσή τους με την έκδοση αντίστοιχων εκτελεστών καταλογιστικών πράξεων.⁶¹ Για τις σχετικές πλέον πρόσφατες εξελίξεις, παραπέμπουμε στο άρθρο 142 §4 ν. 4820/2021.

Ο κατασταλτικός έλεγχος, με κριτήριο το είδος των οργάνων από τα οποία ενεργείται, αλλά και τη φύση των πράξεων αυτού, διακρίνεται στα εξής τρία είδη: α) στον Διοικητικό, που ασκείται κατά κανόνα από μονομελή ή πολυμελή διοικητικά όργανα και κατ' εξαίρεση από όργανα του Ελεγκτικού Συνεδρίου, β) στον Δικαστικό που ασκείται από το Ελεγκτικό Συνέδριο και γ) στον Κοινοβουλευτικό που ασκείται από το Κοινοβούλιο, στα πλαίσια της ψηφίσεως του δημοσιονομικού νόμου του απολογισμού του κράτους ή με ερωτήσεις⁶².

Ο διοικητικός κατασταλτικός έλεγχος και η εποπτεία της δημόσιας διαχείρισης (τόσο του Δημοσίου όσο και των ΝΠΔΔ και ΝΠΙΔ που ανήκουν στο δημόσιο τομέα), εκτός από το Ελεγκτικό Συνέδριο, ασκείται από τον Υπουργό των Οικονομικών (οικονομικοί επιθεωρητές⁶³ - άρθρ. 150 § 3 περ. α ν.4270/2014, άρθρ. 12 ν.δ. 1264/42 που σημειώνουμε στο Κεφ. 3 «Νομικό Πλαίσιο – Πηγές» με υποσημείωση περί της ισχύος του)⁶⁴, τις υπηρεσίες εσωτερικού ελέγχου (άρθρ. 3(1) της οδηγίας 2011/85/ΕΕ, άρθρ.

⁶¹ Μαρτινόπουλος, 2013.

⁶² Μπάρμπας, ό.π., σελ. 215.

⁶³ Μπάρμπας, ό.π., σελ. 216 «Στο πλαίσιο του ελέγχου αυτού ο οικονομικός επιθεωρητής έχει τη δυνατότητα αν υπάρχουν βάσιμες υπόνοιες κακής διαχείρισης να διεξάγει έρευνα, να διενεργεί ΕΔΕ και να λαμβάνει ένορκες βεβαιώσεις από τον υπόλογο καθώς και από άλλα πρόσωπα που εμπλέκονται στη διαχείριση, να απομακρύνει τον υπόλογο από την υπηρεσία του, να αναστέλλει κατά τη διάρκεια της επιθεώρησης τις άδειες προσωπικού, να κατάσχει βιβλία, να συγκεντρώνει έγγραφα και οποιοδήποτε άλλο στοιχείο που κρίνει αναγκαίο για την ολοκλήρωση του ελέγχου. Στη συνέχεια, ο οικονομικός επιθεωρητής αφού αξιολογήσει το συγκεντρωθέν υλικό έχει τη δυνατότητα σε περίπτωση που διαπιστώσει έλλειμμα από τους υπολόγους να εκδώσει σε βάρος αυτών καταλογιστική πράξη.»

⁶⁴ Μπάρμπας, ό.π., σελ. 215-216.

12 του ν. 3492/2006, άρθρ. 168 § 2 ν. 4270/2014)⁶⁵, τον οικείο διατάκτη⁶⁶, τους προϊσταμένους των Δ.Ο.Υ. και των Ειδικών Ταμείων⁶⁷, και από τα όργανα του Ελεγκτικού Συνεδρίου, ενεργούντα ως διοικητικά όργανα⁶⁸. Κρίσιμος είναι ο χρόνος που δημιουργείται το έλλειμμα και εν συνεχεία σχηματίζεται ο φάκελος του επικείμενου καταλογισμού. Αν διαπιστωθούν παράνομες πράξεις που πληρώθηκαν με τίτλους πληρωμής, τότε, αρμόδια όργανα για τον καταλογισμό είναι: ο διατάκτης, τα όργανα που έχουν διαπιστώσει την παράνομη πληρωμή και σε κάθε περίπτωση το Ελεγκτικό Συνέδριο⁶⁹.

Όσον αφορά το έλλειμμα δημοσίου υπολόγου, υπενθυμίζουμε την §1 του άρθρου 152 του ν. 4270/2014 (Πρόσβαση: ΤΝΠ ΝΟΜΟΣ):

«Ελλείμματα και ευθύνες δημοσίων υπολόγων – Καταλογισμοί»

1. Έλλειμμα δημοσίου υπολόγου είναι οποιαδήποτε έλλειψη χρημάτων, αξιών και υλικού που διαπιστώνεται με τη νόμιμη διαδικασία στη διαχείρισή του, καθώς και οποιαδήποτε άλλη κατάσταση διαχείρισης που θεωρείται έλλειμμα από το νόμο.

Ως έλλειμμα θεωρείται και κάθε πληρωμή που:

- α. Δεν ανάγεται στην αρμοδιότητα του υπολόγου.*
- β. Έγινε χωρίς τα προβλεπόμενα από τις ισχύουσες διατάξεις δικαιολογητικά.*
- γ. Αφορά δαπάνες για τις οποίες δεν έχουν τηρηθεί οι νόμιμες διαδικασίες εκ μέρους του υπολόγου.*
- δ. Έχει γίνει αχρεώστητα από υπαιτιότητα του υπολόγου.*
- ε. Είναι άσχετη με το σκοπό της διαχείρισης.»*

Κατά το ν. 4820/2021 άρθρο 141:

«1. Έλλειμμα στη δημόσια διαχείριση είναι οποιαδήποτε έλλειψη χρημάτων, αξιών και υλικού που διαπιστώνεται με τη νόμιμη διαδικασία, καθώς και οποιαδήποτε άλλη κατάσταση θεωρείται έλλειμμα από τον νόμο.

2. Τα ελλείμματα στη δημόσια διαχείριση διακρίνονται:

- (α) σε υλικά ελλείμματα ταμείου, χαρτοφυλακίου ή αποθήκης,*
- (β) σε ελλείμματα λόγω παράτυπης πληρωμής ή διάθεσης αξιών ή εξόδου υλικού από την αποθήκη,*
- (γ) σε ελλείμματα λόγω μη νόμιμης διαχείρισης που δεν εντάσσονται στις περ. α' και β'»*

⁶⁵ Κατά Μπάρμπα, ό.π. (σελ. 217-218), με τον ν. 4270/2014, προβλέπεται ρητά (άρθρο 168) ότι, από την έναρξη της εφαρμογής του, δηλαδή από την 01.01.2015, ο εσωτερικός έλεγχος πραγματοποιείται σε όλους τους τομείς της Γενικής Κυβέρνησης και ανατίθεται στις Υπηρεσίες Εσωτερικού Ελέγχου. Κατά τον ίδιο, προφανώς επειδή είχε προβλεφθεί ότι πιθανόν από την έναρξη εφαρμογής του ν.4270/2014 δεν θα είχε ακόμη ολοκληρωθεί η διαδικασία σύστασης των Υπηρεσιών Εσωτερικού Ελέγχου, με το άρθρο 5 §1ε του ν. 4281/2014, προστέθηκε νέα παρ. 6 στο άρθρο 12 Ν.3492/2006, η οποία προέβλεπε ότι σε κάθε περίπτωση μέχρι την σύσταση των Υπηρεσιών Εσωτερικού Ελέγχου, οι αρμοδιότητες αυτών ασκούνται από υπαλλήλους του Κλάδου Οικονομικών Επιθεωρητών (σελ. 217). Σύμφωνα με το άρθρο 5 §3 περίπτ. (ιδιδ) του π.δ. 142/2017 «Οργανισμός του Υπουργείου Οικονομικών», μεταξύ των αρμοδιοτήτων των υπηρεσιών εσωτερικού ελέγχου του Υπουργείου περιλαμβάνεται η διενέργεια καταλογισμών, κατά τις διατάξεις του άρθρ. 96 §2, του άρθρ. 152 του ν. 4274/2014 και των άρθρ. 12 & 14 του ν.δ. 1264/1942 (Α' 188), όπως ισχύουν, εφόσον τα σχετικά στοιχεία προκύπτουν από τους ελέγχους αρμοδιότητας των Μονάδων Εσωτερικού Ελέγχου.

⁶⁶ Μπάρμπα, ό.π. σελ. 218.

⁶⁷ Μπάρμπα, ό.π. σελ. 218.

⁶⁸ Μπάρμπα, ό.π. σελ. 219.

⁶⁹ Μπάρμπα, ό.π., σελ. 218.

Περί του ελλείμματος του δημοσίου υπολόγου, ανατρέχουμε ενδεικτικά στην Απόφαση του Ελεγκτικού Συνεδρίου 9/2018 (Τμ. VII), κατά την οποία: ««έλλειμμα» δημόσιας διαχείρισης, όπως η έννοια αυτή έχει προσδιορισθεί νομοθετικώς (βλ. άρθρο 56 του ν. 2362/1995) και διαπλαστεί νομολογιακώς (Ε.Σ. Ολομ. 534,750/1991,1053/1998,1912,1913/1992) είναι η επί έλαττον αδικαιολόγητη διαφορά, που διαπιστώνεται μεταξύ της ποσότητας χρημάτων, που έπρεπε να υπάρχει σε μια δεδομένη χρονική στιγμή, με βάση τους τηρούμενους λογαριασμούς και τα νόμιμα διαχειριστικά στοιχεία και εκείνης, που πράγματι υπάρχει στη δημόσια διαχείριση, ενώ παραγωγικό αίτιο του ελλείμματος μπορεί να είναι και κάθε «ανοίκειος» πληρωμή, δηλαδή κάθε πληρωμή που, είτε δεν ανάγεται στην αρμοδιότητα του υπολόγου είτε δεν στηρίζεται σε πλήρη και νόμιμα δικαιολογητικά είτε για την πραγματοποίησή της δεν τηρήθηκαν οι νόμιμες διαδικασίες εκ μέρους του υπολόγου είτε είναι άσχετη προς το σκοπό της διαχείρισης (Ολομ. Ε.Σ. 1913/1992, 1051/1995, 169/2005, 4689/2013, 1808/2014 κ.ά.).»

Κατά Μηλιώνη (ό.π., σελ.328), το έλλειμμα αποτελεί συνέπεια της διαχειριστικής δράσης του υπολόγου στο πλαίσιο της νόμιμης αποστολής του, καθώς και της άμεσης επαφής του με το δημόσιο χρήμα - αξίες - υλικό, που περιέρχεται στην κατοχή του. Περαιτέρω, έλλειμμα θεωρείται όχι μόνο η έλλειψη χρημάτων, αξιών και υλικού, αλλά ακόμη και η μη βεβαίωση ή είσπραξη νομίμως οφειλομένων εσόδων, η δε ευθύνη του αρμοδίου υπαλλήλου είναι διάφορη της αστικής⁷⁰.

⁷⁰ Ενδεικτικά αναφέρουμε απόσπασμα του με αρ. πρωτ ΓΕΕ 287/15.06.2017 έγγραφο της Γενικής Επιτροπείας του Ελεγκτικού Συνεδρίου σε απάντηση ερωτήματός της Δ.Ε.Σ.ΥΠ. της Α.Α.Δ.Ε. μετά από αποστολή πορισματικής έκθεσης οικονομικού επιθεωρητή του Αυτοτελούς Α' Τμήματος Ελέγχου Ποινικών Αδικημάτων και Πειθαρχικών Παραπτωμάτων, στην οποία διαπιστώθηκε παραγραφή του δικαιώματος του Δημοσίου για βεβαίωσης φόρου, ανέφερε μεταξύ άλλων τα ακόλουθα:

«...Στην έννοια του ελλείμματος υπάγεται, μεταξύ άλλων, η παράλειψη εισαγωγής εσόδων στο Ταμείο της δημόσιας διαχείρισης, συνιστάμενη είτε στη μη είσπραξη των βεβαιωθέντων ποσών, είτε στη μη βεβαίωση αυτών σε βάρος των οφειλετών, δοθέντος ότι σε αυτήν την περίπτωση ματαιώνεται η δυνατότητα εισπράξεως τους, με αποτέλεσμα να υπάρχει αδικαιολόγητη διαφορά μεταξύ των χρημάτων που θα έπρεπε να υπάρχουν και αυτών που πράγματι βρίσκονται στο Δημόσιο Ταμείο (ΕΣ IV Τμ. 2793/2009, 1552/2008, πρβλ. IV Τμ. 1751/2012, 1963/2013).

Από τον συνδυασμό των ανωτέρω διατάξεων συνάγεται ότι η παραγραφή των αξιώσεων του δημοσίου από φόρους, πρόστιμα κ.λπ. διασπάται σε τρεις επιμέρους περιπτώσεις: α) την παραγραφή του προς βεβαίωση δικαιώματος του Δημοσίου (δικαιώματος προς επιβολή φόρου), το οποίο ρυθμίζεται από ειδικούς (φορολογικούς) νόμους και ασκείται με την έκδοση της πράξης καταλογισμού φόρου από την αρμόδια Δ.Ο.Υ., β) την παραγραφή των φορολογικώς βεβαιωμένων αξιώσεων του Δημοσίου (βεβαίωση υπό ευρεία έννοια) και γ) την παραγραφή των ταμειακώς (εν στενή έννοια) βεβαιωμένων, κατά τη διαδικασία του άρθρου 61 παρ. 2 του π.δ/τος 16/1989, απαιτήσεων του Δημοσίου (Απ. Γέροντας - Αθ. Ψάλτης, Ερμηνεία Κ.Ε.Δ.Ε., 2016, σελ. 18 επ.). Κατ' ορθή ερμηνεία της προεκτεθείσας διάταξης της παρ. 1 του άρθρου 86 του ν. 2362/1995 (ήδη 136 παρ. 1 ν. 4270/2014), καίτοι κηρύττουσας εκ πρώτης όψεως, δια της ρηματικής διατύπωσης της, το απαράγραπτο των απαιτήσεων του Δημοσίου προτού αυτές βεβαιωθούν ταμειακώς, συνάγεται, λαμβανομένων υπόψιν της φύσεως του θεσμού της παραγραφής ως εξισορροπητικού παράγοντα για τη σταθερότητα των εννόμων σχέσεων, την ασφάλεια των συναλλαγών και το κράτος δικαίου, καθώς και της πληθώρας ειδικότερων ισχυουσών διατάξεων (βλ. προεκτεθείσες φορολογικές διατάξεις, άρθρο 71 παρ. 1 ν. 542/1977), που θέτουν εύλογο χρονικό περιορισμό για την ταμειακή βεβαίωση των φορολογικών απαιτήσεων του δημοσίου, ότι με τη διάταξη αυτή δεν καταργήθηκαν οι ειδικές αυτές διατάξεις περί παραγραφής του προς βεβαίωση δικαιώματος του Δημοσίου και περί ευλόγου χρόνου βεβαίωσης τους, αναφερομένης της διάταξης αυτής προδήλως στις κατά τις διατάξεις του νόμου 2362/1995 παραγραφές και όχι σε εκείνες των ειδικών νόμων (Β. Παπαχρήστου, Παραγραφές υπέρ και κατά του Δημοσίου, μετά τον ν.

Περί της ευθύνης του υπολόγου, αναφερόμαστε αναλυτικά στο επόμενο υποκεφάλαιο περί του δημοσίου υπολόγου και του ασυμβίβαστου των καθηκόντων του με αυτά του διατάκτη⁷¹.

2362/1995, σελ. 33 επ., Ελ. Κατσούρα, Το ζήτημα της παραγραφής των απαιτήσεων του Δημοσίου σε ΕΔΚΑ 2005, σελ. 886 επ., ΣτΕ 571/2009 σε ΔΕΕ 2010, σελ. 381 με σχόλιο Ι.Γ.Φωτόπουλου) (πρβλ. ρητή αναφορά στην παρ. 1 του άρθρου 136 του νεώτερου ν. 4270/2014 «με την επιφύλαξη των διατάξεων περί επιβολής φόρων και λοιπών δημοσίων εσόδων που εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας»).

Στην προκειμένη υπόθεση από τα στοιχεία του φακέλου προκύπτει ότι: Με αφορμή αίτηση φορολογούμενου (.....) που κατατέθηκε το έτος 2015 στη Δ.Ο.Υ. για τη χορήγηση πιστοποιητικού περί μη οφειλής φόρου κληρονομιάς (του άρθρου 105 ν. 2961/2001), διαπιστώθηκε ότι οι εκδοθείσες το έτος 2004 πράξεις προσδιορισμού φόρου κληρονομιάς (....., που υπεγράφη από την τότε Διευθύντρια της Δ.Ο.Υ. - Προϊσταμένη του Τμήματος Κεφαλαίου της Δ.Ο.Υ. αυτής κατά το αυτό χρονικό διάστημα ήταν η υπάλληλος και επιβολής προστίμου (από την υπάλληλο, ήδη συνταξιούχου), σχετικές με τις κατατεθείσες στη Δ.Ο.Υ. το έτος 1995 δηλώσεις κληρονομιάς των κληρονόμων της θανούσης, οι οποίες ερείδονταν σε εσφαλμένο επί το έλαττον υπολογισμό της αξίας των μη αστικών ακινήτων της κληρονομιάς (για τα οποία επακολούθησε ένταξη τους στο σύστημα αντικειμενικού προσδιορισμού, με συνέπεια την εκτίμηση ως υψηλότερης της αξίας τους), δεν καταχωρίστηκαν (οι πράξεις επιβολής φόρου και προστίμου) στα βιβλία της Δ.Ο.Υ. ούτε κοινοποιήθηκαν στους κληρονόμους. Περαιτέρω, δεν βεβαιώθηκαν τα ποσά των οφειλόμενων επιπλέον φόρων και προστίμων ούτε έγινε συμβιβασμός, με συνέπεια την παραγραφή των οικείων αξιώσεων του Δημοσίου το έτος 2005. Ενόψει τούτων, ο έλεγχος κατέληξε στο συμπέρασμα ότι εξαιτίας των παραλείψεων των ως άνω υπαλλήλων απετράπη η βεβαίωση και είσπραξη δημοσίων εσόδων και, συγκεκριμένα, συνολικού ποσού 8.711,94 ευρώ που αντιστοιχεί στη διαφορά φόρου κληρονομιάς ακινήτων (αναλυτικά ποσού,), καθώς και συνολικού ποσού 2.905,00 ευρώ, που αντιστοιχεί στα επιβληθέντα πρόστιμα (....., αντίστοιχα για τους προαναφερόμενους φορολογούμενους - κληρονόμους).

Με τα δεδομένα αυτά, η φερόμενη ως συνέπεια των ως άνω παραλείψεων ματαίωση είσπραξης φόρων και προστίμων, με βάση τις διατάξεις περί φορολογίας κληρονομιών (ν. 2961/2001, φόρων και προστίμων), οφειλόμενη στην παράλειψη έγκαιρης κοινοποίησης των εκδοθέντων νόμιμων τίτλων στους υπόχρεους, με συνέπεια την παραγραφή του δικαιώματος του Δημοσίου προς επιβολή φόρου, και κατ' επέκταση την αδυναμία βεβαίωσης και είσπραξης των οικείων ποσών, συνιστά έλλειμμα στις οικείες διαχειρίσεις (2004, έτος έκδοσης των μη κοινοποιηθέντων νόμιμων τίτλων, και, σε κάθε περίπτωση, 2005, έτος συμπλήρωσης δεκαετούς παραγραφής από το έτος υποβολής της ανακριβούς δήλωσης) της Δ.Ο.Υ., δοθέντος ότι προκλήθηκε επί έλαττον αδικαιολόγητη διαφορά μεταξύ των χρημάτων που θα έπρεπε να υπάρχουν και αυτών που πράγματι βρίσκονταν στο ταμείο κατά την ως άνω χρήση. Ως εκ τούτου, δεν ανακύπτει ζήτημα αστικής ευθύνης (68 ν. 4129/2013 και 167 παρ. 1 του π.δ/τος 16/1989) των φερόμενων ως υπαίτιων υπαλλήλων, αλλά γεννάται η ειδική αυξημένη, τόσο από πλευράς χρόνου παραγραφής, όσο και από πλευράς μορφής και βαθμού υπαιτιότητας, δημοσιονομική ευθύνη τους για την αποκατάσταση του διαπιστωθέντος ελλείμματος, το οποίο ισούται με το κατά τα ανωτέρω ύψος των συνολικώς διαφυγόντων φόρων και προστίμων.

Κατ' ακολουθίαν, σας επαναφέρουμε τη Δ.Ε.Σ.Υ.Π. Α πορισματική έκθεση, προκειμένου να προβείτε στον καταλογισμό των προαναφερόμενων υπαλλήλων και των τυχόν μετ' αυτών ευθυνόμενων κατά τα ανωτέρω.»

⁷¹ Προκαταρκτικά σημειώνουμε ότι ο υπόλογος ευθύνεται για κάθε διαπιστούμενο στη διαχείριση του χρηματικό έλλειμμα (νόθος αντικειμενική ευθύνη), απαλλάσσεται δε μόνο εάν ο ίδιος επικαλεστεί και αποδείξει ότι το έλλειμμα δημιουργήθηκε χωρίς να συντρέχει οποιασδήποτε μορφής υπαιτιότητα του (Ολομ. Ελ. Συν. 108/1977, 1187/1988, 1912/ 1992, 23/2004, 169/2005, 2325/2012 κ.ά.). Κατά τη νομολογία, για τον καταλογισμό του υπολόγου αρκεί η διαπίστωση ελλείμματος στη διαχείριση του, και δεν απαιτείται επιπροσθέτως, η επισήμανση δόλου ή αμελείας του (Ολομ Ελ. Συν. 108/1977, 1187/1998, 1306/2001, 2325/2012 κ.ά.). Σε βάρος του υπολόγου καταλογίζονται, πέραν του ποσού του ελλείμματος, και οι εκάστοτε οριζόμενες από τις διατάξεις περί είσπραξης δημοσίων εσόδων προσαυξήσεις, από τις οποίες αυτός απαλλάσσεται μόνο αν αποδείξει ότι το διαπιστωθέν έλλειμμα δεν οφείλεται σε δόλο ή βαρεία αυτού αμέλεια. Κατά Μπάρμπα (ό.π., σελ. 152), η ευθύνη του

Συνοψίζοντας, σύμφωνα με τις προεκτεθείσες διατάξεις του άρθρ. 152 του ν. 4270/2014 (παρομοίου περιεχομένου με τις προϊσχύουσες του άρθρ. 56 του ν. 2362/1995), η βασική τυπολογία των ελλειμμάτων διαχείρισης, η αποκατάσταση των οποίων συνεπάγεται τον καταλογισμό του κατά περίπτωση υπολόγου, έχει -κατά την αιτία δημιουργίας τους-, ως ακολούθως:

α) Κάθε επί το έλαττον αδικαιολόγητη διαφορά⁷², που διαπιστώνεται μεταξύ της ποσότητας των χρημάτων – αξιών- υλικού⁷³, που έπρεπε να υπάρχει σε μια δεδομένη στιγμή, σύμφωνα με τους τηρούμενους λογαριασμούς και με βάση

υπολόγου και του συνευθυνόμενου είναι ανεξάρτητη από την ποινική ή πειθαρχική ευθύνη και δεν είναι απαραίτητο για τη νομιμότητα του καταλογισμού η προηγούμενη ποινική ή πειθαρχική καταδίκη, καθώς η δημοσιολογιστική δίκη αποσκοπεί στην αποκατάσταση της δημόσιας διαχείρισης και στην αναπλήρωση του ελλείμματος.

⁷² Κατά την Ε.Σ. Τμ VI 6605/2015: «Η επί έλαττον αυτή διαφορά, άλλοτε μεν, επάγεται ισόποση ζημία του νομικού προσώπου, οπότε ο επιβαλλόμενος σε βάρος του οικείου υπολόγου καταλογισμός έχει χαρακτήρα αμιγώς αποκαταστατικό της ζημίας αυτής, άλλοτε δε, δεν συνεπάγεται αντιστοίχως πραγματική ζημία αυτού, καθόσον οφείλεται σε τυπικές παραλείψεις κατά τη διενέργεια των δημοσίων δαπανών ή σε παραλείψεις σχετικά με την κανονική τήρηση των λογαριασμών. Τέτοιες περιπτώσεις, πλην άλλων, είναι η μη τήρηση των νομίμων διατυπώσεων για την πραγματοποίηση των δαπανών, η μη ύπαρξη πλήρων και νομοτύπως συντεταγμένων δικαιολογητικών, η διενέργεια δαπανών χωρίς να υφίσταται σχετική πίστωση, ή καθ' υπέρβαση των υφιστάμενων πιστώσεων, ή η διενέργεια δαπανών που δεν ανάγονται στην αρμοδιότητα του υπολόγου ή είναι άσχετες με το σκοπό της διαχείρισης του. Στις περιπτώσεις αυτές, μπορεί μεν, κατά νόμο (τυπικώς) να υφίσταται έλλειμμα, πλην όμως δεν υφίσταται πραγματική ζημία του νομικού προσώπου. Ότι στις εν λόγω περιπτώσεις των «τυπικών ελλειμμάτων» ο καταλογισμός που επιβάλλεται σε βάρος του υπολόγου έχει προεχόντως κυρωτικό χαρακτήρα, καθόσον πρόκειται κατ' ουσία για αποδοκιμασία της διαχειριστικής συμπεριφοράς του υπολόγου, ο οποίος απέκλινε από τα οριζόμενα στις ισχύουσες δημοσιολογιστικές διατάξεις, κανόνες, εντολές και οδηγίες και όχι για αποκατάσταση αντίστοιχης ζημίας. Δοθέντος δε ότι οι ισχύουσες αυτές διατάξεις δεν παρέχουν ούτε στην περίπτωση του «τυπικού ελλείμματος» στα αρμόδια όργανα τη δυνατότητα να εκτιμήσουν τις ευθύνες του υπολόγου και να τον καταλογίσουν με μέρος μόνο του διαπιστωθέντος ελλείμματος, ανάλογο της διαχειριστικής του συμπεριφοράς, της απόκλισης του, δηλαδή από τη δημοσιολογιστική νομιμότητα, ενδέχεται ο καταλογισμός που επιβάλλεται να μην τελεί σε εύλογη σχέση προς την συμπεριφορά που επέδειξε και να αντίκειται κατά το μέρος που υπερβαίνει την εύλογη αυτή σχέση στην απορρέουσα από την έννοια του κράτους δικαίου και ρητώς προβλεπόμενη πλέον στο άρθρο 25 παρ. 1 του Συντάγματος αρχή της αναλογικότητας. Με την αρχή αυτή, άλλωστε, συντελείται μια θεμιτή διεύρυνση των ορίων του ελέγχου νομιμότητας προς την κατεύθυνση της ουσιαστικής δικαιοσύνης και ο έλεγχος αυτός είναι έλεγχος, κατ' ουσία, της προφανούς δυσαναλογίας του μέτρου σε σχέση με τον επιδιωκόμενο σκοπό. Και, κατά συνέπεια, ότι οι προαναφερόμενες διατάξεις που προβλέπουν καταλογισμό ελλειμμάτων σε βάρος των υπολόγων ερμηνευόμενες σε συνδυασμό με την αρχή της αναλογικότητας έχουν την έννοια ότι σε περίπτωση «τυπικού ελλείμματος» το Ελεγκτικό Συνέδριο, ως αρμόδιο Δικαστήριο, επιλαμβανόμενο της εκδίκασης έφεσης του υπολόγου κατά της καταλογιστικής σε βάρος του πράξης, πρέπει να συνεκτιμά το ύψος του καταλογισθέντος ποσού, το βαθμό της υπαιτιότητας του καταλογισθέντος υπολόγου, την έκταση της απόκλισης του από τη δημοσιονομική νομιμότητα, τη βαρύτητα και τις συνθήκες τέλεσης της συγκεκριμένης κάθε φορά δημοσιονομικής παράβασης και εφόσον διαπιστώσει ότι το ύψος του καταλογισθέντος ποσού βρίσκεται σε δυσαρμονία με τα λοιπά ως άνω στοιχεία να το προσαρμόσει στο ανάλογο, κατά την κρίση του, ύψος.»

⁷³ Ελλείψεις αντικειμένων βάσει των οποίων εισπράττεται τέλος ή δικαίωμα (όπως τα εισιτήρια εισόδου) καταλογίζονται στην τιμή στην οποία διατίθενται, σύμφωνα με τις οικείες διατάξεις (Ελ.Συν.Ολ.877/2016).

νόμιμα διαχειριστικά στοιχεία⁷⁴, και εκείνης που πράγματι υπάρχει⁷⁵, ενώ στην έννοια του ελλείμματος ανήκει και η ειδικότερη μορφή της μη εισαγωγής στη διαχείριση χρημάτων, τα οποία ο υπόλογος όφειλε να εισπράξει σε συγκεκριμένη δήλη ημέρα⁷⁶.

Ειδικώς, τα εισπραττόμενα δικαιώματα-τέλη αποτελούν έσοδα του Δημοσίου, που ανήκουν στη διαχείριση του εντελλόμενου προς τούτο υπαλλήλου, ο οποίος, ως δημόσιος υπόλογος, υποχρεούται να αποδίδει τα δικαιώματα αυτά στο αρμόδιο Δημόσιο Ταμείο. Η παράλειψη κατάθεσης του όλου ή μέρους των εισπράξεων-δικαιωμάτων τούτων στο αρμόδιο Δημόσιο Ταμείο, όπως και η καθυστερημένη κατάθεση αυτών, συνιστά έλλειμμα δημόσιας χρηματικής διαχείρισης, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 152 του ν. 4270/2014, το οποίο είναι κατ' αρχήν καταλογιστέο σε βάρος του υπαλλήλου που εκτελεί χρέη δημόσιου υπολόγου [Ελ.Συν. Τμ. Ι. 87/2012].

β) Κάθε «ανοίκειος» και αχρεώστητη πληρωμή, σχηματικά κάθε πληρωμή που ενεργήθηκε από τον υπόλογο, είτε χωρίς νόμιμη αιτία πληρωμής, είτε χωρίς να τηρηθούν οι νόμιμες διαδικασίες για την πραγματοποίηση της (Ελ.Συν.ΟΛ. 5013/2013) ήτοι πληρωμή

- που δεν στηρίζεται σε νόμιμο τίτλο προβλεπόμενα και πλήρη από τις ισχύουσες διατάξεις δικαιολογητικά⁷⁷,
- που δεν ανάγεται στην αρμοδιότητα του υπολόγου,
- που δεν τηρήθηκε η νόμιμη διαδικασία από μέρος του υπολόγου,
- που έγινε αχρεώστητα από υπαιτιότητα υπολόγου, καθώς και
- που είναι άσχετη προς το σκοπό της διαχείρισης.

Στις περιπτώσεις αυτών των πληρωμών, με την παράνομη εκταμίευση του δημοσίου χρήματος δημιουργείται έλλειμμα χρημάτων⁷⁸. Μη νόμιμος, θεωρείται δε ο τίτλος, όχι μόνο όταν ελλείπουν τα εξωτερικά αυτού γνωρίσματα, αλλά και όταν στηρίζεται σε παραστατικά που βεβαιώνουν γεγονότα διαφορετικά των πραγματικών⁷⁹. Όταν αποστερείται το Δημόσιο από χρήματα, αξίες ή υλικό, που συνδέονται με τα

⁷⁴ Μη νόμιμα διαχειριστικά στοιχεία δεν λαμβάνονται υπόψη και τα χρηματικά ποσά, για την εκταμίευση των οποίων εκδόθηκαν, συνιστούν επίσης, έλλειμμα και πληρωμή που δεν στηρίζεται σε νόμιμα δικαιολογητικά άγει στη δημιουργία ελλείμματος καταλογιστέου στον υπεύθυνο υπόλογο (Ελ. Συν. ΟΛ. 470/2010).

⁷⁵ Ολομ. Ε.Σ. 877, 1280, 2384/2016, 4328/2014, 4314, 4315, 4682/2013, 724/2012, 193/2010, 1716, 1717, 1718, 2335/2009, 452, 453, 1456, 1610/2008, 169/2005, 976/2000, 1053/1998, 1912, 1913/1992, 534, 790/1991 και Τμ. ΙV 6605, 6875/2015, 11/2012.

⁷⁶ Ελ.Συν. ΟΛ. 5013/2013, Τμ. ΙV 547/2012.

⁷⁷ Κατά πάγια αρχή του δημοσιολογιστικού δικαίου (πρβλ. και άρθρ. 21 §4 του β.δ. της 17.5/15.06.1959 και άρθρ. 34 §3 ν. 2362/1995), τα έξοδα του δημοσίου, των ΝΠΔΔ και των ΟΤΑ αναγνωρίζονται και εκκαθαρίζονται με βάση τα νόμιμα δικαιολογητικά, τα οποία πρέπει να είναι πρωτότυπα, για να αποτρέπεται η πληρωμή χρέους που έχει ήδη εξοφληθεί (Ελ.Συν.ΟΛ.4328/2014).

⁷⁸ Ελ.Συν.ΟΛ. 2384/2016, 4328/2014, 3283/2013, 726/2012, 193, 194, 196, 470, 488, 717/2010, 1716, 1717, 1718, 2335/2009, 1610/2008, 169/2005, 1037/1995, 1912, 1913/1992, 750/1991 και Τμ. ΙV 6875/2015.

⁷⁹ Ελ.Συν.ΟΛ.2384/2016, 3283/2013, 2325/2012, 470/2010, 750/1991, Τμ. Ι 422/2012, 2082/2007, 1447/2000, 1070/1986, Τμ. ΙV 6875/2015, 1996, 1995, 2903/2014, 4417/2013, 954/2009.

καθήκοντα και τις υποχρεώσεις που απορρέουν από την ιδιότητα ορισμένου προσώπου ως δημοσίου υπολόγου, στη μη συμμόρφωση του δημοσίου υπολόγου στην υποχρέωση λογοδοσίας (η οποία συνίσταται στη συγκεκριμένη περίπτωση στην απόδοση των χρηματικών ποσών στο Δημόσιο), τούτο έχει ως άμεση συνέπεια την αποτροπή της βέβαιης επαύξησης της περιουσίας του Δημοσίου στα αντίστοιχα χρονικά σημεία που τα ποσά αυτά ήταν αποδοτέα⁸⁰, συνιστώντας έλλειμμα διαχείρισης.

Εξαιρετικά σημαντική θεωρούμε την ακόλουθη τοποθέτηση του Μηλιώνη (ό.π., σελ. 336 επόμενες): Το έλλειμμα δημόσιας διαχείρισης άλλοτε μεν επάγεται ισόποση ζημία του Δημοσίου, οπότε ο επιβαλλόμενος σε βάρος του οικείου υπολόγου-διαχειριστή χρηματικού ή υλικού καταλογισμός, έχει «χαρακτήρα αμιγώς αποκαταστατικό» της ζημίας αυτής, άλλοτε δε, δεν συνεπάγεται αντιστοίχως πραγματική ζημία του Δημοσίου, καθόσον οφείλεται σε τυπικές παραλείψεις κατά τη διενέργεια δημόσιων δαπανών ή σε παραλείψεις σχετικά με την κανονική τήρηση των οικείων λογαριασμών, που δημιουργούν «κατάσταση διαχείρισης», θεωρούμενη εκ του νόμου ως «έλλειμμα». Τέτοιες περιπτώσεις, είναι η μη τήρηση των νόμιμων διατυπώσεων για την πραγματοποίηση των δαπανών, η μη ύπαρξη πλήρως και νομοτύπως συντεταγμένων δικαιολογητικών, η διενέργεια δαπανών χωρίς να υφίσταται σχετική πίστωση ή καθ' υπέρβαση των υφιστάμενων πιστώσεων ή η διενέργεια δαπανών που δεν ανάγονται στην αρμοδιότητα του υπολόγου ή είναι άσχετες προς τον σκοπό της διαχείρισης του. Στις περιπτώσεις αυτές, μπορεί μεν κατά νόμο (ήτοι «τυπικώς») να υφίσταται έλλειμμα, δεν υπάρχει όμως πραγματική ζημία του Δημοσίου.

Σημειώνουμε την ιδιαίτερη προσοχή που πρέπει να αντιμετωπίζονται οι εν γένει μη νόμιμες πληρωμές (χωρίς τις προβλεπόμενες από το γράμμα του νόμου ή των υπηρεσιακών εγκυκλίων διαδικασίες), πληρωμές «ανοίκειες» σε κάθε περίπτωση, καθόσον μέσω της παράτυπης αυτής διαχειριστικής συμπεριφοράς του υπολόγου/συνευθυνόμενων δύναται να συσταθούν τόσο πραγματικά όσο και τυπικά ελλείμματα. Αναλυτικότερα, η μη τήρηση της προβλεπόμενης διαχειριστικής διαδικασίας δύναται να οδηγήσει σε παράνομες επιστροφές φόρου (π.χ. ΦΠΑ), που δύναται να συστήσουν είτε τυπικό είτε πραγματικό έλλειμμα. Το τυπικό έλλειμμα συστήνεται στην περίπτωση που όντως υπήρχε δικαίωμα προς επιστροφή ΦΠΑ (υπήρχε δηλαδή όντως καταβεβλημένος ΦΠΑ, που οφειλόταν να επιστραφεί), υπήρχαν τα κατάλληλα δικαιολογητικά τα οποία είτε δεν προσκομίσθηκαν είτε δεν ελέγχθηκαν, και δεν συντάχθηκε ενδεχομένως προβλεπόμενη κατά περίπτωση νομοτυπη έκθεση ελέγχου. Τότε η πληρωμή, ως μη στηριζόμενη στα προβλεπόμενα δικαιολογητικά χαρακτηρίζεται ανοίκειος, συστήνοντας τυπικό όμως έλλειμμα. Στην περίπτωση αυτή, οψιγενώς της επιστροφής φόρου, συντασσόμενη έκθεση ελέγχου θα επιβεβαίωνε το νόμιμο έρεισμα της επιστροφής (καταβληθείς εν τοις πράγμασι

⁸⁰ Ελ.Συν.Ολ. 877/2016, 1259/1993, Τμ. Ι 87, 422, 900/2012, 993 και 2624/2006, 1838/1994, 1591/1985, ΣτΕΟλ. 3002/2010.

φόρος που οφειλόταν, βάση των διατάξεων της φορολογικής νομοθεσίας, να επιστραφεί), ανεξαρτήτως αν για την εν λόγω επιστροφή κατά το χρόνο που επισυνέβη δεν ακολουθήθηκε η προβλεπόμενη διαδικασία. Αν όμως το δικαίωμα της επιστροφής δεν υπήρχε εν τοις πράγμασι (π.χ. στηριζόταν δολίως σε εικονικά ή πλαστά δικαιολογητικά) και η μη σύνταξη νομότυπης έκθεσης ελέγχου χρησιμοποιήθηκε ακριβώς για τη μη αποκάλυψη της παρανομίας, τότε η συγκεκριμένη ανοίκειος πληρωμή συνιστά πραγματικό έλλειμμα, και τυχόν επιγενόμενη έκθεση ελέγχου θα αποκάλυπτε την παρανομία.

Επανερχόμενοι στις επισημάνσεις Μηλιώνη σε περίπτωση τυπικού ελλείμματος, στα καταλογίζοντα όργανα δεν παρέχεται η δυνατότητα εκτίμησης των ευθυνών του υπολόγου και η αντίστοιχη δυνατότητα καταλογισμού μέρος μόνο του διαπιστωθέντος ελλείμματος, σε αναλογία της αποκλίνουσας διαχειριστικής του συμπεριφοράς, αρμοδιότητα που επαφίεται αποκλειστικά στην κρίση του Ανωτάτου Δικαστηρίου. Κατά τον ίδιο συγγραφέα (σελ. 334 επόμενες), έλλειμμα δεν προκαλείται μόνο στο πλαίσιο των διαχειριστικών ενεργειών (εισπράξεων και πληρωμών), αλλά και όταν συντρέξουν εξωγενείς προς τη διαχείριση παράγοντες (π.χ. κλοπή), που επιφέρουν απώλεια χρημάτων, αξιών ή υλικού της διαχείρισης.

Επιγραμματική σειρά περιπτώσιολογίας ελλειμμάτων σημειώνεται στο άρθρο Μαραγκού (2006):

«Έλλειμμα συνιστά:

- Στη διαχείριση Δ.Ο.Υ. όταν εισπράξεις είναι περισσότερες από τις καταθέσεις στην Τράπεζα της Ελλάδος Αποφ. Ι Τμ. 578/1998.
- Κατάρτιση σύμβασης ασφάλισης προσωπικού νπδδ με ιδιωτική ασφαλιστική εταιρεία και καταβολή ασφαλίσεων, η οποία δεν προβλέπεται από καμία διάταξη νόμου και δεν εξυπηρετεί λειτουργικές ανάγκες του νομικού προσώπου (Αποφ. ΙV Τμ. 151/2000).
- Παρακράτηση από Ταμία νπδδ και μη απόδοση οφειλομένων στο ΙΚΑ κρατήσεων σε χρηματικά εντάλματα, τις οποίες (κρατήσεις) εισήγαγε στη διαχείριση του (Αποφ. Ι Τμ. 55/1989).
- Εμφάνιση πληρωμών από Ταμία νπδδ χωρίς παραστατικά (Αποφ. Ι Τμ. 55/1989).
- Καταχώρηση από ταμία νπδδ στο βιβλίο Ταμείου ποσού που αφορούσε ανεξόφλητους λογαριασμούς ΟΤΕ (Απόφ. Ι Τμ. 55/1989).
- Αχρεωστήτως ληφθείσα αποζημίωση λόγω συνταξιοδότησης υπαλλήλου με σχέση εργασίας ιδιωτικού δικαίου του Πεδίου Βολής Κρήτης (Απόφ. V Τμ. 154/2002).
- Δαπάνη τα δικαιολογητικά της οποίας έφεραν εμφανείς αλλοιώσεις στο ποσό, στη ποσότητα και στο: στοιχεία αγοραστή (Απόφ. ΙV Τμ. 603/2001).
- Καταβολή ποσών από ταμία σε ασφαλισμένους για επιδόματα παροχών χωρίς την προσκόμιση εξουσιοδοτήσεων των ενδιαφερομένων (Αποφ. (V Τμ. 1310/2004, 344/2001).
- Κατάρτιση σύμβασης προμήθειας πετρελαίου Κοινότητας χωρίς να υπάρχει σχετική πίστωση στον προϋπολογισμό (Απόφ. ΙV Τμ. 342/2001).
- Εξόφληση μισθοδοτικών καταστάσεων που αφορούσαν αποδοχές προσωπικού δήμου που ήταν ασφαλισμένο στο ΙΚΑ από ελεγκτή εξόδων (ΤΤΑ χωρίς να έχουν υποβληθεί και επισυναφθεί στα οικεία ΧΕ οι αντίστοιχες βεβαιώσεις αγοράς ενσήμων του ΙΚΑ για τα ποσά εισφορών των ασφαλισμένων (Αποφ. ΙV Τμ. 691/1995, Ολομ. 1408/1997).
- Έγκριση απολογισμού χωρίς οι οικείες λογιστικές εγγραφές να υποστηρίζονται από τα αναγκαία προς τούτο δικαιολογητικά (Απόφ. ΙV Τμ. 358/2002).
- Αναδρομική καταβολή ειδικού επιδόματος σε υπαλλήλους Επιμελητηρίου χωρίς το χρονικό διάστημα της αναδρομής να προβλέπεται από διάταξη νόμου (Απόφ. ΙV Τμ. 122/2002).

- Απευθείας ανάθεση κοινοτικού έργου από κοινοτικό Συμβούλιο χωρίς να συντρέχουν οι νόμιμες προϋποθέσεις (Απόφ IV Τμ. 1579/1999).
- Εξόφληση χρηματικών εντάλματων του ΤΣΜΕΔΕ χωρίς να έχουν θεωρηθεί από το αρμόδιο όργανο άσκησης προληπτικού ελέγχου του ΕΛΣυν (υπήρξε μάλιστα άρνηση θεώρησης, οπότε η εξόφληση πραγματοποιήθηκε χωρίς να υπάρχει ουσιαστικά νόμιμος τίτλος πληρωμής, Απόφ. IV Τμ. 1311/1993).
- Πληρωμή ποσού χρηματικού εντάλματος προπληρωμής με πλαστά δικαιολογητικά (Απόφ. Ολομ. 1192/1998).
- Όταν η διαχειριστική δράση του υπολόγου έχει παράνομο χαρακτήρα και στοχεύει στην επίτευξη ενός παράνομου αποτελέσματος, το οποίο ο υπόλογος γνωρίζει και αποδέχεται (σχεδιασμένη κλοπή υλικών από το διαχειριστή αποθήκης στρατιωτικού υλικού (Αποφ. V Τμ. 1058-1067/2001).
- Δαπάνες χρηματικού εντάλματος προπληρωμής (ΧΕΠ) που εμπίπτουν μεν στο σκοπό του, πλην όμως διενεργήθηκαν μετά την προθεσμία απόδοσης λογαριασμού ή πριν την έκδοση του ΧΕΠ ή δεν στηρίζονται σε νόμιμα δικαιολογητικά (Αποφ. Ολ. 1084/1997, 1052/1988).....»

Επί του θέματος σημειώνονται ενδεικτικά οι 1833/2018 Τμ. VII, 1948/2020 Ελάσσονος Ολομέλειας (δεύτερη σύνθεση), 124/2017 Ολομέλειας, από τα οποία θεωρούμε ότι, διευκρινίζονται όλα τα σχετικά εννοιολογικά ζητήματα.

Στην περίπτωση απόδοσης βαρείας αμέλειας ή δόλου στις ενέργειες του υπολόγου/συνευθυνόμενων (και όχι του αχρεωστήτως λαβόντος) επιβάλλονται προσαυξήσεις, ζήτημα που συζητούμε στο υποκεφάλαιο «Απόδοση δόλου, βαρείας αμέλειας, ελαφράς αμέλειας» του Κεφαλαίου 9: «Πορισματική έκθεση στοιχειοθέτησης δημοσιολογιστικής ευθύνης – δημοσιονομικής ενοχής»

Από τα Πρακτικά της 4^{ης} Γεν. Συνεδρίασης της Ολομ του ΕΛΣυν της 05.02.2020:

«9.Η Ολομέλεια παρατηρεί τέλος ότι η εισαχθείσα στη νομολογία του Δικαστηρίου διάκριση μεταξύ τυπικού και ουσιαστικού ελλείμματος και η συναφής δυνατότητα μείωσης του καταλογιστέου ποσού στην πρώτη περίπτωση, ως νομολογιακή κατάσχευή εμπνεόμενη από την αρχή της αναλογικότητας, δεν δύναται παρά την αναγκαιότητα αυτής να αναπληρώσει με τη δέουσα σαφήνεια και προβλεψιμότητα μια νομοθετικού χαρακτήρα ρύθμιση όπου θα θεσπίζονται με πληρότητα οι όροι και οι προϋποθέσεις στοιχειοθέτησης της μιας ή της άλλης κατηγορίας περιπτώσεων ελλείμματος.»⁸¹.

⁸¹ Κατά την εισήγηση των Συμβούλων του ΕΛΣυν κ.κ. Δέσποινας Καββαδία - Κωνσταντάρα και Κωνσταντίνου Κρέπη περί του τυπικού και ουσιαστικού ελλείμματος και για την εφαρμογή της αρχής αναλογικότητας επί κυρώσεων εκ δημοσιολογιστικής ευθύνης, που περιέχεται στα ως άνω Πρακτικά: «1. Το Ελεγκτικό Συνέδριο (Σύνταγμα, άρθρο 98 παρ. 1 περ. γ), διενεργεί έλεγχο των λογαριασμών του Δημοσίου, των οργανισμών τοπικής αυτοδιοίκησης και άλλων νομικών προσώπων, Ως εκ τούτου, ο «λογαριασμός» συνιστά το μέσο, δηλαδή την «οδό» που παρέχει στο Δικαστήριο τη δυνατότητα να διακριθώσκει, κατόπιν ελέγχου, το «ορθώς έχειν» ή μη μιας διαχείρισης. Όπου ο έλεγχος αποβαίνει αρνητικός, υπό την έννοια ότι δεν επιβεβαιώνεται η ορθότητα της οικείας διαχείρισης (ή μέρους αυτής), συντρέχει περίπτωση ελλείμματος και, συνακόλουθα, ανακύπτει ζήτημα δημοσιολογιστικών ευθυνών, καθώς το έλλειμμα, που συνιστά μια κατάσταση «διατάραξης» του λογαριασμού, πρέπει πάντοτε να αποκαθίσταται.

2.Η αποκατάσταση διαπιστωθέντος ελλείμματος λαμβάνει χώρα κατά βάση με την έκδοση καταλογιστικών πράξεων σε βάρος όλων όσων συντέλεσαν, με παράνομες πράξεις ή παραλείψεις, στη δημιουργία του. Επομένως, υπόκεινται σε καταλογισμό όχι μόνο οι υπόλογοι κατά το ουσιαστικό ή τυπικό κριτήριο (ταμίες, διαχειριστές υλικού, πρόσωπα που λόγω της φύσης των καθηκόντων τους χαρακτηρίζονται ρητά από το νόμο ως υπόλογοι κ.λπ.), αλλά και άλλα πρόσωπα (φυσικά ή νομικά), υπό τον όρο ότι συνέβαλαν αιτιωδώς στη δημιουργία του ελλείμματος (π.χ. προέβησαν σε εσφαλμένη εκκαθάριση ή ενέκριναν την προμήθεια αγαθού με κατάτμηση ώστε να αποφευχθεί διενέργεια δια

διαγωνισμού). Σε κάθε περίπτωση υπόκειται σε καταλογισμό και οι αχρεωστήτως λαβόντες, δηλαδή εκείνοι που έλαβαν μια παροχή χωρίς να τη δικαιούνται (π.χ. εσφαλμένη χορήγηση επιδόματος θέσης ευθύνης σε υπάλληλο που δεν κατέχει τέτοια θέση).

3. Το προαναφερθέν πλαίσιο δημοσιονομικών ευθυνών αποτυπώνεται παγίως στη δημοσιολογιστική νομοθεσία, που σταθερά και διαχρονικά ορίζει ότι το έλλειμμα καταλογίζεται - πλην των υπολόγων - και σε βάρος τυχόν «συνευθυνόμενων», «λαβόντων», «αχρεωστήτως λαβόντων», «υπηρεσιακών οργάνων» κ.λπ. (βλ. ενδεικτικά άρθρα 76 ν.δ. 321/1969, 56 ν. 2362/1995, 152 ν. 4270/2014, 12 ν.δ. 1264/1942).

4. Η λύση αυτή, την οποία έχει προκρίνει ο κοινός νομοθέτης, υπαγορεύεται τόσο από την ανάγκη διαφύλαξης της ενότητας της ελεγκτικής διαδικασίας και εντεύθεν της δημοσιονομικής δίκης, όσο και από την εύλογη αξίωση αποτελεσματικής και ουσιαστικής προστασίας του δημοσίου χρήματος, προς όφελος όλων, εφόσον αυτή θα ετίθετο εν αμφιβόλω εφόσον ως υποκείμενο καταλογισμού θεωρείτο μόνον ο υπόλογος. Και τούτο, διότι το έλλειμμα ανακύπτει μεν, πάντοτε, στη δική του διαχείριση, ωστόσο ουδόλως αποκλείεται ο υπόλογος είτε να μην υπέχει σχετική ευθύνη είτε η δική του ευθύνη να είναι ήσσονος σημασίας σε σχέση με τις ευθύνες άλλων προσώπων (π.χ. διότι πλήρωσε τον ιδιώτη που ανέλαβε με απευθείας ανάθεση την εκτέλεση εργασιών, στηριζόμενος σε παράνομη απόφαση συλλογικού διοικητικού οργάνου - εδώ η ουσιαστική παρανομία αφορά στα μέλη του συλλογικού οργάνου και όχι στον υπόλογο). Σε περιπτώσεις όπως η τελευταία, ο καταλογισμός του υπολόγου, του οποίου η ευθύνη είναι νόθος αντικειμενική, πράγμα που σημαίνει ότι η υπαιτιότητά του τεκμαίρεται, με συνέπεια να μην αποτελεί καν αντικείμενο έρευνας εκ μέρους του ελεγκτικού οργάνου, αποτελεί την εύκολη πλην ανεπιεική λύση.

5....6. Η νομοθετική αντιμετώπιση του δημοσιολογιστικώς υπευθύνου είναι ιδιαίτερα αυστηρή σε σχέση με τον αστικώς υπεύθυνο σε σειρά θεμάτων (π.χ. παραγραφή, αξιούμενος βαθμός υπαιτιότητας ως προϋπόθεση του καταλογισμού, μη εξάρτηση του καταλογισμού από την ύπαρξη ζημίας κ.λπ.) και, από αυτή την άποψη, πρέπει να γίνει δεκτό ότι τα εν γένει δημοσιονομικά καθήκοντα είναι αυξημένης διακινδύνευσης σε σχέση με καθήκοντα άλλης φύσεως (π.χ. διοικητικά). Κατά λογική ακόλουθα, πρέπει να είναι σαφές και κατανοητό, όπως άλλωστε υπαγορεύει η αρχή της ασφάλειας δικαίου, τόσο το πλαίσιο των καθηκόντων όσο και το πλαίσιο των ευθυνών των οργάνων που ασκούν δημοσιονομική διοίκηση.

7. Ως έλλειμμα χαρακτηρίζεται, κατ' αρχήν, οποιαδήποτε έλλειψη χρημάτων, αξιών ή υλικού που διαπιστώνεται με τη νόμιμη διαδικασία στη διαχείριση του υπολόγου (βλ. άρθρα 76 ν.δ. 321/1969, 35 ν.δ. 496/1974, 56 ν. 2362/1995 και 152 ν. 4270/2014). Κατά τη νομολογία (βλ. ενδεικτ. ΕλΣυν Ολ. 3237/2011, 4314/2013 κ.ά.), ως έλλειμμα διαχείρισης (χρημάτων, αξιών ή υλικού), που επισύρει καταρχήν τον καταλογισμό, νοείται κάθε επί το έλαττον αδικαιολόγητη διαφορά μεταξύ της ποσότητας (των χρημάτων, αξιών ή υλικού) που έπρεπε να υπάρχει σε μία δεδομένη στιγμή, σύμφωνα με τους τηρούμενους λογαριασμούς και με βάση νόμιμα χειριστικά στοιχεία, και εκείνης που πράγματι υπάρχει.

8. Εφόσον διαπιστωθεί, κατά τον έλεγχο, ότι συντρέχει περίπτωση ελλείμματος, το ελεγκτικό όργανο, βάσει του ισχύοντος νομοθετικού πλαισίου (βλ. ενδεικτικά τα άρθρα 56 παρ. 3 ν. 2362/1995 και 152 παρ. 3 ν. 4270/2014), υποχρεούται να καταλογίσει σε βάρος των υπευθύνων το σύνολο αυτού, έστω και αν δεν υφίσταται αντίστοιχη ζημία στην περιουσία του Δημοσίου ή του οικείου δημόσιου νομικού προσώπου. Μάλιστα δεν υποχρεούται καν να διερευνήσει αν στην περίπτωση αυτή επήλθε ζημία ή έστω αν υπήρξε εξ' αντικειμένου κίνδυνος επέλευσης βλάβης στον οικείο προϋπολογισμό.

9. Δεν καθίσταται σαφές πώς αντιμετωπίζεται η περίπτωση που η λεγόμενη «επί το έλαττον αδικαιολόγητη διαφορά» ανακύπτει μεν στο λογαριασμό «ταμείο», διότι π.χ. πληρώθηκε ένα έξοδο κατά παράβαση της αρχής της νομιμότητας, όμως στη θέση του εξόδου που πληρώθηκε εισήλθε κάποιο άλλο αγαθό ή υπηρεσία που θεραπεύει μια δημόσια ανάγκη, όταν, δηλαδή, υφίσταται κατά τρόπο αδιαμφισβήτητο σχέση παροχής - αντιπαροχής. Είναι πρόδηλο ότι αυτή η περίπτωση, από την άποψη της απόδοσης δημοσιονομικών ευθυνών, δεν πρέπει να εξομοιωθεί με το γνήσιο έλλειμμα (π.χ. απώλεια ή υπεξαίρεση χρημάτων από τον ίδιο τον υπόλογο), όπου η επέλευση ισόποσης ζημίας στον οικείο προϋπολογισμό είναι δεδομένη. Η ορθότητα της προσέγγισης αυτής επιρρωνύεται και από το ότι, εφόσον χωρήσει ή επίκειται ένας τέτοιος καταλογισμός και, καθ' υπόθεσιν, οι δημοσιονομικώς υπεύθυνοι επιστρέφουν εκουσίως το ποσό του ελλείμματος (π.χ. για να αποφύγουν την πληρωμή τόκων ή τυχόν πειθαρχικές ευθύνες), θα ανακύψει ζήτημα «πλουτισμού» του Δημοσίου ή του

δημόσιου νομικού προσώπου, που θα έχει λάβει την «αντιπαροχή», χωρίς κατ' ουσίαν να έχει δώσει τη δική του παροχή, αφού το τμήμα που κατέβαλε αρχικώς στον τρίτο έχει επιστραφεί από τον καταλογισθέντα.

10. Το Δικαστήριο, επ' ευκαιρία εκδίκασης καταλογιστικών υποθέσεων, προσπαθώντας και αυτό να αντιμετωπίσει τις συνέπειες του προβλήματος που αναφέρθηκε, υιοθέτησε τη διάκριση τυπικού και ουσιαστικού ελλείμματος. Ειδικότερα, στην απόφαση 4314/2013 της Ολομέλειας του Ελεγκτικού Συνεδρίου έγινε δεκτό ότι η «επί το έλαττον αδικαιολόγητη διαφορά» στην οικεία διαχείριση άλλοτε μεν επάγεται ισόποση ζημία του νομικού προσώπου, οπότε ο επιβαλλόμενος σε βάρος του οικείου υπολόγου καταλογισμός έχει χαρακτήρα αμιγώς αποκαταστατικό της ζημίας αυτής (ουσιαστικό έλλειμμα), άλλοτε δε, δεν συνεπάγεται αντιστοιχώς πραγματική ζημία αυτού, καθόσον οφείλεται σε τυπικές παραλείψεις κατά τη διενέργεια των δημόσιων δαπανών ή σε παραλείψεις σχετικά με την κανονική τήρηση των οικείων λογαριασμών (τυπικό έλλειμμα). Δέχθηκε, περαιτέρω, ότι σε περίπτωση τυπικού ελλείμματος, έστω και αν οι ισχύουσες δημοσιολογιστικές διατάξεις δεν παρέχουν στα ελεγκτικά όργανα τη δυνατότητα να εκτιμήσουν τις ευθύνες του υπολόγου και να τον καταλογίσουν με μέρος μόνο του διαπιστωθέντος ελλείμματος, πάντως το Δικαστήριο, επιλαμβανόμενο της έφεσης κατά της οικείας καταλογιστικής πράξης, πρέπει, κατ' εφαρμογή της αρχής της αναλογικότητας (άρθρο 25 παρ. 1 του Συντάγματος), να συνεκτιμά το ύψος του καταλογισθέντος ποσού, το βαθμό της υπαιτιότητας του καταλογισθέντος, την έκταση της απόκλισής του από τη δημοσιονομική νομιμότητα, καθώς και τη βαρύτητα και τις συνθήκες τέλεσης της συγκεκριμένης κάθε φορά παράβασης και, εφόσον διαπιστώνει ότι το ύψος του καταλογισμού βρίσκεται σε δυσαρμονία με τα λοιπά ως άνω στοιχεία, να το προσαρμόζει στο ανάλογο, κατά την κρίση του, ύψος.

11. Με τη νεότερη νομολογία αμβλύνεται μεν αλλά δεν αντιμετωπίζεται πλήρως το πρόβλημα των συχνά υπέρογκων καταλογισμών επί τυπικών ελλειμμάτων. Κυρίως, διότι τα ελεγκτικά όργανα είναι υποχρεωμένα, όταν διαπιστώνουν τυπικό έλλειμμα, να καταλογίζουν τους υπεύθυνους με το σύνολο αυτού. Και μόνον αν και όταν η υπόθεση αχθεί ενώπιον του Ελεγκτικού Συνεδρίου, που ενεργεί ως Δικαστήριο, δύναται το τελευταίο, ενόψει της αρχής της αναλογικότητας (άρθρο 25 παρ. 1 του Συντάγματος), ενεργώντας τις κατάλληλες σταθμίσεις, να προσαρμόζει το ποσό του καταλογισμού στο ενδεικνυόμενο από τις περιστάσεις ύψος. Πέραν αυτού, η παραπάνω νομολογιακή λύση αφαιρεί από τα ελεγκτικά όργανα του Δικαστηρίου και της Διοίκησης τη νομική δυνατότητα επιμέτρησης του ύψους του καταλογισμού, επιφυλάσσοντάς την μόνο στο κατ' έφεση δικάζον Δικαστήριο, αν και η συνταγματική αρχή της αναλογικότητας δεσμεύει όλα τα κρατικά όργανα και, επομένως, και εκείνα που διενεργούν έλεγχο λογαριασμών. Άλλωστε, ουδείς λόγος υπάρχει να διενεργούνται καταλογισμοί που είναι μάλλον βέβαιο ότι πάσχουν - σε σχέση με την εφαρμογή της αρχής της αναλογικότητας - και είναι θέμα χρόνου τούτο να αναγνωριστεί δικαστικά. Σε ό,τι αναφέρθηκε, πρέπει να προστεθούν και οι δυσμενείς συνέπειες που υφίστανται οι εμπλεκόμενοι (δικαστικά έξοδα, κίνδυνοι κατασχέσεων, πολυετής αναμονή για την έκδοση της δικαστικής απόφασης κ.λπ.), ενώ βλάπτεται και το δημόσιο συμφέρον (επιβάρυνση του συστήματος απονομής δικαιοσύνης, αποφυγή ανάληψης δημοσιονομικών ευθυνών από πρόσωπα ικανά ώστε να αποφύγουν τον κίνδυνο καταλογισμού κ.λπ.).

12. Αποκλειστικό και μοναδικό κριτήριο της διάκρισης μεταξύ τυπικού και ουσιαστικού ελλείμματος είναι η ύπαρξη ή μη ζημίας στην περιουσία του Δημοσίου ή του δημόσιου νομικού προσώπου. Αυτό σημαίνει ότι το ελεγκτικό όργανο του Δικαστηρίου ή της Διοίκησης έχει καθήκον να διενεργήσει έρευνα προς αυτή την κατεύθυνση με ρητή αναφορά στην σχετική έκθεση ελέγχου.

13. Το τυπικό έλλειμμα δημιουργείται κατά βάση συνεπεία της απόρριψης πληρωμών (εξόδων), όπου η διενεργηθείσα πληρωμή, που συνιστά την «παροχή» του δημόσιου νομικού προσώπου, έχει αντισταθμισθεί από αντίστοιχη «αντιπαροχή» του δικαιούχου (προμήθεια αγαθού, εκτέλεση εργασιών κ.λπ.). Αντίστοιχα, το ουσιαστικό έλλειμμα εμφανίζεται, κυρίως, στις περιπτώσεις που δεν επαληθεύεται από τον έλεγχο το καταμετρηθέν υπόλοιπο του λογαριασμού, βάσει των οικείων λογιστικών στοιχείων (γραμμάτια εισπραξης, χρηματικά εντάλματα πληρωμής κ.λπ.), διότι π.χ. απωλέστηκαν ή υπεξαιρέθηκαν χρήματα ή δεν εισήχθησαν εισπράξεις στη διαχείριση.

14. Η ελεγκτική διαπίστωση ότι στη θέση του εξόδου που πληρώθηκε εισήλθε κάποιο άλλο αγαθό ή υπηρεσία δεν πρέπει να οδηγεί, άνευ ετέρου, στην υιοθέτηση της θέσης ότι πρόκειται για τυπικό έλλειμμα. Για παράδειγμα, στην περίπτωση κατάτμησης μιας προμήθειας εις τρόπον ώστε να καταστρατηγούνται τα όρια διενέργειας τακτικού διαγωνισμού, ουδόλως μπορεί να αποκλειστεί η ύπαρξη περιουσιακής ζημίας λόγω της έλλειψης ανταγωνισμού και δημοσιότητας ή -ακόμη χειρότερα

Σημειώνουμε τις διατάξεις του άρθρ. 150 του ν. 4820/2021, όπου προβλέπεται μείωση του καταλογιζόμενου ποσού.

5.5 Δημόσιος Υπόλογος – Έννοια ασυμβίβαστη με αυτή του Διατάκτη

Η έννοια του υπολόγου⁸² απαντάται στο άρθρ. 98 (§1 περ. γ) του Συντάγματος (άρθρο που αφορά τις αρμοδιότητες του Ελεγκτικού Συνεδρίου): «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.»⁸³ Για την έννοια των λογαριασμών των δημοσίων υπολόγων από τα Πρακτικά της 4^{ης} Γεν. Συνεδρίασης της Ολομ του ΕλΣυν της 05.02.2020:

- υπερτιμολόγησης των σχετικών ειδών, πράγμα που μπορεί - και πρέπει - να ερευνηθεί μέσω της συλλογής συγκριτικών στοιχείων από άλλους δημόσιους φορείς ή/και ιδιώτες που διενήργησαν αντίστοιχες προμήθειες. Με βάση τα παραπάνω, δεν μπορεί να αποκλειστεί η περίπτωση, ένα έλλειμμα να είναι εν μέρει τυπικό και εν μέρει ουσιαστικό.

15.Επί τυπικού ελλείμματος, το ύψος του καταλογισμού, που συνιστά διοικητικό μέτρο αποκατάστασης της δυνητικής βλάβης στον οικείο προϋπολογισμό, θα πρέπει να επαφίεται στη διακριτική ευχέρεια του ελεγκτικού οργάνου, με τον κοινό νομοθέτη να καθορίζει κριτήρια για τον τρόπο άσκησης της σχετικής διακριτικής ευχέρειας

16.Το ουσιαστικό έλλειμμα, ενόψει του ότι επιφέρει ισόποση ζημία στον οικείο προϋπολογισμό, πρέπει καταρχήν να καταλογίζεται υποχρεωτικά και στο σύνολό του, ήτοι κατά δέσμια αρμοδιότητα. Το βάρος απόδειξης της ύπαρξης του ελλείμματος και του χαρακτηρισμού του ως ουσιαστικού συνιστά υποχρέωση του ελεγκτικού οργάνου.

17.Εφόσον θεσπισθεί ένα νέο νομικό πλαίσιο, αυτό θα πρέπει να συνοδεύεται από την κατάργηση όλων των ειδικών διατάξεων που ρυθμίζουν διαφορετικά το επίμαχο ζήτημα των δημοσιονομικών ευθυνών (νομιμοποιητικές δαπανών κ.λπ.), οι οποίες άλλωστε συνιστούσαν εξαρχής, λόγω του αποσπασματικού και περιορισμένου χρονικά χαρακτήρα τους, απρόσφορο μέσο για την θεραπεία του προβλήματος. Η τυχόν εισαχθείσα πάγια ρύθμιση θα πρέπει να ισχύει «για όλους», ώστε να ικανοποιείται η αρχή της ίσης μεταχείρισης όλων όσοι εμπλέκονται στη δημοσιονομική διοίκηση.

18.Είναι προφανές ότι στο πλαίσιο ενός ειδικού νομικού πλαισίου που διέπει κατά τρόπο σαφή και μη διφορούμενο τις ευθύνες των οργάνων που ασκούν δημοσιονομική εξουσία, δεν τίθεται ζήτημα «αδικαιολόγητου πλουτισμού», κατά την έννοια των άρθρων 904 επόμε. του Αστικού Κώδικα. Και τούτο, διότι στις περιπτώσεις αυτές ο όποιος πλουτισμός (του Δημοσίου, νπδδ κ.λπ.) θα έχει πάντοτε «νόμιμη αιτία», δηλαδή θα βρίσκει επαρκή δικαιολόγηση (έρεισμα) ακριβώς στις διατάξεις εκείνες που προβλέπουν την επιβολή καταλογισμών και τις προϋποθέσεις υπό τις οποίες ασκείται η σχετική αρμοδιότητα.»

⁸² Ήτοι: «προσώπου υπό λογοδοσία»

⁸³ Η διεύρυνση της έννοιας του υπολόγου, καλύπτοντας τους διαχειριστές περιουσιακών στοιχείων Ν.Π.Δ.Δ. πραγματοποιήθηκε τόσο με τα άρθρ. 32-39 του ν.δ. 496/1974, όσο και με το άρθρ. 54 (§2) του ν. 2362/1995 (προϊσχύον Κώδικας Δημοσίου Λογιστικού). Ο λόγος διεύρυνσης με το ν. 2362/1995 κατά Κοτζαμάνη (2008, σελ. 7 επόμενες) εντοπίζεται στην εισηγητική έκθεση του υπ' όψιν Νόμου, από την οποία καταδεικνύεται το γεγονός ότι ο υπ' όψιν νόμος αποσκοπεί στο να θέσει πλέγμα διατάξεων που να διασφαλίζουν την αυστηρότητα στις διαδικασίες εγγραφής πιστώσεων και έγκρισης δαπανών του Δημοσίου, τον ουσιαστικό έλεγχο των δημοσίων διαχειρίσεων, την αρχή της ενότητας στη διαχείριση του δημοσίου τομέα, ώστε να αποφεύγεται η διακοπή της αρχής της ενότητας του προϋπολογισμού, στην εδραίωση της πεποίθησης των πολιτών και των οργάνων της πολιτείας στη χρηστή δημοσιονομική διαχείριση και στην εξασφάλιση της ενότητας της διαχείρισης του δημοσίου τομέα, ούτως ώστε να αποφεύγεται η διάσπαση της αρχής της ενότητας του προϋπολογισμού με την επέκταση του ελέγχου του Υπουργείου Οικονομικών στη διαχείριση των ΔΕΚΟ, ΟΤΑ και των λουπών ΝΠΔΔ που επιχορηγούνται ή χρηματοδοτούνται από τον κρατικό προϋπολογισμό ή τον προϋπολογισμό της Ευρωπαϊκής Ένωσης.

«Η δε έννοια του λογαριασμού που χρησιμοποιείται στην ίδια συνταγματική διάταξη δεν περιορίζεται στην απλή έγγραφη ή ηλεκτρονική αποτύπωση αριθμητικών στοιχείων, ..., αλλά περιλαμβάνει, ως επιβάλλεται από την αρχή της δημοσιονομικής βιωσιμότητας, το σύνολο των ενεργειών του υπόχρεου σε δημόσια λογοδοσία, ..., έτσι που κάθε πράξη ή παράλειψη του ανωτέρω στοιχειοθετούσα παράβαση των δημοσιονομικών του υποχρεώσεων, επιβλαβή στη δημόσια περιουσία, ήτοι έλλειμμα, να αναδεικνύεται, και συνακόλουθα να αναζητούνται οι σχετικές ευθύνες.»

Με δεδομένο λοιπόν ότι η έννοια του «δημοσίου υπολόγου» είναι συνταγματική έννοια, ο κοινός νομοθέτης στερείται της δυνατότητας να της προσδώσει διάφορο περιεχόμενο (Ελ.Συν.Ολ.439/2012, 2325/2012, Πρακτικά Ολομ. Ελ.Συν 6/2006 και 12/2010). Η εν λόγω έννοια ερμηνεύεται -σε συμφωνία με την ως άνω συνταγματική έννοια- από τις διατάξεις των άρθρ. 150 παρ. 1:

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

και 152⁸⁴ του ν. 4270/2014, Α' 143 (προϊσχύουσες διατάξεις παρομοίου περιεχομένου άρθρ. 54 και 56 ν. 2362/1995 Α' 247, «Περί Δημοσίου Λογιστικού», σταθερότητα του σχετικού διαχρονικού δικαίου). Περαιτέρω, σημειώνονται οι διατάξεις του άρθρ. 142 περί υπευθύνων προσώπων σε ελλείμματα, ν. 4820/2021:

«1. Για τα υλικά ελλείμματα ταμείου, χαρτοφυλακίου ή αποθήκης ευθύνονται οι υπόλογοι οι οποίοι είχαν αναλάβει τη φύλαξη, αντιστοίχως, των χρημάτων, αξιών ή του υλικού που ελλείπουν.

2. Για ελλείμματα λόγω παράτυπης πληρωμής χρημάτων ή διάθεσης αξιών ή εξόδου υλικού από την αποθήκη ευθύνονται:

(α) ο ταμίας που πραγματοποίησε την παράτυπη πληρωμή, αν όφειλε, λόγω των καθηκόντων του, όπως ορίζεται ειδικώς στον νόμο, να διαπιστώσει το παράτυπο της πληρωμής,

(β) ο διαχειριστής χαρτοφυλακίου ή υλικού, υπόλογος για τη φύλαξη αυτών, αν τα διέθεσε χωρίς την τήρηση των ειδικών καθηκόντων του,

(γ) ο εκκαθαριστής και ο εντολέας της πληρωμής και οι αντίστοιχοι προς αυτούς επί διαχείρισης αξιών ή υλικού, λόγω σφαλμάτων κατά την εκκαθάριση ή την εντολή που υπάγονταν στη σφαίρα της δικής τους ευθύνης.

3. Ευθύνη κατά τις παρ. 1 και 2 υπέχει και όποιος διενήργησε τις πράξεις αυτές χωρίς νόμιμη εξουσιοδότηση.

4. Για τα ελλείμματα λόγω μη νόμιμης διαχείρισης που δεν εντάσσονται στις περιπτώσεις των παρ. 1 και 2, ευθύνονται τα πρόσωπα που έλαβαν μη νόμιμη απόφαση νομικής δέσμευσης η οποία στη συνέχεια οδήγησε σε εκταμίευση δημόσιου χρήματος ή σε διάθεση αξιών ή υλικού.»

Σημειώνεται επιγραμματικά η σειρά των εννοιών που σχετίζονται με την έννοια του υπολόγου:

- ✓ Γενική - κύρια έννοια σχετίζεται με τον όρο διαχείριση, και συναρτάται με το πραγματικό γεγονός ενεργειών επί των χρηματικών διαθεσίμων – αξιών –

⁸⁴ Παρ. 1 άρθρου 152 Ν. 4270/2014 που έχουμε αντιγράψει στη σελίδα 32

υλικού, κατά την έννοια της είσπραξης και διάθεσης αυτών, για τον προβλεπόμενο κατά νόμο σκοπό.

- ✓ Με τον όρο «διαχείριση» νοείται ένα ευρύτερο σύνολο ενεργειών που σχετίζεται με τη δημόσια χρηματική και λοιπή περιουσία του Δημοσίου (κατά την έννοια αξιών και υλικού).
- ✓ Ειδικότερα πράξη διαχείρισης αποτελεί η χρήση των χρημάτων, αξιών και υλικών σύμφωνα με το νόμο και τον προορισμό τους, καθώς και η προσήκουσα απόδοσή τους.
- ✓ Η κατά τα ως άνω χρήση, έστω και χωρίς νόμιμη εξουσιοδότηση, αρκεί για τη θεμελίωση της ιδιότητας του δημόσιου υπολόγου.
- ✓ Προσδιοριστικό στοιχείο της έννοιας του υπολόγου είναι η απονεμηθείσα υπό του νόμου ή η ασκουμένη υπό αυτού εξουσία προς διαχείριση χρήματος που ανήκει στο Δημόσιο, σε ΝΠΔΔ, σε ΟΤΑ⁸⁵ (άρθρ. 303ΑΚ⁸⁶). Ήτοι, η διαχείριση, είτε απονέμεται στον υπόλογο από το νόμο, είτε αναλαμβάνεται χωρίς τυπικά νόμιμη εξουσιοδότηση, λόγω των κρατουςών υπηρεσιακών συνθηκών.
- ✓ Η απλή κατοχή δημοσίου χρήματος, αξιών, υλικού δεν νοείται πράξη διαχείρισης. Για να θεωρηθούν ενέργειες (επί των ως άνω: χρήμα, αξίες, υλικό) ως πράξεις διαχείρισης, θα πρέπει αυτά να διατίθενται (από τον υπόλογο) σε τρίτους για τον κατά νόμο προορισμό τους, ήτοι δημόσιο κατά περίπτωση σκοπό, για την εξυπηρέτηση του οποίου έχουν ταχθεί.⁸⁷

Τεκμηριώνοντας την ως άνω σύντομη αναφορά, κατά Μπάλτα⁸⁸, το προσδιοριστικό στοιχείο της έννοιας του υπολόγου είναι:

«αφενός μεν η διαχείριση χρημάτων, αξιών ή υλικού του Δημοσίου ή ΝΠΔΔ ή ΟΤΑ, ..., για λογαριασμό των ως άνω νομικών προσώπων, αφετέρου δε η συνυφασμένη με τη διαχείριση αυτή λογοδοτική του ευθύνη, ήτοι η υποχρέωση προς απόδοση λογαριασμού περί της προσήκουσας και σύμφωνης με τον καθορισθέντα δημόσιο σκοπό χρήσης των δημοσίων χρημάτων, αξιών ή υλικού, ως πράξης δημόσιας διαχείρισης, η οποία προσδίδει στον τελούντα αυτήν την ιδιότητα του δημόσιου υπολόγου, νοείται η είσπραξη, κατοχή, διαφύλαξη, διάθεση και χρήση των χρημάτων, αξιών ή υλικών του Δημοσίου, σύμφωνα με το νόμο και τον προορισμό τους».

Συνεχίζοντας την παράλληλη τεκμηρίωση, κατά τη σχετική πλούσια νομολογία, για τη θεμελίωση της ιδιότητας του υπολόγου (προσδιοριστικό στοιχείο της υπ' όψιν έννοιας), αρκεί το πραγματικό γεγονός της διενέργειας διαχειριστικών πράξεων, γεγονός που δύναται να λαμβάνει χώρα καθ' υπέρβαση των περιγραφομένων στο νόμο καθηκόντων του δημοσίου λειτουργού ή υπαλλήλου (Ελ.Συν.Ολ. 193, 753/2010, 835/2011 και Τμ. IV 6875/2015, Τμ. I 436/2012), το οποίο τον καθιστά αφενός

⁸⁵ Μπάλτα, ό.π., σελ. 11-12.

⁸⁶ Άρθρο 303ΑΚ (Πρόσβαση: ΤΝΠ ΝΟΜΟΣ) «Όποιος έχει τη διαχείριση μιας ολική ή μερικά ξένης υπόθεσης, εφόσον η διαχείριση συνεπάγεται εισπράξεις και δαπάνες, έχει υποχρέωση να λογοδοτήσει. Για το σκοπό αυτό ο δοσίλογος οφείλει να ανακοινώσει στο δεξίλογο λογαριασμό που να περιέχει αντιπαράθεση των εσόδων και των εξόδων, καθώς και ό,τι προκύπτει από την αντιπαράθεση αυτή και να επισυνάψει τα δικαιολογητικά, εφόσον συνηθίζονται.»

⁸⁷ Μηλιώνης, ό.π., σελ. 268, Μπουδουρίδου, 2017, σελ. 15-16.

⁸⁸ Μπάλτα, ό.π., σελ. 23.

υπόχρεο σε λογοδοσία⁸⁹, αφετέρου υποκείμενο καταλογισμού⁹⁰, σε περίπτωση διαπίστωσης ελλειμμάτων στη διαχείριση του (Ελ.Συν.Ολ.877, 2384/2016, 4328/2014, 3823, 5013/2013, 11, 439, 723, 724, 726, 835, 2325/2012, 1584/2011, 196, 488, 753, 1763, /2010, 1716, 1717, 1718, 2335/2009, 452, 453, 1610/2008, 1, 736, 1805, 2400/2007, 169/2003, 1396, 1492/2000, 1244/1997, Τμ.Ι 87, 422, 436/2012, Τμ.ΙV 6170, 6875/2015⁹¹, 541/2012, 1280/2016, ΣτΕ Ολ. 3002/2010, 275/2013 και ΔΠρΑθ: 443/2012).

Για την έννοια του δημοσίου χρήματος έχουμε ήδη αναφερθεί στο υποκεφάλαιο «Δημόσιο Χρήμα – Δημόσια Διαχείριση – Διαχείριση Ν.Π.Δ.Δ» του τρέχοντος Κεφαλαίου. Κατά την πάγια νομολογία του ΕλΣυν, η έννοια του δημοσίου χρήματος προσδίδει στον διαχειριστή του την ιδιότητα του δημοσίου υπολόγου. Η εν λόγω έννοια δεν λαμβάνεται μόνο με την στενή του έννοια, δηλαδή ως του χρήματος που διαχειρίζονται τα διάφορα όργανα του Κράτους κατά την εκτέλεση του κρατικού προϋπολογισμού, αλλά λαμβάνεται υπόψη και το χρήμα που διαχειρίζονται αφενός τα ΝΠΔΔ για την εκπλήρωση των σκοπών τους, δηλαδή χρήματος που κατά κύριο λόγο προέρχεται από τον κρατικό προϋπολογισμό με την μορφή επιχορηγήσεων κτλ., αφετέρου τα ΝΠΙΔ κατ' εντολή του Κράτους με ειδική επιχορήγηση ή ενίσχυση από τον προϋπολογισμό αυτού με προορισμό την εκπλήρωση κρατικού σκοπού.⁹²

Ο Δημόσιος υπόλογος⁹³ αποτελεί πρόσωπο υποκείμενο ως προς τα καθήκοντα και την ευθύνη του σε ειδικούς κανόνες του Δημόσιου Λογιστικού, εντεταλμένο (de jure υπόλογος), είτε και χωρίς νόμιμη εξουσιοδότηση (εν τοις πράγμασι ή de facto

⁸⁹ Ήτοι υποχρέωση προς απόδοση λογαριασμού περί της προσήκουσας και σύμφωνης με τον καθορισθέντα δημόσιο σκοπό χρήσης των δημοσίων χρημάτων, αξιών ή υλικού (Ελ.Συν.Ολ.1314/98, 1306/01, 357/06, 462/2008, 1763/2010).

⁹⁰ Όσοι αποκτούν την ιδιότητα του δημοσίου υπολόγου υπέχουν ειδική ευθύνη προς αναπλήρωση του ελλείμματος που διαπιστώνεται στη διαχείρισή τους (Ελ.Συν.Ολ.726/2012).

⁹¹ Αναλυτικότερα, κατά την 6875/2015 (Τμ. ΙV) Απόφαση του Ελεγκτικού Συνεδρίου: «Από τις διατάξεις των άρθρων 15, 17, 22, 25, 27 και 33 του Οργανισμού του Ελεγκτικού Συνεδρίου (π.δ. 774/1980) - ήδη άρθρα 1 παρ. 1 β, 28, 38, 44, 46, 50 παρ. 1 και 53 παρ. 1 του «Κώδικα Νόμων για το Ελεγκτικό Συνέδριο», που κυρώθηκε με το άρθρο πρώτο του ν. 4129/2013 (ΦΕΚ Α' 52) - προκύπτει ότι δημόσιοι υπόλογοι είναι οι δημόσιοι λειτουργοί, οι εντεταλμένοι την είσπραξη εσόδων ή την πληρωμή εξόδων του Δημοσίου, των οργανισμών τοπικής αυτοδιοίκησης (Ο.Τ.Α.) ή των νομικών προσώπων δημοσίου δικαίου (Ν.Π.Δ.Δ.), καθώς και όσοι, με οποιονδήποτε τρόπο, έστω και χωρίς νόμιμη εξουσιοδότηση, διαχειρίζονται χρήματα, αξίες ή υλικό που ανήκει στο Δημόσιο, σε Ο.Τ.Α. ή σε Ν.Π.Δ.Δ. (εν τοις πράγμασι ή defacto 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. Ως εκ τούτου, κρίσιμο για την κτήση της ιδιότητας του υπολόγου είναι το πραγματικό γεγονός της διενέργειας διαχειριστικών πράξεων, το οποίο, ακόμη και όταν λαμβάνει χώρα καθ' υπέρβαση των περιγραφόμενων στο νόμο καθηκόντων του δημοσίου λειτουργού ή υπαλλήλου, τον καθιστά αφενός υπόχρεο σε λογοδοσία και αφετέρου υποκείμενο καταλογισμού σε περίπτωση διαπίστωσης ελλειμμάτων στη διαχείρισή του.»

⁹² Μπάρμπας,ό.π., σελ. 142.

⁹³ Περί της διαγραμματικής συσχέτισης υπολόγου, συνευθυνομένου και αχρεωστήτως λαβόντος, παραπέμπουμε Μαραγκού, 2016, σελ. 353, όπου παρέχεται και σχετική εξειδίκευση των εννοιών.

υπόλογος⁹⁴), να διαχειρίζεται⁹⁵ με οποιονδήποτε τρόπο, χρήματα, αξίες ή υλικό που ανήκει στο Δημόσιο, με την υποχρέωση της αυτούσιας ή καθ' υποκατάσταση επιστροφής τους ή της περαιτέρω διάθεση τους για καθορισμένο δημόσιο σκοπό. Επιπλέον δε, δημόσιος υπόλογος θεωρείται και κάθε άλλο πρόσωπο που εξαιτίας της φύσεως των υπηρεσιακών του καθηκόντων από ειδική ρητή διάταξη νόμου, θεωρείται ως δημόσιος υπόλογος (de lege υπόλογος)⁹⁶. Επαναλαμβάνεται ότι, η καθιδρυόμενη ευθύνη του υπολόγου θεμελιώνεται αποκλειστικά στο υλικό και πραγματικό (αντικειμενικό) γεγονός της διεξαγωγής της διαχείρισης (οργανικό κριτήριο), έστω και αν αυτό λαμβάνει χώρα καθ' υπέρβαση των περιγραφομένων στο νόμο καθηκόντων του δημοσίου λειτουργού ή υπαλλήλου (ιδιότητα του ενεργούντος -έστω ακόμη και χωρίς νόμιμη εξουσιοδότηση (de facto)), γεγονός από το οποίο ανακύπτει:

- ✓ αφενός η υποχρέωση και η ευθύνη του για λογοδοσία, ήτοι υποχρέωση προς απόδοση λογαριασμού⁹⁷ για την προσήκουσα χρήση δημοσίου χρήματος, αξιών, υλικού,⁹⁸
- ✓ αφετέρου η ιδιότητά του, ως υποκειμένου καταλογισμού, σε περίπτωση διαπίστωσης ελλειμμάτων στη διαχείρισή του (ήτοι «η υποχρέωσή του προς απόδοση ή επιστροφή του ληφθέντος ή εισπραχθέντος ανεξάρτητα από τον ειδικότερο έννομο λόγο υποχρέωσης»⁹⁹)

και δεν ασκεί καμία επιρροή, ούτε αίρει την εν λόγω ιδιότητα του υπολόγου ο λόγος για τον οποίο υπήρξε συμμετοχή στη διαχείριση (ΕλΣυν Ολ. 1718/2010¹⁰⁰).

⁹⁴ Περί της εισαγωγής της έννοιας του de facto υπολόγου (ν.δ. 4^{ης} Ιουλίου 1923) παραπέμπουμε στις σελ. 289-290 του Μηλιώνη, ό. π.

⁹⁵ Η έννοια της διαχείρισης κατά τη νομολογία του Ελεγκτικού Συνεδρίου είναι ευρύτατη και περιλαμβάνει μεταξύ άλλων τη διενέργεια εισπράξεων (Ελ. Συν. IV 253/1994) καθώς και τη φύλαξη δημοσίου χρήματος και την εν συνεχεία ορθή απόδοσή του (Ελ. Συν. IV 1316/1993).

⁹⁶ Ενδεικτικά: Άρθρο 124 ν. 4270/2014 (Πρόσβαση: ΤΝΠ ΝΟΜΟΣ): «Υπόλογοι διαχειριστές Οι διαχειριστές πόρων της Ευρωπαϊκής Ένωσης θεωρούνται δημόσιοι υπόλογοι και υπόκεινται στις σχετικές διατάξεις περί δημόσιων υπολόγων του παρόντος νόμου.»

⁹⁷ Ο λογαριασμός συντάσσεται από τον δημόσιο υπόλογο και συνοδεύεται από τα προβλεπόμενα δικαιολογητικά (Μηλιώνη, ό.π., σελ. 299). Για τη διασταλτική έννοια των λογαριασμών, ανεξάρτητης από ειδικότερο τύπο απεικόνισης στο Μηλιώνη, ό.π., σελ. 300 επόμενες.

⁹⁸ Περί της ανάλυσης της λογοδοτικής ευθύνης παραπέμπουμε στο Μηλιώνη, ό.π., σελ. 298.

⁹⁹ Μαραγκού, 2012.

¹⁰⁰ ΕλΣυν Ολ. 1718/2010 «6. Από τις ανωτέρω διατάξεις συνάγεται ότι οι Δήμαρχοι όταν διαχειρίζονται «εν τοις πράγμασι» χρήματα του οικείου Δήμου, ενεργώντας είσπραξη εσόδων ή πληρωμή δαπανών αυτού, καθίστανται de facto υπόλογοι και ευθύνονται για κάθε πταίσμα και επομένως και για ελαφρά αμέλεια, για το τυχόν έλλειμμα που θα δημιουργηθεί στα χρήματα που διαχειρίστηκαν. Την ως άνω ιδιότητα του υπολόγου αποκτούν από μόνο το αντικειμενικό γεγονός της διαχείρισης συγκεκριμένων χρηματικών ποσών του Δήμου και λόγω ακριβώς της διαχείρισης αυτής και δεν ασκούν καμία επιρροή ούτε αίρουν την εν λόγω ιδιότητα τα παραγωγικά αίτια της βούλησής τους και ο λόγος για τον οποίο αναμείχθηκαν στη διαχείριση. Περαιτέρω, επειδή η ευθύνη των Δημάρχων ως de facto υπολόγων αποκτάται σε περίπτωση ανάμειξής τους στη διαχείριση του Δήμου, είναι ανεξάρτητη από την ευθύνη που αυτοί φέρουν ως διατάκτες των δαπανών του, κατά την άσκηση δηλαδή των αρμοδιοτήτων της αναγνώριση υποχρέωσης, εκκαθάρισης και εντολής πληρωμής δαπανών που βαρύνουν το Δήμο, όπως επίσης και από την αστική ευθύνη τους για τυχόν ζημιά που προκάλεσαν σε βάρος της περιουσίας του κατά την άσκηση των καθηκόντων τους, οι οποίες ρυθμίζονται από τα άρθρα 114 παρ. 4 και 183 του

Επισημαίνεται ότι, για το χαρακτηρισμό του υπολόγου προϋπόθεση αποτελεί το γεγονός ότι «η ανάληψη κατοχής τόσο από τον *de jure* όσο και από τον *de facto* υπόλογο πρέπει να γίνει με τους όρους αλλότριας υποθέσεως».¹⁰¹

Τυποποιώντας περαιτέρω την προεκτεθείσα κατηγοριοποίηση των υπολόγων, ακολουθείται η αντίστοιχη αναφερόμενη στο Μηλιώνη (ό.π., σελ. 267 επόμενες), στις οποίες καταγράφεται:

- ✓ το οργανικό-τυπικό κριτήριο (κατά τη διαχείριση δημοσίου χρήματος), αναφερόμενο στη διάκριση μεταξύ δημοσίων υπολόγων και διατακτών
- ✓ το λειτουργικό κριτήριο (δημόσιοι λειτουργοί¹⁰², *de facto* υπόλογοι, συνευθυνόμενοι)

Κατά Μπάρμπα (ό.π., σελ. 143), με αναφορά στην Απόφαση της ΟλομΕλΣυν 1244/1997, η ευθύνη του *de facto* υπολόγου δεν αίρεται ακόμη και στις περιπτώσεις που υπάρχει *de jure* υπόλογος, ο οποίος όμως δεν διεξήγαγε εν τοις πράγμασι την εν λόγω πράξη, γεγονός το οποίο έχει ως επακόλουθο -για τη διασφάλιση των συμφερόντων του Δημοσίου-, να καταλογίζονται και οι δύο υπόλογοι (σωρευτική ευθύνη εξαιτίας της ειδικής ευθύνης που αποδίδεται ξεχωριστά σε κάθε πρόσωπο που διαχειρίζεται δημόσια περιουσία). Κατά Κοτζαμάνη (ό.π., σελ. 18), και με αναφορά σε νεότερη νομολογία, δεν καθιερύεται ευθύνη υπολόγου στο πρόσωπο κάποιου, στον οποίο με πράξη του αρμοδίου οργάνου ανατέθηκαν με τα καθήκοντα του υπολόγου (Δημοσίου, Ν.Π.Δ.Δ., Ο.Τ.Α.), πλην όμως στην πραγματικότητα δεν αναμείχθηκε με οποιοδήποτε τρόπο στη διαδικασία διαχείρισης. Προς επίρρωση τα άποψης παραθέτει απόσπασμα της Απόφασης 1306/2001 της Ολομέλειας του Ελεγκτικού Συνεδρίου¹⁰³.

*π.δ. 410/1995 αντίστοιχα, και εκτείνονται μόνο μέχρι του βαθμού της βαρείας αμέλειας (ΕΣ Ολ. 452/2008, 1/2007, 1461/2006)..... 11. Ομοίως αβάσιμος και απορριπτέος είναι και ο λόγος αναιρέσης σύμφωνα με τον οποίο δεν φέρει την ιδιότητα του *de facto* υπολόγου, επειδή ανέλαβε την παραλαβή και παράδοση των χρηματικών ποσών που αντιστοιχούσαν στις ασφαλιστικές εισφορές του Ι.Κ.Α. των εργαζομένων του Δήμου αναγκαστικά, αφού δεν λειτουργούσε στο Δήμο Ταμειακή Υπηρεσία. Σύμφωνα με όσα προαναφέρθηκαν (6η σκέψη), ο αναιρεσείων απέκτησε την ιδιότητα του υπολόγου από μόνο το αντικειμενικό γεγονός της ανάμειξης του στη διαχείριση του Δήμου, χωρίς να ασκούν επιρροή και να αίρουν την ιδιότητα αυτή τα παραγωγικά αίτια της βούλησής του και ο λόγος για τον οποίο αναμείχθηκε στη διαχείριση. Σε κάθε περίπτωση όμως, σύμφωνα με τα οριζόμενα στα άρθρα 2 του β.δ. 763/1969 «Περί διεξαγωγής της Ταμειακής Υπηρεσίας και εισπράξεως εσόδων Νομικών Προσώπων και Τρίτων δια των Δημοσίων Ταμείων» (ΦΕΚ-Α', 241), 149 και 150 του π.δ. 16/1989 «Κανονισμός λειτουργίας Δ.Ο.Υ. και Τοπικών Γραφείων - Καθήκοντα υπαλλήλων» (ΦΕΚ, Α-6) και 228 του ισχύοντος κατά την επίμαχη διαχειριστική περίοδο Δημοτικού και Κοινοτικού Κώδικα (π.δ. 410/1995), η διενέργεια της ταμειακής υπηρεσίας και η τήρηση των λογαριασμών των Ο.Τ.Α. που δεν έχουν δική τους Ταμειακή Υπηρεσία διεξάγεται από το Γραφείο του Ταμείου Παρακαταθηκών και Δανείων, μέσω της αρμόδιας Δ.Ο.Υ., και, όπως γίνεται δεκτό με την αναιρεσιβαλλόμενη, έτσι ακριβώς συνέβαινε και στο Δήμο Ως εκ τούτου από κανένα λόγο, πολλώ δε μάλλον από λόγους ανάγκης, δεν δικαιολογείται η ανάμειξη του αναιρεσείοντος, που ήταν Δήμαρχος, στη διαχείριση του Δήμου.»*

¹⁰¹ Μαραγκού, 2012.

¹⁰² Εκτενής περιπτωσιολογία των δημοσίων λειτουργών ως δημοσίων υπολόγων παρέχεται στο Μηλιώνη, ό.π., σελ. 282-289.

¹⁰³ Απόφαση 1306/2001 του ΕλΣυν με αναφορά σε Διδίκη 2004, σελ. 225: «*ναι μεν ανατέθηκαν σε υπάλληλο τα καθήκοντα της συνδιαχειρίστριας διαχειριστικού γραφείου του Δήμου...ενώ στην πραγματικότητα αυτή δεν άσκησε ποτέ μέχρι τη διαπίστωση του ελλείμματος καθήκοντα*

Περαιτέρω, κατά Μπάρμπα (ό.π., σελ. 144), εάν ο de jure υπόλογος ανέχθηκε ή ανέθεσε το σύνολο ή μέρος της διαχείρισης του σε τρίτο πρόσωπο, χωρίς την έγκριση του διατάκτη, τότε ευθύνεται εις ολόκληρον και ο δεύτερος πραγματικός διαχειριστής ως de facto υπόλογος, με δεδομένο ότι αναμινύεται στη διαχείριση συνεπικουρώντας τον ορισμένο δημόσιο υπόλογο.¹⁰⁴

Από τον ορισμό που παρέχει η Μπάλτα (ό.π., σελ. 11), ορισμός που διακρίνεται για την πληρότητά του, σταχυολογούμε για τον όρο διαχείριση:

«..., η νομολογία του Ελεγκτικού Συνεδρίου εξειδικεύει ότι με τον όρο διαχείριση νοείται η διάθεση χρημάτων από τον υπόλογο για πληρωμές, όταν, όμως, αυτές δεν είναι άσχετες με τον σκοπό, για τον οποίο εκδόθηκε το χρηματικό ένταλμα¹⁸, ενώ ταυτόχρονα δείχνει να αντιλαμβάνεται με ιδιαίτερη ευρύτητα την έννοια της διαχείρισης, εντάσσοντας στους κόλπους της ευρύτατο φάσμα διαχειριστικών ενεργειών, όπως η διενέργεια εισπράξεων εσόδων και η καταβολή δαπανών¹⁹, η χρεοπίστωση υλικού²⁰, η ασφαλής φύλαξη δημοσίου χρήματος και η προσήκουσα απόδοση του²¹, η αγορά, συγκέντρωση και αποθήκευση υλικού, με την έννοια της διάθεσης εν όλω ή εν μέρει αυτού σε τρίτους^{22,23}.»¹⁰⁵

Κατά το σκεπτικό της 877/2016 Απόφασης της Ολομ του ΕλΣυν:

«3. Α. Από τις διατάξεις των άρθρων 15, 17, 22, 25 και 27 του Οργανισμού του Ελεγκτικού Συνεδρίου (π.δ. 774/1980, Α', 189) καθώς και τις αντίστοιχες των άρθρων 54 και 56 του ν. 2362/1995 (Α', 247, «Περί Δημοσίου Λογιστικού»), όπως οι προαναφερθείσες διατάξεις ίσχυαν κατά τον κρίσιμο χρόνο, προκύπτει ότι δημόσιος υπόλογος ή υπόλογος ν.π.δ.δ. ή ο.τ.α. είναι ο εντεταλμένος την εισπράξη εσόδων ή την πληρωμή εξόδων του Δημοσίου, των ν.π.δ.δ. ή των ο.τ.α., καθώς και όποιος διαχειρίζεται με οποιονδήποτε τρόπο, έστω και χωρίς νόμιμη εξουσιοδότηση, χρήματα, αξίες ή υλικό που ανήκει στο Δημόσιο, σε ο.τ.α. ή σε ν.π.δ.δ., επιπλέον δε και κάθε άλλο πρόσωπο που ειδικώς από το νόμο θεωρείται ως δημόσιος υπόλογος (Ολ. Ε.Σ. 724/2012, 1716, 1717, 1718, 2335/2009, 452, 453, 1610/2008, 736, 1805, 2400/2007, 1492/2000). Προσδιοριστικό στοιχείο της έννοιας του υπολόγου είναι η απονεμηθείσα σ' αυτόν από το νόμο ή η ασκούμενη από αυτόν οποιαδήποτε εξουσία προς διαχείριση χρημάτων κ.λπ. που ανήκουν στο Κράτος, σε ν.π.δ.δ. ή σε ο.τ.α., ακόμη και όταν λαμβάνει χώρα καθ' υπέρβαση των περιγραφόμενων στο νόμο καθηκόντων του δημοσίου λειτουργού ή υπαλλήλου, ενώ πράξη διαχείρισης αποτελεί

διαχειρίστριας ή συνδιαχειρίστριας του άνω γραφείου, αφού δεν χρεώθηκε ποτέ με κανένα χρηματικό ποσό, δεν χορηγήθηκαν ποτέ σε αυτήν γραμμάτια εισπράξεως και δεν ανοίχθηκε ποτέ μερίδα στο όνομά της στο καθολικό βιβλίο, αποκλειστικός δε διαχειριστής του εν λόγω γραφείου ήταν ο ότε σύζυγός της. Η υπηρεσιακή απασχόληση της υπαλλήλου...συνίστατο μόνο στη διενέργεια άλλων υλικών βοηθητικών εργασιών αναγκαίων για τη λειτουργία του γραφείου (γραφική εργασία) ...δεν απέδιδε λογαριασμό για τη διαχείριση του εν λόγω γραφείου, ούτε προέβαινε σε έλεγχο των χρηματικών ενταλμάτων, των αποδείξεων πληρωμής καθώς και των συνοδευτικών δικαιολογητικών εγγράφων, ενώ μόνη η ιδιότητά της ως συζύγου του άνω διαχειριστή καθώς και η υποαπασχόλησή της στο ίδιο γραφείο με τον τελευταίο δεν αποτελούν ικανά στοιχεία για να χαρακτηριστεί ως συνδιαχειρίστρια – υπόλογος».

¹⁰⁴ Μπάρμπα, ό.π., σελ.143 με αντίθετη θέση Κοτζαμάνη, ό.π., σελ. 18, στηριζόμενη σε προγενέστερη νομολογία.

¹⁰⁵ Οι αναφορές υποσημειώσεων του αντιγραφέντος κειμένου έχουν ως ακολούθως: 18: ΕλΣυν Ι Τμ. 435/1985, 19: ΕλΣυν ΙV Τμ. 253/1994, 20: ΕλΣυν ΙV Τμ. 223/1993, 21: ΕλΣυν ΙV Τμ. 1316/1993, ΕλΣυνΟλ. 1247/1999, 23: Βλ. Ν.Μηλιώνη, Το Ελεγκτικό Συνέδριο. Σύγχρονες ...ό.π., σ.222-223 (υποσημ. 775 και 780).

η χρήση αυτών σύμφωνα με το νόμο και τον προσορισμό τους και η προσήκουσα απόδοση τους (Ολ. Ε.Σ. 1306/2001). Αυτόθροος συνέπεια της ιδιότητας του δημοσίου υπολόγου είναι η υποχρέωση του να αποδίδει λογαριασμό για τη διαχείριση του, η οποία αποτελεί ειδικότερη έκφραση της γενικής υποχρέωσης, που απορρέει από τις γενικές αρχές οργάνωσης του κοινοβουλευτικού δημοκρατικού πολιτεύματος, για λογοδοσία όποιου φυσικού ή νομικού προσώπου διαχειρίζεται δημόσιο χρήμα, σύμφωνα με τις ειδικότερες πρόνοιες που πρέπει να λαμβάνει η έννομη τάξη για την οργάνωση της διαδικασίας αυτής. Επίσης, ο δημόσιος υπόλογος, σε περίπτωση που διαπιστωθεί έλλειμμα στη διαχείριση του, καταλογίζεται με αιτιολογημένη απόφαση από τους διαπιστώσαντες αυτό οικείους διατάκτες και επιθεωρητές και σε κάθε περίπτωση από το Ελεγκτικό Συνέδριο.»

Συνεχίζοντας, και προσπαθώντας να διαχωριστεί πλήρως το πεδίο ενεργειών του δημοσίου υπολόγου από αυτό του διατάκτη, δημόσιος υπόλογος, θεωρείται το δημόσιο όργανο, το οποίο είναι αποκλειστικά αρμόδιο να διαχειρίζεται χρήματα του δημοσίου καθώς και δημόσιο υλικό, είτε με την μορφή των πληρωμών και εισπράξεων, είτε κυρίως με την μορφή των εγγραφών και τηρήσεως λογαριασμών στα βιβλία της υπηρεσίας στην οποία υπηρετεί. Κάθε δημόσιος ταμίας είναι υπόλογος. Όπως αναφέρθηκε, οι διατάκτες ασκούν τα εν λόγω καθήκοντά τους ως δευτερεύοντα σε σχέση με τα κύριά τους (που συνήθως όσον αφορά τους δευτερεύοντες διατάκτες, ανάγονται στη διεύθυνση υπηρεσιακών μονάδων).¹⁰⁶ Σε αντίθεση με τους διατάκτες που με την ιδιότητα τους αυτή ασκούν «πάρεργο έργο»¹⁰⁷, οι υπόλογοι συνήθως έχουν ως αποκλειστικό και κύριο έργο τη διαχείριση του δημοσίου χρήματος, όπως συμβαίνει με τους δημόσιους ταμίες, χωρίς να ελλείπουν περιπτώσεις άσκησης και άλλου έργου, η δε διαχείριση αυτή συνεπάγεται για το δημόσιο όργανο ειδικού τύπου ευθύνη, πέραν της προβλεπόμενης κατά τον υπαλληλικό Κώδικα αστικής ευθύνης του υπαλλήλου και διάφορη αυτής, την ευθύνη του δημοσίου υπολόγου, κατ' άρθρο 152 του ν. 4270/2014. Οι αρμοδιότητες των υπολόγων είναι αυστηρά καθορισμένες και συνίστανται στον έλεγχο της νομιμότητας και κανονικότητας της κάθε υπό κρίση δαπάνης, σε αντιδιαστολή με τον έλεγχο που ασκούν οι διατάκτες, που όπως προαναφέρθηκε, ανάγεται κυρίως στον έλεγχο της σκοπιμότητας. Συνακόλουθο γεγονός των αρμοδιοτήτων ελέγχου νομιμότητας των δημοσίων υπολόγων, αποτελεί η πιθανή αντιπαράθεση με τους δικαιούχους της δαπάνης, έως τη φυσική εκταμίευση του χρηματικού ισόποσου της δαπάνης προς τους τελευταίους.¹⁰⁸ Επιγραμματικά: ο διατάκτης είναι αρμόδιος για την «απόφαση» σχετικά με την πραγματοποίηση μιας δαπάνης, ενώ ο δημόσιος υπόλογος είναι αρμόδιος για την εκτέλεση των αποφάσεων των διατακτών και την καταβολή των δαπανών.¹⁰⁹ Επίσης ο υπόλογος-ταμίας, κατά το τελικό στάδιο της διοικητικής διαδικασίας, της εξόφλη-ση του τίτλου πληρωμής της δαπάνης προβαίνει σε νέο

¹⁰⁶ Μπάρμπας, ό.π., σελ. 141.

¹⁰⁷ Χαρακτηρισμός κατά Μπάρμπα, ό.π., σελ. 141 ως «πάρεργου έργου», σε σχέση με το κύριο προβλεπόμενο και οφειλόμενο έργο των αυτών δημοσίων οργάνων.

¹⁰⁸ Μπάρμπας, ό.π., σελ. 141.

¹⁰⁹ Παπακωνσταντίνου Σουζάνα, Ραυτογιάννη Μυρτώ, αχρονολόγητο, σελ. 2.

διοικητικό έλεγχο της κανονικότητας αυτής (εφ' όσον η υποχρέωση έχει νόμιμα αναληφθεί και δεν έχει υποπέσει σε παραγραφή). Ο υπ' όψιν έλεγχος συνίσταται στον έλεγχο επισύναψης των νομίμων δικαιολογητικών, με δεδομένη την απαίτηση άρθρ.93 §1 ν. 4270/2014, ότι, χρηματικό ένταλμα ή άλλος τίτλος πληρωμής εξοφλείται από το αρμόδιο όργανο, μόνο όταν φέρει όλα τα τυπικά χαρακτηριστικά που απαιτεί ο Νόμος¹¹⁰.

Περί των διακρίσεων των δημοσίων υπολόγων, παραπέμπουμε στο άρθρ. 150 §2 ν.4270/2014 (Δημόσιο Λογιστικό), όπως ισχύει (Πρόσβαση: ΤΝΠ ΝΟΜΟΣ):

«*Διακρίσεις και εποπτεία δημοσίων υπολόγων*

1.

2. *Οι δημόσιοι υπόλογοι διακρίνονται σε:*

α. *Υπολόγους χρηματικών ενταλμάτων προπληρωμής και προσωρινών.*

β. *Διαχειριστές πάγιων προκαταβολών.*

γ. *Εφοριακούς και τελωνειακούς υπολόγους.*

δ. *Ειδικούς ταμίες.*

ε. *Υπολόγους Ν.Π.Δ.Δ. και Ο.Τ.Α..*

στ. *Διαχειριστές έργων του προγράμματος δημοσίων επενδύσεων.»*

Περί των ειδικών ταμιών παραπέμπουμε ευθέως στο άρθρ. 87 ν. 4270/2014.¹¹¹

Ειδικοί ταμίες είναι οι δημόσιοι υπόλογοι που ορίζονται για την είσπραξη ειδικών εσόδων δημοσίων υπηρεσιών ή και πληρωμή δαπανών, εφόσον δεν λειτουργεί ιδιαίτερη Ταμειακή Υπηρεσία (Τράπεζες και τα ΕΛΤΑ για εισπράξεις δημοσίων εσόδων από φόρους εισοδήματος, ΦΠΑ, τελών κυκλοφορίας αυτοκινήτου, δικαστικοί ή δημοτικοί υπάλληλοι για είσπραξη παραβόλων κ.λπ.). Οι εν λόγω υπόλογοι δεν ελέγχονται άμεσα από το ΕΛΣυν.

Περί των υποχρεώσεων και ευθυνών υπολόγων εξ ενταλμάτων προπληρωμής παραπέμπουμε ευθέως στο άρθρ. 102 §2 & 3 ν. 4270/2014.¹¹² Τα χρηματικά εντάλματα προπληρωμής εκδίδονται με απόφαση του αρμόδιου κατά περίπτωση

¹¹⁰ Μπάρμπας, ό.π., σελ. 160 και 164.

¹¹¹ Ν. 4270/2014 άρθρο 87 (Πρόσβαση: ΤΝΠ ΝΟΜΟΣ) «*Ειδικοί Ταμίες*

Ειδικοί ταμίες είναι οι δημόσιοι υπόλογοι οι εντεταλμένοι την είσπραξη ειδικών εσόδων δημοσίων υπηρεσιών ή και πληρωμή δαπανών από τα έσοδα αυτά και εφόσον δεν λειτουργεί ιδιαίτερη Ταμειακή Υπηρεσία. Οι αρμοδιότητες, οι υποχρεώσεις και οι ευθύνες των Ειδικών Ταμιών, καθώς και τα τηρούμενα από αυτούς βιβλία καθορίζονται από τις ειδικές διατάξεις που διέπουν αυτούς, οι οποίες δύνανται να τροποποιούνται με προεδρικά διατάγματα, που εκδίδονται με πρόταση του Υπουργού Οικονομικών και του αρμόδιου Υπουργού. Με αποφάσεις του Υπουργού Οικονομικών, καθορίζεται «ο χρόνος και ο τρόπος» απόδοσης στο Δημόσιο των εισπραττόμενων, από τους Ειδικούς Ταμίες, εσόδων.»

¹¹² Ν. 4270/2014 παρ. 2 & 3 του άρθρου 102 (Πρόσβαση: ΤΝΠ ΝΟΜΟΣ) «*Υποχρεώσεις και ευθύνες υπολόγων και άλλων οργάνων εξ ενταλμάτων προπληρωμής* 1...2. Οι υπόλογοι Χ.Ε.Π. ευθύνονται για δόλο ή βαρεία αμέλεια κατά την πληρωμή μη νόμιμων δαπανών. Για τη νομιμότητα των αποδεικτικών πληρωμής και πληρότητα των δικαιολογητικών αυτής, ευθύνονται για αμέλεια. 3. Οι τράπεζες και λοιπά πιστωτικά ιδρύματα ως υπόλογοι ευθύνονται μόνο για την ακριβή εκτέλεση των οδηγιών που δίδονται σε αυτές κάθε φορά. Ο δεύτερος υπόλογος είναι υπεύθυνος για τη συγκέντρωση και την εμπρόθεσμη υποβολή των δικαιολογητικών, το δε αρμόδιο όργανο που δίδει τις σχετικές οδηγίες στις τράπεζες και λοιπά πιστωτικά ιδρύματα, ευθύνεται για τυχόν μη νόμιμη πληρωμή, εφόσον έχει ενεργήσει με δόλο ή βαρεία αμέλεια.»

διατάκτη για τακτοποίηση δημοσίων δαπανών, που διακρίνονται είτε για τον επείγοντα χαρακτήρα, είτε για το είδος της δαπάνης που καλούνται να καλύψουν, που καθιστούν δυσχερή την τήρηση της διαδικασίας έκδοσης κανονικού εντάλματος πληρωμής. Ουσιαστικά προβλέπεται η δαπάνη που πρόκειται να καλυφθεί, και το ποσό είναι διαθέσιμο από πριν, για την πραγματοποίηση της δαπάνης. Προκαταβάλλεται στον υπόλογο χρηματικό ποσό, το οποίο οφείλεται να χρησιμοποιηθεί ακριβώς για τον σκοπό που έχει ορισθεί από τον διατάκτη. Ακολουθεί μετά την καταβολή, η υποβολή των νομίμων δικαιολογητικών της δαπάνης. Περί των προσωρινών χρηματικών ενταλμάτων παραπέμπουμε στο άρθρ. 105 (§1-4) ν. 4270/2014.¹¹³ Περί των εξουσιοδοτήσεων και λοιπών ευθυνών που αφορούν υποχρεώσεις και ευθύνες των υπολόγων από εντάλματα προπληρωμής, επενδύσεων και προσωρινών, παραπέμπουμε στο άρθρ. 106 ν. 4270/2014.¹¹⁴ Περί των ευθυνών των διαχειριζομένων χρήματα χωρίς έκδοση ενταλμάτων προπληρωμής, παραπέμπουμε στο άρθρ. 107 ν. 4270/2014.¹¹⁵ Περί των ευθυνών των διαχειριζομένων πάγιες προκαταβολές, παραπέμπουμε στο άρθρ. 109 ν. 4270/2014¹¹⁶ και περί της αποκατάστασης ελλειμμάτων παγίων προκαταβολών, παραπέμπουμε στο άρθρ. 110 ν. 4270/2014.¹¹⁷ Περί των υποχρεώσεων διαχειριστών παγίων προκαταβολών και του ελέγχου διαχείρισής τους, παραπέμπουμε στο άρθρ. 111 ν. 4270/2014.¹¹⁸ Περί των υπολόγων διαχειριστών πόρων της Ευρωπαϊκής Ένωσης, παραπέμπουμε στο άρθρο 124 ν. 4270/2014.¹¹⁹

Οι εφοριακοί και τελωνειακοί υπόλογοι, αποτελούν, λόγω του ιδιαίτερου αντικειμένου της υπηρεσίας τους, διακεκριμένη κατηγορία υπολόγων. Την ιδιότητα του υπολόγου αποκτούν οι άμεσα εμπλεκόμενοι στη χρηματική διαχείριση ή διαχείριση, αξιών ή υλικό (ταμίας Δ.Ο.Υ., ταμίας Παρακαταθηκών και Δανείων στη Δ.Ο.Υ., δ/ντής Δ.Ο.Υ.), οι οποίοι ευθύνονται για κάθε έλλειψη που εμφανίζεται στη διαχείριση τους. Αντίστοιχη ιδιότητα θεμελιώνεται σε υπολόγους Ν.Π.Δ.Δ. και Οργανισμών Τοπικής

¹¹³ Ν. 4270/2014 άρθρο 105 (παρ. 1-4) «Προσωρινά χρηματικά εντάλματα».

¹¹⁴ Ν. 4270/2014 άρθρο 106 (Πρόσβαση: ΤΝΠ ΝΟΜΟΣ) «Εξουσιοδοτήσεις».

¹¹⁵ Ν. 4270/2014 άρθρο 107 (Πρόσβαση: ΤΝΠ ΝΟΜΟΣ) «Ευθύνες διαχειριζομένων χρήματα χωρίς έκδοση ενταλμάτων προπληρωμής».

¹¹⁶ Ν. 4270/2014 άρθρο 109 (Πρόσβαση: ΤΝΠ ΝΟΜΟΣ) «Διαχείριση παγίων προκαταβολών».

¹¹⁷ Ν. 4270/2014 άρθρο 110 (Πρόσβαση: ΤΝΠ ΝΟΜΟΣ) «Αποκατάσταση ελλειμμάτων παγίων προκαταβολών 1. Κάθε πληρωμή, που πραγματοποιείται από την πάγια προκαταβολή παρανόμως ή αχρεωστήτως, καταλογίζεται εις ολόκληρον σε βάρος του λαθόντος και των τυχόν συνυπεύθυνων οργάνων. 2. Για κάθε πληρωμή που πραγματοποιείται από την πάγια προκαταβολή καθ' υπέρβαση των οριζομένων ως προς το είδος των δαπανών, στις σχετικές κοινές αποφάσεις που προβλέπονται από την παράγραφο 3 του άρθρου 108, καταλογίζονται τα όργανα που έχουν προκαλέσει την πληρωμή. «3...» 4. ... 5.....».

¹¹⁸ Ν. 4270/2014 άρθρ. 111 (ΤΝΠ ΝΟΜΟΣ) «Υποχρεώσεις διαχειριστών παγίων προκαταβολών» Άρθρ. 113 (Πρόσβαση: ΤΝΠ ΝΟΜΟΣ) «Έλεγχος διαχείρισης παγίων προκαταβολών».

¹¹⁹ Ν. 4270/2014, άρθρ. 124 (Πρόσβαση: ΤΝΠ ΝΟΜΟΣ) «Υπόλογοι διαχειριστές Οι διαχειριστές πόρων της Ευρωπαϊκής Ένωσης θεωρούνται δημόσιοι υπόλογοι και υπόκεινται στις σχετικές διατάξεις περί δημόσιων υπολόγων του παρόντος νόμου.»

Αυτοδιοικήσεως¹²⁰. Περί των διαχειριστών έργων του προγράμματος δημοσίων επενδύσεων, από 01.01.2016 ισχύει η διάταξη άρθρ. 79 §3 του ν. 4270/2014, όπως ισχύει μετά την αντικατάστασή του από το άρθρ. 10 §31 ν. 4337/2015.

Περαιτέρω, εισάγεται η διάκριση κατά Μπάρμπα (ό.π., σελ. 144 επόμενες) των δημοσίων υπολόγων, με κριτήριο το όργανο στο οποίο λογοδοτούν, δηλαδή το όργανο στο οποίο υποβάλλουν τον λογαριασμό για τις διαχειριστικές τους ενέργειες, διάκριση η οποία έχει ως ακολούθως:

- ✓ Κύριοι υπόλογοι, που λογοδοτούν απευθείας στο Ελεγκτικό Συνέδριο από το οποίο και ελέγχονται, όπως οι υπόλογοι των Δ.Ο.Υ., οι υπόλογοι συμψηφισμών, οι υπόλογοι χρηματικών ενταλμάτων προπληρωμής και προσωρινών χρηματικών ενταλμάτων, οι ταμίες λόγω της φύσης των καθηκόντων τους, καθώς και οι στρατιωτικοί ταμίες και διαχειριστές υλικού ενόπλων δυνάμεων
- ✓ Δευτερεύοντες, που λογοδοτούν έμμεσα στο Ελεγκτικό Συνέδριο, επειδή δεν υποβάλλουν απευθείας σε αυτό λογαριασμό διαχείρισης αλλά υποβάλλουν στους κύριους δημόσιους υπολόγους. Με την απαλλαγή των κυρίων υπολόγων από το ΕλΣυν απαλλάσσονται οριστικά και οι δευτερεύοντες υπόλογοι. Ως δευτερεύοντες υπόλογοι θεωρούνται ενδεικτικά: οι βοηθοί διαχειριστές των Δ.Ο.Υ., οι περιοδεύοντες ταμιακοί διαχειριστές και εισπράκτορες, οι ταμίες των μονάδων των ενόπλων δυνάμεων οι οποίοι λογοδοτούν στον κύριο υπόλογο-στρατιωτικό ταμία, οι μερικοί διαχειριστές υλικού, οι υποταμίες μονάδων κτλ.

Σχετική η γνωμοδότηση της ΟλομΕλΣυν στα Πρακτικά της 4^{ης} Γεν. Συν. της 05.02.2020:

«3. Κατά τη σταθερή νομολογία του Δικαστηρίου, εμπνεόμενη από την αρχή της δημοσιονομικής βιωσιμότητας, ως δημόσιος υπόλογος κατά το άρθρο 98 παρ. 1 γ' δεν νοείται μόνον ο ταμίας ο οποίος κατά την τυπική διαδικασία διαχειρίζεται χρήματα, αξίες ή υλικό με δημόσιο χαρακτήρα, αλλά και κάθε άλλο φυσικό ή νομικό πρόσωπο που έχοντας αναλάβει καθήκοντα δημοσίου συμφέροντος με δημοσιο-νομικό χαρακτήρα ή συνέπειες υπόκειται σε δημόσια λογοδοσία. Η δε έννοια του λογαριασμού που χρησιμοποιείται στην ίδια συνταγματική διάταξη δεν περιορίζεται στην απλή έγγραφη ή ηλεκτρονική αποτύπωση αριθμητικών στοιχείων, αν ή όταν τέτοια αποτύπωση υφίσταται, αλλά περιλαμβάνει, ως επιβάλλεται από την αρχή της δημοσιονομικής βιωσιμότητας, το σύνολο των ενεργειών του υπόχρεου σε δημόσια λογοδοσία, ανεξαρτήτως αποτυπώσεως των ενεργειών αυτών σε ενιαίο λογαριασμό, έτσι που κάθε πράξη ή παράλειψη του ανωτέρω στοιχειοθετούσα παράβαση των δημοσιονομικών του υποχρεώσεων, επιβλαβή στη δημόσια περιουσία, ήτοι έλλειμμα, να αναδεικνύεται, και συνακόλουθα να αναζητούνται σχετικές ευθύνες.

4. Εξ άλλου, ναι μεν κατά πάγια αρχή του δημοσιονομικού δικαίου τα καθήκοντα του διατάκτη είναι διακριτά από τα καθήκοντα του δημοσίου υπολόγου, πλην, όταν ο διατάκτης, παραβιάζοντας τα όρια των αρμοδιοτήτων αυτού, ασκεί de facto

¹²⁰ Επισημαίνουμε τη ρητή αναφορά άρθρ. 150 §2 περ. ε ν. 4270/2014 περί της συμπερίληψης των υπολόγων των ΟΤΑ στους δημοσίους υπολόγους. Πέραν της ως άνω αναφοράς που αφορά τους υπολόγους ΟΤΑ, σημειώνουμε ιστορικά τις αντίστοιχες αναφορές άρθρ. 28 §β, άρθρ. 38 §1, άρθρ. 44 §2β, άρθρ. 61 §2 του καταργηθέντος πλέον ν. 4129/2013 που καταδεικνύουν εν τοις πράγμασι την κοινή αντιμετώπιση των υπολόγων ΟΤΑ με τους λοιπούς δημοσίους υπολόγους. Για ειδικότερες διατάξεις περί των υπολόγων Ο.Τ.Α., παραπέμπουμε αρχικά στο Β.Δ. της 17 Μαΐου/15 Ιουν. 1959 (ΦΕΚ Α' 114/15.06.1959) Περί οικονομικής διοικήσεως και λογιστικού των Δήμων και Κοινοτήτων.

καθήκοντα υπολόγου ή όταν, καταχρώμενος της δημόσιας εξουσίας που ασκεί, εκδίδει υπαιτίως πράξεις καταδήλως εξερχόμενες του πλαισίου της νομιμότητας, η ευθύνη που γεννάται για τις πράξεις του αυτές δεν είναι πλέον ευθύνη διατάκτη αλλά εισέρχεται, λόγω της σοβαρότητας των παραβάσεων, στο πεδίο που καθορίζεται από τη διάταξη του άρθρου 98 παρ. 1 γ' περί την ευθύνη του υπολόγου, προκειμένου έτσι να διασφαλισθεί ο πλήρης σεβασμός στην απαίτηση λήψης αποτελεσματικών μέτρων που απορρέει, ως εκτέθηκε ήδη, από τη συνταγματική αρχή της δημοσιονομικής βιωσιμότητας.
.....»¹²¹

¹²¹ Από την εισήγηση της Συμβούλου του ΕλΣυν κ. Πανουτσακοπούλου που περιέχεται στα αναφερόμενα Πρακτικά:

«1. Ο *stricto sensu* υπόλογος διαχειρίζεται, έχοντας στη φυσική του εξουσίαση, έστω και χωρίς νόμιμη εξουσιοδότηση (*de facto* υπόλογος), χρήματα, αξίες ή υλικά που ανήκουν στο δημόσιο ή σε νπδδ, τηρεί σχετικώς διαχειριστικά και λογιστικά βιβλία και αποδίδει λογαριασμό στο Ελεγκτικό Συνέδριο, Ο υπόλογος υπέχει, κατά πάγια νομολογία του Ελεγκτικού Συνεδρίου (ΕλΣ Ολ. 34/2018, 1994/2016, 1161, 2926/2015, 4318/2013, 1584, 2293/2011, 1745/2010 κ.ά.), νόθο αντικειμενική ευθύνη για κάθε έλλειμμα που διαπιστώνεται στη διαχείρισή του, ευθυνόμενος κατά τεκμήριο για κάθε πταίσμα, απαλλάσσεται δε μόνο εάν ο ίδιος επικαλεστεί και αποδείξει ότι δεν τον βαρύνει κανενός βαθμού υπαιτιότητα ως προς την επέλευση του ελλείμματος ή ότι διακόπηκε ο αιτιώδης σύνδεσμος μεταξύ των τυχόν υπαίτιων πράξεων ή παραλείψεων αυτού και του προκληθέντος ελλείμματος.

2. Ειδικά οι διαχειριστές πόρων της Ευρωπαϊκής Ένωσης (Δημόσιο, ΟΤΑ, νπδδ, νπιδ, ιδιώτες) θεωρούνται *ex lege* δημόσιοι υπόλογοι και υπόκεινται στις ειδικές διατάξεις περί δημοσίων υπολόγων, στον βαθμό που είναι συμβατές με τις οικείες διατάξεις του ενωσιακού δικαίου (βλ. άρθρα 120-124 του ν. 4270/2014 που επανέλαβαν τις διατάξεις των άρθρων 101-105 του ν. 2362/1995, φ. 247 Α').

7. Συναφώς όσον αφορά τους ΟΤΑ, το άρθρο 121 του ν. 4604/2019 ... (φ. 50 Α') ορίζει ρητώς ότι οι υπάλληλοι των οικονομικών υπηρεσιών των ΟΤΑ α' και β' βαθμού δεν θεωρούνται δημόσιοι υπόλογοι και ευθύνονται μόνο για δόλο ή βαριά αμέλεια κατά τις διατάξεις του υπαλληλικού κώδικα. Κατά το άρθρο δε 204 του ν. 4555/2018 «Μεταρρύθμιση του θεσμικού πλαισίου της Τοπικής Αυτοδιοίκησης (. . .) (...) και άλλες διατάξεις» (φ. 133 Α'), σε όσες περιπτώσεις είχαν απονεμηθεί στον δήμαρχο, με τις διατάξεις του β.δ. της 17.5/15.6.1959 «Περί οικονομικής διοικήσεως και λογιστικού των Δήμων και Κοινοτήτων» (φ. 114 Α') ή του Κώδικα Δήμων και Κοινοτήτων (ν. 3463/2006, φ. 114 Α'), αρμοδιότητες εκκαθαριστή και εντολέα πληρωμών, έχει πλέον υπεισεέλθει στις σχετικές αρμοδιότητες ο προϊστάμενος οικονομικών υπηρεσιών.

8. Η νομολογία του Ελεγκτικού Συνεδρίου, συνεκτιμώντας τη διαχειριστική φύση των αρμοδιοτήτων των ως άνω οργάνων που εμπλέκονται στη διαχείριση των δημοσίων πόρων και την ουσιώδη συμμετοχή τους στη δημοσιολογιστική διαδικασία, αποδίδει διαχρονικά την ιδιότητα του υπολόγου με βάση το λειτουργικό κριτήριο, εάν δηλαδή οι πράξεις ή οι παραλείψεις του υπεύθυνου προσώπου εντάσσονται σε μια διαχειριστική λειτουργία, συνδεδεμένες αιτιωδώς με την πρόκληση του εκάστοτε διαπιστούμενου διαχειριστικού ελλείμματος [βλ. μεταξύ άλλων πρακτικά 6^{ης} Γεν. Συν./15.02.2006 (θέμα Γ'), 16^{ης} Γεν. Συν./17.09.2008 (θέμα Β') και 19^{ης} Γεν. Συν./14.10.2015 (θέμα Β') Ολομ. ΕλΣ, με τα οποία έγινε δεκτό ότι η εκκαθάριση και η εντολή πληρωμής των δημοσίων δαπανών συνιστούν πράξεις διαχείρισης, οι οποίες προσδίδουν σε όσους τις διενεργούν την ιδιότητα του υπολόγου, όπως επισημάνθηκε και στα πρακτικά της 14^{ης} Γεν. Συν./11.12.2019 (θέμα Β') Ολομ. ΕλΣ].

9. Για λόγους ασφάλειας δικαίου και προστασίας των εμπλεκόμενων στη δημοσιονομική διαχείριση προσώπων, σε συνδυασμό με την προάσπιση της χρηστής δημοσιονομικής διαχείρισης και την προστασία του δημοσίου χρήματος, θα ήταν σκόπιμο να οριοθετηθεί νομοθετικά σαφώς η ευθύνη εκάστου και να διαβαθμιστεί αναλόγως των καθηκόντων του, χωρίς όμως να παραγνωρίζεται η κατά τα ανωτέρω διαχειριστική φύση των αρμοδιοτήτων των ως άνω προσώπων, που κατατείνει στην ανάγκη θέσπισης αυξημένης δημοσιονομικής ευθύνης αυτών και όχι απλώς αστικής.

10. Συγκεκριμένα, πέραν της ήδη προβλεπόμενης ευθύνης δημοσίου υπολόγου, που αφορά τον *stricto sensu* υπόλογο και όσους εξομοιώνονται με αυτόν, καθώς και τις ειδικά προβλεπόμενες περιπτώσεις πρόσδοσης ευθύνης δημοσίου υπολόγου, κρίνεται ότι θα ήταν προς τη σωστή κατεύθυνση η θέσπιση αυξημένης δημοσιονομικής ευθύνης για όλα τα όργανα που εμπλέκονται στη δημοσιονομική

διαχείριση, η οποία όμως, λαμβάνοντας υπόψη τη διαφορετική θέση τους σε σχέση με τον δημόσιο υπόλογο, δεν θα έχει μεν την ίδια ένταση, αλλά δεν θα περιορίζεται και σε ευθύνη αστικής φύσης (λ.χ. καταλογισμός για κάθε έλλειμμα που προκαλούν υπαιτίως στον φορέα τους, ανάλογη παραγραφή με αυτήν που ισχύει για τον δημόσιο υπόλογο, αλλά περιορισμός της ευθύνης στον βαθμό της βαριάς αμέλειας και του δόλου, ανατροπή του τεκμηρίου ευθύνης κ.λπ.).»

Αντιγράφουμε από την εισήγηση της Συμβούλου ΕΛΣυν κ. Κουλουμπίνη από τα ίδια Πρακτικά:

«8. Για τα υπηρεσιακά όργανα των ΟΤΑ (άρθρα 152 παρ. 4 και 96 παρ. 1 του ν. 4270/2014) τα οποία έχουν εκδώσει παράνομες πράξεις ή συνέπραξαν με πράξεις ή παραλείψεις τους στη μη τήρηση των νομίμων διαδικασιών, καθιερώνεται μια ειδική δημοσιονομική ευθύνη, που είναι διάφορη της ευθύνης του ταμειακού υπολόγου και συγκαταλογίζονται με τον αχρεωστήτως λαβόντα εφόσον συνετέλεσαν σε βαθμό δόλου και βαρείας αμέλειας στην παράνομη πληρωμή. Στην περίπτωση αυτή πρόκειται για συνυπόχρεα με τους αχρεωστήτως λαβόντες πρόσωπα για την αποκατάσταση του ελλείμματος που δημιουργήθηκε από την παράνομη πληρωμή και υπόκεινται στην ίδια διαδικασία καταλογισμού με τους αχρεωστήτως λαβόντες. Το βάρος της απόδειξης το φέρει το αρμόδιο όργανο ελέγχου.

9. Με την προϋπόθεση ότι, όπως θα αποδεικνύει το ελεγκτικό όργανο, έχουν συμπράξει αιτιωδώς, σε βαθμό δόλου ή βαρείας αμέλειας στη δημιουργία του ελλείμματος, δημοσιονομική ευθύνη, διάφορη της αστικής ευθύνης, θα μπορούσε να προβλεφθεί για την ταυτότητα του νομικού λόγου από το νομοθέτη και για όλα τα όργανα της διοίκησης τα οποία παρεμβάλλονται στη δημοσιονομική διαδικασία και ασκούν διοίκηση εσόδων και εξόδων (διατάκτες, εκκαθαριστές και εν γένει υπάλληλοι των οικονομικών υπηρεσιών των ΟΤΑ α' και β' βαθμού)

10. Το βάρος της απόδειξης ότι υφίστανται εν προκειμένω περισσότερα "συνυπαίτια" πρόσωπα πέραν του υπολόγου το έχει το ελεγκτικό όργανο, το οποίο πρέπει να αποδείξει την αιτιώδη συνάφεια μεταξύ των πράξεων ή παραλείψεών τους και του διαπιστωθέντος ελλείμματος. Τέλος υφίσταται εις ολόκληρον ενοχή των προσώπων αυτών σε περίπτωση καταλογισμού τους με τον υπόλογο ανεξαρτήτως της ειδικότερης μορφής της ευθύνης τους (υποκειμενική ή νόθος αντικειμενική) και του βαθμού της υπαιτιότητάς τους (πρβλ. ΕΛΣ Ολ. 108/1977).

11. Τα μέλη του διοικητικού συμβουλίου (όργανα διοίκησης) νομικών προσώπων δημοσίου δικαίου ή νομικών προσώπων ιδιωτικού δικαίου δεν αποκτούν κατά την άσκηση των καθηκόντων τους την ιδιότητα του δημοσίου υπολόγου ούτε κατά το τυπικό, ούτε κατά το ουσιαστικό κριτήριο, δοθέντος ότι δεν διαχειρίζονται χρήματα αξίες ή υλικά που ανήκουν σε νπδδ ή νπιδ που ελέγχονται, ούτε άλλωστε έχουν υποχρέωση σε απόδοση λογαριασμού με τη λήξη της διαχείρισής τους ενώπιον του Ελεγκτικού Συνεδρίου ή άλλου οργάνου που έχει οριστεί από το Ελεγκτικό Συνέδριο. Οι αρμοδιότητές τους, όταν εγκρίνουν δαπάνες σε εκτέλεση του προϋπολογισμού του νπδδ, παραμένουν διοικητικής επιτελικής φύσεως.

12. Ανεξάρτητο είναι το ζήτημα όταν τα όργανα αυτά εξέρχονται αυτοβούλως των καθηκόντων τους και αναμειγνύονται στη διαχείριση του υπολόγου και στην εκτέλεση ταμειακού έργου οπότε καθίστανται υπό τις ίδιες προϋποθέσεις που μπορεί να καταστεί κάθε φυσικό πρόσωπο, εν τοις πράγμασι υπόλογοι.»

Ομοίως με τα προηγούμενα, αντιγράφουμε από την εισήγηση της Συμβούλου του ΕΛΣυν κ. Γεωργίας Τζομάκα, που περιέχεται στα Πρακτικά της 4^{ης} Γεν. Συνεδρίασης της Ολομ του ΕΛΣυν της 05.02.2020:

«1. Σύμφωνα με διατάξεις της κοινής νομοθεσίας δημόσιοι υπόλογοι ή υπόλογοι νπδδ είναι (α) οι εντεταλμένοι την είσπραξη εσόδων ή την πληρωμή εξόδων του Δημοσίου, Νομικών Προσώπων Δημοσίου Δικαίου (ΝΠΔΔ) ή Οργανισμών Τοπικής Αυτοδιοίκησης (ΟΤΑ), (β) όσοι με οποιοδήποτε τρόπο, έστω και χωρίς νόμιμη εξουσιοδότηση, διαχειρίζονται χρήματα, αξίες ή υλικά που ανήκουν στα νομικά πρόσωπα αυτά (εν τοις πράγμασι ή de facto υπόλογοι), και (γ) κάθε άλλο πρόσωπο που, εξαιτίας της φύσεως των υπηρεσιακών του καθηκόντων, θεωρείται από ειδική διάταξη νόμου ως δημόσιος υπόλογος (άρθρα 72 του ν.δ. 321/1969, 32 του ν.δ. 496/1974 «Περί λογιστικού των Νομικών Προσώπων Δημοσίου Δικαίου» (φ. 204 Α'), 56 του ν. 2362/1995 ισχύσαντος μέχρι 31.12.1995 «Περί Δημοσίου Λογιστικού, ελέγχου των δαπανών του Κράτους και άλλες διατάξεις» - φ. 247 Α', και 152 του ισχύοντος από 01.01.2015 ν. 4270/2014 «Αρχές δημοσιονομικής διαχείρισης και εποπτείας - ενσωμάτωση οδηγίας 2011/85/ΕΕ - δημόσιο λογιστικό και άλλες διατάξεις», φ. 143 Α').

2. Ο stricto sensu υπόλογος, όχι δηλαδή ο "de facto" ή ο "εκ του νόμου" ήτοι αυτός στον οποίο έχουν ρητώς ανατεθεί διαχειριστικά καθήκοντα με σχετική απόφαση (π.χ. ο ταμίας Δ.Ο.Υ. ή ενός Νοσοκομείου, ο διαχειριστής στρατιωτικού υλικού, ο διαχειριστής εντύπων παραβόλων του Δημοσίου κ.λπ.), διέπεται από ειδικές διατάξεις που κείνται εκτός του δημοσιούπαλληλικού δικαίου.

Συμπληρωματικά αναφέρεται ότι, δημόσιος υπόλογος θεωρείται και ο εκτελεστής διαθήκης περιουσία καταλειπομένης για κοινωφελή σκοπό εξαιτίας της ανάμιξής του στη διαχείριση υπέρ δημοσίου σκοπού περιουσίας.¹²²

Εμφαντικά υπενθυμίζεται ότι, πέραν της υποχρέωσης αποκατάστασης ελλείμματος, υφίστανται οι ακόλουθες υποχρεώσεις που σχετίζονται με τα καθήκοντα του δημοσίου υπολόγου: το ετήσιο κλείσιμο διαχειριστικών βιβλίων και η λογοδοσία στο Ελεγκτικό Συνέδριο (άρθρ. 154 και 155 αντιστοίχως του ν. 4270/2014)

Επί των προεκτεθέντων, που αφορούν την απόδοση της ιδιότητας του δημοσίου υπολόγου, ιδιότητα προαπαιτούμενη για την απόδοση αντίστοιχης ευθύνης, υποκείμενης στις σχετικές καταλογιστικές διατάξεις, καταγράφεται η ακόλουθη νομολογία, ενδεικτική της περιπτωσιολογίας της έννοιας του δημόσιου υπολόγου, συνδεδεμένη ακριβώς με πράξεις είσπραξης και διάθεσης (διαχείριση με στενή έννοια), η οποία σε κάθε περίπτωση επιβάλλεται να μελετάται από κοινού με τα

3. Σύμφωνα με αυτές: (α) τα καθήκοντά του είναι ασυμβίβαστα με τα καθήκοντα του διατάκτη και του εκκαθαριστή (βλ. άρθρα 73 ν.δ. 321/1969, 55 ν. 2362/1995 και 151 ν. 4270/2014), (β) υποχρεούται στην τήρηση λογιστικών και διαχειριστικών βιβλίων, τα οποία «κλείνει» στο τέλος εκάστου διαχειριστικού έτους (άρθρα 74 και 80 ν.δ. 321/1969, 57 και 58 ν. 2362/1995 και 153 και 154 ν. 4270/2014) και (γ) λογοδοτεί στο Ελεγκτικό Συνέδριο ετησίως, σε κάθε περίπτωση, αλλά και μετά την καθ' οιονδήποτε τρόπο λήξη της διαχειρίσεώς του.

4. Η εν λόγω υποχρέωση εκπληρώνεται με την υποβολή των «λογαριασμών» (μηνιαίων και ετήσιων), στους οποίους περιλαμβάνονται ο απολογιστικός πίνακας (εσόδων-εξόδων) και οι αναλυτικές καταστάσεις των λογαριασμών της διαχείρισης εσόδων και εξόδων και λοιπά δικαιολογητικά (βλ. άρθρο 98 του Σ. και διατάξεις των άρθρων 15, 17, 22, 23, 24 και 25 του π.δ/τος 774/1980, άρθρα 81 ν.δ. 321/1969, 32 και 35 παρ. 1 του ν.δ. 496/1974, 54 και 59 του ν. 2362/1995 και 41 βδ/τος 17.5./15.6.1959 - φ. 114 Α').

5. Ο υπόλογος αυτός ευθύνεται για την αποκατάσταση κάθε έλλειψης χρημάτων, αξιών, ενσήμων ή υλικού που διαπιστώνεται στη διαχείρισή του, καθώς και κάθε ανοίκειας πληρωμής, δηλαδή πληρωμής που είτε δεν ανάγεται στην αρμοδιότητά του, είτε δεν στηρίζεται σε νόμιμα δικαιολογητικά, είτε, τέλος, για την πραγματοποίηση της οποίας δεν τηρήθηκε η νόμιμη διαδικασία (βλ. αποφ. ΕΛΣ Ολ. 169/2005, 1913/1992, και άρθρα 27 παρ. 4 του π.δ. 774/1980, 29 παρ. 2 ν. 2362/1995 και 2 παρ. 2 της 194902/1969 (φ. 777 Β') αποφάσεως του Υπουργού Οικονομικών).

6. Συνεπώς, έχει αρμοδιότητα ελέγχου μόνο της εξωτερικής (τυπικής) νομιμότητας της διενεργουμένης δαπάνης (υπογραφή του τίτλου πληρωμής από το αρμόδιο όργανο, ύπαρξη σχετικής πιστώσεως, ύπαρξη των νομίμων δικαιολογητικών της δαπάνης κ.λπ.) και όχι της εσωτερικής (ουσιαστικής) νομιμότητας αυτής, της οποίας ο έλεγχος και η συναφής ευθύνη ανήκει, καταρχήν, στον διατάκτη.

7. Συναφώς προς την υποχρέωση λογοδοσίας του, η υποχρέωσή του για απόδοση ή επιστροφή του ληφθέντος ή εισπραχθέντος, ανεξάρτητα από τον ειδικότερο λόγο της υποχρέωσης συνιστά προσδιοριστικό στοιχείο της έννοιας του *stricto sensu* υπολόγου (βλ. απόφ. ΕΛΣ Ολ. 1396/2000). Κατά το κρατούν σύστημα της νόθου αντικειμενικής ευθύνης, σε περίπτωση διαπιστώσεως ελλείμματος η ευθύνη του τεκμαίρεται μαχητώς και εκτείνεται σε κάθε πταίσμα, δηλαδή και για ελαφρά αμέλεια.

8. Απαλλάσσεται αν επικαλεσθεί και αποδείξει ότι το έλλειμμα δημιουργήθηκε χωρίς να συντρέχει οποιασδήποτε μορφής υπαιτιότητά του. Απαλλάσσεται δηλαδή στην περίπτωση που αποδείξει ότι κατέβαλε «την επιμέλεια που απαιτείται στις συναλλαγές», αντικειμενικά, σύμφωνα με τον θεμελιώδη ορισμό του άρθρου 330 ΑΚ, το οποίο δεν περιέχει το υποκειμενικό στοιχείο της ατομικής επιμελούς συμπεριφοράς, που ο ίδιος επιδεικνύει κατά τη διαχείριση των υποθέσεών του.

9. Το στοιχείο αυτό απαιτείται όταν το έλλειμμα δεν αποτελεί συνέπεια της διαχειριστικής δράσεώς του στο πλαίσιο της νόμιμης εξουσίας και αποστολής του, αλλά οφείλεται σε απώλεια που επέρχεται συνεπεία εξωγενών παραγόντων με ιδίαν υλική υπόσταση (ΕΛΣ IV Τμ. 2003/1996 και 2355/1998, VII Τμήμα 1790/2011 όπου και μειοψηφία, 166/2013).»

¹²² Κοτζαμάνη, ό.π., σελ. 27 επόμενη.

προπαρατεθέντα Πρακτικά της 4^{ης} Γεν. Συνεδρίασης της Ολομ του ΕλΣυν της 05.02.2020: 3082/2014 (Τμ. IV) και 1948/2020 της Ελάσσ Ολομ (δεύτερη σύνθεση) που αφορά ενέργειες ταμιά στον οποίο είχε ανατεθεί η φύλαξη χρημάτων περιθαλπομένων σε θεραπευτήριο, 439/2012 Ολομ που αφορά διαχείριση πανεπιστημιακού ινστιτούτου, 877/2016 Ολομ, που αφορά ενέργειες υποθηκοφύλακα όσον αφορά εισπραττόμενα υπέρ Δημοσίου ποσά, 638/2015 (Τμ. I), που αφορά ενέργειες υπεύθυνης του Γραφείου Διαχείρισης Ενσήμων και Υλικού Δ.Ο.Υ., 1280/2016 (Τμ. IV), που αφορά αποτελέσματα οικονομικού ελέγχου διαχειρίσεων εισιτηρίων, πωλητέων ειδών και ειδών επί παρακαταθήκη του Ταμείου Αρχαιολογικών Πόρων σε αρχαιολογικό χώρο, 124/2017 Ολομ, που αφορά καταλογοισμό υπέρ του Εθνικού Οργανισμού Φαρμάκων σε βάρος υπολόγου χρηματικών ενταλμάτων προπληρωμής, 1781/2018 (Μείζ. Ολομ.) που αφορά Δήμαρχο που αναμείχθηκε de facto στη χρηματική διαχείριση του Δήμου, 1882/2019 (Ελάσσ. Ολομ., Πρώτη Σύνθεση) που αφορά καταλογοισμό ελεγκτή εσόδων - εξόδων Δήμου, λόγω μη απόδοσης ασφαλιστικών εισφορών κα μη νόμιμης λήψεως από τον ελεγκτή επιδομάτων και υπερωριών, 564/2019 (Τμ. IV), που αφορά υπολόγους Ειδικών Λογαριασμών (συγκεκριμένα Ειδικού Λογαριασμού Κονδυλίων Έρευνας - ΕΛΚΕ), 318/2020 της Ελάσσ Ολομ (Δεύτερη Σύνθεση), που αφορά καταλογοισμό Προϊσταμένου οικονομικής υπηρεσίας Νομαρχιακής Αυτοδιοίκησης (σελ 207 επόμενες). Αναφέρεται επίσης η ΓΝΔ 13/2014 του Ν.Σ.Κ., που αφορούσε διαχείριση από προξενικές αρχές ποσού δανειακής σύμβασης. Περαιτέρω, η Απόφασης του ΕλΣυν 1637/2018 (Ελασσ. Ολομ. Δεύτερη Σύνθεση) περί της ευθύνης οργάνων του Δήμου, καθώς και η 1833/2018 (Τμ. VII) που αφορά τη διαχειριστική ευθύνη σε Δήμο. Πέραν αυτής καθ' αυτής της προπαρατεθείσας έννοιας της διαχείρισης με τη στενή της έννοια, υφίστανται συμπληρωματικές έννοιες, πάντοτε σχετιζόμενες με την εν λόγω έννοια, οι οποίες δύναται να θεωρηθούν ακόμη και ως ειδικότερες εκφάνσεις της εν λόγω έννοιας, υπό την ευρεία πλέον έννοιά της.

Ως πρώτη συμπληρωματική έννοια, δυνάμενη να συσχετισθεί με τον όρο διαχείριση, είναι αυτή της κτήσης των χρηματικών διαθεσίμων, αξιών ή υλικού. Κριτήριο απόδοσης χαρακτηρισμού του υπολόγου σε υπάλληλο που παραλαμβάνει δημόσιο υλικό, είναι η δυνατότητα διαχείρισης αυτού με την έννοια διάθεσής του σε τρίτους για τους σκοπούς που προβλέπονται και όχι η δυνατότητα χρήσης αυτού για την εκτέλεση των υπηρεσιακών του καθηκόντων, κατά τη Γνωμοδότηση 278/2004 του Ν.Σ.Κ.:

«2...Διαχείριση, κατά την ανωτέρω έννοια, συνιστά ένα σύνολο ενεργειών, που περιλαμβάνουν την κτήση, χρήση, φύλαξη, διάθεση, απογραφή κτλ. των ανωτέρω αντικειμένων στο πλαίσιο του νόμιμου δημόσιου προορισμού τους. Δεν συνιστούν διαχείριση η απλή, για λογαριασμό του κατόχου, χρήση αυτών των αντικειμένων, που ανήκουν στο Δημόσιο (ΟλομΕλΣυν 1983/1995) ή οι ενέργειες οι οποίες, απλώς συνδέονται έμμεσα προς τη διαχείριση, χωρίς να μπορούν θεωρηθούν, ότι περιλαμβάνονται στην τρέχουσα έννοια της διαχειρίσεως, με συνέπεια οι

ενεργούντες τις πράξεις αυτές, να μην αποκτούν την ιδιότητα του υπολόγου, εκτός εάν οι σχετικές διατάξεις ρητώς θεωρούν ως υπολόγους και αυτά τα πρόσωπα».

Περί της εξέλιξης και της διαφοροποίησης της νομολογίας όσον αφορά την κατοχή από τη διαχείριση του δημοσίου χρήματος παραπέμπουμε στην Κοτζαμάνη (ό.π., σελ. 19), η οποία σημειώνει και την 1983/1995 Απόφαση της Ολομέλειας, η οποία μετέστρεψε πλέον τη σχετική νομολογία και αφορά δημόσιο υπάλληλο:

«με την παραλαβή της μοτοσυκλέτας δεν κατέστη δημόσιος υπόλογος του εμπιστευθέντος σε αυτόν υλικού αυτού (μοτοσυκλέτας), αλλά του χορηγήθηκε κατά χρήση ως μέσον εκτέλεσης της υπηρεσίας του, ούτε χαρακτηρίζεται ευθέως από το νόμο ως υπόλογος.»

Ενδεικτικά, από την Απόφαση του ΕλΣυν 395/2017 (Τμ. V) που αφορά χρέωση διαχειριστή υλικού της Ελληνικής Αστυνομίας, συνάγεται ο ορισμός και η συνακόλουθη ευθύνη του δημοσίου υπολόγου¹²³:

- ✓ ανάγεται από την ημεροχρονολογία του τυπικού ορισμού ως διαχειριστή (*«Με τηνδιαταγή της Αστυνομικής Διεύθυνσης, ορίσθηκε ο εκκαλών, ..., διαχειριστής χρηματικού - υλικού της ως άνω Αστυνομικής Διεύθυνσης.»*) – de jure υπόλογος,
- ✓ θεμελιώνεται με την επιγενόμενη παραλαβή δημόσιου υλικού – αξιών (*«θεμελιώνεται στην παραλαβή ή την καθ' οιονδήποτε τρόπο περιέλευση σ' αυτούς του δημόσιου υλικού ή την ενυπόγραφη αποδοχή των προβλεπόμενων δικαιολογητικών δοσοληψιών του υλικού»*), λόγος που καθίσταται αυτοτελής για τη θεμελίωση της ιδιότητας του δημοσίου υπολόγου στην περίπτωση τυχούσας έλλειψης απόφασης ορισμού υπολόγου, και θα προκαλούσε απλώς την μετάπτωση της κατάταξη του υπολόγου από την κατηγορία των de jure σε αυτήν των de facto υπολόγων,
- ✓ αίρεται δε (η εν λόγω ιδιότητα και ευθύνη του δημοσίου υπολόγου) με την προσήκουσα απόδοση της διαχείρισης σε έτερο πρόσωπο ή επιτροπή (πράγμα που στην υπό κρίση περίπτωση δεν επισυνέβη).

Στη συνέχεια, η δεύτερη συμπληρωματική (κατά τα προαναφερθέντα) έννοια που σχετίζεται με τον όρο διαχείριση, είναι αυτή της διαφύλαξης. Εντός των ενεργειών της διαχείρισης περιλαμβάνεται όχι μόνο η χρήση των χρηματικών διαθεσίμων και των αξιών, αλλά και η ασφαλής φύλαξη και η προσήκουσα απόδοση αυτών, κατά την έννοια της λήψης όλων εκείνων των μέτρων ασφαλείας που σκοπούν στην αποφυγή απωλειών, προκαλούμενων από εξωγενείς παράγοντες. Ενδεικτικά από την Απόφαση 1577/2018 το ΕλΣυν (Τμ. IV), από την οποία συνάγεται ότι η κρίση περί της διαφύλαξης συνδέεται με τη συμμόρφωση προς τα «κεκανονισμένα» και την επίδειξη της επιμέλειας του μέσου συνετού υπολόγου. Κατά την Απόφαση, η

¹²³ Ευθύνη επαναλαμβάνουμε διάφορη αυτής της αστικής ευθύνης, όπως απολύτως διακριτά αναφέρεται στην αναφερόμενη Απόφαση του Ελεγκτικού Συνεδρίου *«καθόσον εφαρμοστέες στην περίπτωση αυτή είναι οι διατάξεις περί δημοσίων υπολόγων (άρθρα 150 και 152 του ν. 4270/2014, καθώς και οι ομοίου περιεχομένου προγενέστερες διατάξεις των άρθρων 54 και 56 του ν. 2362/1995) και όχι αυτές περί αστικής ευθύνης υπαλλήλων του Δημοσίου,»*

απόδοση της έννοιας του υπολόγου δεν αμφισβητείται, «..., δοθέντος ότι την ιδιότητα του υπολόγου έχει όποιος ασκεί πράξη διαχείρισης, στην έννοια δε αυτής εντάσσεται η ασφαλής φύλαξη των χρημάτων του ΙΚΑ - ΕΤΑΜ, που είχε στην κατοχή του ο εκκαλών», και η τυχόν η ακύρωση του καταλογισμού ανάγεται αποκλειστικά σε εκτίμηση πραγματικών εξωγενών περιστατικών.

Τόσο από τους προπαρατεθέντες ορισμούς, όσο και την αναφερθείσα νομολογία, η ιδιότητα του υπολόγου συνδέεται με τη διαχείριση που περιλαμβάνει την κτήση ή είσπραξη, διάθεση και χρήση -κατά τους σκοπούς που έχουν κατά νόμο ορισθεί-, με ταυτόχρονη διαφύλαξη -και όχι απλή κατοχή- χρηματικών διαθεσίμων, αξιών και υλικού του Δημοσίου.¹²⁴

Συνοψίζοντας, με τον όρο «διαχείριση των εσόδων» ο νόμος καταλαμβάνει και τις ευρεία έννοια διαχειριστικές πράξεις των υπαλλήλων εκείνων, που διενεργούνται προς ολοκλήρωση του τελικού σκοπού του Κράτους, ο οποίος είναι η ικανοποίηση των αναγκών του, που επιτυγχάνεται με διάθεση ή δαπάνη των εσόδων του.

Περί της εποπτείας των δημοσίων υπολόγων παραπέμπουμε στο άρθρ. 150 §3 ν. 4270/2014 (Δημόσιο Λογιστικό), όπως ισχύει (Πρόσβαση: ΤΝΠ ΝΟΜΟΣ):

«3. 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.

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.»

Κατ' αρχάς, εφ' όσον ο διατάκτης ελέγχει τον υπόλογο, συνάγεται το ασυμβίβαστο των δύο ιδιοτήτων. Περαιτέρω, η εν λόγω ασυμβατότητα ορίζεται κατά τη ρητή πρόβλεψη του άρθρου 65 §3 του ν. 4270/2014:

«3. Τα καθήκοντα του διατάκτη είναι ασυμβίβαστα με τα καθήκοντα του δημόσιου υπολόγου. Αν ο διατάκτης αναμιχθεί στα καθήκοντα του τελευταίου, ευθύνεται ως δημόσιος υπόλογος.»¹²⁵

Σημειώνοντας, ειδικά περί του κανόνα του ασυμβίβαστου της ιδιότητας του διατάκτη και του υπολόγου, αυτός αποτελεί έναν παραδοσιακό κανόνα του δημοσιονομικού

¹²⁴ Μπάρμπας, ό.π., σελ. 142.

¹²⁵ Περί της εν λόγω ασυμβατότητας, ενδεικτικά αναφέρουμε την ΕΛΣυν Ολ. 1718/2010 «10. Ο προβαλλόμενος από τον αναιρεσείοντα λόγος ότι, ως Δήμαρχος, δεν έφερε την ιδιότητα του υπολόγου αλλά του διατάκτη και σε βάρος του επιτρέπεται καταλογισμός μόνο ως αστικώς υπευθύνου, λόγω δόλου και βαρείας αμέλειας, είναι αβάσιμος και απορριπτός. Όπως προαναφέρθηκε (6η σκέψη), οι Δήμαρχοι, σε περίπτωση ανάμειξής τους στη διαχείριση του Δήμου, όπως και εν προκειμένω συνέβη, αποκτούν την ιδιότητα και την ευθύνη του de facto υπολόγου και η ευθύνη αυτή είναι ανεξάρτητη από την ευθύνη τους ως διατακτών και αστικώς υπευθύνων.»

δικαίου και επιβάλλει τα καθήκοντα του διατάκτη και του υπολόγου του Δημοσίου να ανατίθενται σε διαφορετικά δημόσια όργανα, έχοντας ως σκοπό τη χρηστή διαχείριση του δημοσίου χρήματος και την αποτροπή καταχρήσεων και αταξιών. Ο σκοπός επιτυγχάνεται με τον αμοιβαίο έλεγχο μεταξύ δύο διαφορετικών δημοσίων οργάνων, του διατάκτη και του υπολόγου. Κυρίως όμως, ο έλεγχος αυτός ασκείται από τον υπόλογο και αφορά την κανονικότητα των διαταγών που του απευθύνει ο διατάκτης, κατά την έννοια ότι ο υπόλογος οφείλει να εξακριβώνει αν για τη δαπάνη που του δίνεται εντολή να πληρώσει από τον διατάκτη, υπάρχει σχετική πίστωση στον προϋπολογισμό. Περαιτέρω, εφόσον η είσπραξη των εσόδων και η ανάληψη των δαπανών ανατίθεται κατά σαφή διαχωρισμό καθηκόντων σε διαφορετικά δημόσια όργανα, καθίσταται δύσκολη η λήψη ομόφωνης αποφάσεως με στόχο την εξαπάτηση του Δημοσίου, και περιορίζεται η έγερση υπονοιών όσον αφορά το αδιάβλητο της δημοσιονομικής διαχείρισης. Ο δημόσιος υπόλογος κατά κανόνα δεοντολογικά δεν ασχολείται με άλλα καθήκοντα.

5.6 Συνευθυνόμενα και λοιπά πρόσωπα στο έλλειμμα δημοσίου υπολόγου

Στην περίπτωση κατά την οποία, η δημιουργία του ελλείμματος αποτέλεσε προϊόν συντονισμένης δράσης περισσότερων προσώπων, που συμμετείχαν καθοριστικά στη δημιουργία του ελλείμματος, ορίζεται η έννοια του *συνευθυνόμενου*. Η έννοια του συνευθυνόμενου είχε απαντηθεί έως την ψήφιση του ν.4820/2021 (χωρίς τον κατά ρητό τρόπο προσδιορισμό) στο ν.δ. 1264/1942¹²⁶ «Περί τροποποίησης και συμπληρώσεως των διατάξεων περί Οικονομικής Επιθεωρήσεως» (Α' 100) – που κυρώθηκε και διατηρήθηκε σε ισχύ με την 312/1946 πράξη του Υπουργ. Συμβ (Α' 188) – ορίζει, στο άρθρο 12:

«1. ... οι Οικονομικοί Επιθεωρηταί ... εφ' όσον κατά την ενέργειαν επιθεωρήσεως οιασδήποτε δημοσίας ή μη διαχειρίσεως εκ των εν άρθρ. 1 παρ. 1 του παρόντος Νόμου διαλαμβανομένων διαπιστώσων την ύπαρξιν ελλείμματος προερχομένου εξ ελλείψεως χρημάτων ή υλικού ή αξιών εν γένει, προβαίνουν εις την έκδοσιν ητιολογημένης καταλογιστικής αποφάσεως κατά του υπολόγου και των τυχόν αλληλεγγύως μετ' αυτού συνευθυνομένων, εάν η εξακριβωθείσα έλλειψις δεν ήθελεν αναπληρωθή εντός 24 ωρών.....».

Πλέον, μετά την εφαρμογή των διατάξεων του ν. 4820/2021, κατ' άρθρο 143 ορίζονται ρητά οι συνευθυνόμενοι στην πρόκληση του ελλείμματος ως:

«τα πρόσωπα που, λόγω των αρμοδιοτήτων τους ή της ανάμειξής τους με οποιονδήποτε τρόπο στη διαχειριστική διαδικασία, συντέλεσαν αποφασιστικά στην πρόκληση του ελλείμματος.»

Επιγραμματικά, κατά την 1238/2014 Απόφαση Ολομ. ΕλΣυν, συνευθυνόμενος είναι αυτός ο οποίος, χωρίς να είναι ή να θεωρείται από τον νόμο δημόσιος υπόλογος ή να άσκησε εν τοις πράγμασι (de facto) έργο υπολόγου, αναμειγνύεται με οποιονδήποτε τρόπο στη διαχειριστική διαδικασία, η ανάμειξη δε αυτή επενεργεί αποφασιστικά

¹²⁶ Σύγχρονη βιβλιογραφική αναφορά επί του θέματος: Μηλιώνης, ό.π., σελ. 295.

στην εκταμίευση του δημοσίου χρήματος και επηρεάζει την ομαλή διεξαγωγή της διαχείρισης, με την έννοια ότι χωρίς αυτή την ανάμειξη δεν μπορεί να αρχίσει και να περατωθεί η διαχειριστική διαδικασία, και να προκληθεί το διαπιστούμενο στην οικεία διαχείριση έλλειμμα:

«Από τις διατάξεις των άρθρων 25 παρ. 2 και 27 παρ. 2 του Οργανισμού του Ελεγκτικού Συνεδρίου (π.δ. 774/1980) και 54 και 56 του Δημοσίου Λογιστικού (ν. 2362/1995), ερμηνευόμενες σε συμφωνία με τη διάταξη του άρθρου 98 παρ. 1γ' του Συντάγματος, στην οποία εμπεριέχεται η έννοια του δημοσίου υπολόγου ως συνταγματική έννοια και συνακολούθως ο κοινός νομοθέτης στερείται της δυνατότητας να της προσδώσει διάφορο περιεχόμενο (Ολομ. Ελ. Συν. 439/2012, Πρακτικά Ολομ. Ελ. Συν. 6/2006 και 12/2010), συνάγεται ότι δημόσιος υπόλογος είναι όποιος διαχειρίζεται, έστω και χωρίς νόμιμη εξουσιοδότηση (de facto υπόλογος), χρήματα, αξίες ή υλικό που ανήκουν σε δημόσιο νομικό πρόσωπο, με την υποχρέωση της αυτούσιας ή καθ' υποκατάσταση επιστροφής τους ή της περαιτέρω διάθεσής τους για καθορισμένο δημόσιο σκοπό, καθώς και οποιοσδήποτε άλλος θεωρείται, ένεκα της φύσης των υπηρεσιακών του καθηκόντων, από ειδική διάταξη νόμου ως δημόσιος υπόλογος (Ολομ. Ελ. Συν. 1396, 1492/2000, 169/2005, 1244/1997 κ.ά.). Ο υπόλογος ευθύνεται για κάθε διαπιστούμενο στη διαχείρισή του χρηματικό έλλειμμα, απαλλάσσεται δε μόνο εάν ο ίδιος επικαλεστεί και αποδείξει (νόθος αντικειμενική ευθύνη) ότι το έλλειμμα δημιουργήθηκε χωρίς να συντρέχει οποιασδήποτε μορφής υπαιτιότητά του (Ολομ. Ελ. Συν. 108/1977, 1187/1988, 1912/1992, 23/2004, 169/2005 κ.ά.).

Οι συνευθυνόμενοι, έχοντας την ιδιότητα του δημοσίου υπαλλήλου, συμμετέχουν στη διαχείριση των ήδη αποκτηθέντων εσόδων που τους είχε εμπιστευθεί το Κράτος. Τα έσοδα αυτά αποτελούν πλέον -κατά το χρόνο της διαχείρισής τους από τους συνευθυνόμενους- μέρος της δημόσιας περιουσίας. Οι συνευθυνόμενοι στην πρόκληση ελλείμματος δημόσιας διαχείρισης, με τις πράξεις και τις παραλήψεις τους προκαλούν ελάττωση των υπ' όψιν δημοσίων εσόδων, ήτοι της δημόσιας περιουσίας. Στην περίπτωση ελλείμματος, τα υπ' όψιν έσοδα διατέθηκαν για αλλότριους σκοπούς από τους σκοπούς του Κράτους, οι οποίοι προσδιορίζονται από την ικανοποίηση των αναγκών του. Για την απόφαση περί της ιδιότητας του συνευθυνόμενου, θα πρέπει να διαπιστωθεί ότι οι υπό κρίση πράξεις και παραλήψεις τους συνδέονται αιτιωδώς με την πρόκληση του ελλείμματος της δημόσιας διαχείρισης. Οι συνευθυνόμενοι δεν συμμετέχουν στην εν στενή έννοια διαχειριστική διαδικασία, που αποτελεί το τελικό στάδιο της εκταμίευσης του δημοσίου χρήματος (καταβολή με φυσικό χρήμα, επιταγή, εντολή μεταφοράς κατά περίπτωση), στάδιο το οποίο σχετίζεται αποκλειστικά με εκτελεστικές πράξεις από τον ταμία - υπόλογο, βάση παραστατικών, μη δυνάμενων να αμφισβητηθούν κατά την ουσία τους από τον τελευταίο, παρά μόνο για έλλειψη απαραίτητων τύπων (π.χ. έλλειψη υπογραφών). Όμως, η δράση των συνευθυνόμενων, αποτελεί «αναγκαίο όρο και πρόσφορη αιτία»¹²⁷ για την εκτέλεση της ευρύτερης διαδικασίας εκτέλεσης δημόσιας δαπάνης, η οποία καταλήγει στην εκταμίευση του δημοσίου χρήματος και πρόκληση ελλείμματος σε

¹²⁷ Μηλιώνης, ό.π., σελ. 296.

δημόσια/δημοτική διαχείριση. Χωρίς τη συμμετοχή των συνευθυνόμενων στην ευρύτερη διοικητική διαδικασία εκτέλεσης δημόσιας δαπάνης, δεν θα μπορούσε να συσταθεί το έλλειμμα της δημόσιας διαχείρισης.

Αντιγράφουμε από Μηλιώνη, ό.π., σελ. 295-296 «Για την ταυτότητα του νομικού λόγου, συνευθυνόμενος θεωρείται και ο πολιτικός προϊστάμενος του υπολόγου, ο οποίος, ενώ είχε εκ του νόμου την υποχρέωση άσκησης συγκεκριμένων μέτρων εποπτείας και ελέγχου επί της διαχειριστικής διαδικασίας του δευτέρου και δεν το έπραξε» με αναφορά στην Απόφαση της Ολομέλειας του ΕλΣυν 2014/2020.

Οι συνευθυνόμενοι καταλογίζονται αλληλεγγύως με το δημόσιο υπόλογο, ενώ δύναται να καταλογιστούν αυτοτελώς στην περίπτωση κατά την οποία διαπιστωθεί ότι ο ταμίας-δημόσιος υπόλογος εκτέλεσε πράξεις που δεν ηδύνατο να αρνηθεί την εκτέλεσή τους, συνεπώς δεν θεμελιώνεται προσωπική ευθύνη κατά το μέτρο της νόθου αντικειμενικής ευθύνης, πολλώ δε μάλλον υπαιτιότητα. Αναλυτικότερα, από το σκεπτικό της 629/2015 Απόφασης του Τμ. Ι του Ελ. Συνεδρίου, συνάγεται ότι:

- ✓ Καταλογισμός ελλείμματος διαχείρισης υπολόγου δεν πραγματοποιείται μόνο στον υπόλογο, αλλά και στο συνευθυνόμενο.
- ✓ Στην έννοια δε του συνευθυνόμενου, η οποία δεν προσδιορίζεται από διάταξη νόμου, υπάγονται τα πρόσωπα που δεν είναι δημόσιοι υπόλογοι, ούτε μπορούν να χαρακτηρισθούν de facto υπόλογοι, δηλαδή εν τη πράξη ασκήσαντες έργον υπολόγου, **αλλά τα πρόσωπα που αναμείχθηκαν με οποιοδήποτε τρόπο στη διαχειριστική διαδικασία και η ανάμειξή τους αυτή τελεί σε αιτιώδη συνάφεια με το διαπιστούμενο έλλειμμα.**
- ✓ Κατά συνέπεια, συνευθυνόμενοι είναι εκείνοι που με τη **συμμετοχή τους** σε πράξεις διαχείρισης **συντέλεσαν στη δημιουργία του ελλείμματος.**
- ✓ Η ανάμειξη αυτή, συντρέχει ιδίως σε περιπτώσεις κατά τις οποίες η ανατεθειμένη από τον νόμο ή η κατά φαινόμενον υπάρχουσα διοικητική αρμοδιότητα του εκάστοτε ενεργούντος υπαλλήλου, επενεργεί αποφασιστικά στην εκταμίευση του δημοσίου χρήματος και επηρεάζει την ομαλή διεξαγωγή της διαχείρισης, με την έννοια ότι χωρίς τη διενέργεια των ως άνω πράξεων, δεν μπορεί να αρχίσει και να περατωθεί η διαχειριστική διαδικασία.
- ✓ Η κατά τα ως άνω (αποφασιστική) διοικητική αρμοδιότητα, δύναται να ασκείται επ' ευκαιρία ή κατά κατάχρηση των καθηκόντων, που από τον νόμο έχουν ανατεθεί στον ενεργούντα υπάλληλο.
- ✓ Η άσκηση της αποφασιστικής αυτής αρμοδιότητας αποτελεί ανάμειξη στη **διαχειριστική διαδικασία, διότι στοχεύει άμεσα ή έμμεσα σ' αυτήν την ίδια την εκταμίευση, ενώ πλέον για την ολοκλήρωση της διαχειριστικής διαδικασίας και την εκταμίευση του δημοσίου χρήματος, ακολουθούν εκτελεστικές απλώς πράξεις.**
- ✓ Εν κατακλείδι, οι «συνευθυνόμενοι» είναι τα πρόσωπα που με τη συμμετοχή τους στη διαχειριστική διαδικασία, **συντέλεσαν στη δημιουργία του ελλείμματος** και για τον λόγο αυτό, **ευθύνονται αλληλεγγύως με τον υπόλογο,** για την αποκατάσταση του ελλείμματος.

- ✓ Ο καταλογισμός των συνευθυνόμενων πραγματοποιείται κατά δέσμια αρμοδιότητα (ν.δ. 1264/1942): «υποχρεούται να καταλογίσει, σε ολόκληρο».

Κατά Λυκεσά (2012):

«η ευθύνη του υπολόγου και όσων εξομοιώνονται με αυτόν, όπως είναι και ο συνευθυνόμενος, προϋποθέτει αφενός τη διενέργεια πλημμελούς διαχείρισης από μέρους τους και αφετέρου τη σύνδεση των ελαττωματικών διαχειριστικών πράξεων τους με υπαίτια συμπεριφορά τους, η οποία μπορεί να εκδηλώνεται και μόνο με τη μορφή της ελαφράς αμέλειας. Ως εκ τούτου οι ανωτέρω είναι δυνατόν να απαλλαγούν του καταλογισμού μόνο όταν το έλλειμμα που προέκυψε ήταν αποτέλεσμα συνδρομής λόγων ανωτέρας βίας ή οφείλεται σε γεγονότα που προκλήθηκαν από ενέργειες και παρέμβαση άλλου προσώπου στη διαχειριστική διαδικασία, με συνέπεια να υφίσταται διακοπή του αιτιώδους συνδέσμου μεταξύ των πράξεων ή παραλείψεών τους και του ελλείμματος. Πράξεις όμως ή παραλείψεις άλλων υπηρεσιακών οργάνων ή η τυχόν ακολουθούμενη πάγια πρακτική δεν αναιρούν ούτε περιορίζουν την ευθύνη τους για αποκατάσταση του ελλείμματος, όταν η ευθύνη αυτή ερείδεται αυτόνομα και πλήρως στις προαναφερόμενες παράτυπες υπηρεσιακές πράξεις και παραλείψεις τους.»

Σε συνέχεια των ανωτέρω, σημειώνεται ότι, «κλασσικό» παράδειγμα καταλογισμού συνευθυνόμενων αποτελεί ο καταλογισμός εφοριακών υπαλλήλων που συμμετείχαν σε έκδοση πράξεων, που οδήγησαν σε παράνομες επιστροφές Φ.Π.Α.¹²⁸

Περί της ευθύνης των υπολόγων και συνευθυνόμενων παραπέμπουμε στο άρθρο 144 του ν.4820/2021 που αναφέρει:

«Μέτρο ευθύνης

1. Με την επιφύλαξη όσων ορίζονται στην παρ. 4, τα πρόσωπα που αναφέρονται στα άρθρα 142 και 143 ευθύνονται, αν προκάλεσαν το έλλειμμα από δόλο, βαρεία ή ελαφρά αμέλεια. Δεν θεωρείται ότι ενήργησε υπαιτίως το πρόσωπο που τήρησε τους κανόνες προστασίας του δημόσιου αγαθού, τους οποίους όφειλε να τηρήσει ή απέκλινε από την τήρησή τους δικαιολογημένα.
2. Η υπαιτιότητα τεκμαίρεται μαχητά στις περιπτώσεις έλλειψης ή απώλειας χρημάτων, αξιών ή υλικού ή επί εσφαλμένης καταμέτρησης αυτών που οδήγησε σε δημιουργία ελλείμματος.

¹²⁸ Από τη γνωμοδότηση στα Πρακτικά της 4^{ης} Γεν. Συνεδρίασης της Ολομ του ΕλΣυν της 05.02.2020:

«8. Η Ολομέλεια παρατηρεί επίσης ότι δεν ρυθμίζονται σαφώς ή δεν ρυθμίζονται παντάπασι στον νόμο ειδικές περιπτώσεις ως αυτές των συνευθυνόμενων με υπόλογο προσώπων ή των μελών συλλογικών οργάνων διοίκησης νομικών προσώπων που συμμετέχουν στη λήψη αποφάσεων με δημοσιονομικές συνέπειες. Στις περιπτώσεις αυτές, χωρίς ρητή εκ του νόμου οριοθέτηση ευθυνών και πρόβλεψη κυρώσεων, η εφαρμογή στα ως άνω πρόσωπα άνευ ετέρου του νομικού καθεστώτος του δημοσίου υπολόγου ενδέχεται, λόγω του τεκμηρίου ευθύνης που καθιερώνεται και της υποχρέωσης καταλογισμού ολοκλήρου του ποσού, να δημιουργεί καταστάσεις μη συμβατές προς την αρχή της αναλογικότητας. Και ναι μεν το Δικαστήριο δικαιούται, εφόσον καλείται προς τούτο, να εφαρμόσει αυτό την αρχή της αναλογικότητας, ακυρώνοντας ή μεταρρυθμίζοντας τις επίδικες πράξεις, ώστε να θεραπευθεί στον επίδικο καταλογισμό κάθε υπέρβαση του προσήκοντος μέτρου, όμως η μη θεσμοθέτηση της δυνατότητας εφαρμογής της αρχής της αναλογικότητας από το όργανο που πρωτογενώς επιβάλλει τον καταλογισμό παρακωλύει, με τις δυσμενείς συνέπειες που συνεπάγεται, την άμεση εφαρμογή της αρχής αυτής από τον χρόνο κατά τον οποίο είναι εφαρμοστέα.». Σημειώνεται ότι, στο άρθρο 150 του ν. 4820/2021 παρέχεται στο καταλογίζον όργανο του ΕλΣυν δυνατότητα μείωσης του καταλογιζόμενου ποσού, χωρίς να συνάγεται ευθέως ότι, η εν λόγω διάταξη επεκτείνεται στα καταλογιζόμενα όργανα της Διοίκησης. Για το εν λόγω θέμα εκκρεμεί ερώτημα της Δ.ΕΣ.ΥΠ.

3. Οι εκκαθαριστές και οι εντολείς πληρωμής ευθύνονται αν προέβησαν σε εκκαθάριση δαπάνης και σε εντολή πληρωμής που στηρίζεται σε δέσμευση πίστωσης που δεν είναι διαθέσιμη στον προϋπολογισμό του φορέα ή σε νομική δέσμευση προδήλως εκτός των αρμοδιοτήτων του οργάνου που έλαβε την απόφαση. Δεν ευθύνονται αν στήριξαν την εκκαθάριση ή την εντολή πληρωμής σε νομοτύπως εκδοθείσες βεβαιώσεις αρμόδιων κατά τον νόμο οργάνων, στις οποίες διαπιστώνεται η συνδρομή των πραγματικών προϋποθέσεων διενέργειας της δαπάνης.

4. Τα πρόσωπα που έλαβαν μη νόμιμη απόφαση νομικής δέσμευσης, η οποία εκτελέστηκε, ευθύνονται μόνο αν ενήργησαν με δόλο ή βαρεία αμέλεια. Δεν συντρέχει βαρεία αμέλεια όταν η απόφαση αυτή στηρίζεται: α) σε υποστηρίξιμη ερμηνεία του νόμου ή β) σε πλάνη περί τα πράγματα που δεν είναι πρόδηλη ή γ) σε νομικό χαρακτηρισμό που δεν είναι προφανώς εσφαλμένος.»

Επιγραμματικά, η καθιδρυόμενη δημοσιολογιστική ευθύνη των συνευθυνόμενων, θεμελιούται στην ύπαρξη ελλείμματος, εξομοιούται με εκείνη του υπολόγου διαχείρισης, η οποία, ούσα μη γνήσια (νόθος) αντικειμενική, είναι πράγματι ευθύνη υποκειμενική, με αντεστραμμένο το βάρος απόδειξης, αυτής που δημιουργεί, ως εκ της πολυπόσωπης σχέσης, οφειλή εις ολόκληρον. Η ταύτιση της ευθύνης του συνευθυνόμενου προς εκείνη του υπολόγου, προκύπτει αμέσως εκ της γραμματικής ερμηνείας του άρθρου 12 ν.δ. 1264/1942, που επιτάσσει την έκδοση της καταλογιστικής αποφάσεως κατά του υπολόγου και του αλληλεγγύως μετ' αυτού συνευθυνόμενου, θεσπίζοντας τουτοιοτρόπως, παράλληλη ευθύνη τούτων, ως ευθυνομένων από το νόμο, αυτοτελώς έκαστος, για την αποκατάσταση του αυτού ελλείμματος (παράβαλε άρθρο 926 ΑΚ). Ακόμη τούτος ο όρος συνευθυνόμενος (ν.δ. 1264/1942) είναι επαρκούς ορολογικής ακρίβειας, δοθέντος ότι αναλυόμενος ως σύνθετο, το πρώτο μέρος «συν» δηλώνει κοινό χαρακτηριστικό δύο προσώπων για εκείνο που εκφράζει το δεύτερο μέρος «ευθυνομένων», που αποτελεί δικαιολογητικό λόγο εξομοίωσης της ευθύνης που συνάγεται από τις αυτοτελείς ενέργειες εκάστου, εξαιτίας ιδίων δημοσιονομικών παραβάσεων του στο πλαίσιο της διαδικασίας της βεβαίωσης ή/και είσπραξης δημοσίων εσόδων ή της πραγμάτωσης δημοσίων δαπανών, ενέργειες συγκλίνουσες επί το αυτό, και συμπίπτουσες εξωτερικά στο ίδιο παράνομο αποτέλεσμα της δημιουργίας ελλείμματος, χωρίς να ενδιαφέρει ο επιμέρους βαθμός της αιτιώδους συμβολής του καθενός, σε αυτό το αποτέλεσμα.

Από τις Αποφάσεις του ΕλΣυν -που αναφέρονται στη συνέχεια- συνάγεται η πάγια νομολογία του Ελεγκτικού Συνεδρίου περί της απόδοσης της ιδιότητας του συνευθυνόμενου. Ενδεικτικά από την **3283/2013 ΕλΣυν (Ολομ)** - συνάγεται ότι η ευθύνη του συγκεκριμένου δημοσίου υπολόγου (ταμεία), ήτοι του υπαλλήλου που εκτελεί την (ανοίκειο) φυσική πληρωμή, ως συνέχεια εκτελεστής διοικητικής διαδικασίας, η οποία εκπλήρωνε τα τυπικά στοιχεία νομιμότητας, χωρίς να καταλείπεται περιθώριο αμφισβήτησης από τον υπ' όψιν υπόλογο κατά λόγο αρμοδιότητάς του, δύναται να διαχωριστεί εκ της ευθύνης των υπαλλήλων οι οποίοι συνέπραξαν στην ως άνω εκτελεστή διαδικασία (συνευθυνόμενοι).

Στην ως άνω περίπτωση, μη θεμελίωσης προσωπικής ευθύνης του υπολόγου (ταμεία) για το διαπιστωθέν έλλειμμα, καταλογίζονται αυτοτελώς οι συνευθυνόμενοι για το αυτό έλλειμμα, αν αυτοί από υπαιτιότητά τους (δόλο ή βαρεία ή ελαφρά αμέλεια) συντέλεσαν με την άσκηση εν ευρεία εννοία διαχειριστικών πράξεων στη δημιουργία του ελλείμματος, και δεν πλήττεται εκ του αυτοτελούς αυτού καταλογισμού η νομιμότητα της καταλογιστικής απόφασης (976/2000, 1435/1995, 1039/1995, 750/1991, 867/1990 Αποφ. Ολομ.).

Αντίστοιχες Αποφάσεις: **2325/2012 ΕΛΣυν (Ολομ), 271/2019 ΕΛΣυν (Ελάσσονα Ολομέλεια, Δεύτερη Σύνθεση)** που αφορά καταλογισμό ιατρού για συνταγογράφηση φαρμάκων, χωρίς να αποδίδεται κατά ρητό τρόπο η έννοια του υπολόγου, (πολλώ δε μάλλον του συνευθυνόμενου), για την υπαίτια συμπεριφορά του ελλείψει ρητής πρόβλεψης για περιορισμό της ευθύνης του υποχρέου μόνο για δόλο και βαρεία αμέλεια, αυτός ευθύνεται για κάθε πταίσμα, δηλαδή και για ελαφρά αμέλεια και 1763/2010 ΕΛΣυν (Ολομ.).¹²⁹

5.7 Αχρεωστήτως λαβών

Κατά Μπάρμπα (ό.π., σελ. 149), ως αχρεωστήτως λαβών¹³⁰ «*θεωρείται το πρόσωπο που λαμβάνει στην κατοχή του δημόσιο χρήμα για την απόσβεση έναντι αυτού υποχρέωσης του κράτους, η οποία, όμως, κατά τον χρόνο της καταβολής δεν υφίσταται, καθώς ουδέποτε γεννήθηκε ή μεταγενέστερα (και προ της καταβολής) αποσβέστηκε ή η καταβολή του χρηματικού αυτού ποσού τελεί υπό αναβλητική αίρεση η οποία όμως δεν έχει πληρωθεί. Ως εκ τούτου, η είσπραξη της μη οφειλόμενης κρατικής χρηματικής παροχής καθιστά τον λαβόντα υπόχρεο σε επιστροφή αυτής.*»

Ο καταλογισμός σε βάρος αχρεωστήτως λαβόντος συνιστά πράξη τακτοποίησης λογαριασμού, η οποία, εκδιδόμενη σε βάρος του αχρεωστήτως λαβόντος, αποσκοπεί στην τακτοποίηση του διαπιστωθέντος ελλείμματος, και αποτελεί αναγκαία συνέπεια του καταλογισμού του υπευθύνου οργάνου. Από την αρχή σημειώνεται ότι σε βάρος των αχρεωστήτως λαβόντων δεν αναζητούνται προσαυξήσεις εκπρόθεσμης καταβολής ή τόκοι, καθώς από τις διατάξεις του Κ.Ε.Δ.Ε. δεν προβλέπεται τέτοια καταβολή. Σχετική η ΕλΣυν (Ολομ) 2976/2012:

«...Περαιτέρω, ναι μεν, σύμφωνα με το άρθρο 15 του ιδίου ως άνω ν.δ/τος, όταν το έλλειμμα συνίσταται σε πληρωμή που πραγματοποιήθηκε χωρίς νόμιμο τίτλο, καταλογιστέοι, εκτός από τους υπολόγους και τους μετ' αυτών συνευθυνομένους, τυγχάνουν και «οι ανοικείως λαβόντες τα χρήματα» υπάλληλοι ή ιδιώτες, σε αντίθεση, όμως, με τους πρώτους που - υπό την προϋπόθεση ότι η υπαιτιότητά τους εξικνείται μέχρι του βαθμού της βαρείας αμελείας ή του δόλου - τα χρέη τους από καταλογισμούς καθίστανται ληξιπρόθεσμα και βαρύνονται με προσαυξήσεις

¹²⁹ Αξιοσημείωτες είναι οι αναφορές περί μη κατάργησης των διατάξεων του ν.δ.1264/1942 που αναφέρονται στα συνευθυνόμενα πρόσωπα, ζήτημα που όσον αφορά την εξαιρετικά σύγχρονη διάστασή του αναφερόμαστε στο Κεφάλαιο 7: «Καταλογιστική αρμοδιότητα».

¹³⁰ Περί της διαγραμματικής συσχέτισης υπολόγου, συνευθυνομένου και αχρεωστήτως λαβόντος, παραπέμπουμε Μαραγκού, 2016, σελ. 353, όπου παρέχεται και σχετική εξειδίκευση των εννοιών.

εκπρόθεσμης καταβολής ήδη «από την ημέρα που εξακριβώθηκε ότι δημιουργήθηκε το έλλειμμα» (βλ. άρθρα 5 παρ. 5 και 6 παρ. 1 και 5 του Κώδικα Εισπράξεως Δημοσίων Εσόδων), αντίστοιχη επιβάρυνση δεν προβλέπεται για τους λαβόντες, για τους οποίους ισχύει ο γενικός κανόνας ότι το χρέος καθίσταται ληξιπρόθεσμο μόνον αφότου βεβαιωθεί «εν στενή εννοία» προς είσπραξη (βλ. άρθρο 5 παρ. 1 του προαναφερόμενου Κώδικα). Επομένως, μη νομίμως επιβάλλονται, με την καταλογιστική απόφαση που εκδίδεται σε βάρος του λαβόντος το ποσό της ανοίκειας πληρωμής, προσαυξήσεις εκπρόθεσμης καταβολής, αφού η απόφαση αυτή προηγείται της ταμειακής βεβαίωσης και το χρέος δεν έχει, μέχρι τότε, καταστεί ληξιπρόθεσμο (βλ. την 1140/2002 απόφαση Ι Τμ. Ελ. Συν.)...»

Ενδεικτικά, ομοίου περιεχομένου οι 852/2016 & 2318/2012 Αποφάσεις του ΕλΣυν.

Κατά την περ. β §1 άρθρ. 96 (Καταλογισμοί για μη νόμιμες δαπάνες που πληρώθηκαν με τίτλους πληρωμής - αρμόδια όργανα) ν. 4270/2014 (ΤΝΠ)ΝΟΜΟΣ

«1. Μη νόμιμες δαπάνες που πληρώθηκαν με οποιονδήποτε τίτλο πληρωμής καταλογίζονται: α.β. στον λαβόντα, εφόσον έχει συντελέσει υπαίτια στη μη νόμιμη πληρωμή και σε κάθε περίπτωση αχρεώστητης πληρωμής, ανεξάρτητα από υπαιτιότητα αυτού.2.«2. Αρμόδιο όργανο για τον καταλογισμό μη νόμιμων δαπανών, που πληρώθηκαν με τίτλους πληρωμής που δεν εκδίδονται από τις Υπηρεσίες Δημοσιονομικού Ελέγχου ή τις ΓΔΟΥ, είναι ο διατάκτης και τα κατά νόμο αρμόδια όργανα που έχουν διαπιστώσει την παράνομη πληρωμή και σε κάθε περίπτωση το Ελεγκτικό Συνέδριο.»¹³¹

Κατά την παρ. 4 του άρθρου 152 (Ελλείμματα και ευθύνες δημοσίων υπολόγων – Καταλογισμοί) Ν.4270/2014 (Πρόσβαση: ΤΝΠ ΝΟΜΟΣ):

«4. Στις περιπτώσεις πληρωμής μη νόμιμων δαπανών καταλογίζεται: α..... β. στους λαβόντες, εφόσον υπέχουν ευθύνη για τη μη τήρηση των ανωτέρω διαδικασιών. Στους λαβόντες καταλογίζεται και σε κάθε περίπτωση αχρεώστητης πληρωμής.»

Οι πλέον πρόσφατες σχετικές διατάξεις περί αχρεωστήτως λαβόντων περιέχονται στο άρθρο 148 του ν. 4820/2021: «Μη νόμιμες δαπάνες που πληρώθηκαν με οποιονδήποτε τίτλο πληρωμής καταλογίζονται στον λαβόντα: (α) εφόσον έχει συντελέσει υπαίτια στη μη νόμιμη πληρωμή, και (β) ανεξάρτητα από υπαιτιότητα αυτού σε κάθε περίπτωση αχρεώστητης πληρωμής.»

Εκ των τελευταία αναφερόμενων διατάξεων, κατά ρητή πρόνοια ορίζεται ότι στις περιπτώσεις πληρωμής μη νομίμων δαπανών, η πληρωμή καταλογίζεται και στον λαβόντα, εφόσον αυτός υπέχει ευθύνη για τη μη τήρηση της διαδικασίας, ενώ σε περίπτωση αχρεώστητης πληρωμής «σε κάθε περίπτωση» λαβών ευθύνεται ανεξαρτήτως πταίσματος, ιδρυόμενης κατά την γραμματική ερμηνεία της ως άνω διάταξης καθολικής ευθύνης. Η εν λόγω καθολική ευθύνη κάμπτεται -κατά τη νομολογία του ΕλΣυν- στην ειδική περίπτωση καταβολής αχρεώστητα αποδοχών, η είσπραξη των οποίων πραγματοποιήθηκε καλόπιστα (χωρίς, το πρόσωπο αυτό να έχει συντελέσει με οποιαδήποτε πράξη ή παράληψη του στην αχρεώστητη καταβολή από τη Διοίκηση)¹³², δημιουργούμενης δικαιολογημένης πεποίθησης στον λαβόντα -

¹³¹ Το πρώτο εδάφιο παρ. 2 αντικαταστάθηκε ως άνω με το άρθρ. 10 παρ.39 ν.4337/2015.

¹³² Μπάρμπας, ό.π., σελ. 153.

και εφ' όσον έχει παρέλθει μακρός χρόνος από την καταβολή των ποσών αυτών-, ότι ήταν όντως δικαιούχος των εν λόγω αποδοχών, η δε επιστροφή τους θα θέσει υπό διακινδύνευση τη διαβίωση του λαβόντος. Το βάρος απόδειξης των ως άνω φέρει ο λαβών. Σχετικά, κατά την πρόσφατη νομολογία του ΕλΣυν ΟΛ 747/2017¹³³ (όμοια 287/2017), κρίθηκε καταλογισμός -υπέρ του Ειδικού Λογαριασμού Κονδυλίων Έρευνας του Οικονομικού Πανεπιστημίου- πρώην μέλους ΔΕΠ πλήρους απασχόλησης, με το ποσό που εισέπραξε αχρεωστήτως λόγω της συμμετοχής του σε ερευνητικά προγράμματα, χρηματοδοτούμενα από τον ως άνω Λογαριασμό (δοθέντος ότι η μηνιαία αμοιβή του από το πρόγραμμα υπερέβαινε το σύνολο των μηνιαίων αποδοχών του από την οργανική του θέση). Κρίθηκε μεταξύ άλλων ότι, οι όροι για την εφαρμογή της αρχής της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης όσον αφορά τη λήψη αχρεωστήτως αποδοχών, ήτοι η στοιχειοθέτηση της εύλογης πεποίθησης στο λαβόντα, απαιτεί θετική ενέργεια της Διοίκησης και όχι παράληψη ενέργειας αυτής, ενώ η στοιχειοθέτηση της καλής πίστης του εισπράττοντος μέρους του, απαιτεί έστω και παράληψη της διοίκησης να αναζητήσει τα εν λόγω εισπραχθέντα ποσά, σε συνδυασμό με το γεγονός ότι ο εισπράττων δεν έχει συντελέσει με οποιαδήποτε πράξη ή παράληψη του στην αχρεώστητη καταβολή από τη Διοίκηση.

Επανερχόμενοι σε νομολογιακές περιπτώσεις αναζήτησης αχρεώστητων ποσών, σημειώνονται οι ακόλουθες Αποφάσεις του ΕλΣυν: 632/2018 (Τμ. Ι), που αφορά καταλογισμό σε μηχανικό του δημοσίου ποσού που έλαβε αχρεωστήτως, ήτοι μετά από τη λύση της υπαλληλικής του σχέσης, ως ειδικό επίδομα 3% του άρθρου 21 παρ.2 του ν. 3212/2003 και 232/2019 της Ολομέλειας που αφορά αχρεώστητη καταβολή, στο πλαίσιο εφαρμογής του διαρθρωτικού Κανονισμού 2792/1999, για ίδρυση μονάδας οστρακοκαλλιέργειας.

5.8 Διάκριση αστικής ευθύνης υπαλλήλου από την ευθύνη δημοσίου υπολόγου και συνευθυνόμενων

Συνοπτικά (Λιγωμένου, 2012), κάθε υπάλληλος εν ευρεία εννοία, όταν παραβαίνει κάποιο από τα γενικά ή ειδικά καθήκοντά του, όπως αυτά οριοθετούνται από τις κείμενες διατάξεις, υπέχει τριπλή ευθύνη, ήτοι πειθαρχική (διοικητική), ποινική, αστική. Η αστική ευθύνη υποδηλώνει εν προκειμένω την υποχρέωση των υπαλλήλων να αποκαταστήσουν σε χρήμα τη βλάβη που προξένησαν με πράξη τους ή παράλειψή τους κατά την άσκηση των υπηρεσιακών τους καθηκόντων έναντι του Δημοσίου, είτε ευθέως, είτε εμμέσως εξαιτίας της καταβολής από το Δημόσιο αποζημιώσεως σε τρίτους, κατ' εφαρμογή των άρθρων 105 και 106 ΕισΝΑΚ. Η δεύτερη περίπτωση, είναι γνωστή και ως αναγωγή του Δημοσίου κατά του υπαίτιου υπαλλήλου, εφόσον το κράτος αποζημιώνει τους τρίτους και στη συνέχεια στρέφεται κατά των υπαίτιων υπαλλήλων του, οι οποίοι δωσιδικούν στο Ελεγκτικό Συνέδριο. Για την ιστορική

¹³³ Ειδικοί Λογαριασμοί Κονδυλίων Έρευνας – Καταλογισμός μέλους ΔΕΠ, Θεωρία και Πράξη Διοικητικού Δικαίου, 11/2018, σελ. 1045-1054.

αναδρομή της εξέλιξης των αντιλήψεων περί της αστικής ευθύνης, παραπέμπουμε στο αντίστοιχο κεφάλαιο του άρθρου της αυτής συγγραφής.

Αναλύοντας περαιτέρω το ζήτημα, κατά Παυλόπουλο (2018)¹³⁴, η αστική ευθύνη του δημοσίου υπαλλήλου έναντι του Δημοσίου, κατ' άρθρο 38 του Υ.Κ., διακρίνεται:

- ✓ Στην άμεση (άρθρ. 38 §1 εδ. α') κατά την οποία ο υπάλληλος προκαλεί ευθέως ζημία στο Δημόσιο και όχι σε τρίτο πρόσωπο, για τη θεμελίωση της οποίας προϋποτίθεται πράξη (νομική ή υλική) ή παράλειψη του υπαλλήλου, η οποία προξένησε θετική ζημία στην περιουσία του δημοσίου, η πράξη ή παράλειψη πρέπει να συνιστά παράβαση υπηρεσιακών υποχρεώσεων του υπαλλήλου και να εκδηλώνεται κατά την εκτέλεση των καθηκόντων του και υποκειμενικά, η πράξη ή παράλειψη να επικαλύπτεται από δόλο ή βαρεία αμέλεια. Η ευθύνη αυτή, αφορά τις περιπτώσεις πρόκλησης θετικής ζημίας (μείωση της υπάρχουσας περιουσίας του ζημιωθέντος, με τη μορφή μείωσης του ενεργητικού ή αύξησης του παθητικού) και όχι αποθετικής ζημίας ή άλλως διαφυγόντος κέρδους (αποτροπή της αύξησης της περιουσίας), σύμφωνα με την προϊσχύουσα διάταξη του άρθρ. 68 του ν 4129/2013: «Κάθε δημόσιος υπάλληλος, ανεξάρτητα από την κατά το άρθρ. 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», περίπτωση η οποία δεν είναι πάντα ευδιάκριτη από την περίπτωση ελλείμματος δημοσίου υπολόγου, ιδιαίτερα δε με την περίπτωση συνευθυνόμενου προσώπου σε έλλειμμα δημόσιας διαχείρισης.
- ✓ Στην έμμεση (άρθρ. 38 §1 εδ. β'), η ζημία προκαλείται από τον υπάλληλο σε κάποιον τρίτον, ο οποίος ακολούθως ενάγει το Δημόσιο για την καταβολή αποζημίωσης με βάση τις διατάξεις περί της αστικής ευθύνης του Δημοσίου. Η εν λόγω ευθύνη (έμμεση), έχει ως προαπαίτηση την καταβολή της αποζημίωσης από το Δημόσιο σε τρίτο πρόσωπο, περίπτωση η οποία δεν προσομοιάζει με περίπτωση ελλείμματος δημοσίου υπολόγου, συνεπώς παραλείπεται περαιτέρω αναφορά σ' αυτή¹³⁵.

Κατά Μαραγκού (2012), όσον αφορά τη διάκριση της αστικής ευθύνης από αυτή του δημοσίου υπολόγου:

- ✓ Η αστική ευθύνη του υπαλλήλου έναντι του κράτους κινείται εννοιολογικά στο χώρο της γενικής θεωρίας για την αστική ευθύνη και τους παραγωγικούς της λόγους, ανακύπτει πρωτογενώς από το ζημιολογικό αποτέλεσμα ορισμένης

¹³⁴ Στο «Υπαλληλικός Κώδικας, Ερμηνεία κατ' άρθρο», επιμέλεια Σ. Κτιστάκη, Β. Κονδύλης, Ε.Τζιράκη, Νομική Βιβλιοθήκη, 2018.

¹³⁵ Λιγωμένου, 2012: Οι ως άνω υπάλληλοι αυτοί δεν ευθύνονται προσωπικά έναντι των τρίτων, ευθύνονται όμως έναντι του Δημοσίου εφόσον αυτό καταβάλει ορισμένο χρηματικό ποσό στους τρίτους, ως αποζημίωση για τη ζημία που προκλήθηκε σ' αυτούς από το υπαίτιο δημόσιο όργανο, βάσει νομίμων τίτλων, μεταξύ των οποίων περιλαμβάνεται και η αναγνώριση της σχετικής αξίωσης είτε κατόπιν τελεσίδικης δικαστικής απόφασης, είτε βάσει πρακτικού του Νομικού Συμβουλίου του Κράτους που έχει εγκριθεί από τον Υπουργό Οικονομικών.

παράνομης συμπεριφοράς του, κατά κανόνα αντίθετης με το υπηρεσιακό του καθήκον, ενώ,

- ✓ η ειδική ευθύνη του υπολόγου συνιστά ευθύνη προς εκπλήρωση υφιστάμενης υποχρέωσής του προς απόδοση.

Ο ορισμός της ως άνω ζημίας, παρέχεται στο άρθρ. 98 §1 εδ. ζ του Συντάγματος.

Όσον αφορά τη διάκριση μεταξύ:

- της αδικοπρακτικού χαρακτήρα, αλλά δημοσίου δικαίου ευθύνη του υπαλλήλου από την παραβίαση του υπαλληλικού καθήκοντος¹³⁶ και
- της προεκτεθείσας στα προηγούμενα ευθύνης δημοσίου υπολόγου,

αυτή συνιστά το λόγο αναγνώρισης αρμοδίου ελεγκτικού οργάνου ως δικαστικής αρχής, ήτοι δημοσιονομικού δικαστηρίου, που στην ελληνική έννομη τάξη είναι το Ελεγκτικό Συνέδριο¹³⁷.

Δεδομένου του ότι, ο υπαίτιος υπάλληλος δεν καλείται στη δίκη που διεξάγεται ανάμεσα στο Δημόσιο και στον τρίτο, δικαιούται αυτός, όταν το Δημόσιο με αναγωγή του αξιώνει τα ποσά που υποχρεώθηκε να καταβάλει στον ζημιωθέντα τρίτο, να αμφισβητήσει κατά τη δίκη ενώπιον του Ελεγκτικού Συνεδρίου, τόσο το ζήτημα της υπαιτιότητάς του, όσο και την παρανομία και το μέγεθος της ζημίας¹³⁸.

Παρέχονται οι σχετικές διατάξεις του ν.3528/2007 (Α' 26) «Κύρωση του Κώδικα Κατάστασης Δημοσίων Πολιτικών Διοικητικών Υπαλλήλων».

Άρθρο 38 (Αστική ευθύνη)

«Αστική ευθύνη

1. Ο υπάλληλος ευθύνεται έναντι του Δημοσίου για κάθε ζημιά την οποία προξένησε σε αυτό από δόλο ή βαρεία αμέλεια κατά την εκτέλεση των καθηκόντων του. Ο υπάλληλος ευθύνεται επίσης για την αποζημίωση την οποία κατέβαλε το Δημόσιο σε τρίτους για παράνομες πράξεις ή παραλείψεις του κατά την εκτέλεση των καθηκόντων του, εφόσον οφείλονται σε δόλο ή βαρεία αμέλεια. Ο υπάλληλος δεν ευθύνεται έναντι των τρίτων για τις ανωτέρω πράξεις ή παραλείψεις του.

2. Σε περίπτωση δόλου του υπαλλήλου, αυτός παραπέμπεται υποχρεωτικώς στο Ελεγκτικό Συνέδριο. Σε περίπτωση βαρείας αμέλειας, αν ο υπάλληλος παραπεμφθεί, το Ελεγκτικό Συνέδριο, εκτιμώντας τις ειδικές περιστάσεις, μπορεί να καταλογίσει σε αυτόν μέρος μόνο της ζημιάς που επήλθε στο Δημόσιο ή της αποζημίωσης που το τελευταίο υποχρεώθηκε να καταβάλει.

3. Αν περισσότεροι υπάλληλοι προξένησαν από κοινού ζημιά στο Δημόσιο, ευθύνονται εις ολόκληρον κατά τις διατάξεις του Αστικού Δικαίου.

4. Η αξίωση του Δημοσίου κατά υπαλλήλων του για αποζημίωση στις περιπτώσεις της παρ. 1 παραγράφεται σε πέντε (5) έτη. Στην περίπτωση του πρώτου εδαφίου της παρ. 1, η πενταετία αρχίζει αφότου το Αρμόδιο όργανο για την υποβολή της αίτησης καταλογισμού έλαβε γνώση της ζημιάς και του λόγου αυτής, και στην περίπτωση του δεύτερου εδαφίου, αφότου το Δημόσιο κατέβαλε την αποζημίωση.

5. Η αστική ευθύνη των δημοσίων υπολόγων και των διατακτών διέπεται από τις ειδικές γι' αυτούς διατάξεις.

¹³⁶ Μαραγκού, 2012.

¹³⁷ Μηλιώνης, 2020, σελ. 266.

¹³⁸ Λιγωμένου, 2012.

6. *Ειδικές διατάξεις για την προσωπική αστική ευθύνη των δημοσίων υπαλλήλων έναντι των τρίτων διατηρούνται σε ισχύ.»*

Τόσο στην περίπτωση άμεσης αστικής ευθύνης υπαλλήλου, όσο και στην περίπτωση της έμμεσης, σύμφωνα με την παρ. 3 του άρθρου 38, η αξίωση του δημοσίου κατά των υπαλλήλων του, υπόκειται σε πενταετή παραγραφή. Στην περίπτωση της άμεσης ευθύνης, η πενταετία αρχίζει αφότου το αρμόδιο όργανο για την υποβολή της αίτησης καταλογισμού έλαβε γνώση της ζημιάς και του λόγου αυτής, ενώ στην περίπτωση της έμμεσης ευθύνης, αφότου το Δημόσιο κατέβαλε την αποζημίωση. Αντίθετα, όπως αναφέρεται στο σχετικό κεφάλαιο της παραγραφής, ο αντίστοιχος χρόνος παραγραφής για το έλλειμμα δημοσίου υπολόγου, αναγόταν στην εικοσαετία. Η αίτηση καταλογισμού ασκείται από τον Γενικό Επίτροπο Επικρατείας του ΕΛΣυν (άρθρ. 119, 120 & 121 ν.4700/2020). Ως περιουσία νοείται το σύνολο των δικαιωμάτων του Δημοσίου, περιλαμβάνοντας και τις απαιτήσεις από συμβατικές ενοχές.¹³⁹

Κατά Λιγωμένου (2012):

- ✓ Η εκδίκαση των υποθέσεων που αφορούν στην αστική ευθύνη των δημοσίων πολιτικών ή στρατιωτικών κλπ. υπαλλήλων ανήκει στην αποκλειστική δικαιοδοσία του Ελεγκτικού Συνεδρίου, το οποίο δικάζει κατόπιν αιτήσεως του Γενικού Επιτρόπου της Επικρατείας για τον καταλογισμό των υπαιτιών με το ποσό της θετικής ζημιάς που υπέστη ή της αποζημιώσεως που κατέβαλε το Δημόσιο ή ΝΠΔΔ, είτε κατόπιν εντολής του οικείου υπουργού είτε οίκοθεν, εφόσον η ευθύνη προκύπτει από τα στοιχεία που υποβάλλονται στο Ελεγκτικό Συνέδριο.
- ✓ Ο υπάλληλος ευθύνεται για δόλο ή βαριά αμέλεια μόνο έναντι του Δημοσίου, όχι δε και για ζημία, άμεση ή έμμεση, προερχόμενη από ελαφρά αμέλεια αυτού. Το Κράτος όμως ευθύνεται και για την ελαφρά αμέλεια του υπαλλήλου του, έχει όμως δικαίωμα αναγωγής κατά του υπαλλήλου μόνο για το δόλο και τη βαριά αμέλεια αυτού.
- ✓ Ως προς την υπαιτιότητα, η ύπαρξη δόλου ή βαριάς αμέλειας, ως στοιχεία της αξίωσης του Δημοσίου για αποζημίωση έναντι του ζημιώσαντος υπαλλήλου ερευνάται και αυτεπαγγέλτως από το Δικαστήριο.
- ✓ Αναγκαία προϋπόθεση για τη θεμελίωση της αστικής ευθύνης του δημοσίου υπαλλήλου είναι η ύπαρξη αιτιώδους συνάφειας μεταξύ της δόλιας ή αμελούς συμπεριφοράς (πράξης ή παράλειψης) αυτού, και της επελθούσας ζημιάς.
- ✓ Ως καθήκοντα του υπαλλήλου νοούνται, όχι μόνο όσα επιβάλλονται από συγκεκριμένη διάταξη νόμου, αλλά και όσα προσιδιάζουν στη συγκεκριμένη υπηρεσία, ανταποκρίνονται στις ανάγκες και στην αποστολή που αυτός καλείται να εκπληρώσει, και απορρέουν από κανονισμούς εν γένει που ρυθμίζουν τη λειτουργία της υπηρεσίας. Η ζημιογόνος συμπεριφορά αυτού θεωρείται ότι έλαβε χώρα κατά την εκτέλεση των υπηρεσιακών του καθηκόντων και όταν

¹³⁹ Κοτζαμάνη, ό.π., σελ. 88.

αυτός ενεργεί κατ' εκμετάλλευση ή επ' ευκαιρία ή κατά κατάχρηση ή καθ' υπέρβαση των καθηκόντων που του έχουν ανατεθεί, αρκεί η ζημιολόγος πράξη ή παράλειψή του να τελεί σε εσωτερική συνάφεια με τα υπηρεσιακά του καθήκοντα.

Κατά Παυλόπουλο (ό.π.), ενδεικτικές περιπτώσεις αστικής ευθύνης υπαλλήλων που αναφέρονται είναι η ευθύνη στρατιωτικών, ευθύνη από την οδήγηση οχημάτων, ευθύνη λόγω παραβίασεως ασυμβιβάστου. Στο προαναφερθέν άρθρο της Λιγωμένου, αναλύεται διεξοδικά η αστική ευθύνη οδηγών αυτοκινήτων του Δημοσίου από πρόκληση ατυχήματος, από πρόωρη έξοδο από την υπηρεσία αξιωματικών των ενόπλων δυνάμεων (προ της συμπλήρωσεως χρόνου υπηρεσίας, ο οποίος θεωρείται ότι δύναται να αποσβέσει τη δαπάνη που κατέβαλε το Δημόσιο για την εκπαίδευση/μετεκπαίδευσή τους), καθώς και η αξίωση του δημοσίου (χρηματικές κυρώσεις), όταν διαπιστωθεί ότι δεν δύναται να δικαιολογηθούν περιουσιακά στοιχεία αποκτηθέντα από κρατικό λειτουργό.

Κατά τα ως άνω, και προς αποφυγή συγχύσεως μεταξύ της ευθύνης δημοσίου υπολόγου και συνευθυνόμενων, με την αντίστοιχη περίπτωση αστικής ευθύνης, σταχυολογώντας από τα Πρακτικά της 15^{ης} Μαρτίου 2016 της Ολομ της Γενικής Επιτροπείας της Επικρατείας στο ΕΛΣυν, γίνεται πέραν των άλλων ρητή διάκριση στο γεγονός ότι, στην απόδοση αστικής ευθύνης απαιτείται υπαίτια συμπεριφορά του υπαλλήλου, ενώ η απόδοση ευθύνης υπολόγου πραγματοποιείται κατά την αρχή της νόθου αντικειμενικής ευθύνης (η ευθύνη τεκμαίρεται):

«Ως εκ τούτων, ενόψει της διαφοροποίησης της προσωπικής ευθύνης που υπέχουν εκ των παρανόμων ενεργειών τους στο πλαίσιο της υπηρεσίας τους ο συνευθυνόμενος ελλειμματικής διαχείρισης και ο αστικώς ευθυνόμενος, αντιστοίχως, καθίσταται αναγκαία η εννοιολογική και σημασιολογική διάκριση τους με την αναζήτηση σχετικών προσδιοριστικών στοιχείων, η ειδοποιός διαφορά μεταξύ του συνευθυνόμενου και του αστικώς ευθυνόμενου είναι ο στοιχείο της ανάμειξης-στη διαχειριστική διαδικασία, που αποτελεί το χαρακτηριστικό γνώρισμα μόνο του πρώτου αποκλειστικώς. Πράγματι, ως αναφέρθηκε ανωτέρω στην οικεία θέση, ο συνευθυνόμενος εισέρχεται στη διαχείριση ως συνεπίκουρος του δημοσίου υπολόγου και, εκ της παρεμβατικής του συμπεριφοράς που αντίκειται στο υπηρεσιακό του καθήκον και αποτελεί αναγκαίο όρο του πραγματικού της επερχόμενης δυσμενούς οικονομικής συνέπειας, δημιουργεί ή επαυξάνει το έλλειμμα - στην ουσιαστική μορφή του οποίου οικονομικώς αντανακλάται ζημία - ο δε ποσοτικός προσδιορισμός του, συνέχεται απολύτως με τον έλεγχο του συντασσόμενου από τον δημόσια υπόλογο λογαριασμού και των συνοδευτικών αυτού νομίμων δικαιολογητικών. Συνεπεία τούτων, ο συνευθυνόμενος, υπέχοντας την ιδίαν μετά του υπολόγου δημοσιονομική ευθύνη, υπόκειται σε καταλογισμό που επιβάλλεται από τα αρμόδια ελεγκτικά όργανα. Σε αντίθεση, με το συνευθυνόμενο, ο αστικώς ευθυνόμενος ουδόλως συνδέεται με τη διαχειριστική διαδικασία, αλλά ενεργεί στο διαφορετικό πεδίο του δικαίου, της αποζημιώσεως. Όπως προεκτέθηκε στην οικεία σκέψη, η αστική ευθύνη του υπαλλήλου ανακύπτει πρωτογενώς από το ζημιολόγο αποτέλεσμα παράνομης συμπεριφοράς του, αντίθετης προς το υπηρεσιακό του καθήκον. Ειδικότερα, στην περίπτωση αυτή, κατ' εφαρμογή της

πρόσφορης αιτιότητας, υφίσταται άμεση και αποκλειστική σύνδεση της πράξεως του υπαλλήλου με τη ζημία, πράγμα που σημαίνει ότι δε μπορεί να νοηθεί ότι εκλείπει η πρώτη, χωρίς να συνεκλείπει και το συγκεκριμένο επιζήμιο αποτέλεσμα. Έτσι, η αποζημιωτική υποχρέωση του αστικώς ευθυνόμενου υπαλλήλου ανακύπτει πρωτογενώς, αμέσως και αποκλειστικώς εκ της ζημιογόνου πράξης του, που δεν συνάπτεται με τη διαχειριστική διαδικασία, ως εκδηλουμένη εκτός του δημοσιολογιστικού πεδίου αυτής, ενώ ο προσδιορισμός και υπολογισμός της προσγενομένης σε βάρος του Δημοσίου περιουσιακής ζημίας γίνεται με βάση τη θεωρία της διαφοράς (δια της συγκρίσεως μεταξύ της μετά το ζημιογόνο γεγονός περιουσιακής καταστάσεως και εκείνης που θα υπήρχε χωρίς το ζημιογόνο γεγονός), χωρίς αναφορά ή παραπομπή σε λογαριασμό υπολόγου δημοσίας διαχειρίσεως, ως ατελέσφορης. Τέλος, δεδομένης της ύπαρξης διαφορετικών όρων άσκησης κάθε αξίωσης από τις ανωτέρω, θα πρέπει να, γίνει δεκτό ότι σε περίπτωση αμφιβολίας ως προς τις προϋποθέσεις εφαρμογής τους, τυγχάνει εφαρμογής η αποτελεσματικότερη :εξ αυτών, ήτοι η δημοσιονομική ευθύνη (συνευθυνόμενου), ως εξυπηρετούσα κατά τρόπο πληρέστερο τα συμφέροντα του Δημοσίου.»

Είναι κατάδηλη η ευρύτητα με την οποία αντιμετωπίζεται η έννοια του ελλείμματος σε δημόσια διαχείριση, έναντι της απόδοσης αστικής ευθύνης. Κριτήριο καθίσταται η παρεμβατική συμπεριφορά (που αντίκειται στο υπηρεσιακό καθήκον) συμπραττόντων προσώπων σε διοικητική διαδικασία, η οποία εν τέλει συνδέεται με εκταμίευση δημοσίου χρήματος. Εάν η εν λόγω συμπεριφορά συμβάλλει στη δημιουργία του ελλείμματος, τα εν λόγω συμπράττοντα όργανα καθίστανται υποκείμενα σε καταλογισμό. Τονίζουμε εκ νέου εκ των ανωτέρω πρακτικών της Γενικής Επιτροπείας:

«...σε περίπτωση αμφιβολίας ως προς τις προϋποθέσεις εφαρμογής τους, τυγχάνει εφαρμογής η αποτελεσματικότερη εξ αυτών, ήτοι η δημοσιονομική ευθύνη (συνευθυνόμενου), ως εξυπηρετούσα κατά τρόπο πληρέστερο τα συμφέροντα του Δημοσίου.»

Περαιτέρω, το αναφερόμενο στο υποκεφάλαιο «Κατασταλτικός έλεγχος δημόσιων λογαριασμών - Διαπίστωση ελλειμμάτων δημόσιας διαχείρισης έγγραφο» με αρ. πρωτ ΓΕΕ 287/156-2017 έγγραφο της Γενικής Επιτροπείας του Ελεγκτικού Συνεδρίου, σε απάντηση ερωτήματός μας μετά από αποστολή πορισματικής έκθεσης οικονομικού επιθεωρητή του Αυτοτελούς Α΄ Τμήματος Ελέγχου Ποινικών Αδικημάτων και Πειθαρχικών Παραπτωμάτων, στην οποία διαπιστώθηκε παραγραφή του δικαιώματος του Δημοσίου για βεβαίωση φόρου, ανέφερε μεταξύ άλλων τα ακόλουθα:

«...Ως εκ τούτου, δεν ανακύπτει ζήτημα αστικής ευθύνης (68 ν. 4129/2013 και 167 παρ. 1 του π.δ/τος 16/1989) των φερόμενων ως υπαίτιων υπαλλήλων, αλλά γεννάται η ειδική αυξημένη, τόσο από πλευράς χρόνου παραγραφής, όσο και από πλευράς μορφής και βαθμού υπαιτιότητας, δημοσιονομική ευθύνη τους για την αποκατάσταση του διαπιστωθέντος ελλείμματος, το οποίο ισούται με το κατά τα ανωτέρω ύψος των συνολικώς διαφυγόντων φόρων και προστίμων.»

Συνεπώς, η εν λόγω περίπτωση, που απαντάται συχνά σε υπηρεσίες αρμόδιες για βεβαίωση φόρων, τελών, προστίμων κ.λπ., δεν αντιμετωπίζεται ως αστική ευθύνη, αλλά ως έλλειμμα δημοσίου υπολόγου.

5.9 Παράνομη επιστροφή φόρου: Έλλειμμα δημοσίου υπολόγου και όχι αστική ευθύνη

Το ζήτημα του χαρακτηρισμού των παράνομων επιστροφών φόρου, και ιδιαίτερα της παράνομης επιστροφής ΦΠΑ, ως αστικής ευθύνης ή ως ελλείμματος δημοσίου υπολόγου, αποτέλεσε αμφιλεγόμενο σημείο για σειρά ετών. Ο Γενικός Επίτροπος Επικρατείας στο Ελεγκτικό Συνέδριο απέστειλε το με αρ. πρωτ. ΓΕΕ 755/2009/26.01.2010 έγγραφο προς την Γενική Διεύθυνση Οικονομικής Επιθεώρησης, ζητώντας καταλογοισμό εμπλεκομένων υπαλλήλων στις παράνομες επιστροφές ΦΠΑ ως συνευθυνόμενων προσώπων στη δημιουργία ελλείμματος δημοσίου υπολόγου, αναφέροντας μεταξύ άλλων:

«Σε κάθε περίπτωση που υπάρχει διαχείριση λογαριασμών και εντεύθεν δημιουργείται από τον διαχειριστή ελλειμματικός -λογαριασμός, ως εν προκειμένω, είναι αδιανόητον να ζητείται η εφαρμογή του άρθρου 46 του π.δ. 774/80 που δεν εφαρμόζεται οσάκις υπάρχει ελλειμματική διαχείριση λογαριασμού αλλά μόνο στις περιπτώσεις που υφίσταται θετική ζημία από μέρους των υπαλλήλων (στρατιωτικών και πολιτικών) του Δημοσίου, (Ο.Τ.Α., Ν.Π.Δ.Δ., κλπ) που δεν έχουν καμιά σχέση με διαχείριση του δημοσίου χρήματος και δεν φέρουν την ιδιότητα του υπολόγου.

Η υπό εξέταση περίπτωση αφορά ελλειμματική διαχείριση συγκεκριμένου λογαριασμού του Δημοσίου ήτοι του λογαριασμού περί Φ.Π.Α. ο οποίος αναφέρεται τόσο στα έσοδα που εισέρχονται σ' αυτόν από τις εισπράξεις από διάφορες επιχειρήσεις και φορείς των ποσών Φ.Π.Α., μέρος των οποίων ανήκουν και στην Ευρωπαϊκή Ένωση, αλλά και στα έξοδα αυτού του λογαριασμού που αφορούν π.χ. επιστροφές στους δικαιούχους ποσών Φ.Π.Α. όπως συμβαίνει στην υπό κρίση περίπτωση. Οσάκις λοιπόν οι διαχειριστές - υπόλογοι του λογαριασμού Φ.Π.Α. διενεργούν παράνομες εκταμιεύσεις χρημάτων από τον λογαριασμό Φ.Π.Α., γιατί δεν ήλεγξαν με κάθε οφειλόμενη προσοχή και επιμέλεια αν οι επιχειρήσεις που αιτούνται επιστροφή ποσών Φ.Π.Α. από τον εν λόγω λογαριασμό είναι υπαρκτές ή ανύπαρκτες (επιχειρήσεις μαϊμούδες) και προβαίνουν στην εκταμίευση χρημάτων για επιστροφή Φ.Π.Α. σε ανύπαρκτες επιχειρήσεις και έτσι δημιουργείται έλλειμμα στον εν λόγω λογαριασμό δεν θα εφαρμοστούν οι διατάξεις του άρθρου 46 του π.δ. 774/80¹⁴⁰ αλλά οι διατάξεις των άρθρων 22 επ. του π.δ. 774/80,¹⁴¹ οι διατάξεις του ν.δ. 1246/42 και οι διατάξεις των άρθρων 54 επ. του ν. 2362/95 περί δημοσίου λογιστικού σε συνδυασμό με το άρθρο 98 του Συντάγματος.

Η διαφοροποίηση των δύο συστημάτων διατάξεων, δημοσιονομικών και αποζημιωτικών, αντιμετώπισης της υπό κρίση υπόθεσης είναι τεράστια.

Πρώτον διότι, όπως γνωρίζετε, η παραγραφή των αποζημιωτικών αξιώσεων του Δημοσίου κατ' άρθρον 46 π.δ. 774/80 είναι διετής από της τέλεσης της ζημιωτικής θετικής πράξης, ενώ η παραγραφή των δημοσιονομικών αξιώσεων του Δημοσίου από

¹⁴⁰ Σημειώνουμε: διατάξεις περί αστικής ευθύνης υπαλλήλων.

¹⁴¹ Σημειώνουμε: διατάξεις περί δημοσίων υπολόγων.

ελλειμματική διαχείριση λογαριασμών του Δημοσίου, εφόσον έχουν ελεγχθεί οι εν λόγω λογαριασμοί είναι δεκαετής και εφόσον δεν έχουν ελεγχθεί εικοσαετής από της δημιουργίας του ελλείμματος, σε περίπτωση δε που δεν είναι δυνατόν να προσδιορισθεί ο χρόνος της δημιουργίας του ελλείμματος από το χρόνο ανακάλυψης αυτού.

Δεύτερον διότι, η ευθύνη του διαχειριστή - υπολόγου του δημιουργεί ελλειμματική διαχείριση είναι αυξημένη έναντι του απλού υπαλλήλου του Δημοσίου που προκαλεί ζημία στο Δημόσιο κατά την άσκηση των καθηκόντων του, καθόσον ο τελευταίος ευθύνεται μόνο για δόλο και βαρεία αμέλεια (άρθρ. 38 ν. 2683/1999 και ν. 3528/2007) ενώ ο διαχειριστής - υπόλογος του Δημοσίου ευθύνεται για δόλο, βαρεία αμέλεια, αλλά και για ελαφρά αμέλεια (άρθρ. 54 επ. ν.2362/1995).

Στην προκειμένη περίπτωση δεν πρόκειται περί της κατά το άρθρο 46 του π.δ. 774/1980 θετικής ζημίας του Δημοσίου αλλά περί μη υγιούς διαχείρισης του λογαριασμού ΦΠΑ, από τον οποίο εκταμιεύθηκαν παρανόμως, τελικώς οκτώ εκατομμύρια οκτακόσια τριάντα ένα χιλιάδες εννιακόσια έξι ευρώ και έξι λεπτά (8.831.906,06 €) τα οποία καταβλήθηκαν αχρεωστήτως, δι' απάτης, στις ανωτέρω επιχειρήσεις. Συνεπώς, εφόσον πρόκειται για έλεγχο λογαριασμών ΦΠΑ, θα πρέπει να λάβουν χώρα οι νόμιμες ενέργειες από την Υπηρεσία σας, που πιο κάτω αναφέρουμε, προκειμένου να εφαρμοσθούν οι δημοσιολογιστικές διατάξεις του ν.δ. 1264/1942 σε συνδ. με αυτές των άρθρων 54 επ. του ν. 2362/1995, περί δημοσίου λογιστικού και άρθρ. 98-του ισχύοντος Συν/τος που προβλέπουν:

Όπως οι αρμόδιοι Οικονομικοί Επιθεωρητές (που θα οριστούν το συντομότερο από τη Δ/ση Οικονομικής Επιθεώρησης Θεσσαλονίκης) καλέσουν α) τους διαχειριστές - υπολόγους του λογαριασμού Φ.Π.Α. καθώς και τους προϊσταμένους αυτών που δεν εφάρμοσαν τις ισχύουσες δημοσιονομικές διατάξεις και μάλιστα δεν άσκησαν τη δέουσα εποπτεία και επίβλεψη, ως όφειλαν, προς τους υφισταμένους τους διαχειριστές - υπολόγους του εν λόγω λογαριασμού Φ.Π.Α. ώστε καταβάλλοντες πάσα οφειλομένη, ως εκ του λειτουργήματος τους προσοχής και επιμέλειας ν' αντιληφθούν πάντες έγκαιρα, ότι οι αιτούντες επιστροφή Φ.Π.Α. από τις Δ.Ο.Υ. που μας αναφέρεται με το αριθ. πρωτ. έγγραφο σας ψευδώς παρέστησαν εαυτούς ως δικαιούχους επιχειρήσεων που δικαιούνται επιστροφής Φ.Π.Α., ενώ τέτοιες επιχειρήσεις ήσαν ανύπαρκτες (μαϊμούδες) και κατ' αυτόν τον δόλιο τρόπο επέτυχαν την εκταμίευση από της άνω Δ.Ο.Υ. το συνολικό ποσό των 8.831.906,06 € το οποίον αυτοί έλαβαν αχρεωστήτως, χωρίς νόμιμο λόγο και οικειοποιήθηκαν παρανόμως, όπως εντός 48 ωρών (άρθρ. 56 ν. 2362/1995) επιστρέψουν τα παρανόμως εκταμιευθέντα άνω ποσά (αντίστοιχα ανά Δ.Ο.Υ.) και β) τους αχρεωστήτως και απατηλώς εισπράξαντας τα άνω ποσά ωσαύτως, όπως εντός 48 ωρών επιστρέψουν αυτά στις Δ.Ο.Υ. Θεσσαλονίκης, από τις οποίες τα εισέπραξαν ως επιστροφή Φ.Π.Α., σύμφωνα με τα ανά Δ.Ο.Υ. αναφερόμενα στο άνω έγγραφο σας αντίστοιχα ποσά. Σε περίπτωση μη συμμόρφωσης των ανωτέρω να επιστρέψουν τα εν λόγω ποσά εντός 48 ωρών από της σχετικής πρόσκλησης σας, αφού τους καλέσετε εγγράφως σε απολογία (άρθρ. 20 Συν/τος) να προβείτε στο κατά τις άνω διατάξεις καταλογισμό αυτών. Αναμένομεν πληροφόρηση μας για τις άνω ενέργειες σας το δυνατόν γρηγορότερο.»

Εκ του ως άνω εγγράφου του κ. Γενικού Επιτρόπου επισημαίνουμε δύο εδάφια:

- ✓ Ότι το έλλειμμα δημοσίου υπολόγου «...αφορά ελλειμματική διαχείριση συγκεκριμένου λογαριασμού του Δημοσίου ήτοι του λογαριασμού περί Φ.Π.Α. ο

οποίος αναφέρεται τόσο στα έσοδα που εισέρχονται σ' αυτόν από τις εισπράξεις από διάφορες επιχειρήσεις και φορείς των ποσών Φ.Π.Α.,...».

- ✓ Ότι όσον αφορά τον χρόνο παραγραφής ελλείμματος δημοσίου υπολόγου Δημοσίου,
 - «εφόσον έχουν ελεγχθεί οι εν λόγω λογαριασμοί είναι δεκαετής» ήτοι συνδέεται -η όμοια με την ισχύουσα σήμερα διάταξη του ν. 4270/2014-προϊσχύουσα διάταξη του τελευταίου εδαφίου της παρ. 3 του άρθρου 56 ν. 2362/1995: «Σε κάθε περίπτωση καταλογίζεται επίσης από το Ελεγκτικό Συνέδριο το αργότερο εντός δέκα (10) ετών από της υποβολής σε αυτό των δικαιολογητικών απόδοσης λογαριασμού της διαχείρισής τους.»
 - «και εφόσον δεν έχουν ελεγχθεί εικοσαετής από της δημιουργίας του ελλείμματος, σε περίπτωση δε που δεν είναι δυνατόν να προσδιορισθεί ο χρόνος της δημιουργίας του ελλείμματος από το χρόνο ανακάλυψης αυτού.», ήτοι αναφέρεται προφανώς στις γενικές διατάξεις του Αστικού Κώδικα

Η τώως Γενική Διεύθυνση Οικονομικής Επιθεώρησης απέστειλε ερώτημα στο Ν.Σ.Κ., για το αν οι υπ' όψιν επιστροφές συνιστούν αστική ευθύνη των υπαλλήλων που χειρίστηκαν τις υποθέσεις ή έλλειμμα δημοσίου υπολόγου. Εκδόθηκε η 146/2004 Γνωμοδότηση του Ν.Σ.Κ. (δεκτή από τον αρμόδιο υφυπουργό, σχετικό έγγραφο οικονομικής επιθεώρησης με αρ. πρωτ. 1083261/4829/ΔΕΥ-Β'/20.10.2004):

«4. Εις το εν αρχή ερώτημα δίδεται ότι, οι εις το ιστορικό υπάλληλοι Δ.Ο.Υ. συνετέλεσαν παρά τον νόμον κατά παράβασιν καθήκοντος, εκ βαρείας αμελείας κ.λπ. (ερ/μα Α παρ. στ) εις την έκδοσιν τίτλων εκπτώσεως (ΑΦΕΚ) ώστε να εκταμιευθούν ποσά, από τις Δ.Ο.Υ. εις μη δικαιούχους, με τις εντεύθεν αρνητικές συνέπειες δια το δημόσιον ταμείον.

4α. Συνεπώς, οι αυτοί υπέχουν ευθύνην αντίστοιχη-ανάλογη με την των δημοσίων υπολόγων, εφόσον δια την περίπτωση των προβλέπουν ειδικώς οι δ/ξεις του άρθρου 56 παρ. 4 α ν. 2362/95 «ελλείμματα-ευθύνη Δ.Υπολ.Καταλογοισμοί» και καταλογίζονται κατά νόμον κατά τις εις αυτό ρυθμίσεις των εν συνδυασμώ προς τις δ/ξεις των α. 22 παρ. 1, 2 και 33 του αυτού νόμου (και άρθρ. 121 και 161 του ΠΔ 16/1989) απάντησις θετική προσήκουσα εις τα δύο σκέλη του Α' ερωτήματος.

β. Κατά λογικήν ακολουθίαν και εφόσον εν προκειμένω έχουν εφαρμογήν οι ειδικές δ/ξεις περί Δημοσίων Υπολόγων και η εν αυταίς 20ετής παραγραφή, δεν τίθεται ζήτημα εφαρμογής των δ/ξεων του α. 38 παρ. 4 ν. 2683/90, απάντησις προσήκουσα εις το Β' ερώτημα.»¹⁴²

¹⁴² Παρ' όλη την αποδοχή της γνωμοδότησης ότι οι υπάλληλοι που συνετέλεσαν στις παράνομες επιστροφές Φ.Π.Α. υπέχουν ευθύνη δημοσίου υπολόγου, το θέμα δεν φαίνεται να έτυχε οριστικής διευθετήσεως, ήτοι το ζήτημα εστιάστηκε μεταγενέστερα στο βαθμό υπαιτιότητας των υπαλλήλων (δηλαδή δεν τέθηκε ζήτημα εφαρμογής της νόθου αντικειμενικής ευθύνης που απαιτείται για τους καταλογοισμούς δημοσίων υπολόγων) και η Γενική Διεύθυνση Οικονομικής Επιθεώρησης απέστειλε νέο έγγραφο προς το Ν.Σ.Κ. (το υπ' αρ. ΔΕΥ 1070450 ΕΞ 2013/19.04.2013 έγγραφο με θέμα: «Ερωτάται, εάν υπάλληλοι Δ.Ο.Υ., που ενεπλάκησαν σε διαδικασία παράνομης επιστροφής Φ.Π.Α. σε ιδιώτες, στους οποίους αποδίδονται ευθύνες για υπαίτιο συμπεριφορά, καταλογίζονται με τα ποσά με τα οποία ζημιώθηκε το Δημόσιο.»), το οποία απάντησε ο αείμνηστος Νομικός Σύμβουλος του Ν.Σ.Κ. Αναστάσιος Μπάνος με το αρ. πρωτ. 5404/08.07.2013 έγγραφο, και εκ του οποίου σταχυολογούμε:

«Β. Από το ως άνω σχετικό ερώτημα προκύπτει η υπηρεσία σας να υπολαμβάνει ότι η υπ' αριθμ. 146/2004 Γνωμοδότηση του Ν.Σ.Κ. (Β' Τμήμα), η οποία έχει γίνει δεκτή από τον Υπουργό Οικονομικών., έρχεται σε αντίθεση με το υπ' αριθμ. πρωτ. 641/03.06.2008 έγγραφο του ασκούντος καθήκοντα Αντεπιτρόπου Επικρατείας του Ελεγκτικού Συνεδρίου προς την 1^η Υπηρεσία Επιτρόπου του Ελεγκτικού Συνεδρίου, επί του ζητήματος της ευθύνης του υπολόγου και δη αν ο υπόλογος ευθύνεται για δόλο και βαρεία αμέλεια μόνον ή αν ο υπόλογος ευθύνεται και για ελαφρά αμέλεια.

Η ως άνω υπόθεση της υπηρεσίας σας είναι εσφαλμένη.

.....»

Από τα ανωτέρω, ερώτημα και απάντηση, προκύπτει ότι το Ν.Σ.Κ. έδωσε απάντηση, σε ερώτημα που υποβλήθηκε συνοδευμένο από δοθέν πραγματικό, σχετικώς με: α) την υποχρέωση καταλογισμού και β) με την παραγραφή του δικαιώματος για καταλογισμό και δεν επεξετάθη στο ζήτημα εάν ο καταλογισμός δεν διενεργείται όταν ο βαθμός υπαιτιότητας συνίσταται σε «ελαφρά αμέλεια».

Για ενημέρωση, της υπηρεσίας σας στο ζήτημα αυτό, η πάγια νομολογία του Ελεγκτικού Συνεδρίου, ταυτιζόμενη προς όσα αναφέρονται στο υπ' αριθμ. πρωτ. 641/03.06.2008 έγγραφο, του ασκούντος καθήκοντα Αντεπιτρόπου του Ελεγκτικού Συνεδρίου, έχει ως εξής:

Από τις διατάξεις των άρθρων 25 παρ. 2 και 27 παρ. 2 του Οργανισμού του Ελεγκτικού Συνεδρίου (π.δ. 774/1980) και 54 και 56 του Δημοσίου Λογιστικού (ν. 2362/1995), ερμηνευόμενες σε συμφωνία με τη διάταξη του άρθρου 98 παρ. 1γ του Συντάγματος, στην οποία εμπεριέχεται η έννοια του «δημοσίου υπολόγου» ως συνταγματική έννοια και συνακολούθως ο κοινός νομοθέτης στερείται της δυνατότητας να της προσδώσει διάφορο περιεχόμενο (Ολομ. Ελ. Συν. 439/2012, Πρακτικά Ολομ. Ελ. Συν. 6/2006 και 12/2010), συνάγεται ότι δημόσιος υπόλογος είναι όποιος διαχειρίζεται, έστω και χωρίς νόμιμη εξουσιοδότηση (de facto υπόλογος), χρήματα, αξίες ή υλικό που ανήκουν σε δημόσιο νομικό πρόσωπο, με την υποχρέωση της αυτούσιας ή καθ' υποκατάσταση επιστροφής τους ή της περαιτέρω διάθεσης τους για καθορισμένο δημόσιο σκοπό, καθώς και οποιοσδήποτε άλλος θεωρείται, ένεκα της φύσης των υπηρεσιακών του καθηκόντων, από ειδική διάταξη νόμου ως δημόσιος υπόλογος (Ολομ. Ελ. Συν. 1396, 1492/2000, 159/2003, 1244/1997 κ.ά.). Ο υπόλογος ευθύνεται για κάθε διαπιστούμενο στη διαχείριση του χρηματικό έλλειμμα, απαλλάσσεται δε μόνο εάν ο ίδιος επικαλεστεί και αποδείξει (νόθος αντικειμενική ευθύνη) ότι το έλλειμμα δημιουργήθηκε χωρίς να συντρέχει οποιασδήποτε μορφής υπαιτιότητα του (Ολομ. Ελ. Συν. 108/1977, 1187/1988, 1912/ 1992, 23/2004, 169/2005 κ.ά.). Για τον καταλογισμό, δηλαδή, του υπολόγου αρκεί η διαπίστωση ελλείμματος στη διαχείριση του και δεν απαιτείται, επιπροσθέτως, η επισήμανση δόλου ή αμελείας του (Ολομ. Ελ. Συν. 108/1977, 1187/1998, 1306/2001 κ.ά.). Σε βάρος του υπολόγου καταλογίζονται, πέραν του ποσού του ελλείμματος, και οι εκάστοτε οριζόμενες από τις διατάξεις περί είσπραξης δημοσίων εσόδων προσαυξήσεις από τις οποίες αυτός απαλλάσσεται μόνο αν αποδείξει ότι το διαπιστωθέν έλλειμμα δεν οφείλεται σε δόλο ή βαρεία αυτού αμέλεια. Έλλειψη χρημάτων, που συνιστά διαχειριστικό έλλειμμα, νοείται η επί έλαττον αδικαιολόγητη διαφορά μεταξύ της ποσότητας χρημάτων, που έπρεπε να υπάρχει, με βάση τα νόμιμα διαχειριστικά στοιχεία και εκείνης που πράγματι υπάρχει στη δημόσια διαχείριση, καθώς και κάθε πληρωμή («ανοίκειος» πληρωμή), για τη διενέργεια της οποίας δεν τηρήθηκε η νόμιμη διαδικασία ή που βασίζεται σε μη νόμιμο τίτλο, αφού και σε αυτή την περίπτωση με την παράνομη εκταμίευση του χρήματος δημιουργείται ουσιαστικά έλλειμμα χρημάτων. Μη νόμιμος δε, θεωρείται ο τίτλος, όχι μόνο όταν ελλείπουν τα εξωτερικά αυτού γνωρίσματα αλλά κι όταν ο τίτλος στηρίζεται σε παραστατικά που βεβαιώνουν γεγονότα διαφορετικά των πραγματικών (Ολομ. Ελ. Συν. 750/1991, 1913/1992, 1037/1995 κ.ά.). Περαιτέρω, το ν.δ/μα 1264/ 1942 «Περί τροποποιήσεως και συμπληρώσεως των διατάξεων περί Οικονομικής Επιθεωρήσεως» (ΦΕΚ 100 Α') - που κυρώθηκε και διατηρήθηκε σε ισχύ με την 312/1946 πράξη του Υπουργικού Συμβουλίου (ΦΕΚ 188 Α') ορίζει, στο άρθρο 12, ότι «1. ... οι Οικονομικοί Επιθεωρηταί ... εφ' όσον κατά την ενέργειαν επιθεωρήσεως οιασδήποτε δημοσίας ή μη διαχειρίσεως εκ των εν αρθρ. 1 παρ. 1 του παρόντος Νόμου διαλαμβανομένων διαπιστώσων την ύπαρξιν ελλείμματος προερχομένου εξ ελλείψεως χρημάτων ή υλικού ή αξιών εν γένει, προβαίνουν εις την έκδοσιν ητιολογημένης καταλογιστικής αποφάσεως κατά του υπολόγου και των τυχόν αλληλεγγύως μεθ' αυτού συνευθυνομένων, εάν η εξακριβωθείσα έλλειψις δεν ήθελεν αναπλήρωση εντός 24 ωρών ...».

Με τις ανωτέρω διατάξεις ως προς τον συνευθυνόμενο, ρυθμίζεται το ζήτημα της δημιουργίας ελλείμματος σε δημόσια διαχείριση, το οποίο αποτελεί προϊόν συντονισμένης δράσης περισσότερων προσώπων, ήτοι εκτός του υπολόγου συμμετείχαν καθοριστικά στη δημιουργία του ελλείμματος, ως συνεργάτες αυτού, και τρίτα πρόσωπα. Επομένως, συνευθυνόμενος, κατά την ανωτέρω διάταξη, είναι

Σχετικές με τον καταλογισμό παράνομων επιστροφών ΦΠΑ που συνιστούν έλλειμμα δημοσίου υπολόγου, οι αποφάσεις του Ελεγκτικού Συνεδρίου 877/2016, 1238/2014, 3283/2013, 2325/2012, 1763/2010, 193/2010 (Ολομέλεια), 6497/2015 (Τμ. IV), 422/2012 (Τμ. I)¹⁴³.

Κατά την Απόφαση 629/2015, όσον αφορά το έλλειμμα δημόσιας διαχείρισης από παράνομες επιστροφές ΦΠΑ:

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

.....»

Η ως άνω Γνωμοδότηση του αιμνήστου Αναστασίου Μπάνου, ως απαντώσα ευθέως σε ερωτήματα της Διοίκησης και κατά τον απόλυτο τόνο της («Η ως άνω υπόθεση της υπηρεσίας σας είναι εσφαλμένη.»), δύναται να αποτελέσει χρήσιμο εργαλείο στην απάντηση σχετικών ερωτημάτων που αφορούν παράνομες επιστροφές φόρων και τελών (ακόμη κατά την κρίση μας και παράνομων επιδοτήσεων) που επιτυγχάνονται με πλαστά και εικονικά παραστατικά, αποκλείοντας συνέχιση σχετικού «διαλόγου». Το ως άνω έγγραφο του Ν.Σ.Κ. διαβιβάστηκε με το ΔΕΥ 1116413 ΕΞ 2013/19.07.2013 έγγραφο της Δ/νσης Επιθεώρησης Υπηρεσιών της Γενικής Διεύθυνσης Οικονομικής Επιθεώρησης στους Προϊσταμένους των Διευθύνσεων Οικονομικών Επιθεωρήσεων προκειμένου να τεθεί υπόψη όλων των Οικονομικών Επιθεωρητών, προκειμένου να ενεργούν αναλόγως σε σχετικές περιπτώσεις, ίδια ευθύνη και χωρίς αναγκαία εντολή.

¹⁴³ Κατά την 1238/2014 Απόφαση της Ολομέλειας του Ελεγκτικού Συνεδρίου:

«V..... Ενόψει αυτών, σε περίπτωση που εκταμιεύονται από Δ.Ο.Υ. χρηματικά ποσά για επιστροφή Φ.Π.Α. λόγω ενδοκοινοτικών παραδόσεων αγαθών, αχρεώστητα και βάσει μη νόμιμων δικαιολογητικών, ήτοι χωρίς να έχουν πραγματοποιηθεί οι ενδοκοινοτικές συναλλαγές, δημιουργείται έλλειμμα στην οικεία διαχείριση και τα αντίστοιχα ποσά καταλογίζονται από τον αρμόδιο Οικονομικό Επιθεωρητή. Ο καταλογισμός διενεργείται σε βάρος του υπολόγου της διαχείρισης, καθώς και σε βάρος κάθε «συνευθυνομένου», δηλαδή κάθε υπεύθυνου για τη διαπίστωση της συνδρομής των προϋποθέσεων επιστροφής του φόρου υπαλλήλου, ο οποίος, κατά παράβαση των απορρευουσών από τα υπηρεσιακά του καθήκοντα υποχρεώσεων να προβεί στις αναγκαίες ελεγκτικές ενέργειες και διασταυρώσεις, συνετέλεσε με πράξεις ή παραλείψεις του αποφασιστικά στην έκδοση των πράξεων επιστροφής Φ.Π.Α. αχρεωστήτως και κατά συνέπεια και στη δημιουργία ελλείμματος (Ε.Σ. Ολ. 2443, 2444/2007, 2082/2007, 1034/2011 κ.ά.)....., υπεύθυνοι για τη διαπίστωση της συνδρομής των προϋποθέσεων επιστροφής του φόρου είναι, κατά περίπτωση, οι υπηρετούντες στο τμήμα Φ.Π.Α. ή το τμήμα εμμέσων και ειδικών φόρων της οικείας Δ.Ο.Υ. υπάλληλοι. Ενόψει αυτών, σε περίπτωση που εκταμιεύονται από Δ.Ο.Υ. χρηματικά ποσά για επιστροφή Φ.Π.Α. λόγω ενδοκοινοτικών παραδόσεων αγαθών, αχρεώστητα και βάσει μη νόμιμων δικαιολογητικών, ήτοι χωρίς να έχουν πραγματοποιηθεί οι ενδοκοινοτικές συναλλαγές, δημιουργείται έλλειμμα στην οικεία διαχείριση και τα αντίστοιχα ποσά καταλογίζονται από τον αρμόδιο Οικονομικό Επιθεωρητή. Ο καταλογισμός διενεργείται σε βάρος του υπολόγου της διαχείρισης, καθώς και σε βάρος κάθε «συνευθυνομένου», δηλαδή κάθε υπεύθυνου για τη διαπίστωση της συνδρομής των προϋποθέσεων επιστροφής του φόρου υπαλλήλου, ο οποίος, κατά παράβαση των απορρευουσών από τα υπηρεσιακά του καθήκοντα υποχρεώσεων να προβεί στις αναγκαίες ελεγκτικές ενέργειες και διασταυρώσεις, συνετέλεσε με πράξεις ή παραλείψεις του αποφασιστικά στην έκδοση των πράξεων επιστροφής Φ.Π.Α. αχρεωστήτως και κατά συνέπεια και στη δημιουργία ελλείμματος ...»

- Η επιστροφή Φ.Π.Α. στηρίζονταν σε εικονικά τιμολόγια, ήτοι τιμολόγια για ανύπαρκτη συναλλαγή, με συνέπεια ο Φ.Π.Α. που επεστράφη να μην έχει ποτέ καταβληθεί στο Δημόσιο.
- Επομένως, η εκταμίευση χρημάτων από το Ταμείο της Δ.Ο.Υ. δε ήταν νόμιμη, και για το λόγο αυτό συνιστά έλλειμμα στη διαχείρισή της.
- Ο καταλογιζόμενος Προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. αποδέχτηκε το ελλιπές και ανυπόγραφο σημείωμα ελέγχου, με το οποίο δεν αποδεικνύεται ότι έλαβε χώρα ουσιαστικός έλεγχος με τη διενέργεια των προσηκουσών ελεγκτικών επαληθεύσεων. Στο ελλιπές και παράτυπο αυτό σημείωμα ελέγχου, βασίσθηκε η επακολουθήσασα διαδικασία έκδοσης της απόφασης επιστροφής φόρου και της τελικής εκταμίευσης του αναλογούντος ποσού.
- Με τον τρόπο όμως αυτό, ο καταλογιζόμενος συνετέλεσε από βαρεία του αμέλεια στη δημιουργία του εν λόγω ελλείμματος κατά τέτοιο τρόπο, ώστε χωρίς τη δική του συμμετοχή δεν θα ήταν δυνατή η συγκεκριμένη εκταμίευση που κατέστησε τη διαχείριση της Δ.Ο.Υ. ελλειμματική, κατά τα ποσά που αντιστοιχούν στη μη νόμιμη εκταμίευση Φ.Π.Α.
- Εάν όμως ο καταλογιζόμενος κατέβαλε κατά την εκτέλεση των καθηκόντων του τη στοιχειώδη επιμέλεια του μέσου συνετού ανθρώπου και Προϊσταμένου Δ.Ο.Υ., θα μπορούσε να διαπιστώσει την ανωτέρω έλλειψη, και να αναπέμψει την υπόθεση στο Τμήμα Ελέγχου, προκειμένου αρμόδιος υπάλληλος να προβεί στη διενέργεια ουσιαστικού προσωρινού ελέγχου της εν λόγω επιχείρησης, με πραγματική εξέταση των βιβλίων και στοιχείων της, καθώς και των δικαιολογητικών που υπέβαλε με την αίτηση επιστροφής φόρου. Από τον έλεγχο δε αυτό, θα είχε διαπιστωθεί η εικονικότητα των συναλλαγών της αιτούσας την επιστροφή του Φ.Π.Α. επιχείρησης και, συνακόλουθα, θα είχε αποτραπεί η παράνομη επιστροφή Φ.Π.Α.
- Κατά τα ως άνω, ο καταλογιζόμενος φέρει την ευθύνη του «αλληλεγγύως μετά του υπολόγου συνευθυνόμενου» για την αναπλήρωση του ως άνω προκληθέντος στη διαχείριση της Δ.Ο.Υ. ελλείμματος.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 6: Έννοια της καταλογιστικής απόφασης (πράξης)

6.1 Αρχική προσέγγιση

Στα υποκεφάλαια «Κατασταλτικός έλεγχος δημόσιων λογαριασμών - Διαπίστωση ελλειμμάτων δημόσιας διαχείρισης», «Δημόσιος Υπόλογος – Έννοια ασυμβίβαστη με αυτή του Διατάκτη» και «Συνευθυνόμενα και λοιπά πρόσωπα στο έλλειμμα δημοσίου υπολόγου» του Κεφαλαίου 5: «Ορισμοί και διακρίσεις», πραγματοποιήθηκε εκτενής αναφορά για το εύρος της ευθύνης του δημοσίου υπολόγου και συνευθυνόμενων (δημοσιονομική-δημοσιολογιστική ευθύνη). Συνήθως, σε συνέχεια κατασταλτικών ελέγχων λογαριασμών υπολόγων, αν διαπιστωθεί σχετικό έλλειμμα, διατυπώνεται

από το ελέγχον όργανο κρίση περί της αντικειμενικής προσωπικής συμπεριφοράς των υπολόγων, ήτοι παραβατική δημοσιολογιστική συμπεριφορά υπολόγου και/ή συνευθυνόμενων. Το έλλειμμα αποδίδεται στην εν ευρεία εννοία διαχειριστική συμπεριφορά των ως άνω προσώπων (περιλαμβάνουσα την επιμελή φύλαξη του προς διαχείριση χρηματικού αποθέματος, αξιών ή υλικού), και στη συνέχεια εκκινεί η καταλογιστική διαδικασία. Έχει ήδη αναφερθεί ότι, ο έλεγχος της δημοσιονομικής-δημοσιολογιστικής ευθύνης συνδέεται με πταίσμα του υπολόγου /συνευθυνόμενων, αποδιδόμενο σε ελαφρά αμέλεια. Ο έλεγχος αυτός ξεκινά από την ελαφρά αμέλεια και φτάνει έως και την αναζήτηση δολίας συμπεριφορά υπολόγου/συνευθυνόμενων. Η καταλογιστική διαδικασία στοχεύει πρωτίστως στην αποκατάσταση της τρωθείσας κατά τα ως άνω δημόσιας περιουσίας, χωρίς να αποκλείεται η περίπτωση που έχει αναφερθεί στο υποκεφάλαιο «Κατασταλτικός έλεγχος δημόσιων λογαριασμών - Διαπίστωση ελλειμμάτων δημόσιας διαχείρισης», η καταλογιστική διαδικασία να εκτελείται σε συνέχεια ύπαρξης «τυπικών ελλειμμάτων», όπου η διαδικασία δεν έχει αποκαταστικό, αλλά μάλλον κυρωτικό χαρακτήρα. Κατά την κρίση μας η τελευταία διαδικασία διακρίνεται πρωτίστως για τον αποτρεπτικό χαρακτήρα της.

Κατά Μπάλτα (ό.π., σελ. 106), η καταλογιστική πράξη έχει διφυή χαρακτήρα, δηλαδή αφενός αποκαταστατικό του ποσού της ζημίας που επήλθε στο Δημόσιο από ενέργειες του υπολόγου, και αφετέρου κυρωτικό, σε βάρος του καταλογιζόμενου, με την επί πλέον επιβολή ποσού προσαυξήσεων για την περίπτωση εκπρόθεσμης καταβολής, άποψη που υιοθετεί και ο Μπάρμπας (ό.π., σελ. 235), ζήτημα στο οποίο κρίνουμε ότι χωρεί περαιτέρω συζήτηση.

Κύριο ζήτημα που πρέπει να τονιστεί είναι ότι ο καταλογισμός δεν αποτελεί κύρωση ποινικής αλλά αστικής φύσεως, ήτοι αποζημίωση (Μπάρμπας, 2020, σελ. 235, υποσ. 400).

Η ατομική διοικητική πράξη του καταλογισμού διακρίνεται για τον προφανή δυσμενή χαρακτήρα σε βάρος του οποίου εκδίδεται. Συνακόλουθα, απαιτείται να είναι επαρκώς αιτιολογημένη. Για την αιτιολογία κατ' αρχάς της πορισματικής έκθεσης επί της οποίας «εδράζεται» η καταλογιστική πράξη αναφερόμαστε αναλυτικά στο Κεφάλαιο 9 «Πορισματική έκθεση στοιχειοθέτησης δημοσιολογιστικής ευθύνης – δημοσιονομικής ενοχής» και για την αιτιολογία της καταλογιστικής απόφασης αναφερόμαστε αναλυτικά στο Κεφάλαιο 12 «Έκδοση καταλογιστικής απόφασης (πράξης)». Παράλληλα, η καταλογιστική πράξη διακρίνεται για την εκτελεστικότητα αυτής, στην οποία αναφερόμαστε επόμενο υποκεφάλαιο. Εν προκειμένω ασχολούμαστε με καταλογιστικές πράξεις οργάνων της διοίκησης και όχι του Ελεγκτικού Συνεδρίου. Επί της τυπολογίας των καταλογιστικών αποφάσεων, παραπέμπουμε σε Λυκεσά (2012).

Οι πλέον πρόσφατες σχετικές διατάξεις εμπεριέχονται στον ν. 4829/2021 και πέραν των διατάξεων των άρθρων 141 (ορισμός και διακρίσεις ελλειμμάτων), 142 (υπεύθυνα πρόσωπα), 143 (συνευθυνόμενοι) 148 καταλογισμός λαβόντων) που προαναφέρθηκαν, συμπληρώνονται με τις διατάξεις των:

Άρθρο 144 (Μέτρο ευθύνης)

«1. Με την επιφύλαξη όσων ορίζονται στην παρ. 4, τα πρόσωπα που αναφέρονται στα άρθρα 142 και 143 ευθύνονται, αν προκάλεσαν το έλλειμμα από δόλο, βαρεία ή ελαφρά αμέλεια. Δεν θεωρείται ότι ενήργησε υπαιτίως το πρόσωπο που τήρησε τους κανόνες προστασίας του δημόσιου αγαθού, τους οποίους όφειλε να τηρήσει ή απέκλινε από την τήρησή τους δικαιολογημένα.

2. Η υπαιτιότητα τεκμαίρεται μαχητά στις περιπτώσεις έλλειψης ή απώλειας χρημάτων, αξιών ή υλικού ή επί εσφαλμένης καταμέτρησης αυτών που οδήγησε σε δημιουργία ελλείμματος.

3. Οι εκκαθαριστές και οι εντολείς πληρωμής ευθύνονται αν προέβησαν σε εκκαθάριση δαπάνης και σε εντολή πληρωμής που στηρίζεται σε δέσμευση πίστωσης που δεν είναι διαθέσιμη στον προϋπολογισμό του φορέα ή σε νομική δέσμευση προδήλως εκτός των αρμοδιοτήτων του οργάνου που έλαβε την απόφαση. Δεν ευθύνονται αν στήριξαν την εκκαθάριση ή την εντολή πληρωμής σε νομοτύπως εκδοθείσες βεβαιώσεις αρμόδιων κατά τον νόμο οργάνων, στις οποίες διαπιστώνεται η συνδρομή των πραγματικών προϋποθέσεων διενέργειας της δαπάνης.

4. Τα πρόσωπα που έλαβαν μη νόμιμη απόφαση νομικής δέσμευσης, η οποία εκτελέστηκε, ευθύνονται μόνο αν ενήργησαν με δόλο ή βαρεία αμέλεια. Δεν συντρέχει βαρεία αμέλεια όταν η απόφαση αυτή στηρίζεται: α) σε υποστηρίξιμη ερμηνεία του νόμου ή β) σε πλάνη περί τα πράγματα που δεν είναι πρόδηλη ή γ) σε νομικό χαρακτηρισμό που δεν είναι προφανώς εσφαλμένος.»

Άρθρο 145 (Καταλογιζόμενο ποσό και καταλογιστική πράξη)

«1. Το ποσό που καταλογίζεται είναι, με την επιφύλαξη του άρθρου 150, το σύνολο του ελλείμματος που διαπιστώθηκε.

2. Το έλλειμμα αξιών καταλογίζεται σε χρήμα και στην τιμή διάθεσης, όπως ορίζεται από τις σχετικές διατάξεις. Έλλειμμα κάθε είδους υλικού καταλογίζεται σε χρήμα, με βάση την τρέχουσα τιμή κατά τον χρόνο του καταλογισμού. Για την τιμή αυτή γνωμοδοτεί ο οικείος διατάκτης.»

Άρθρο 146 (Πρόσωπα κατά των οποίων εκδίδεται καταλογιστική πράξη)

«Τα πρόσωπα κατά των οποίων εκδίδεται η καταλογιστική πράξη είναι αυτά που συνδέονται αιτιωδώς και κατά τρόπον άμεσο με την πρόκληση του ελλείμματος. Με τα ως άνω πρόσωπα συγκαταλογίζονται και οι συνευθυνόμενοι κατά την έννοια του άρθρου 143. Αν περισσότεροι συνέβαλαν από κοινού στην πρόκληση του ελλείμματος, ευθύνονται εις ολόκληρον.»

6.2 Εκτελεστικότητα πράξεως

Στα Πρακτικά της 4^{ης} Γεν. Συνεδρίασης της Ολομ του ΕλΣυν της 05.02.2020, με αναφορά στην αρχή της δημοσιονομικής βιωσιμότητας, σημειώνεται:

«επιβάλλει όπως ο κοινός νομοθέτης αφ' ενός..., αφ' ετέρου δε, όταν παραβιάζεται η δημοσιονομική νομιμότητα και πλήττεται έτσι το δημοσιονομικό συμφέρον, να εφαρμόζονται κατά των υπευθύνων πρόσφορα μέτρα αποκατάστασης, στα οποία να ενσωματώνεται και ο αναγκαίος γενικός αποτρεπτικός αυτών χαρακτήρας. Τέτοιο δε μέτρο είναι κατ' εξοχήν ο καταλογισμός του υπευθύνου με το ποσό της προκληθείσας βλάβης, ήτοι η έκδοση μονομερώς από κρατική αρχή, χωρίς να προηγηθεί δίκη, εκτελεστικής πράξης με την οποία επιβάλλεται στον φερόμενο κατά τα ανωτέρω

υπεύθυνο η υποχρέωση καταβολής στο Δημόσιο ή τον εξομοιούμενο προς αυτό από την εδώ συζητούμενη έποψη φορέα, ορισμένου χρηματικού ποσού»

Κατά Καραβοκύρη (2007):

- ✓ Καταλογισμός είναι η εκτελεστή διοικητική πράξη, με την οποία η αρμοδία αρχή, με βάση την εξουσία που παρέχεται σ' αυτήν από το νόμο, α) διαπιστώνει το έλλειμμα του Δημοσίου ή του ν.π.δ.δ. και τη συνακόλουθη απαίτηση αυτού κατά ορισμένου προσώπου (βεβαίωση με ευρεία έννοια) και β) προσδιορίζει επακριβώς το ποσό της απαίτησης με σκοπό την βεβαίωση και την είσπραξη αυτής από το Δημόσιο Ταμείο (βεβαίωση με στενή έννοια), κατά τις διατάξεις Κ.Ε.Δ.Ε..
- ✓ Ο διοικητικός καταλογισμός αποσκοπεί στην άμεση αποκατάσταση της ζημίας που επέρχεται στο Δημόσιο, συνακόλουθα στη διασφάλιση των συμφερόντων αυτού κατά τρόπο αποτελεσματικό, αφού δεν είναι ανάγκη να καταφύγει το Δημόσιο στη δικαστική οδό προκειμένου να ικανοποιήσει την αξίωσή του για αποκατάσταση της ζημίας από ατασθαλίες, παρανομίες και καταχρήσεις.
- ✓ Η εξουσία της βεβαίωσης και γενικότερα του καταλογισμού, δικαιολογείται από τη συνταγματική θέση της διοίκησης και την αυξημένη αξιοπιστία της.
- ✓ Όπως προαναφέρθηκε, η πράξη του καταλογισμού και ο διοικητικός καταναγκασμός που αυτή συνεπάγει, πραγματοποιείται σε ένα πρώτο στάδιο χωρίς τη μεσολάβηση της δικαστικής εξουσίας, αφού συνιστά ειδικότερη μορφή της διοικητικής εκτέλεσης για την είσπραξη των χρηματικών απαιτήσεων του Δημοσίου. Ως εκ τούτου, ο καταλογισμός είναι συμβατός με τα άρθρα 20 §1 και 26 §3 του Συντάγματος, διότι δεν αποκλείει, ούτε περιορίζει την εξουσία του αρμόδιου δικαστηρίου, και γενικά δεν θίγει την έκταση της δικαστικής προστασίας και τους όρους υπεράσπισης του καταλογιζόμενου προσώπου¹⁴⁴. Η Δικαστική Εξουσία, μετά από αίτηση του ενδιαφερομένου, διατηρεί πάντοτε την εξουσία προς αναστολή εκτέλεσης του ως άνω εκδιδόμενου από τη Διοίκηση τίτλου καταλογισμού, έχοντας παράλληλα την ευχέρεια να χορηγεί ακόμη και προσωρινή διαταγή, η οποία εμποδίζει την επισπευδόμενη αναγκαστική εκτέλεση. Απλώς αντιστρέφει το βάρος της προσφυγής στο Δικαστήριο από τη διοίκηση στον ενδιαφερόμενο, ο οποίος διατηρεί δια μέσου του αντίστοιχου ενδίκου βοηθήματος που του παρέχει η έννομη τάξη, όχι μόνο τα δικαιώματα αλλά και τη θέση του αμυνομένου.
- ✓ Ο προσδιορισμός του ύψους της αξιώσεως όπως και η συνδρομή των λοιπών ουσιαστικών της προϋποθέσεων του καταλογισμού, υπόκεινται τελικά, εφόσον αμφισβητηθούν, στην εξουσία του αρμόδιου δικαστηρίου, ενώπιον του οποίου η απόδειξη βαρύνει εξ ολοκλήρου τη διοίκηση.

Δεν εκλείπει λοιπόν η προσωρινή δικαστική προστασία από τη διοικητική πράξη καταλογισμού. Κατά Λυκεσά (2 - 2012), η αίτηση αναστολής ενώπιον του Ελεγκτικού

¹⁴⁴ Όμοια αναφορά και στον Μπάρμπα, 2020, σελ. 236.

Συνεδρίου είναι το ένδικο βοήθημα, με το οποίο ζητείται στις διαφορές που ανακύπτουν από την έκδοση καταλογιστικών πράξεων προσωρινή δικαστική προστασία, η οποία κατοχυρώνεται επίσης, όπως και η αντίστοιχη τακτική, στα άρθρ. 20 §1 Συντ. και 6 της Ε.Σ.Δ.Α. Δεδομένου ότι, η άσκηση της έφεσης δεν αναστέλλει την εκτέλεση της προσβαλλόμενης καταλογιστικής πράξης, απαιτείται για την επίτευξη του αποτελέσματος αυτού, η έκδοση δικαστικής απόφασης μετά από διεξαγωγή σχετικής δίκης, η οποία ανοίγεται με την άσκηση της αίτησης αναστολής. Αυτονόητα, περιεχόμενο της προσωρινής δικαστικής προστασίας αποτελεί και η αίτηση χορήγησης προσωρινής διαταγής, μέχρι την έκδοση της απόφασης επί της αναστολής. Η ως άνω προσωρινή δικαστική προστασία ζητείται από το δικαστήριο στο οποίο εκκρεμεί το κύριο ένδικο βοήθημα, δηλαδή η έφεση, και ισχύει μέχρι να εκδοθεί οριστική απόφαση γι' αυτήν. Κατά την αυτή συγγραφέα, η αίτηση αναστολής εκτέλεσης καταλογιστικής πράξης έχει παρεπόμενο χαρακτήρα σε σχέση με το ένδικο βοήθημα της έφεσης. Προϋπόθεση δηλαδή του παραδεκτού της αίτησης αναστολής, αποτελεί η προηγούμενη νομότυπη και εμπρόθεσμη άσκηση έφεσης, κατά της πράξης της οποίας επιδιώκεται η αναστολή εκτέλεσης. Απαιτείται επίσης και κατά τον χρόνο της εκδίκασης της αίτησης αναστολής, η έφεση αυτή να παραμένει εκκρεμής. Η προσωρινή διαταγή χορηγείται με τις ίδιες προϋποθέσεις όπως και η αναστολή εκτέλεσης, με τη διαφορά ότι, δεν κρίνεται από το δικαστήριο μετά από διεξαγωγή δίκης, αλλά μόνο από τον Πρόεδρο του αρμόδιου σχηματισμού. Πρόσθετη προϋπόθεση που απαιτείται για τη χορήγηση της προσωρινής διαταγής είναι η άσκηση εκτός της εφέσεως και αίτησης αναστολής εκτέλεσης. Το εν λόγω αίτημα προσωρινής διαταγής μπορεί να υποβληθεί με το δικόγραφο της αίτησης αναστολής ή αυτοτελώς. Τέλος, η προσωρινή διαταγή ισχύει μέχρι την έκδοση της οριστικής απόφασης στην αίτηση αναστολής.

Σε περίπτωση που μια καταλογιστική πράξη ακυρωθεί, επειδή δεν τηρήθηκε ο ουσιώδης τύπος της προηγούμενης ακρόασης, η καταλογίζουσα αρχή μπορεί ασφαλώς να επανέλθει και, αφού τηρήσει τη νόμιμη διαδικασία, να εκδώσει πράξη του ιδίου περιεχομένου με την αρχική¹⁴⁵.

6.3 Ανεξαρτησία καταλογισμού διοικητικών οργάνων από την αντίστοιχη αρμοδιότητα του Ελεγκτικού Συνεδρίου

Κατά το τελευταίο εδάφιο της παρ. 3 άρθρου 152 του ν. 4270/2014

«3... Σε κάθε περίπτωση καταλογίζεται από το Ελεγκτικό Συνέδριο το αργότερο εντός δέκα (10) ετών από της υποβολής σε αυτό των δικαιολογητικών απόδοσης λογαριασμού της διαχείρισής τους.»

ορίζει τα του καταλογισμού από το Ελεγκτικό Συνέδριο. Ο καταλογισμός από το ΕλΣυν είναι ανεξάρτητος («σε κάθε περίπτωση») από τον καταλογισμό που πραγματοποιούν τα διοικητικά όργανα. Η κρίση των διαφορών επί της καταλογιστικής διαδικασίας επαφίεται αποκλειστικά στο Ελεγκτικό Συνέδριο.

¹⁴⁵ Λυκεσά, 2012.

6.4 Νομολογία

Κατά την Απόφαση της Ολομέλειας του Ελεγκτικού Συνεδρίου 439/2012, (που αφορά διαχείριση πανεπιστημιακού ερευνητικού Ινστιτούτου):

«4. Εξάλλου, η κατά τα ανωτέρω καταλογιστική πράξη που εκδίδεται από τους οικονομικούς επιθεωρητές είναι εκτελεστή διοικητική πράξη, με την οποία βεβαιώνεται υπό ευρεία έννοια η απαίτηση του Κράτους ή άλλου νομικού προσώπου δημοσίου ή ιδιωτικού δικαίου σε βάρος ορισμένου υπολόγου, με σκοπό την περαιτέρω βεβαίωση (υπό στενή έννοια) και την είσπραξη του ποσού που αντιστοιχεί στο έλλειμμα. Περαιτέρω, από τις διατάξεις των άρθρων 98 παρ. 1 του Συντάγματος, 15, 17, 22, 25, 27, 33 και 43 του π.δ. 774/1980 και 56 του ν. 2362/1995 «Περί Δημοσίου Λογιστικού, ελέγχου των δαπανών του Κράτους και άλλες διατάξεις» (ΦΕΚ-247, Α΄) συνάγεται ότι για τα ελλείμματα που διαπιστώνονται στη διαχείρισή του τόσο ο *de jure* όσο και ο *de facto* υπόλογος ευθύνεται για κάθε πταίσμα, δηλαδή και για ελαφρά αμέλεια, απαλλάσσεται δε μόνο εάν ο ίδιος επικαλεστεί και αποδείξει ότι δεν τον βαρύνει καμιάς μορφής υπαιτιότητα ως προς την επέλευση του ελλείμματος (Ολ.Ελ.Συν. 30/2012, 2267/2011, 196/2010, 236/2007, 564/2000 κ.ά.). Σε περίπτωση δε που η υπαιτιότητα του υπολόγου φθάνει μέχρι του βαθμού της βαριάς αμέλειας ή του δόλου, καταλογίζονται σε βάρος του, πέραν του ποσού του ελλείμματος, και οι εκάστοτε οριζόμενες από τις διατάξεις περί είσπραξης δημόσιων εσόδων προσαυξήσεις, που υπολογίζονται από την ημέρα που εξακριβώθηκε ότι έλαβε χώρα το έλλειμμα και αν τούτο είναι αδύνατο, από την ημέρα που ανακαλύφθηκε κατά την επιθεώρηση ή την παράδοση, απαλλάσσεται δε αυτός των προσαυξήσεων μόνο αν αποδείξει ότι το διαπιστωθέν έλλειμμα δεν οφείλεται σε δόλο ή βαριά αμέλειά του.»

Κατά την Απόφαση του ΕλΣυν 376/2017 (Τμήμα Ι) η επιβολή του καταλογισμού (που για τη συγκεκριμένη περίπτωση αφορούσε μη νόμιμη επιστροφή Φ.Π.Α.) έχει χαρακτήρα αποκαταστατικό της ζημίας που επήλθε στην περιουσία του Δημοσίου από τη μη νόμιμη εκταμίευση Φ.Π.Α. («ουσιαστικό έλλειμμα»), και δεν αποτελεί κύρωση, ώστε να είναι δυνατή η εφαρμογή της αρχής της αναλογικότητας ή της χρηστής διοίκησης (αναφορά στην ΕΣ Ι Τμ. 629/2015). Η Απόφαση συνεχίζει:

«Περαιτέρω, δεν τυγχάνει εφαρμογής στην προκειμένη περίπτωση το προστατευτικό πεδίο της Ευρωπαϊκής Σύμβασης των Δικαιωμάτων του Ανθρώπου, ενόψει της φύσης της διαφοράς, αφού ο εκκαλών υπάλληλος Δ.Ο.Υ. επεξεργαζόμενος και ελέγχοντας τα δικαιολογητικά, επί τη βάση των οποίων συντάσσονταν οι σχετικές αποφάσεις επιστροφής φόρου, εμπλέκεται καθοριστικά στη διαχείριση δημοσίου χρήματος ασκώντας δημόσια εξουσία, η οποία άπτεται στον σκληρό πυρήνα του Κράτους (πρβλ. ΕΔΔΑ .. κατά Ολλανδίας 12.7.2001 σκ. 29 σχετικά με το δημόσιο χαρακτήρα των φορολογικών υποθέσεων). Η παρέκκλιση, δε, αυτή μπορεί να δικαιολογηθεί για λόγο αντικειμενικό, που συνδέεται άμεσα με το δημόσιο συμφέρον, όπως είναι στην προκειμένη περίπτωση η αποκατάσταση ελλείμματος που διαπιστώθηκε στην περιουσία του Δημοσίου λόγω της παράνομης εκταμίευσης Φ.Π.Α. κατόπιν διενέργειας πλημμελούς ελέγχου από τον εκκαλούντα παραστατικών, τα οποία αποδείχθηκαν εικονικά.»

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 7: Καταλογιστική αρμοδιότητα

7.1 Οριοθέτηση ζητήματος

Στο παρόν κεφάλαιο εξετάζεται η αρμοδιότητα των οργάνων που πραγματοποιούν καταλογισμό, μετά από διοικητικό κατασταλτικό έλεγχο. Ο εν λόγω έλεγχος αναφέρεται στην περίπτωση που πραγματοποιείται αποκλειστικά από διοικητικά όργανα, και εξαιρείται ο καταλογισμός σε συνέχεια κατασταλτικού έλεγχου του Ελεγκτικού Συνεδρίου¹⁴⁶, δηλαδή δεν εξετάζεται η καταλογιστική αρμοδιότητα του Ανωτάτου Δικαστηρίου.

Αρχικά παραπέμπουμε στον ορισμό του ελλείμματος δημοσίου υπολόγου που παρέχεται στο άρθρ. 152 §1 του ν. 4270/2014. Επίσης παραπέμπουμε στο περιεχόμενο άρθρ. 150 §3 του αυτού Νόμου.

Η κατά νόμο αρμοδιότητα των καταλογιζόντων κατά περίπτωση οργάνων ελέγχεται αυτεπαγγέλτως από το Ελεγκτικό Συνέδριο, κατά την κρίση εφέσεων που ασκούνται σε συνέχεια εκδιδόμενων καταλογιστικών αποφάσεων.¹⁴⁷

Παρενθετικά σημειώνεται ότι, η απόδοση της αρμοδιότητας καταλογισμού στον οικείο διατάκτη συναρτάται από το γεγονός ότι, ο τελευταίος έχει τη δυνατότητα να διαπιστώνει συνήθως το έλλειμμα ενωρίτερα από κάθε άλλο καταλογίζον όργανο, συνεπώς, δύναται κατά αναλυτικό τρόπο, να προσεγγίσει την τυχόν υπαιτιότητα του υπολόγου. Ήτοι, ο διατάκτης δρα αποτελεσματικότερα στην ανάκτηση του δημοσίου χρήματος.¹⁴⁸

7.2 Νομοθεσία

Στο **άρθρο 96** (§2) (τίτλος άρθρου: «Καταλογισμοί για μη νόμιμες δαπάνες που πληρώθηκαν με τίτλους πληρωμής - αρμόδια όργανα») του ν. 4270/2014 (ΦΕΚ Α' 143/28.06.2014) «Αρχές δημοσιονομικής διαχείρισης και εποπτείας (ενσωμάτωση της Οδηγίας 2011/85/ΕΕ) - δημόσιο λογιστικό και άλλες διατάξεις.», όπως ισχύει σήμερα (το εντός εσωτερικών εισαγωγικών πρώτο εδάφιο της αναφερόμενης παραγράφου αντικαταστάθηκε με το άρθρο 10 παρ.39 ν.4337/2015, ΦΕΚ Α' 129/17.10.2015).

«2.«2. Αρμόδιο όργανο για τον καταλογισμό μη νόμιμων δαπανών, που πληρώθηκαν με τίτλους πληρωμής που δεν εκδίδονται από τις Υπηρεσίες Δημοσιονομικού Ελέγχου ή τις ΓΔΟΥ, είναι ο διατάκτης και τα κατά νόμο αρμόδια όργανα που έχουν διαπιστώσει την παράνομη πληρωμή και σε κάθε περίπτωση το Ελεγκτικό Συνέδριο.»¹⁴⁹....».

¹⁴⁶ Για τη συζήτηση της κατάταξης του είδους των καταστατικών ελέγχων του Ελεγκτικού Συνεδρίου ως αμιγώς δικαστικής ή μη αρμοδιότητας του Δικαστηρίου, παραπέμπουμε στον πρόλογο Μηλιώνη του συγγράμματος Μπάλτα, 2016.

¹⁴⁷ Μπάλτα, 2016, σελ. 106.

¹⁴⁸ Μπάλτα, 2016, σελ. 108.

¹⁴⁹ Η προϊσχύσασα μορφή του εδαφίου: «2. Αρμόδιο όργανο για τον καταλογισμό μη νόμιμων δαπανών, που πληρώθηκαν με τίτλους πληρωμής που δεν εκδίδονται από τις Υπηρεσίες

Στο **άρθρο 152** (τίτλος άρθρου: «Ελλείμματα και ευθύνες δημοσίων υπολόγων – Καταλογισμοί») (§2 επόμενες) του προαναφερθέντος Νόμου (4270/2014) ορίζεται:

«2. Οποιοδήποτε έλλειμμα αναπληρώνεται από τον υπόλογο μέσα σε σαράντα οκτώ (48) ώρες, διαφορετικά αυτός απομακρύνεται από τη διαχείριση αμέσως και καταλογίζεται με το ποσό του ελλείμματος που βεβαιώνεται, χωρίς αναβολή, ως δημόσιο έσοδο, λαμβάνεται δε και κάθε άλλο απαραίτητο μέτρο για την εξασφάλιση της απαίτησης του Δημοσίου. Εφόσον συντρέχει περίπτωση δόλου ή βαρείας αμέλειας του υπολόγου (άπιστη διαχείριση), πέραν των προηγούμενων μέτρων, ο υπόλογος ευθύνεται και πειθαρχικά. 3. Το έλλειμμα που παρουσιάζουν οι δημόσιοι υπόλογοι καταλογίζεται με ειδικά αιτιολογημένη απόφαση από τους οικείους διατάκτες που το διαπίστωσαν και τα αρμόδια όργανα για την επιθεώρηση των υπολόγων, με την επιφύλαξη των διατάξεων της παραγράφου 4 του άρθρου αυτού. Σε κάθε περίπτωση καταλογίζεται από το Ελεγκτικό Συνέδριο το αργότερο εντός δέκα (10) ετών από της υποβολής σε αυτό των δικαιολογητικών απόδοσης λογαριασμού της διαχείρισής τους.4.»

Εκ των ως άνω, συνάγεται ότι ανοίκειος πληρωμή (που συνιστά έλλειμμα δημοσίου υπολόγου) κατ' άρθρο. 96 §2 ν. 4270/2014, καταλογίζεται από τον διατάκτη και τα κατά νόμο αρμόδια όργανα που έχουν διαπιστώσει την παράνομη πληρωμή, ενώ το εν στενή εννοία ταμειακό-διαχειριστικό έλλειμμα (έλλειψη χρημάτων) καταλογίζεται από τους οικείους διατάκτες που το διαπίστωσαν και τα αρμόδια όργανα για την επιθεώρηση των υπολόγων. Εστιάζοντας στον διοικητικό κατασταλτικό έλεγχο, υπενθυμίζονται οι διατάξεις άρθρ. 150 §3 του ν. 4270/2014 (Δημόσιο Λογιστικό), όπως ισχύει (Πρόσβαση: ΤΝΠ ΝΟΜΟΣ):

«3. 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.

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.»

7.3 Βιβλιογραφική επισκόπηση

Κατά Μπάλτα (2016, σελ. 107 επόμενες), αρμόδιο όργανο για έκδοση καταλογιστικών αποφάσεων (πλην του Ελεγκτικού Συνεδρίου δια της Υπηρεσίας των Επιτρόπων) είναι ο οικονομικός επιθεωρητής (με αναφορά στα άρθρα 1 & 12 του ν.δ. 1264/1942 και 152 παρ. 3 του ν. 4270/2014), και ο οικείος διατάκτης που διαπίστωσε το έλλειμμα. Σημειώνει ιδιαίτερα ότι η αρμοδιότητα των οικονομικών επιθεωρητών

Δημοσιονομικού Ελέγχου, είναι ο διατάκτης και τα κατά νόμο αρμόδια όργανα που έχουν διαπιστώσει την παράνομη πληρωμή και σε κάθε περίπτωση το Ελεγκτικό Συνέδριο.»

δεν παρεμποδίζεται από το γεγονός της υποβολής από τον δημόσιο υπόλογο των λογαριασμών στο Ελεγκτικό Συνέδριο, αλλά εξακολουθεί να υφίσταται και μετά την υποβολή των λογαριασμών (με νομολογιακές αναφορές)¹⁵⁰.

Κατά Μπάρμπα (ό.π., σελ. 216 επόμενες), ο διοικητικός κατασταλτικός έλεγχος και εποπτεία της δημόσιας διαχείρισης (των δημοσίων υπολόγων), ασκείται από:

- ✓ **Τους Οικονομικούς Επιθεωρητές** Στο πλαίσιο του ελέγχου, ο οικονομικός επιθεωρητής έχει τη δυνατότητα -αν υπάρχουν βάσιμες υπόνοιες κακής διαχείρισης- να διεξάγει έρευνα, να διενεργεί ΕΔΕ και να λαμβάνει ένορκες βεβαιώσεις από τον υπόλογο καθώς και από άλλα πρόσωπα που εμπλέκονται στη διαχείριση, να απομακρύνει τον υπόλογο από την υπηρεσία του, να αναστέλλει κατά τη διάρκεια της επιθεώρησης τις άδειες προσωπικού, να κατάσχει βιβλία, να συγκεντρώνει έγγραφα και οποιοδήποτε άλλο στοιχείο που κρίνει αναγκαίο για την ολοκλήρωση του ελέγχου. Στη συνέχεια, ο οικονομικός επιθεωρητής αφού αξιολογήσει το συγκεντρωθέν υλικό έχει τη δυνατότητα σε περίπτωση που διαπιστώσει έλλειμμα από τους υπολόγους να εκδώσει σε βάρος αυτών καταλογιστική πράξη.
- ✓ **Τις Υπηρεσίες Εσωτερικού Ελέγχου** Από την έναρξη εφαρμογής των διατάξεων του νέου νόμου περί Δημοσίου Λογιστικού (4270/2014), δηλαδή από την 1.1.2015, μεταξύ άλλων, και ο διοικητικός κατασταλτικός έλεγχος των δημοσίων δαπανών ανατίθεται με τη μορφή του αποκαλούμενου «εσωτερικού ελέγχου» [άρθρο 3(1) της οδηγίας 2011/85/ΕΕ] στις Υπηρεσίες Εσωτερικού Ελέγχου.
- ✓ **Από τον οικείο διατάκτη.** Ο αρμόδιος διατάκτης, σε περίπτωση διαπίστωσης ελλείμματος από τον έλεγχο, καθίσταται αρμόδιος να το καταλογίσει στον υπαίτιο δημόσιο υπόλογο με ειδικά αιτιολογημένη απόφαση, υπό το σκεπτικό ότι αυτός (ο διατάκτης) που γνωρίζει λεπτομερώς τις συνθήκες υπό τις οποίες προέκυψε το έλλειμμα, δύναται να δράσει ταχύτερα για την προστασία του δημοσίου χρήματος και να προβεί στην άμεση έκδοση καταλογιστικής πράξης.
- ✓ **Από τους προϊσταμένους των Δ.Ο.Υ. και των Ειδικών Ταμείων.** Διοικητικό έλεγχο της δημόσιας διαχείρισης ασκούν και οι προϊστάμενοι των Δ.Ο.Υ. και των Ειδικών Ταμείων στους υφισταμένους τους υπολόγους και ειδικούς ταμίες, κατά

¹⁵⁰ Όσον αφορά τη βιβλιογραφική αναφορά της σελ. 108 της συγγραφέως ότι οι οικονομικοί επιθεωρητές δεν έχουν αρμοδιότητα καταλογισμού στην περίπτωση ανοίκειων πληρωμών, βάση ενταλμάτων που έχουν εκδοθεί (και προφανώς ελεγχθεί) από τις ΥΔΕ, αυτό πρέπει να εξεταστεί αν ανάγεται αποκλειστικά στη διάσταση ότι ο έλεγχος προβλεπόμενων δικαιολογητικών πληρωμής έχει όντως πραγματοποιηθεί από την ΥΔΕ και δεν αφορά περιπτώσεις εκδόσεως συγκεντρωτικών τακτοποιητικών ενταλμάτων από την ΥΔΕ, συνήθως οψιγενώς της πραγματοποιηθείσας ανοίκειας πληρωμής, χωρίς τον έλεγχο του φακέλου δικαιολογητικών από την ΥΔΕ. Η συμπερίληψη ανοίκειας πληρωμής σε τέτοιο συγκεντρωτικό ένταλμα (άνευ ελέγχου των δικαιολογητικών πληρωμής από την ΥΔΕ), έχει αποκλειστικό σκοπό τον έλεγχο του υπολοίπου δημοσίων λογαριασμών και δεν αποτελεί πλήρη έλεγχο νομιμότητας-κανονικότητας. Στην περίπτωση αυτή, κατά την κρίση μας, δεν είναι δυνατόν να καμφθεί η δέσμια προς καταλογισμό αρμοδιότητα των οικονομικών επιθεωρητών. Ήτοι, εφαρμογή της απόψεως της συγγραφέως, προϋποθέτει κατά την κρίση μας εφαρμογή κριτηρίου περί της πραγματοποίηση ή μη ελέγχου νομιμότητας-κανονικότητας δικαιολογητικών πληρωμής από την ΥΔΕ, και όχι απλώς έλεγχο ύπαρξης υπολοίπου στον κωδικό πληρωμής.

την προβλεπόμενη καθημερινή εξακρίβωση του χρηματικού υπολοίπου της διαχείρισης τους (άρθρο 88 ν. 4270/2014).

- ✓ Από τα όργανα του Ελεγκτικού Συνεδρίου ενεργούνται ως διοικητικά όργανα.

7.4 Νομοθεσία οικονομικών επιθεωρητών

Βασικά στοιχεία της σχετικής νομοθεσίας εμπεριέχονται στο ν.δ. 1264/1942 «Περί τροποποίησης και συμπλήρωσης των διατάξεων περί Οικονομικής Επιθεωρήσεως» (ΦΕΚ 100 Α΄) – που κυρώθηκε και διατηρήθηκε σε ισχύ με την 312/1946 πράξη του Υπουργικού Συμβουλίου (ΦΕΚ 188 Α΄) Περί της ισχύος σήμερα του εν λόγω Διατάγματος, αναφερόμαστε στην παρούσα υποσημείωση¹⁵¹. Όσον

¹⁵¹ Α.Από την πρόσφατη νομοθεσία

1. Αναφορά στο τελευταίο εδάφιο της παρ. 3 του άρθρου 150 του ν. 4270/2014, ότι «Κατά τον έλεγχο και εποπτεία των υπολόγων των περιπτώσεων α΄ και β΄ της παραγράφου αυτής, εφαρμόζονται οι διατάξεις περί Οικονομικής Επιθεώρησης του Υπουργείου Οικονομικών», ήτοι για τις περιπτώσεις «α. Υπολόγους χρηματικών ενταλμάτων προπληρωμής και προσωρινών. β. Διαχειριστές πάγιων προκαταβολών.» που δεν προβλέπονταν στον ν.δ. 1264/1942, γεγονός που υποδηλώνει ότι οι ουσιαστικές διατάξεις περί εποπτείας υπολόγων από οικονομικούς επιθεωρητές παραμένουν σε ισχύ, δοθέντος ότι ο ψηφισθείς την 27.06.2014 ν. 4270/2014 έχει ισχύ από 01.01.2015, ενώ η κατάργηση της δομής μόνον (και όχι του κλάδου των οικονομικών επιθεωρητών οι οποίοι παραμένουν και στελεχώνουν άλλες υπηρεσίες) την 01.07.2014 ψηφίστηκε την 07.04.2014 με τον νόμο 4254/2014 (ΦΕΚ Α΄ 85), άρθρο 1 παρ. Ε περ. 3^α «Μέτρα στήριξης και ανάπτυξης της ελληνικής οικονομίας στο πλαίσιο εφαρμογής του ν. 4046/2012 και άλλες διατάξεις». Και τούτο μόνο, εμμέσως πλην σαφώς υποδηλώνει την ισχύ του ν.δ. 1264/1942, παρ' όλη την ήδη γνωστή και εψηφισμένη από 07.04.2014 κατάργηση της δομής της οικονομικής επιθεώρησης σε τρεις μόλις μέρες από την ψήφιση του νέου Νόμου περί Δημοσίου Λογιστικού, ο οποίος θα εφαρμοζόταν (01.01.2015), ενώ δηλαδή θα είχε ήδη συντελεστεί η κατάργηση της δομής της Γενικής Διεύθυνσης της Οικονομικής Επιθεώρησης και ενώ κατά την ψήφιση του νέου Κώδικα Δημοσίου Λογιστικού ήταν γνωστή η άμεση κατάργηση της δομής της προαναφερθείσας Γενικής Διεύθυνσης.

2. Άρθρο 6, παρ. 8 της ΥΑ Δ.Π.Ε. 1016047 ΕΞ 2012/26.01.2012 (ΦΕΚ Β΄ 659/07.03.2012) περί της οργάνωσης της Υπηρεσίας Εσωτερικών Υποθέσεων (η οποία μετονομάστηκε στη συνέχεια Διεύθυνση Εσωτερικών Υποθέσεων με Υποδιεύθυνση στη Θεσσαλονίκη), Υπηρεσία τελείως ανεξάρτητη από τη Γενική Διεύθυνση Οικονομικής Επιθεώρησης και μη υπαγόμενη στην τελευταία. Η τελευταία καταργήθηκε οφειγνώς της ιδρύσεως της Δ/σης Εσωτερικών Υποθέσεων την 30.06.2014 με τον ν. 4254/2014, κατάργηση η οποία ουδόλως επηρεάζει το νομοθετικό πλαίσιο λειτουργίας της Υπηρεσίας Εσωτερικών Υποθέσεων, στο οποίο περιλαμβάνεται εκ της ως άνω Υ.Α. όπως αμέσως αναφέρεται το ν.δ. 1264/1942 (εξάλλου καταργήθηκε μόνο η δομή της Γενικής Διεύθυνσης Επιθεώρησης και όχι ο κλάδος των οικονομικών επιθεωρητών στον οποίο αναφέρονται διατάξεις του ως άνω ν.δ.):

" 8. Οι διατάξεις του άρθρου 2, που αφορούν στην Οικονομική Επιθεώρηση, του ν. 2343/1995 «Αναδιοργάνωση Υπηρεσιών του Υπουργείου Οικονομικών και άλλες διατάξεις» (Α΄ 211), καθώς και του ν.δ. 1264 της 16/25.04.1942 «Περί τροποποίησης και συμπλήρωσης των διατάξεων περί Οικονομικής Επιθεωρήσεως» (Α΄ 100), όπως έχουν τροποποιηθεί, ισχύουν, υπό την επιφύλαξη των διατάξεων του δευτέρου εδαφίου της παραγράφου 8 του άρθρου 5 του ν.3943/2011, και για τους Οικονομικούς Επιθεωρητές της «Υπηρεσίας Εσωτερικών Υποθέσεων»."

3. Κατά το άρθρο 5 π.δ.142/2017 «Οργανισμός Υπουργείου Οικονομικών» (ΦΕΚ Α΄ 181/23.11.2017): «Μονάδα Εσωτερικού Ελέγχου 1....2.. Η Μονάδα Εσωτερικού Ελέγχου διαρθρώνεται σε τρία (3) Τμήματα, ως κατωτέρω: α) Τμήμα Α - Εσωτερικού Ελέγχου β) γ)..... 3. Οι αρμοδιότητες της Μονάδας Εσωτερικού Ελέγχου κατανομούνται στα Τμήματα ως εξής:α) Τμήμα Α - Εσωτερικού Ελέγχου (αα)..... (ββ)..... (γγ)..... (δδ)..... (εε)..... (σστ)..... (ζζ)....., (ηη)....., (θθ)....., (ιι)....., (ιαια) ..., (ιβιβ)....., (ιγγ)....., (ιδιδ) Η διενέργεια καταλογισμών, κατά τις διατάξεις της παραγράφου 2 του άρθρου 96, της παρ. 3 του άρθρου 152 του ν. 4270/2014 (Α΄ 143) και του άρθρου 12 του ν.δ. 1264/1942 (Α΄ 188) ως ισχύουν, εφόσον προκύπτουν από ελέγχους αρμοδιότητας της Μ.Ε.Ε. (ιειε).....(β) (γ)"

αφορά το εν λόγω ν.δ. ιδιαίτερο ενδιαφέρον παρουσιάζουν τα άρθρα 7, 12,14 & 15¹⁵².

4. ΥΑ 2523/2021(ΦΕΚ Β'76/15.01.2021):Περί έναρξης λειτουργίας της Μονάδας Εσωτερικού Ελέγχου (Μ.Ε.Ε.) του Υπουργείου Οικονομικών σύμφωνα με τις διατάξεις του άρ. 39 του ν. 4622/2019 (Α 133). «Άρθρο 2 Διάρθρωση σε Τμήματα 1. 2. Οι αρμοδιότητες της Μ.Ε.Ε. κατανέμονται στα Τμήματά της ως εξής: (α)....(β) Τμήμα Β` Εσωτερικών Ερευνών και Διερεύνησης Καταγγελιών(αα)...(σστ) η διενέργεια στοχευμένων και έκτακτων οικονομικών και διαχειριστικών ελέγχων δημοσίων υπολόγων και δημοσίων διαχειρίσεων, καθώς και ο καταλογισμός των ευθυνομένων, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 2 του άρθρου 96, της παρ. 3 του άρθρου 152 του ν. 4270/2014 (Α` 143) και του **άρθρου 12 του ν.δ. 1264/1942** (Α` 188) όπως ισχύουν.....»

Ήτοι από δύο υπουργικές αποφάσεις (2017, 2021) προκρίνεται κατά συνέχεια η ισχύς των ουσιαστικών διατάξεων του ν.δ.1264/1942

Β.Από τη σύγχρονη νομολογία (περιλαμβάνονται και Πρακτικά Ολομέλειας ΕΛΣυν):

1. Εισήγηση της Συμβούλου του Ελεγκτικού Συνεδρίου κ. Ευφροσύνης Παπαθεοδώρου που περιέχεται στα Πρακτικά της 4^{ης} Γεν. Συνεδρίασης της Ολομ του ΕΛΣυν της 05.02.2020: «1.Με το άρθρο 12 παρ. 1 του ν.δ/τος 1264/1942 «Περί τροποποιήσεως και συμπληρώσεως των διατάξεων περί Οικονομικής Επιθεωρήσεως» (φ. 100 Α'), που κυρώθηκε και διατηρήθηκε σε ισχύ με την ΠΥΣ 312/1946 (φ. 188 Α'), ορίζεται: «Ο Γενικός Οικονομικός Επιθεωρητής και οι Οικονομικοί Επιθεωρηταί Δημοσίων Υπολόγων και Νομικών Προσώπων και πας Οικονομικός υπάλληλος εκτελών χρέη Οικονομικού Επιθεωρητού Δημοσίων Υπολόγων και Νομικών Προσώπων εφ' όσον κατά την ενέργειαν επιθεωρήσεως οιασδήποτε δημοσίας ή μη διαχειρίσεως εκ των εν άρθρ. 1 παρ. 1 του παρόντος Νόμου διαλαμβανομένων διαπιστώσει την ύπαρξιν ελλείμματος προερχομένου εξ ελλείψεως χρημάτων ή υλικού ή αξιών εν γένει, προβαίνουν εις την έκδοσιν ητιολογημένης καταλογιστικής αποφάσεως κατά του υπολόγου και των τυχόν αλληλεγγύως μετ' αυτού συνευθυνομένων (...) » .

2. Απόφαση ΕΛΣυν Τμ. Ι 376/2017: «Περαιτέρω, ενόψει της καθιερούμενης, με το άρθρο 12 του ν.δ/τος 1264/1942 (ειδική διάταξη η οποία δεν έχει καταργηθεί από τις διατάξεις του Δημοσίου Λογιστικού ή τις διατάξεις του ν. 2343/1995 ή τις οργανωτικού χαρακτήρα διατάξεις του π.δ/τος 211/1996, μη emπίπτουσα στο καταργητικό πεδίο του άρθρου 7 παρ. 3 του εν λόγω π.δ/τος, και, ως εκ τούτου, εφαρμόζεται πλήρως τόσο ως προς την έννοια όσο και ως προς το μέτρο ευθύνης του συνευθυνομένου, ΕΣ Ολ.1241/2014, Ι Τμ. 945/2009),....»

Γ.Από έγγραφο της Γενικής Επιτροπείας του Ελεγκτικού Συνεδρίου:

ΓΕΕ 533/11-7-2016, μετά από υποβολή ερωτήματος για καταλογισμό μετά από έκθεση οικονομικού επιθεωρητή συνταχθείσα το έτος 2016 :

«Τέλος, σύμφωνα με τη θεσπιζόμενη στην προαναφερθείσα διάταξη του άρθρου 12 παρ. 1 του ν.δ. 1264/1942 επιταγή, κατά την οποία προς αποκατάσταση διαπιστωθέντος ελλείμματος δημόσιας διαχείρισης εκδίδεται καταλογιστική πράξη από το προς τούτο αρμόδιο όργανο «κατά του υπολόγου και των τυχόν αλληλεγγύως μετ' αυτού συνευθυνομένων» καθιδρύεται εις ολόκληρον (αλληλέγγυος) ευθύνη όλων όσοι συνετέλεσαν από υπαιτιότητα τους στη δημιουργία του ελλείμματος και, συνεπώς, η ευθύνη του, ταυτιζόμενη με εκείνη του δημοσίου υπολόγου, μορφοποιείται κατά το σύστημα της νόθου αντικειμενικής ευθύνης, εξικνούμενη μέχρι το βαθμό της ελαφράς αμέλειας.»

Δ.Από τη σύγχρονη Βιβλιογραφία:

- 1.Μπάμπας, 2020, σελ. 218.
- 2.Μηλιώνης, 2020, σελ. 295 με ενδιαφέρουσα την υποσημείωση υπ'αρ. 875 στην αυτή σελίδα, την οποία αντιγράφουμε: «Το ΝΔ 1264/1942 κυρώθηκε και διατηρήθηκε σε ισχύ με την ΠΥΣ 312/1946 (ΦΕΚ-188, Α'). Η διάταξη αυτή δεν καταργήθηκε από το Δημόσιο Λογιστικό ή τον Ν.2343/1995 ή τις οργανωτικού χαρακτήρα διατάξεις του ΠΔ 211/1996, ΕΛΣυν (ολομ.) 2325/2012, ΘΠΔΔ 2012, σ. 830 επ. Βλ. και ΕΛΣυν (ολομ.) πρακτ. 4^{ης} ΓενΣυν/5..2020, ΘΠΔΔ 2020, σ. 534 επ. και ιδίως σ.537.»
3. Μπουδουρίδου, 2017, σελ. 38.
4. Μαραγκού, 2016, σελ. 32.
5. Μπάλτα, 2016, σελ. 107 (και ειδικότερα υποσημείωση 253), σελ. 109 (ειδικότερα υποσημείωση 262), καθώς και στον πρόλογο του συγγράμματος (σελ. ix)

¹⁵² **Άρθρο 7** «1. Εκτός διαχειρίσεως, τίθεται, κατά τας διατάξεις του άρθρ. 3 παρ. ζ' οιοσδήποτε δημόσιος υπόλογος.α) Εάν αρνήται να υποβάλη εις τον Οικον. Επιθεωρητήν όλα τα βιβλία και έγγραφα της υπηρεσίας του, να εκθέση και καταμετρήση ενώπιον αυτού όλα τα εις χείρας του χρήματα, ένσημα, υλικόν ή άλλους τίτλους, να δώση όλας τας ζητηθείσας πληροφορίας και διασαφήσεις και να

υπογράψη μετά του Επιθεωρητού τα πρωτόκολλα και λοιπά έγγραφα της επιθεωρήσεως. Εν τη τελευταία ταύτη περιπτώσει τα ως είρηται έγγραφα υπογράφονται υπό του προσωρινού αναπληρωτού του εκτός διαχειρίσεως τεθέντος και δύο μαρτύρων, και β) Εάν εκ των πράξεων του υπολόγου κινδυνεύη το συμφέρον του Δημοσίου ή του οικείου Νομικού Προσώπου ή εάν ανακαλυφθώσιν αταξία δίδουσαι εύλογον υπόνοιαν καταχρήσεων ή εμποδίζουσαι την απρόσκοπτον διενέργειαν της επιθεωρήσεως. 2. Εκτός υπηρεσίας, κατά το εδάφ. σ' της παρ. 1 του άρθρ. 3, τίθεται προσωρινώς υπό του Οικον. Επιθεωρητού πας περιφερειακός οικονομικός υπάλληλος, εφόσον ήθελον προκύψει βάσιμοι κατ' αυτού υπόνοιαι περί δόλου ή βαρείας αμελείας εν τη ενασκήσει των καθηκόντων του ή ανεπαρκείας περί την εκπλήρωσιν αυτών. 3. Οι Οικονομικοί Επιθεωρηταί εφαρμόζοντες τας διατάξεις των δύο αμέσως προηγουμένων παραγράφων οφείλουσι ν' αναφέρωσι τηλεγραφικώς και άνευ αναβολής εις το Υπουργείον των Οικονομικών καθώς και εις το Υπουργείον εις ο υπάγεται ο μη οικονομικός υπάλληλος δημόσιος υπόλογος, υποχρεούνται δε να λαμβάνωσι προκαταβολικώς παν μέτρον εξασφαλίσεως των δημοσίων χρημάτων, τίτλων, υλικού και εγγράφων. 4. Ο εκτός διαχειρίσεως προσωρινώς τιθέμενος δημόσιος υπόλογος καθώς και ο εκτός υπηρεσίας τιθέμενος οικονομικός υπάλληλος αναπληρούται εις τα καθήκοντά του υπό άλλου υπαλλήλου της αυτής υπηρεσίας οριζομένου υπό του Επιθεωρητού. Ουδέποτε Επιθεωρητής επιτρέπεται να εγκατασταθή εις τα καθήκοντα του εκτός διαχειρίσεως ή υπηρεσίας τιθεμένου υπαλλήλου. 5. Εκτός διαχειρίσεως ή εκτός υπηρεσίας τιθέμενοι δημόσιοι υπόλογοι ή οικονομικοί υπάλληλοι, υποχρεούνται, άμα τη εις αυτούς κοινοποιήσει της οικείας αποφάσεως του Επιθεωρητού και κατά τους εν αυτή ορισμούς, ν' απόσχωσι των καθηκόντων των, εις αδύναται να επανέλθωσι μόνον κατόπιν διαταγής του οικείου Υπουργείου. "6. Εν περιπτώσει παραλείψεως των Οικονομικών Επιθεωρητών θα θέσωσιν εκτός διαχειρίσεως ή υπηρεσίας υπευθύνους κατά τα ανωτέρω υπολόγους ή υπαλλήλους υποχρεούνται να πράξωσι τούτο αι οικείαι Γεν. Επιθεωρήσεις".¹⁵²

Άρθρο 12 «Ελλείμματα Δημοσίων Υπολόγων Καταλογισμοί. Πλεονάσματα 1. Ο Γενικός Οικονομικός Επιθεωρητής και οι Οικονομικοί Επιθεωρηταί Δημοσίων Υπολόγων και Νομικών Προσώπων και πας Οικονομικός υπάλληλος εκτελών χρέη Οικονομικού Επιθεωρητού Δημοσίων Υπολόγων και Νομικών Προσώπων εφ' όσον κατά την ενέργειαν επιθεωρήσεως οιασδήποτε δημοσίας ή μη διαχειρίσεως εκ των εν άρθρ. 1 παρ. 1 του παρόντος Νόμου διαλαμβανομένων διαπιστώσωσι την ύπαρξιν ελλείμματος προερχομένου εξ ελλείψεως χρημάτων ή υλικού ή αξιών εν γένει, προβαίνουν εις την έκδοσιν ητιολογημένης καταλογιστικής αποφάσεως κατά του υπολόγου και των τυχόν αλληλεγγύως μετ' αυτού συνευθυνομένων, εάν η εξακριβωθείσα έλλειψις δεν ήθελεν αναπληρωθή εντός 24 ωρών συμφώνως προς τας διατάξεις του άρθρ. 199 του ΣΙΒ' Νόμου "περί Δημοσίου Λογιστικού". 2. Εις έκδοσιν ητιολογημένης καταλογιστικής αποφάσεως κατά του υπολόγου δύνανται να προβαίνωσιν ωσαύτως οι ενεργούντες την επιθεώρησιν, εφ' όσον κατά την ενέργειαν της επιθεωρήσεως, διαπιστώσωσι παράλειψιν εισπράξεως ή ελλιπή εισπραξιν τόκων υπερημερίας, προσθέτων τελών και λοιπών κατά Νόμον υπέρ τρίτων συνεισπραττομένων ποσοστών, καταλογίζοντες εις βάρος του υπολόγου το μηδόλω ή ελλιπώς εισπραχθέν ποσό. 3. Εις έκδοσιν ητιολογημένης κατά παντός ειδικού υπολόγου αποφάσεως δύνανται να προβαίνωσιν ωσαύτως οι ενεργούντες την Επιθεώρησιν εφ' όσον κατά την ενέργειαν της επιθεωρήσεως ήθελον διαπιστώσει εκπρόθεσμον κατάθεσιν εις το Δημόσιον Ταμείον των δια λογαριασμόν του Δημοσίου ή τρίτων υπ' αυτού ενεργηθεισών εισπράξεων. Το εν τη περιπτώσει ταύτη εις βάρος του υπολόγου καταλογιζόμενον ποσόν συνίσταται εις τον τόκον υπερημερίας των εκπροθέσμως κατατεθεισών εισπράξεων, υπολογιζομένων νομίμως από της ημερομηνίας της υποχρεώσεως του υπολόγου προς κατάθεσιν των εισπράξεών του, κατά τας περί αυτού ειδικάς διατάξεις των οικείων Νόμων. 4. Προκειμένου περί ελλείψεων χαρτοσήμου οφειλομένων εις παραβάσεις των Νόμων περί τελών χαρτοσήμου και εξακριβουμένων κατά τον έλεγchon των εν τω άρθρ. 1 παρ. α' του παρόντος Νόμου διαλαμβανομένων διαχειρίσεων, δεν έχει εφαρμογή η διαδικασία του άρθρ. 51 παρ. 2γ' του Κώδικος των Νόμων περί τελών χαρτοσήμου. Εις τας περιπτώσεις ταύτας ο ενεργών τον έλεγchon καλεί εγγράφως και επί αποδείξει τον υπόλογον όπως αναπληρώσεται ελλείψεις εντός της υπό του άρθρ. 199 του Νόμ. ΣΙΒ' οριζομένης εικοσιτετραώρου προθεσμίας, ης παρερχομένης απράκτου ο ενεργών τον έλεγchon προβαίνει εις την έκδοσιν ητιολογημένης καταλογιστικής αποφάσεως επιβάλλων εις τον υπόλογον τα τε ελλείποντα τέλη και το υπότου Κώδικος των Νόμων περί χαρτοσήμου οριζόμενον πρόστιμον. 5. Αντίγραφον της καταλογιστικής αποφάσεως κοινοποιείται παραχρήμα δι' οιοδήποτε Δημοσίου, Δημοτικού ή Κοινοτικού υπαλλήλου ή υπηρέτου εις τον καθ' ου αύτη, εις την Γενικήν Διεύθυνσιν Δημοσίου Λογιστικού και εις τον Διευθυντήν του Ταμείου της τελευταίας κατοικίας του ελλειματίου, όπως επιμελείται της αμέσου βεβαιώσεως του καταλογιζόμενου ποσού ως δημοσίου εσόδου και της

Από σειρά εγγράφων της Γενικής Επιτροπείας του Ελεγκτικού Συνεδρίου προς τη Διεύθυνση και Υποδιεύθυνση Εσωτερικών Υποθέσεων της Α.Α.Δ.Ε. (μετά από αποστολή από τις τελευταίες προς τη Γενική Επιτροπεία υποθέσεων έτους 2016 και εντεύθεν προς καταλογισμό)¹⁵³, η Γενική Επιτροπεία επανέφερε τις εν λόγω

εισπράξεως αυτού κατά τας διατάξεις του Νόμου "περί εισπράξεως δημοσίων εσόδων". 6. Προκειμένου περί καταλογιστικών αποφάσεων εις βάρος υπολόγων διαχειριστών Νομικού Προσώπου, ο Διευθυντής του Ταμείου προβαίνει εις την βεβαίωσιν του καταλογιζομένου ποσού υπό τρ. λ/σμόν και επιδιώκει την είσπραξιν του εσόδου υπέρ του δικαιούχου Νομικού Προσώπου κατά τας περί εισπράξεως δημοσίων εσόδων διατάξεις, έστω και αν υπό των ειδικών περί του Νομικού Προσώπου διατάξεων δεν προβλέπεται ευχέρεια εισπράξεως των εν γένει εσόδων αυτού κατά τον Νόμον περί εισπράξεως δημοσίων εσόδων. 7. Αι καταλογιστικά αποφάσεις επί ελλείψεων αναγομένων εις παραβάσεις των Νόμων περί χαρτοσήμου κοινοποιούνται προς τούτοις εις τον αρμόδιον Οικονομ. Εφορον και προς την Προϊσταμένην του υπολόγου Αρχήν δια την πειθαρχικήν δίωξιν των υπαιτίων. 8. Κατά των καταλογιστικών αποφάσεων των Οικονομικών Επιθεωρητών, δύναται να ασκηθῆ έφεσις ενώπιον του Ελεγκτικού Συνεδρίου εντός μηνός από της κοινοποιήσεώς των. Η έφεσις δεν αναστέλλει την εκτέλεσιν της κατά του καταλογισθέντος υπολόγου αποφάσεως, ούτε προσφυγή εις πολιτικά δικαστήρια επιτρέπεται δια το καταλογισθέν αυτώ έλλειμμα. Εν προκειμένω έχουσιν εφαρμογήν αι διατάξεις του άρθρ. 37 του από 3 Ιουλ. 1933 Δ/τος "περί κωδικοποιήσεως των περί Οργανισμού του Ελεγκτικού Συνεδρίου ισχυουσών διατάξεων". 9. Αι διατάξεις του παρόντος άρθρου έχουσιν εφαρμογήν και επί των ελλειμμάτων δημοσίων υπαλλήλων διαχειριζομένων δυνάμει Νόμων ή διαταγής του Υπουργού των Οικονομικών χρήματα ή υλικόν ανήκοντα εις Νομικά Πρόσωπα ιδιωτικού δικαίου, τραπεζιτικά Ιδρύματα ή ιδιώτας.»

Άρθρο 14 «Εκτός των Οικονομικών Επιθεωρητών Δημοσίων Υπολόγων και Νομικών Προσώπων και οι Οικονομικοί Επιθεωρηταί των λοιπών ειδικοτήτων ως και πας έτερος Επιθεωρητής ξένης ειδικότητος δικαιούμενος κατά τας περί αυτού ειδικάς διατάξεις να προβαίνει εις την ενέργειαν επιθεωρήσεως διαχειρίσεως υπαγομένων εις την δικαιοδοσίαν του, εν περιπτώσει ελλείμματος υποχρεούται να εφαρμόζη τας περί ελλειμμάτων και καταλογισμού διατάξεις του παρόντος Νόμου.»

Άρθρο 15 «Δια πληρωμάς απορριφθείσας υπό του Οικονομικού Επιθεωρητού ως μη στηριζόμενας εις νόμιμον τίτλον καταλογίζονται μετά του υπολόγου κατά τους ορισμούς του άρθρ. 12 του παρόντος Νόμου και οι ανοικείως λαβόντες τα χρήματα δημόσιοι υπάλληλοι ή ιδιώται.»

¹⁵³ Παρατίθενται αποσπάσματα των ως άνω εγγράφων:

Αρ. πρωτ. ΓΕΕ 312/13.04.2016 (αφορά υπόθεση επιστροφής Φ.Π.Α.)

Ενόψει των διατάξεων των άρθρων 54 παρ. 1 και 56 του ν. 2362/1995 «Περί Δημοσίου λογιστικού, ελέγχου των δαπανών του Κράτους και άλλες διατάξεις» (Α' 247) και των προαναφερθεισών διατάξεων του π.δ. 16/1989, σύμφωνα με τις οποίες ο Προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ., σε περίπτωση αχρεώστητης επιστροφής ποσού Φ.Π.Α., καθίσταται συνευθυνόμενος και υπέχει δημοσιολογιστική ευθύνη για το έλλειμμα που προκαλείται από την έκδοση της σχετικής πράξης επιστροφής φόρου και του αντίστοιχου ΑΦΕΚ, βάσει των οποίων εκταμιεύεται το αιτούμενο ποσό του Φ.Π.Α., η εκταμίευση του ως άνω ποσού Φ.Π.Α. συνιστά έλλειμμα καταλογιστέο στογια την αναπλήρωση του οποίου αυτός υπέχει ευθύνη συνευθυνόμενου (βλ. ΟΛΕ.Σ. αποφ. 2443, 2444/2007 2082/2007,1 Τμ. αποφ. 1174, 939/2009, 511/2003).

Εξ άλλου, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 46 του π.δ/τος 774/1980 «Περί Κωδικοποιήσεως εις ενιαίον κείμενον των περί Ελεγκτικού Συνεδρίου ισχυουσών διατάξεων υπό τον τίτλον Οργανισμός Ελεγκτικού Συνεδρίου» (Α' 189) - και ήδη άρθρου 68 του ν. 4129/2013 (Α' 52), με το άρθρο πρώτο του οποίου κυρώθηκε ο Κώδικας Νόμων για το Ελεγκτικό Συνέδριο ο Γενικός Επίτροπος Επικρατείας του Ελεγκτικού Συνεδρίου είναι αρμόδιος για την άσκηση αίτησης καταλογισμού κατά πολιτικών ή στρατιωτικών υπαλλήλων μόνο στην περίπτωση αστικής ευθύνης αυτών, δηλαδή μόνο στην περίπτωση που αυτοί προξένησαν στο Ελληνικό Δημόσιο ζημία από δόλο ή βαριά αμέλεια κατά την εκτέλεση των καθηκόντων τους, ενώ, στην περίπτωση δημοσιολογιστικής ευθύνης υπόλογου για τή δημιουργία ελλείμματος, αντίστοιχη αρμοδιότητα του Γενικού Επιτρόπου Επικρατείας του Ελεγκτικού Συνεδρίου δεν υφίσταται. Συνεπώς, στην υπό κρίση υπόθεση η Υπηρεσία μας δεν έχει αρμοδιότητα για τον καταλογισμό του διαπιστωθέντος ελλείμματος σε βάρος του πρώην Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ενόψει των ανωτέρω, σας διαβιβάζουμε την ΕΜΠ/01.10.2015 πορισματική έκθεση του Οικονομικού Επιθεωρητήπροκειμένου να καταλογίσετε το ποσό των ευρώ, σε βάρος του

υποθέσεις, προκειμένου να καταλογίσει η Διεύθυνση/Υποδιεύθυνση Εσωτερικών Υποθέσεων της Α.Α.Δ.Ε. (τότε Γενική Γραμματεία Δημοσίων Εσόδων).¹⁵⁴

πρώην Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.....συνευθυνόμενου στην πρόκληση ισόποσου: ελλείμματος: που-προέκυψε από τη μη νόμιμη επιστροφή 10% επί αιτούμενου ποσού Φ.Π.Α. έτους 2003, στην ξενοδοχειακή επιχείρηση.....»

Αρ. πρωτ. ΓΕΕ 533/11.07.2016 (αφορά υπόθεση επιστροφής Φ.Π.Α.)

«Ενόψει των διατάξεων των άρθρων 54 παρ. 1 και 56 του ν. 2362/1995 «Περί Δημοσίου λογιστικού, ελέγχου των δαπανών του Κράτους και άλλες διατάξεις» (Α' 247) και των προαναφερθεισών διατάξεων του π.δ. 16/1989, σύμφωνα με τις οποίες ο Προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ., ο Προϊστάμενος Τμήματος Φ.Π.Α., ο επόπτης ελέγχου και οι ελεγκτές της Δ.Ο.Υ., σε περίπτωση αχρεώστητης επιστροφής ποσού Φ.Π.Α., καθίστανται συνευθυνόμενοι και υπέχουν δημοσιολογιστική ευθύνη για το έλλειμμα που προκαλείται από την έκδοση της σχετικής πράξης επιστροφής φόρου και του αντίστοιχου ΑΦΕΚ, βάσει των οποίων εκταμιεύεται το αιτούμενο ποσό του Φ.Π.Α., η εκταμίευση στην προκειμένη υπόθεση του ως άνω ποσού Φ.Π.Α.; συνιστά έλλειμμα καταλογιστέο, εις ολόκληρο, στους.....,,, και, οι οποίοι υπέχοντες δημοσιολογιστική ευθύνη συνευθυνομένων ευθύνονται για την αναπλήρωση του (βλ. Ο.Λ.Ε.Σ. αποφ. 3283/2013, 2443, 2444/2007 2082/2007, Ι Τμ. αποφ. 660, 438/2016, 629/2015, 2466, 2459/2011, 898, 139, 38/2010, 1675, 1673, 1671, 1183/2009).Ενόψει των ανωτέρω, σας επαναφέρουμε την ΔΕΣΥΠ ΥΠΟΔΕΙ2016Ε ΜΠ/18.04.2016 πορισματική έκθεση του Οικονομικού Επιθεωρητή, που αφορά στη διενέργεια προκαταρκτικής εξέτασης - Ε.Δ.Ε. σε βάρος των υπαλλήλων της πρώην Δ.Ο.Υ....., που προσημειώθηκαν καθώς και τα συνημμένα αυτής, προβείτε στο καταλογισμό τους κατά τα ανωτέρω.»

Αρ. πρωτ. ΓΕΕ 554/20.07.2016 (αφορά υπόθεση ελλείμματος από μη επιστροφή πέντε μπλοκ διπλοτύπων τύπου Β')

«....Αντιθέτως δεν έχει τέτοια αρμοδιότητα στην περίπτωση δημοσιολογιστικής ευθύνης υπολόγου και συνευθυνομένου για τη δημιουργία ελλείμματος, την οποία έχουν, μεταξύ άλλων, και τα ελεγκτικά όργανα της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών, κατά τους ελέγχους που διενεργούν, ως έχοντα αποκτήσει ασφαλέστερη και πληρέστερη γνώση των ελεγχόμενων υποθέσεων. Ενόψει των ανωτέρω, σας επαναφέρουμε την ΔΕΣΥΠ ΥΠΟΔΕΙ2016ΕΜΠ/23.03.2016 πορισματική έκθεση του Οικονομικού Επιθεωρητή, που αφορά τη μη επιστροφή πέντε (5) μπλοκ διπλοτύπων είσπραξης τύπου Β' από τον Δήμο στη Δ.Ο.Υ. και μη απόδοση του ποσού που εισπράχθηκε από την έκδοση τους, καθώς και τα συνημμένα αυτής, προκειμένου να προβείτε στο καταλογισμό των υπολόγων και καθώς και του συνευθυνομένου κατά τα ανωτέρω.»

¹⁵⁴ Επίσης, σημειώνεται το υπ' αρ. πρωτ. 663/φ.Γνωμ./31.03.2017 έγγραφο του Νομικού Συμβουλίου του Κράτους μετά από ερώτημα που τέθηκε από τη Διεύθυνση Εσωτερικών Υποθέσεων, περί της δυνατότητας καταλογισμού σε συνέχεια ΕΔΕ (και όχι αυτοτελούς διαχειριστικού ελέγχου), ταυτόχρονα σχεδόν με ερώτημα περί καταλογισμού σε συνέχεια ποινικών αποφάσεων (προαπαιτούσες αυτοτελή διαχειριστικό έλεγχο) που προκάλεσε τη Γνωμ. 40/2017, η οποία δεν προέβλεπε δυνατότητα καταλογισμού σε συνέχεια δικαστικών αποφάσεων: «3. Υπό δεδομένα αυτά, η υπηρεσία σας, η οποία, δια του αρμοσίου οικονομικού επιθεωρητή της, διαπίστωσε στο πλαίσιο της διενεργηθείσης ΕΔΕ και το διαχειριστικό έλλειμμα είναι αρμοδία για τον καταλογισμό του υπολόγου και των τυχόν συνευθυνομένων προσώπων, δια του οικονομικού επιθεωρητή της, μετά τήρηση της προβλεπόμενης διαδικασίας πριν από την έκδοση της καταλογιστικής πράξεως και τούτο ανεξαρτήτως του γεγονότος ότι η διαπίστωση του ελλείμματος δεν προέκυψε κατόπιν διενέργειας οικονομικού - διαχειριστικού - λογιστικού ελέγχου, αφού η πορισματική έκθεση του οικονομικού επιθεωρητή έχει και τα χαρακτηριστικά και τα στοιχεία τέτοιου ελέγχου. Άλλωστε, και η προαναφερθείσα γνωμοδότηση (σημείωση: εννοεί την 40/2017) αντιμετώπισε περίπτωση συνδρομής ή μη των προϋποθέσεων και της αρμοδιότητας καταλογισμού χωρίς τη διενέργεια πρωτογενούς οικονομικού -διαχειριστικού ελέγχου από την υπηρεσία σας, αλλά περίπτωση συνδρομής ή μη των προϋποθέσεων και αρμοδιότητας καταλογισμού εξαιτίας των εκδοθεισών ποινικών καταδικαστικών αποφάσεων» Ήτοι εισάγεται σαφής διάκριση στην αντιμετώπιση του καταλογισμού που πραγματοποιείται σε συνέχεια ΕΔΕ και ελλείμματος υπολόγου σε συνέχεια εκδοθείσας ποινικής καταδικαστικής απόφασης. Υπενθυμίζεται ότι για όλα τα ελλείμματα που προέκυψαν σε συνέχεια ΕΔΕ, η Γενική Επιτροπεία του Ελεγκτικού Συνεδρίου αναδιαβίβασε τις υποθέσεις για τον καταλογισμό από τη Διεύθυνση Εσωτερικών υποθέσεων της Α.Α.Δ.Ε..

Επίσης σημειώνεται ότι, οι οικονομικοί επιθεωρητές της Α.Α.Δ.Ε. κατά τον έλεγχο υπολόγων των Δ.Ο.Υ., για τη λειτουργία των οποίων ισχύει το π.δ. 16/1989, δεσμεύονται από τις διατάξεις του άρθρου 168 του εν λόγω νομοθετήματος: .

«Καταλογιστικές αποφάσεις

Άρθρο 168.

1.- Οι καταλογιστικές αποφάσεις που εκδίδονται σύμφωνα με το διάταγμα αυτό πρέπει να είναι αιτιολογημένες και να κοινοποιούνται αμέσως στον καταλογιζόμενο.

2.- Οι πιο πάνω αποφάσεις εκτελούνται αμέσως και δεν επιτρέπεται η προσφυγή στα δικαστήρια. Τα καταλογιζόμενα με τις αποφάσεις αυτές ποσά εισπράττονται σύμφωνα με τον Κώδικα είσπραξης δημοσίων εσόδων.

3.- Κατά των ανωτέρω αποφάσεων επιτρέπεται έφεση στο Ελεγκτικό Συνέδριο σύμφωνα με τις διατάξεις αυτού που ισχύουν.»

7.5 Νομοθεσία Γενικής Διεύθυνσης Δημοσιονομικών Ελέγχων

Σύμφωνα με το άρθρο 16 του ν. 3492/2006:

«2. Εάν διαπιστώνονται ελλείμματα, πληρωμή αχρεωστήτως καταβληθέντων ποσών ή μη νόμιμων δαπανών, φθορά ή απώλεια τίτλων, απαιτήσεων και περιουσιακών στοιχείων του ελεγχόμενου φορέα, που δεν οφείλονται σε ανωτέρα βία ή απρόβλεπτα γεγονότα, ενεργείται ή προτείνεται καταλογισμός σε βάρος: α) του υπευθύνου, αν από δόλο ή βαριά αμέλεια προέβη σε παράνομες πράξεις ή παραλείψεις ή συνέπραξε στην έκδοση αυτών ή στη μη τήρηση των νόμιμων διαδικασιών πραγματοποίησης της δαπάνης, β) του προϊσταμένου του, αν αμέλησε να ασκήσει την επιβαλλόμενη από τη θέση του εποπτεία και να αποτρέψει την πραγμάτωση της μη νόμιμης πληρωμής, γ) του λαβόντα, αν έχει συντελέσει υπαίτια στη μη νόμιμη πληρωμή και σε κάθε περίπτωση αχρεώστητης πληρωμής, ανεξάρτητα από υπαιτιότητα αυτού, δ) των οργάνων διοίκησης του φορέα, αν έχουν συντελέσει υπαιτίως στη μη νόμιμη πληρωμή. Το καταλογιστέο ποσό προσαυξάνεται με πρόστιμο δύο τοις εκατό (2%). Αν από τον έλεγχο προκύψει δόλος ή βαριά αμέλεια σε βάρος των ανωτέρω, η υπόθεση παραπέμπεται στον αρμόδιο εισαγγελέα για τα περαιτέρω. Σε περίπτωση καταλογισμού σε βάρος περισσότερων προσώπων, αυτά ευθύνονται εις ολόκληρον. 3. Στις περιπτώσεις δαπανών του Κρατικού Προϋπολογισμού ή προϋπολογισμού άλλων φορέων επί των οποίων έχει ασκηθεί προληπτικός έλεγχος από το Ελεγκτικό Συνέδριο, εφόσον διαπιστωθούν από τα ελεγκτικά όργανα παραβάσεις που προβλέπονται στην παράγραφο 2 του παρόντος άρθρου, ο Προϊστάμενος της Γ.Δ.Δ.Ε. διαβιβάζει τα νέα στοιχεία στο Ελεγκτικό Συνέδριο, προκειμένου να κρίνει αν συντρέχει νόμιμος λόγος ανάκλησης της θεώρησης του χρηματικού εντάλματος με το οποίο πληρώθηκε μη νόμιμη δαπάνη και τυχόν ενέργεια καταλογισμού σε βάρος των υπευθύνων».

Η Γ.Δ.Δ.Ε., όποτε διαπιστώνονται ελλείμματα ή πληρωμή αχρεωστήτως καταβληθέντων ποσών ή μη νόμιμων δαπανών, διενεργεί καταλογισμούς σύμφωνα με τον ιδρυτικό της νόμο και με τις υπουργικές αποφάσεις περί δημοσιονομικών διορθώσεων. Για τα όργανα και τον τρόπο επιβολής των καταλογισμών και των

δημοσιονομικών διορθώσεων, οι σχετικές διατάξεις έχουν κάποια περιπλοκότητα, επηρεάζονται κατά πολύ από το είδος του ελέγχου και από το εάν ο ελεγχόμενος φορέας έχει υποβάλει αντιρρήσεις και εφαρμόζονται ως ακολούθως:

Σύμφωνα με το άρθρο 17 του ν. 3492/2006, «3. Η έκθεση της παραγράφου 1 του άρθρου 16 υποβάλλεται στην αρμόδια οργανική μονάδα που διενεργεί τον έλεγχο, η οποία την ελέγχει ως προς την πληρότητά της, τη θεωρεί και τη γνωστοποιεί στον ελεγχόμενο φορέα, καθώς και στα πρόσωπα κατά των οποίων προτείνεται αναζήτηση των αχρεωστήτως ή παρανόμως καταβληθέντων ποσών ή τα οποία τυχόν φέρουν πειθαρχική ή ποινική ευθύνη, εντός προθεσμίας ενός (1) μηνός από την υποβολή της, η οποία μπορεί να παραταθεί με αιτιολογημένη απόφαση του Προϊσταμένου της Γ.Δ.Δ.Ε. Στην περίπτωση που η αρμόδια οργανική μονάδα είναι επιπέδου Τμήματος, η έκθεση ελέγχεται ως προς την πληρότητά της και από τον Προϊστάμενο της Δ.Υ.Ε.Ε. που εδρεύει στην έδρα της Περιφέρειας που ανήκει γεωγραφικά η οργανική μονάδα επιπέδου Τμήματος. Οι ελεγχόμενοι φορείς, καθώς και τα ανωτέρω πρόσωπα, έχουν δικαίωμα να υποβάλουν εγγράφως αντιρρήσεις κατά της έκθεσης, εντός προθεσμίας ενός (1) μηνός από την παραλαβή αυτής, οι οποίες εξετάζονται από την Επιτροπή Συντονισμού Ελέγχων (Ε.Σ.ΕΛ.), ύστερα από σχετική εισήγηση των Δημοσιονομικών Ελεγκτών. Σε περίπτωση μη υποβολής αντιρρήσεων, η οργανική μονάδα που έχει διενεργήσει τον έλεγχο ενημερώνει τον ελεγχόμενο φορέα ότι η έκθεση ελέγχου καθίσταται οριστική και τον καλεί να υλοποιήσει τις συστάσεις, ενημερώνοντας ταυτόχρονα τη Διεύθυνση Σχεδιασμού Μεθοδολογίας και Επιβολής Κυρώσεων και τη Διεύθυνση Προγραμματισμού και Συντονισμού Ελέγχων. 4. Σε περίπτωση μη υποβολής αντιρρήσεων εντός της προθεσμίας της προηγούμενης παραγράφου επιβάλλονται δημοσιονομικές διορθώσεις. Στην περίπτωση αυτή, η επιβολή δημοσιονομικών διορθώσεων και η έκδοση πράξεων καταλογισμού για ποσό μέχρι δέκα χιλιάδες (10.000) ευρώ διενεργείται με απόφαση του αρμόδιου Δημοσιονομικού Ελεγκτή, για ποσά από δέκα χιλιάδες ένα μέχρι πενήντα χιλιάδες (10.001 – 50.000) ευρώ με απόφαση του καθ' ύλην αρμόδιου Προϊσταμένου Τμήματος, για ποσά από πενήντα χιλιάδες ένα μέχρι εκατό χιλιάδες (50.001 – 100.000) ευρώ με απόφαση του καθ' ύλην αρμόδιου Προϊσταμένου Διεύθυνσης και για ποσά εκατό χιλιάδων ενός (100.001) ευρώ και άνω με απόφαση του Προϊσταμένου της Γ.Δ.Δ.Ε.»... «5. Εάν υποβληθούν αντιρρήσεις, αυτές μαζί με την έκθεση ελέγχου και όλα τα σχετικά έγγραφα εξετάζονται από την Ε.Σ.ΕΛ., η οποία, αφού ακούσει τον Δημοσιονομικό Ελεγκτή που συνέταξε την έκθεση, αποφασίζει για την αποδοχή ή μη των αντιρρήσεων. Στην περίπτωση μη αποδοχής των αντιρρήσεων και, εφόσον απαιτείται επιβολή δημοσιονομικών διορθώσεων και έκδοση πράξεων καταλογισμού, αυτές διενεργούνται με απόφαση της Ε.Σ.ΕΛ., η οποία υπογράφεται από τον Προϊστάμενο της Γ.Δ.Δ.Ε. 5. Εάν υποβληθούν αντιρρήσεις, αυτές μαζί με την έκθεση ελέγχου και όλα τα σχετικά έγγραφα εξετάζονται από την Ε.Σ.ΕΛ., η οποία, αφού ακούσει τον Δημοσιονομικό Ελεγκτή που συνέταξε την έκθεση, αποφασίζει για την αποδοχή ή μη των αντιρρήσεων. Στην περίπτωση μη αποδοχής των αντιρρήσεων και, εφόσον απαιτείται επιβολή δημοσιονομικών διορθώσεων και έκδοση πράξεων καταλογισμού, αυτές διενεργούνται με απόφαση της Ε.Σ.ΕΛ., η οποία υπογράφεται από τον Προϊστάμενο της Γ.Δ.Δ.Ε. 6. Εάν εκδοθεί πράξη καταλογισμού σε βάρος οργάνων διοίκησης των φορέων, αυτά δίδονται πειθαρχικά κατά τις διατάξεις που διέπουν τον οικείο φορέα, ύστερα από έκθεση του Προϊσταμένου της Γ.Δ.Δ.Ε. που διαβιβάζεται στο αρμόδιο για την επιβολή των πειθαρχικών κυρώσεων όργανο, το

οποίο υποχρεούται να κινήσει τη σχετική πειθαρχική διαδικασία. 7. Εάν υποβληθούν αντιρρήσεις και εξεταστούν από την Ε.Σ.ΕΛ., η ελεγκτική ομάδα συντάσσει οριστική έκθεση, στην οποία ενσωματώνει την απόφαση της Ε.Σ.ΕΛ. Η Δ.Υ.Ε.Ε. που διενεργεί τον έλεγχο αποστέλλει την οριστική έκθεση στον ελεγχόμενο φορέα, τον οποίο καλεί να υλοποιήσει τις συστάσεις, καθώς και στη Διεύθυνση Σχεδιασμού Μεθοδολογίας και Επιβολής Κυρώσεων και στη Διεύθυνση Προγραμματισμού και Συντονισμού Ελέγχων. Η εν λόγω Δ.Υ.Ε.Ε. αναλαμβάνει να παρακολουθήσει τη συμμόρφωση των φορέων και την εκτέλεση των ληφθέντων μέτρων. Στις περιπτώσεις των Δ.Υ.Ε.Ε. επιπέδου Διεύθυνσης η παρακολούθηση γίνεται από το Τμήμα Παρακολούθησης Ελέγχων. Αν από τις τελικές εκθέσεις προβλέπονται δημοσιονομικές διορθώσεις ή καταλογισμοί, αυτές επιβάλλονται από τη Διεύθυνση Σχεδιασμού Μεθοδολογίας και Επιβολής Κυρώσεων. 8. Οι πράξεις καταλογισμού και οι αποφάσεις δημοσιονομικών διορθώσεων προσβάλλονται ενώπιον του Ελεγκτικού Συνεδρίου από οποιονδήποτε έχει έννομο συμφέρον, εντός της προθεσμίας που προβλέπεται από τις ισχύουσες διατάξεις περί Ελεγκτικού Συνεδρίου. Η προθεσμία άσκησης των ενδίκων μέσων κατά των πράξεων και αποφάσεων αυτών και η άσκησή τους δεν αναστέλλουν την εκτέλεσή τους. Αναστολή εκτέλεσης των αποφάσεων αυτών επιτρέπεται από το Ελεγκτικό Συνέδριο, μόνο εάν προξενείται ανεπανόρθωτη βλάβη στον αιτούντα και πιθανολογείται η ευδοκίμηση του ένδικου μέσου. 9. Με απόφαση του Υπουργού Οικονομίας και Οικονομικών καθορίζονται: α) λεπτομέρειες σχετικά με το αντικείμενο, τη διαδικασία, τον τρόπο και την έκταση των ελέγχων, καθώς και το περιεχόμενο των εκθέσεων ελέγχου, β) ο τύπος και το περιεχόμενο των αποφάσεων δημοσιονομικής διόρθωσης και πράξεων καταλογισμού και κάθε άλλο σχετικό θέμα.».

Σύμφωνα με το άρθρο 53 του π.δ. 142/2017, η σύνταξη των αποφάσεων καταλογισμού ή επιβολής δημοσιονομικών διορθώσεων μετά την οριστικοποίηση των εκθέσεων ελέγχου από την Επιτροπή Συντονισμού Ελέγχων (Ε.Σ.ΕΛ.) αποτελεί αρμοδιότητα της Διεύθυνσης Σχεδιασμού, Μεθοδολογίας και Επιβολής Κυρώσεων. Τέλος, πρέπει να σημειωθεί ότι, σύμφωνα με τον Κανονισμό Διενέργειας Ελέγχων και Ερευνών της Γ.Δ.Δ.Ε., οι διαδικασίες καταλογισμών και δημοσιονομικών διορθώσεων εξαιρούνται από τις περιπτώσεις που ο έλεγχος διενεργείται κατόπιν εισαγγελικής παραγγελίας. Σ' αυτές τις περιπτώσεις η έκθεση ελέγχου αποστέλλεται απευθείας από την ελεγκτική ομάδα στον παραγγέλλοντα εισαγγελέα, χωρίς την ανάμειξη των προϊσταμένων και των λοιπών υπηρεσιακών παραγόντων της Γ.Δ.Δ.Ε. και χωρίς τη δυνατότητα των ελεγχόμενων να υποβάλουν αντιρρήσεις. Για τον λόγο αυτό δεν είναι δυνατή η άσκηση του δικαιώματος προηγούμενης ακρόασης εκ μέρους των ελεγχόμενων, προκειμένου να είναι εφικτός ο καταλογισμός. Οι δικαστικοί λειτουργοί επικαλούνται την αρχή της μυστικότητας της προανακριτικής διαδικασίας και συχνά δεν επιτρέπουν την κοινοποίηση της έκθεσης στους ελεγχόμενους.¹⁵⁵

¹⁵⁵ Απαιτείται άδεια της Εισαγγελικής Αρχής για οποιαδήποτε ενέργεια σχετιζόμενη με έκθεση ελέγχου παραγγελθείσα από Εισαγγελική Αρχή. Για την περίπτωση όπου επίκειται παραγραφή της υπόθεσης απαιτείται ειδικός κατά περίπτωση χειρισμός. Για τη σχέση ποινικής εξέλιξης – καταλογιστικής διαδικασίας παραπέμπουμε και στο Κεφ. 13.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 8: Παραγραφή ευθύνης υπολόγου – συνευθυνόμενων – αχρεωστήτως λαβόντων

8.1 Γενικά

Εισαγωγικά σημειώνεται ότι ήταν κοινός τόπος στη νομολογία η ύπαρξη διαφορετικών χρόνων αναζήτησης ελλειμμάτων (δεκαετής ή εικοσαετής κατά περίπτωση), μετά το πέρας των οποίων επερχόταν -στη γενική περίπτωση- παραγραφή του σχετικού δικαιώματος του Δημοσίου, διαφοροποίηση συναρτώμενη αποκλειστικά από την ιδιότητα του οργάνου που πραγματοποιούσε τον οικονομικό έλεγχο (ΕλΣυν ή Οικονομική Διοίκηση).

8.2 Τεκμηρίωση δια νομολογίας – Πρόσφατες εξελίξεις

Η ως άνω διαφοροποίηση νομικού πλαισίου αναζήτησης ελλείμματος προϋφίστατο τουλάχιστον έως την εφαρμογή του ν. 4820/2021. Σχετιζόταν με τις δύο κατηγορίες οικονομικού-διαχειριστικού ελέγχου, αυτού του ΕλΣυν (δικαστικός έλεγχος) και του αντίστοιχου των οργάνων της Διοίκησης (διοικητικός έλεγχος). Για τη Διοίκηση εφαρμοζόταν η εικοσαετής παραγραφή κατά την πρόβλεψη του άρθρ. 249 ΑΚ. Με την ειδική διάταξη του άρθρ. 152 (παρ. 3) του ν. 4270/2014 οριζόταν δεκαετής παραγραφή για τους καταλογισμούς των ελεγκτικών οργάνων του Ανώτατου Δικαστηρίου (*«Σε κάθε περίπτωση καταλογίζεται από το Ελεγκτικό Συνέδριο το αργότερο εντός δέκα (10) ετών από της υποβολής σε αυτό των δικαιολογητικών απόδοσης λογαριασμού της διαχείρισής τους.»*), διάταξη πανομοιότυπη με την προϋφιστάμενη του άρθρ. 56 (παρ. 3) του ν.2362/1995. Όπως είχε κριθεί νομολογιακά (ΕλΣυν Τμ VII 1631/2019), η εν λόγω διάταξη αφορούσε αποκλειστικά τον τακτικό έλεγχο δημοσίων διαχειρίσεων από το ΕλΣυν, όπου υπάρχει η παγία υποχρέωση υπολόγου για αποστολή δικαιολογητικών απόδοσης (συμπεριλαμβανομένης και της περίπτωσης λογοδοσίας απερχόμενου υπολόγου), και δεν αφορούσε τους λοιπούς ελέγχους του ΕλΣυν.

Κατά την **ΕλΣυν Ολ 987/2018** η εικοσαετής παραγραφή του άρθρ. 249 ΑΚ άρχεται κατά το άρθρ. 251 ΑΚ από τότε που γεννήθηκε η αξίωση, και λήγει σύμφωνα με το άρθρ. 243 παρ.3 ΑΚ μόλις περάσει η αντίστοιχη ημερομηνία του τελευταίου χρόνου για τη συμπλήρωση της εικοσαετίας.

Η δεκαετής παραγραφή απέκτησε αναμφίβολα γενική ισχύ για το σύνολο των διεξαγόμενων ελέγχων από το ΕλΣυν κατά τα οριζόμενα στο άρθρ. 39 παρ. 1^α ν. 4509/2017 (τροποποίηση άρθρ. 93 (παρ. 1) του ν. 4129/2013 του Κώδικα Νόμων για το ΕλΣυν), όπου ορίζεται: *«1α. Η αξίωση του δικαιούχου να απαιτήσει την αναπλήρωση του διαχειριστικού ελλείμματος με την έκδοση καταλογιστικής πράξης εις βάρος του υποχρέου παραγράφεται μετά την πάροδο δέκα (10) ετών από τη λήξη του οικονομικού έτους εντός του οποίου δημιουργήθηκε το έλλειμμα....»*.

Κατά την **Γνωμ. 16/2020 του Ν.Σ.Κ. (Α' Τμήμα)**¹⁵⁶ – που έγινε αποδεκτή από τον αρμόδιο Υπουργό Οικονομικών, συνεπώς η εφαρμογή της καθίσταται υποχρεωτική για τη Διοίκηση-, η προαναφερόμενη διάταξη εφαρμόζεται αποκλειστικά στα καταλογίζοντα όργανα του Ελεγκτικού Συνεδρίου, και δεν επεκτείνεται σε αυτά της δημοσιονομικής Διοίκησης. Περαιτέρω, σε ερωτήματα της Υποδιεύθυνσης Εσωτερικών Υποθέσεων της Α.Α.Δ.Ε. προς τη Γενική Επιτροπεία στο ΕλΣυν περί δυνατότητας επικείμενων καταλογισμών κατά έτη 2018 & 2019 (οψιγενώς σε κάθε περίπτωση της ισχύος του άρθρ. 39 ν.4509/2017), στα αντίστοιχα απαντητικά έγγραφα (ΓΕΕ 835/15.11.2018 & ΓΕΕ 479/13.06.2019), αναφέρεται η ισχύς της εικοσαετούς παραγραφής¹⁵⁷. Συνεπώς, η οικονομική Διοίκηση δεν ηδύνατο να έχει διαφορετική άποψη περί παραγραφής -στη γενική περίπτωση- πλην αυτής της παρόδου εικοσαετίας, τουλάχιστον έως την εφαρμογή του ν. 4820/2021.

Πρόσφατα δημοσιεύθηκε ο ν. 4820 (ΦΕΚ Α' 130/23.07.2021 - ημερ. κυκλ. 24.07.2021) «*Οργανικός Νόμος του Ελεγκτικού Συνεδρίου και άλλες ρυθμίσεις*», οι διατάξεις των παρ. 1 & 2 του άρθρου 152 (άρθρου με τίτλο: «*Παραγραφή αξίωσης για αναπλήρωση ελλείμματος*») του οποίου ορίζουν:

«1. Η αξίωση αναπλήρωσης διαχειριστικού ελλείμματος με την έκδοση καταλογιστικής πράξης από κάθε αρμόδιο όργανο παραγράφεται μετά την πάροδο δέκα (10) ετών από τη λήξη του οικονομικού έτους, εντός του οποίου δημιουργήθηκε το έλλειμμα. 2. Η κοινοποίηση του φύλλου μεταβολών και ελλείψεων δεν διακόπτει την παραγραφή. Αν εντός του τελευταίου εξαμήνου του χρόνου παραγραφής κοινοποιηθεί στον υπόχρεο φύλλο μεταβολών και ελλείψεων, η αξίωση παραγράφεται με την πάροδο έξι (6) μηνών από τη συμπλήρωση της δεκαετίας.»

Προκλήθηκε προβληματισμός, εάν η διάταξη της παρ. 1 περί δεκαετούς παραγραφής, στην οποία εισήχθη για πρώτη φορά ο όρος «*από κάθε αρμόδιο όργανο*», αφορούσε κάθε όργανο που πραγματοποιεί την καταλογιστική διαδικασία, ή εάν το «*κάθε αρμόδιο όργανο*» ανήκει αποκλειστικά στο ΕλΣυν (επίτροπος ή κλιμάκιο κατά το άρθρο 149 του αυτού νόμου), δοθέντος ότι η θέση του άρθρ. 152 κατά παρατακτική ακολουθία στον αναφερόμενο Νόμο, αφορά (τυπικά τουλάχιστον) αποκλειστικά το ΕλΣυν, ενώ ανέκυψε ζήτημα από τη διάταξη της παρ. 2 σχετικά με τη μη διακοπή παραγραφής με κοινοποίηση φύλλου μεταβολών και ελλείψεων, δοθέντων προηγούμενων απαντήσεων της Γενικής Επιτροπείας του ΕλΣυν (ΓΕΕ 313/29.06.2017, ΓΕΕ 835/15.11.2018) ότι αντίστοιχη κοινοποίηση κλήσης σε ακρόαση ή ειδικής

¹⁵⁶ Δύναται να αντιπαραβληθεί με την ΕλΣυν 2020/2000.

¹⁵⁷ Και στα δύο έγγραφα αναφέρεται: «*Κατά πάγια νομολογία του Ελεγκτικού Συνεδρίου, ελλείπει ειδικότερης διάταξης νόμου, η αξίωση του Δημοσίου να απαιτήσει την αναπλήρωση του διαπιστούμενου ελλείμματος δια της επιβολής καταλογισμού σε βάρος των υπαιτίων υπόκειται στην εικοσαετή παραγραφή του άρθρου 249 ΑΚ η οποία εκκινεί από το χρόνο δημιουργίας του ελλείμματος, διότι τότε γεννάται η υποχρέωση του υπευθύνου για την αποκατάσταση του και η σχετική αξίωση του Δημοσίου (ΑΚ 251) στην οποία βασίζεται η έκδοση της καταλογιστικής Απόφασης (βλ. Ολ ΕΣ 1385/2013, 2979/2012, 1/2007. Ι Τμ. αποφ. 2533, 940/2016, 511/2003 κ.ά.)».*

πρόσκλησης για αναπλήρωση ελλείμματος (ισοδύναμη διαδικασία με την κοινοποίηση φύλλου μεταβολών & ελλείψεων) διακόπτει την παραγραφή¹⁵⁸.

Κατόπιν των ανωτέρω, η Δ.ΕΣ.ΥΠ. της Α.Α.Δ.Ε. απέστειλε προς την κ. Γενική Επιτροπο Επικρατείας στο ΕλΣυν ερώτημα που αφορούσε πρωτίστως το χρόνο παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου προς αποκατάσταση ελλείμματος. Ως απάντηση, της διαβιβάστηκαν τα Πρακτικά της Ολομέλειας της 2ας Δεκεμβρίου 2021 της Γενικής Επιτροπείας της Επικρατείας στο ΕλΣυν, στα οποία αναφέρεται επακριβώς:

«Συναφώς, επί του ερωτήματος της Α.Α.Δ.Ε. και δοθέντος ότι η διάταξη του άρθρου 152 παρ. 1 του ν. 4820/2021 αποτελεί, όπως προεκτέθηκε, επανάληψη της ρύθμισης του άρθρου 39 του ν. 4509/2017, με ακόμη ευρύτερη μάλιστα διατύπωση (...από κάθε αρμόδιο όργανο...), χωρεί η απάντηση ότι θεσπίζεται από τη λήξη του οικονομικού έτους εντός του οποίου δημιουργήθηκε το διαχειριστικό έλλειμμα γενική δεκαετής παραγραφή για την αξίωση του δικαιούχου να απαιτήσει αναπλήρωση του ελλείμματος με την έκδοση καταλογιστικής πράξης εις βάρος του υποχρέου, παραγραφή η οποία αντικατέστησε την κατά το άρθρο 249 του ΑΚ ισχύουσα για τις απαιτήσεις αυτές γενική εικοσαετή παραγραφή. Ως εκ τούτου, η παραπάνω διάταξη, έχει εφαρμογή σε όλες τις περιπτώσεις καταλογισμών των δημοσίων υπολόγων, είτε αυτοί επιβάλλονται από το Ελεγκτικό Συνέδριο είτε από την Α.Α.Δ.Ε.. Εξ' άλλου, ορθά επισημαίνεται και στο ίδιο το έγγραφο της Αρχής, ότι η γραμματική ερμηνεία της αναφοράς «από κάθε αρμόδιο όργανο» της νεότερης διάταξης, αποσκοπεί στο να καταστήσει σαφές ότι καταλαμβάνονται από την ρύθμιση τόσο τα όργανα του Ελεγκτικού Συνεδρίου, όσο και τα αρμόδια διοικητικά όργανα, όπως η ερωτώσα υπηρεσία. Συναφώς, υπό την επιφύλαξη της παράτασης του χρόνου της δεκαετούς παραγραφής αν έχουν συνταχθεί φύλλα μεταβολών και ελλείψεων, με την εν λόγω

¹⁵⁸ Ενδεικτικά στο έγγραφο της Γενικής Επιτροπείας ΓΕΕ 313/29.06.2017 (επαναλαμβάνεται και στο ΓΕΕ 835/15.11.2018) προς Υποδ. Εσωτερικών Υποθέσεων της Α.Α.Δ.Ε.:«..., στο πλαίσιο διενέργειας διαχειριστικού ελέγχου δημόσιας διαχείρισης από τη Διεύθυνση Εσωτερικών Υποθέσεων της ... (Α.Α.Δ.Ε.), σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 2 παρ. 2 (περ. θ) του ν. 4389/2016 και 12 παρ. 5 του εκδοθέντος, κατ' εξουσιοδότηση του άρθρου 6 του ίδιου νόμου Οργανισμού της Α.Α.Δ.Ε., οι κλήσεις που απευθύνονται προς τους δημοσιονομικούς υπευθύνους, με σκοπό αυτοί να παράσχουν πληροφορίες - εξηγήσεις και να αναπληρωθούν εις διαπιστωθείσες ελλείψεις στη δημόσια διαχείριση, κατ' εφαρμογή της διάταξης της παρ. 2 του άρθρου 153 του ν. 4270/2014 ερμηνευομένης σύμφωνα με το άρθρο 70 παρ. 2 του Συντάγματος, συνιστούν διαδικαστικές πράξεις με επιθετικό προσανατολισμό, αναγκαίες για την ενεργοποίηση της καταλογιστικής διαδικασίας και την εξασφάλιση ουσιαστικής ορθότητας και σαφήνειας της ακολούθως εκδοθησόμενης σε βάρος τους καταλογιστικής πράξης. Κατά συνέπεια, αποτελούν ουσιώδη διαδικαστικό τύπο της τελευταίας, η παράλειψη του οποίου αποτελεί λόγο ακυρώσεως της δι' εφέσεως ενώπιον του Ελεγκτικού Συνεδρίου. Κατ' ακολουθίαν και ενόψει του λειτουργικού σκοπού που επιτελούν οι κλήσεις προς ακρόαση υπέρ των δημοσιονομικών υπευθύνων και της αναμφισβήτητης ένταξής τους ως αυτοτελές στάδιο στην καταλογιστική διαδικασία, η κοινοποίηση τους αποτελεί διακοπτικό λόγο της παραγραφής,....».Ειδικά στο ΓΕΕ 835/15.11.2018: «Με αυτές τις νομικές παραδοχές και τα προβαλλόμενα πραγματικά περιστατικά της προκειμένης υποθέσεως, δηλαδή την πρόκληση ελλείμματος λόγω παράνομων επιστροφών Φ.Π.Α. στην ως άνω ατομική επιχείρηση κατά το χρονικό διάστημα από 14.2.1995 έως 19.07.1995, οφειλομένων, μεταξύ άλλων, σε πράξεις και παραλείψεις του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. και του Προϊσταμένου του Τμήματος Φ.Π.Α. στους οποίους επιδόθηκαν κλήσεις προς ακρόαση και αναπλήρωση του ελλείμματος τον Ιούνιο του 2014, δηλαδή πριν τη συμπλήρωση της 20ετούς παραγραφής της αξίωσης του Δημοσίου προς αποκατάσταση του, αρχομένης από το χρόνο δημιουργίας του (1995), έπεται ότι η τελευταία (παραγραφή) διεκόπη με την κοινοποίηση των κλήσεων προς ακρόαση προς τους ... και ..., με περαιτέρω συνέπεια να μην έχει παραγραφεί η αξίωση του Δημοσίου προς καταλογισμό τους για την αποκατάσταση του ως άνω ελλείμματος.»

ρύθμιση περί δεκαετούς παραγραφής αντικαταστάθηκε η κατά το άρθρο 249 ΑΚ ισχύουσα για τις απαιτήσεις αυτές γενική εικοσαετής παραγραφή.», ενώ πλέον δεν δύναται να θεωρηθεί ότι οι προπαρασκευαστικές ουσιώδεις ενέργειες της διοίκησης προς καταλογοισμό (κλήση σε ακρόαση, πρόσκληση για αναπλήρωση ελλείμματος) αποτελούν διακοπτικά μέσα (ως μη προβλεπόμενα εκ του νόμου ως τέτοια).

Ιδιαίτερη προσοχή αποδίδουμε στις μεταβατικές διατάξεις του άρθρ. 163 του ν. 4820/2021, για την εξειδίκευση εφαρμογής των οποίων αναμένεται σχετικό ερώτημα της Δ.ΕΣ.ΥΠ. της Α.Α.Δ.Ε. (στο οποίο τίθεται εκ νέου και εν συνόλω το ζήτημα της εικοσαετούς έναντι της δεκαετούς παραγραφής), ενώ πληροφορηθήκαμε επίσης ότι, εκκρεμεί κρίση της Ολομ. του ΕλΣυν περί της συνταγματικότητας της εικοσαετούς παραγραφής.

8.3 Διακοπή παραγραφής

Μετά την ισχύ του ν. 4820 (ΦΕΚ Α' 130/23.07.2021 -ημερ. κυκλ. 24.07.2021), και την παραλαβή των ως άνω Πρακτικών της Ολομέλειας της ΓΕΕ, θεωρούμε πως μπορεί να τύχει εφαρμογής μόνο το μέρος των οδηγιών του εγγράφου με αρ. πρωτ. 313/29.06.2017 της Γενικής Επιτροπείας του Ελεγκτικού Συνεδρίου, σε απάντηση ερωτήματος της Υποδιεύθυνσης Εσωτερικών Υποθέσεων της Α.Α.Δ.Ε., που αφορούσε ενδεχόμενο καταλογοισμό σειράς υπαλλήλων. Κατά τις οδηγίες, επέρχεται διακοπή παραγραφής του συνόλου των συνοφειλετών, όταν έχει καταλογοιστεί μόνον ένας εξ' αυτών (η διακοπή της παραγραφής ενεργεί αντικειμενικά, άρθρ. 138 §3 ν. 4270/2014):

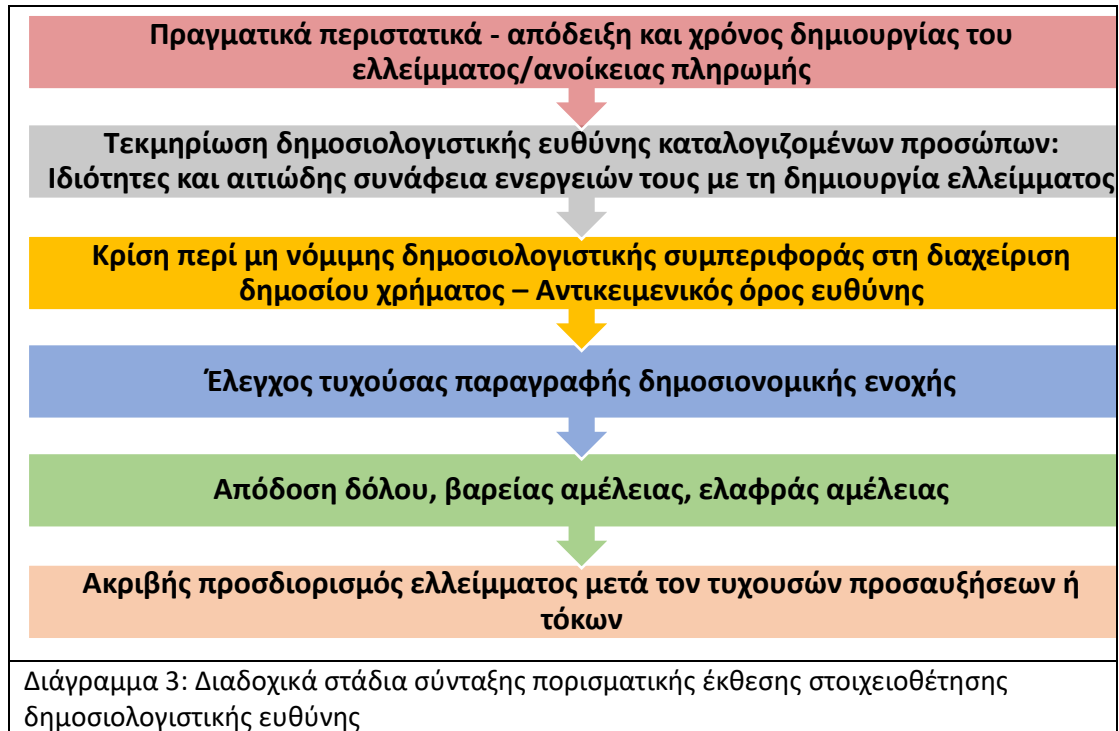
«.....Περαιτέρω, στο άρθρο 138 του ν. 4270/2014 (βλ. ομοίου περιεχομένου άρθρο 88 του προϊσχύσαντος ν. 2362/1995), προβλέπονται στη μεν παρ. 1 αναλυτικά οι λόγοι διακοπής της παραγραφής των απαιτήσεων του Δημοσίου, συνδεδόμενοι άπαντες με τη διαδικασία διοικητικής εκτέλεσης - επιδίωξης των τελευταίων, στη δε παρ. 4 ορίζεται ότι πέραν των λόγων αυτών, ισχύουν και οι κατά τις γενικές διατάξεις λόγοι, ήτοι οι προβλεπόμενοι της διατάξεις των άρθρων 261-267 και 269 ΑΚ (άσκηση αγωγής, υποβολή ένστασης συμψηφισμού, υποβολή της διαφοράς σε διαιτησία ή σε διοικητική αρχή ή στο αρμόδιο δικαστήριο). Συναφώς, στην παρ. 3 του ίδιου άρθρου ορίζεται ότι «Επί περισσότερων συνοφειλετών που ευθύνονται διαιρετά ή εις ολόκληρον στους οποίους περιλαμβάνεται και ο εγγυητής, η διακοπή της παραγραφής της απαίτησης του Δημοσίου ως προς έναν από αυτούς ενεργεί και κατά των λοιπών». Επίσης, περίπτωση δημοσιονομικής παθητικής ενοχής εις ολόκληρον (481-483 ΑΚ) ανακύπτει, κατά την απορρέουσα από το άρθρο 926 ΑΚ γενική αρχή του δικαίου, όταν περισσότεροι ενεργούν από κοινού και κατά συναιτιότητα επί κοινής πράξης, με την έννοια κάθε μορφής συμμετοχής στην τέλεση της. χωρίς να ασκεί επιρροή εάν οι ενέργειες (πράξεις ή παραλείψεις) έγιναν ταυτόχρονα, παράλληλα ή διαδοχικά, υπό την προϋπόθεση ότι εκάστη εξ αυτών συνδέεται αιτιωδώς με το αποτέλεσμα, δηλαδή την πρόκληση του ελλείμματος. Ο βαθμός της αιτιώδους συμβολής ή του πταίσματος καθενός δεν ενδιαφέρει για τη θεμελίωση της εις ολόκληρον ευθύνης. Εκ τούτων έπεται ότι σε περίπτωση οφειλής περισσότερων διαιρετός ή εις ολόκληρον συνευθυνομένων η διακοπή της παραγραφής της

απαίτησης του Δημοσίου που συνέβη σε έναν από τους συνοφειλέτες ενεργεί αντικειμενικά υπό την έννοια ότι καταλαμβάνει και τους υπολοίπους... Με αυτές τις νομικές παραδοχές και με βάση τα ιστορούμενα πραγματικά περιστατικά της προκειμένης υποθέσεως, εφόσον πρόκειται για ενιαίο έλλειμμα, ... στην πρόκληση του οποίου συνέβαλαν αιτιωδώς οι συγκλίνουσες ενέργειες όλων των προαναφερθέντων υπαλλήλων (11), ευθυνόμενων εις ολόκληρον ως συνοφειλετών (ΑΚ 926),... εκ των οποίων για τους αναφερόμενους στην ... πορισματική έκθεση (6 υπαλλήλους) έχει ήδη ολοκληρωθεί ο διαχειριστικός έλεγχος με την κοινοποίηση σε αυτούς κλήσεων προς ακρόαση και τη συνακόλουθη έκδοση των οικείων πράξεων καταλογισμού, έπεται, κατά τα προλαβόντα, ότι έχει διακοπεί η παραγραφή της απαίτησης του Δημοσίου ως προς τους ελεγχόμενους διά της πορισματικής έκθεσης συνοφειλέτες (5 υπαλλήλους), καθόσον αυτή (η διακοπή της παραγραφής) ενεργεί αντικειμενικά, δηλαδή εφόσον επέλθει για ένα συνοφειλέτη καταλαμβάνει και τους υπόλοιπους (138 παρ. 3 ν. 4270/2014)...».

8.4 Αναστολή παραγραφής

Κατά το έγγραφο 479/13.06.2019 της ΓΕΕ του ΕλΣυν, η δικαστική αμφισβήτηση του καταλογισμού με την υποβολή εφέσεως από τον καταλογιζόμενο αναστέλλει την παραγραφή της αξίωσης του Δημοσίου έως την έκδοση τελεσίδικης απόφασης (παρ. 4 άρθρ. 137 ν. 4270/2014). Η αναστολή ισχύει αποκλειστικά για τους καταλογιζόμενους, που άσκησαν το προβλεπόμενο ένδικο μέσο. Υπενθυμίζονται και οι πρόσφατες διατάξεις των παρ. 4 & 5 άρθρ. 152 ν. 4820/2021.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 9: Πορισματική έκθεση στοιχειοθέτησης δημοσιολογιστικής ευθύνης – δημοσιονομικής ενοχής



9.1 Γενικά

Οι προϋποθέσεις για την στοιχειοθέτηση δημοσιολογιστικής ευθύνης – δημοσιονομικής ενοχής σε δημόσιους υπολόγους και/ή συνευθυνόμενους, καταγράφονται κατά κανόνα σε σχετική πορισματική έκθεση που συντάσσεται από τα αρμόδια διοικητικά όργανα (για την περίπτωση του Ελεγκτικού Συνεδρίου σύνταξη φύλλου μεταβολών και ελλείψεων και για την περίπτωση της Γενικής Διεύθυνσης Δημοσιονομικών Ελέγχων παραπέμπουμε στον οικείο Κανονισμό Διενέργειας Ελέγχων –ΦΕΚ Β΄ 1519/22.04.2020). Η εν λόγω πορισματική, είτε αποτελεί τμήμα (πορισματικής) έκθεσης αφορώσα ποινικά και/ή πειθαρχικά παραπτώματα υπαλλήλων (ενδεικτικά: έκθεση ένορκης διοικητικής εξέτασης), είτε έκθεση διαχειριστικού ελέγχου, είτε αυτοτελής (πορισματική) έκθεση στοιχειοθέτησης δημοσιολογιστικής ευθύνης - δημοσιονομικής ενοχής. Στην υπ’ όψιν έκθεση:

- Καταγράφονται τα πραγματικά περιστατικά που σχετίζονται με την ελάττωση της δημόσιας περιουσίας (πρόκληση ελλείμματος, π.χ. λόγω ανοίκειας πληρωμής), καθώς και ο χρόνος δημιουργίας της εν λόγω ελάττωσης.
- Αναφέρονται οι ιδιότητες και οι ενέργειες καταλογιζομένου/-ων.
- Διατυπώνεται και τεκμηριώνεται η αιτιώδης συνάφεια ενεργειών των εν δυνάμει καταλογιζομένων με τη δημιουργία ελλείμματος.
- Διατυπώνεται και τεκμηριώνεται η κρίση περί μη νόμιμης δημοσιολογιστικής συμπεριφοράς κατά τη διαχείριση του δημοσίου χρήματος και καταγράφεται η εκπλήρωση του αντικειμενικού όρου ευθύνης, όρος αναγκαίος για την απόδοση δημοσιονομικής ενοχής.

- Καταγράφεται τυχόν δικαιολογητικός λόγος άρσης ευθύνης περί της δημιουργίας ελλείμματος και τυχόν μη καταλογισμός.
- Ελέγχεται αν η δημοσιολογιστική ευθύνη – δημοσιονομική ενοχή έχει υποπέσει στην παραγραφή ή εάν υπάρχουν ενέργειες που διακόπτουν ή αναστέλλουν την εν λόγω παραγραφή.
- Αποδίδεται κατά περίπτωση δόλος, βαρεία αμέλεια, ελαφρά αμέλεια.
- Προσδιορίζεται με ακρίβεια το έλλειμμα (κεφάλαιο) μετά των προσαυξήσεων ή τόκων.

Η σύνταξη της σχετικής έκθεσης έχει καθιερωθεί (αν και δεν προβλέπεται ρητά από διάταξη νόμου), καθώς εξυπηρετεί και διευκολύνει την ενημέρωση του ανώτερου διοικητικού οργάνου που έδωσε την εντολή για τη διεξαγωγή του διαχειριστικού ελέγχου¹⁵⁹. Κατά τη σχετική διαδικασία των καταλογιζόντων οργάνων του Ελεγκτικού Συνεδρίου (αντί πορισματικής εκθέσεως) προβλέπεται ρητά η σύνταξη φύλλου ελλείψεων – μεταβολών. Περαιτέρω, κατά τη διαδικασία κλήσης σε ακρόαση, όπως θα αναφερθούμε λεπτομερειακά στο επόμενο Κεφάλαιο, το καταλογίζον όργανο θα πρέπει να θέσει υπ' όψιν του καταλογιζομένου (εάν ζητηθεί απ' τον τελευταίο), σχετική πορισματική έκθεση.

9.2 Τύπος

Η πορισματική έκθεση αποτελεί επίσημο δημόσιο έγγραφο τεκμηρίωσης, επί της οποίας θα στηριχθεί ο καταλογισμός. Συνεπώς, εκ της εν λόγω εκθέσεως (και εκ της επακολουθούμενης διαδικασίας κλήσης σε ακρόαση), θα πρέπει να προκύπτουν όλα τα στοιχεία ώστε να δύναται να συνταχθεί νομότυπη καταλογιστική πράξη. Επί του τύπου της καταλογιστικής πράξης παραπέμπουμε στο Κεφάλαιο 12 του παρόντος οδηγού, υπενθυμίζοντας σε κάθε περίπτωση ότι, η διοικητική πράξη (όπως εν προκειμένω η καταλογιστική απόφαση) οφείλει να ακολουθεί τον τύπο που προβλέπεται από το άρθρ. 6 §1 του ν. 2690/1999 (Κώδικας Διοικητικής Διαδικασίας). Η εν λόγω απαίτηση της καταλογιστικής απόφασης, καθορίζει εμμέσως πλην σαφώς, τον τύπο και το περιεχόμενο της πορισματικής έκθεσης και ιδιαίτερα το πρωταρχικό ζήτημα της τεκμηρίωσης των σχετικώς διαλαμβανομένων.

9.3 Νομοθετικό πλαίσιο

Στην πορισματική έκθεση επιβάλλεται να γίνεται κατά το δυνατόν πληρέστερη αναφορά του νομοθετικού πλαισίου, ήτοι να αναφέρονται το σύνολο των νόμων, προεδρικών διαταγμάτων, υπουργικών αποφάσεων και κυρίως υπηρεσιακών εγκυκλίων. Επισημαίνεται ιδιαίτερα η προσοχή με την οποία θα πρέπει να αναζητείται η σχετιζόμενη νομοθεσία, με την παράθεση διατάξεων που ίσχυαν κατά το χρόνο συστάσεως του ελλείμματος και αναφορά σε τυχόν ευνοϊκότερες διατάξεις που ίσχυαν εφεξής του ελλείμματος. Ειδικά όσον αφορά τις υπηρεσιακές

¹⁵⁹ Μαραγκού 2016, σελ 30.

εγκυκλίου, εξαιτίας της προφανούς δυσχέρειας ανεύρεσής τους, σκόπιμο θα είναι να παρατίθενται αποσπάσματα ενδιαφέροντος αυτών.

9.4 Απαιτούμενη τεκμηρίωση περιεχομένου

Σημειώνεται ότι δεν υφίστανται ειδικές διατάξεις στον Κώδικα Διοικητικής Διαδικασίας που να αφορούν το αντικείμενο της απόδειξης, πλην των αναφορών των άρθρων 5, 6 & 17, συνεπώς δεν υφίσταται ειδικό πλαίσιο της αποδεικτικής διαδικασίας. Επισημαίνουμε τη διαπίστωση του Συμβουλίου Επικρατείας: (605/1985), ότι εφ' όσον δεν προβλέπεται από το νόμο τυπική διαδικασία, η Διοίκηση έχει διακριτική ευχέρεια ως προς τη συλλογή, τα είδη και την εκτίμηση των αποδείξεων που οδηγούν στην έκδοση της διοικητικής πράξης.¹⁶⁰ Περαιτέρω, δοθείσας της εισαγωγής των διατάξεων του Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας, παραπέμπουμε για ανάλογο εφαρμογή (κατά το δυνατόν) στις διατάξεις των άρθρων 144 επόμενα του προαναφερθέντος Κώδικα, καθώς και στις διατάξεις των άρθρων 244 επόμενα του ν. 4700/2020 της Δικονομίας του ΕλΣυν.

Κατά το Εγχειρίδιο Ελεγκτικού Συνεδρίου (2017, Κεφ. 4 σελ. 18 επόμενες), ο ελεγκτής θα πρέπει να τεκμηριώνει τον έλεγχο έτσι ώστε να είναι πλήρως κατανοητή η εργασία που έχει εκτελεστεί, τα τεκμήρια που έχουν αποκτηθεί, οι διαπιστώσεις που εξάγονται και τα κατά λογική ακολουθία συμπεράσματα στα οποία καταλήγει ο ελεγκτής.

Τα τεκμήρια λαμβάνονται κατά συστηματικό ή δειγματοληπτικό τρόπο, και δύναται να περιλαμβάνουν κατά περίπτωση ειδικές εγκυκλίους και κανονισμούς λειτουργίας που αναφέρονται πρωτίστως σε εσωτερικές υπηρεσιακές διαδικασίες, ημερήσιες διαταγές, υπηρεσιακά έγγραφα, διοικητικές αποφάσεις, συμβάσεις, λογιστικά αρχεία, χρηματοοικονομικές καταστάσεις, ισοζύγια, φορολογικά στοιχεία, απογραφές, λοιπά βιβλία και ιδιαίτερα πράξεις κλεισίματος βιβλίων (όταν μάλιστα αναγράφουν χρηματικά υπόλοιπα), υπηρεσιακές εκθέσεις, πρακτικά επιτροπών, πρωτόκολλα παράδοσης παραλαβής, συμβολαιογραφικές πράξεις και έγγραφα, τραπεζικά έγγραφα και κινήσεις τραπεζικών λογαριασμών, παρακαταθήκες, γνωμοδοτήσεις, δικαστικές αποφάσεις, ιδιωτικά έγγραφα και επιστολές, αποτελέσματα προηγούμενων ερευνών, μαρτυρίες, απαντήσεις ελεγχόμενων φορέων, ερωτηματολόγια, αυτοψίες και γενικά, οποιοδήποτε στοιχείο δύναται να αναζητηθεί στα πλαίσια της κατά περίπτωση έρευνας. Σε συνδυασμό με τα προαναφερόμενα ελεγκτικά τεκμήρια, θα πρέπει να εξετάζονται τυχόν καταγγελίες και σχετικά δημοσιεύματα. Η τεκμηρίωση δύναται να περιλαμβάνει και την καταγραφή της διαδικασίας που ακολουθήθηκε για την απόκτηση των αρχικών τεκμηρίων ελέγχου, καθώς και την τακτική απόκτησης στοχευμένων ελεγκτικών τεκμηρίων, σχετιζόμενων άμεσα με τις ιδιαίτερες ανάγκες της εκάστοτε έρευνας, προκειμένου να αποδίδεται και η ειδική ελεγκτική λογική κάθε υπόθεσης. Συνήθως

¹⁶⁰ Τάχος, 2009, σελ. 532.

η ως άνω διαδικασία αναζήτησης ελεγκτικών τεκμηρίων, έχει ως αφετηρία την αξιολόγηση ήδη υπαρχόντων γενικών στοιχείων του φακέλου, την πρώτη επιθεώρηση αρχείων και εγγράφων, και την καταγραφή προκαταρκτικών διαπιστώσεων που οδηγεί και εξελίσσεται δυναμικά, οδηγώντας στην αναζήτηση εξειδικευμένων τεκμηρίων, στην κατεύθυνση επιβεβαίωσης/επαλήθευσης ή μη των αναδυόμενων κατά περίπτωση ερωτημάτων και ελεγκτικών διαπιστώσεων, οι οποίες θα οριστικοποιηθούν στις τελικές διαπιστώσεις. Ιδιαίτερη προσοχή οφείλεται να αποδίδεται στη σύνδεση των ελεγκτικών τεκμηρίων με τις ελεγκτικές διαπιστώσεις, ήτοι στους διασταυρωτικούς ελέγχους και συμφωνίες, που θα οδηγήσουν στην καταγραφή των τελικών συμπερασμάτων. Εκ της αδήριτης αυτής ανάγκης, τα ελεγκτικά τεκμήρια επιβάλλεται να αποδεικνύεται ότι είναι επαρκή, κατάλληλα και αξιόπιστα¹⁶¹, ώστε να προκύπτουν αβίαστα οι ελεγκτικές διαπιστώσεις και συνακόλουθα τα σχετικά συμπεράσματα, ενώ θα πρέπει να τονίζονται οι περιπτώσεις αναζήτησης στοιχείων οι οποίες δεν τελεσφόρησαν, και η εξ' αυτού του λόγου πραγματοποιήθηκε επιλογή εναλλακτικής οδού αναζήτησης στοιχείων. Τυχόν αποτυχία και των εναλλακτικών οδών για την αναζήτηση αιτούμενων στοιχείων είναι αναγκαίο να σημειώνεται, με τις τυχόν συνέπειες ως προς την έκφρασης κρίσης του ελεγκτή.

Κρίνοντας ότι, θα πρέπει να τύχουν αναλόγου εφαρμογής κατά τη διαδικασία τεκμηρίωσης της κρίσης του συντάκτη της πορισματικής έκθεσης τα σχετικά άρθρα της δικονομίας του Ελεγκτικού Συνεδρίου (ν. 4700/2020), σημειώνονται οι σχετικές διατάξεις των άρθρων 242, 243, 244, 246, 247¹⁶². Ιδιαίτερα σημειώνεται ότι η κατ'

¹⁶¹ Εγχειρίδιο Ελέγχου Ελεγκτικού Συνεδρίου, ό.π., Κεφ. 4 σελ. 51.

¹⁶² « Άρθρο 242 - Αντικείμενο απόδειξης 1. Αντικείμενο απόδειξης είναι αμφισβητούμενα πραγματικά γεγονότα που ασκούν ουσιώδη επιρροή στην έκβαση της δίκης. 2. Πραγματικά γεγονότα κοινώς γνωστά, ώστε να μην υπάρχει εύλογη αμφιβολία ότι είναι αληθινά, καθώς και εκείνα που είναι γνωστά στο Δικαστήριο από προηγούμενη δικαστική του ενέργεια λαμβάνονται υπόψη αυτεπαγγέλτως, χωρίς απόδειξη. 3. Τα διδάγματα της κοινής πείρας λαμβάνονται υπόψη από το Δικαστήριο αυτεπαγγέλτως. 4. Το αλλοδαπό δίκαιο, τα έθιμα και τα συναλλακτικά ήθη λαμβάνονται υπόψη αυτεπαγγέλτως, εφόσον είναι γνωστά στο Δικαστήριο. Αν δεν είναι γνωστά, διατάσσεται απόδειξη σύμφωνα με όσα ορίζονται στο άρθρο 251.

Άρθρο 243 - Βάρος απόδειξης 1. Κάθε διάδικος υποχρεούται να αποδείξει τα πραγματικά γεγονότα που επικαλείται για να στηρίξει τους ισχυρισμούς του, εκτός αν ο νόμος που διέπει την επίδικη σχέση ορίζει διαφορετικά. 2. Οι διάδικοι έχουν το δικαίωμα σε ανταπόδειξη. 3. Ο διάδικος κατά του οποίου αντιτάσσεται νόμιμο μαχητό τεκμήριο, έχει το βάρος της ανατροπής του. 4. Αν ιδιώτης διάδικος που φέρει κατ' αρχήν το βάρος της απόδειξης σύμφωνα με τις παρ. 1 και 3 δεν δύναται να αποδείξει εν όλω ή εν μέρει τα πραγματικά γεγονότα που επικαλείται, επειδή τα αποδεικτικά στοιχεία βρίσκονται στην κατοχή δημόσιου φορέα αντίδικου του στη δίκη, το Δικαστήριο μπορεί να ορίσει, έπειτα από αίτηση του ιδιώτη διαδίκου ή και αυτεπαγγέλτως, ότι ο δημόσιος φορέας υποχρεούται να προσκομίσει τα αποδεικτικά στοιχεία.

Άρθρο 244 - Αποδεικτικά στοιχεία και αποδεικτικά μέσα 1. Το Δικαστήριο για τη διαπίστωση των πραγματικών γεγονότων που είναι αναγκαία για τη διάγνωση της υπόθεσης στηρίζεται σε κάθε αποδεικτικό στοιχείο που κρίνει πρόσφορο, εφόσον δεν εμποδίζεται σε αυτό ρητώς από τον νόμο. 2. Τα αποδεικτικά στοιχεία περιέχονται στον διοικητικό φάκελο της υπόθεσης ή προκύπτουν από την ενώπιον του Δικαστηρίου αποδεικτική διαδικασία. 3. Αποδεικτικά μέσα είναι: (α) τα έγγραφα, (β) η αυτοψία, (γ) η πραγματογνωμοσύνη, (δ) οι μάρτυρες, (ε) οι ακροάσεις υπηρεσιακών παραγόντων, οι εξηγήσεις των διαδίκων και η αποδοχή της αλήθειας πραγματικών περιστατικών από διάδικο, (στ) τα

αναλογία εφαρμογή των παρ. 2-4 του άρθρου 243 κατά την -οψιγενώς της σύνταξης της πορισματικής έκθεσης-, διαδικασία κλήσης σε ακρόαση, που θα αναφερθούμε στο επόμενο Κεφάλαιο.

Προκειμένου να εξελιχθεί η καταλογιστική διαδικασία, επιβάλλεται ο ελεγκτής να διατυπώσει γνώμη – τελικό συμπέρασμα περί ύπαρξης ελλείμματος δημοσίου υπολόγου/συνευθυνόμενων και περί της απόδοσης αυτού κατά αιτιώδη τρόπο σε ενέργειες/παραλήψεις προσώπων. Επιβάλλεται η αναφορά τυχαίου χονδροειδούς ή συστηματικού σφάλματος, χρήσης ή παραλαβής πλαστών, ανακριβών ή ελλειπών στοιχείων ή εγγράφων, μη γνωστοποίησης πληροφοριών κατά παράβαση συγκεκριμένης υποχρέωσης, χρήσης πόρων για σκοπούς άλλους από αυτούς για τους οποίους χορηγήθηκαν αρχικά¹⁶³.

Το έλλειμμα δημοσίου υπολόγου/συνευθυνόμενων συνακόλουθα σημαίνει την ύπαρξη σφάλματος στις καταστάσεις του κατά περίπτωση δημοσίου λογαριασμού, το οποίο δύναται να αποδοθεί σε αβλεψία ή απάτη. Το σφάλμα δεν εμφανίζεται κατ' ανάγκη κατά την τυπική (αριθμητική/λογιστική μη συμφωνία λογαριασμών), αλλά κατά την ουσιαστική του διάσταση (έλλειψη νομιμότητας-κανονικότητας-χρηστής δημοσιονομικής διαχείρισης). Πολλές φορές συνδυάζεται το έλλειμμα δημοσίου υπολόγου με παραβίαση των εσωτερικών δικλίδων ασφαλείας της υπηρεσίας (π.χ. σύστημα προσωρινών ελέγχων), γεγονός το οποίο θα πρέπει να επισημαίνεται. Εννοείται ότι, εάν η αδυναμία παροχής στοιχείων οφείλεται σε κωλυσιεργία της ελεγχόμενης υπηρεσίας, τότε αυτή η κωλυσιεργία αναφέρεται αρμοδίως για την εξέταση τέλεσης τυχόν πειθαρχικού αδικήματος.

δικαστικά τεκμήρια. 4. Τα αποδεικτικά στοιχεία που προσάγει ένας διάδικος καθίστανται κοινά για τους άλλους.

Άρθρο 246 - Χρήση και εκτίμηση αποδεικτικών μέσων 1. Το Δικαστήριο χρησιμοποιεί τα αποδεικτικά μέσα κατά την κρίση του και τα εκτιμά ελευθέρως, αυτοτελώς ή σε συνδυασμό μεταξύ τους, εκτός αν ειδική διάταξη νόμου ορίζει διαφορετικά. Λαμβάνει επίσης υπόψη του και εκτιμά ελεύθερα και ατελή αποδεικτικά μέσα που δεν πληρούν τους όρους του νόμου, σύμφωνα με την παρ. 3 του άρθρου 247. 2. Το Δικαστήριο υποχρεούται να σχηματίζει πλήρη δικανική πεποίθηση, αποφασίζοντας κατά συνείδηση για την αλήθεια των κρίσιμων στη δίκη πραγματικών περιστατικών. Στην απόφαση πρέπει να αναφέρονται οι λόγοι που οδήγησαν τον δικαστή να σχηματίσει την πεποίθησή του. 3. Όπου αρκεί η πιθανολόγηση, το Δικαστήριο δεν έχει υποχρέωση να εφαρμόσει τις διατάξεις που ισχύουν για την αποδεικτική διαδικασία, τα αποδεικτικά μέσα και τη δύναμή τους, αλλά λαμβάνει υπόψη του οποιαδήποτε μέσα κρίνει κατάλληλα για να σχηματιστεί πιθανότητα σχετικά με την αλήθεια των πραγματικών περιστατικών. Το δεύτερο εδάφιο της παρ. 2 εφαρμόζεται αναλόγως και στην περίπτωση αυτή.

Άρθρο 247 - Αποδεικτικά μέσα που δεν πληρούν τους όρους του νόμου 1. Το Δικαστήριο δεν λαμβάνει υπόψη του παράνομα αποδεικτικά μέσα. 2. Με την επιφύλαξη ειδικής αντίθετης διάταξης, το Δικαστήριο δύναται να λαμβάνει υπόψη του και αποδεικτικά μέσα που προσκομίζονται από τους διαδίκους και δεν εμπίπτουν στα αποδεικτικά μέσα που ορίζονται στο άρθρο 244, εφόσον κρίνει ότι η μη εκτίμηση των μέσων αυτών θα έπληττε τις αρχές της δίκαιης δίκης. 3. Εξαιρετικώς, το Δικαστήριο δύναται να λαμβάνει υπόψη του αποδεικτικά μέσα που εμφανίζουν τυπικές ατέλειες, εφόσον η διαδικαστική πράξη από την οποία έχουν προκύψει δεν είναι άκυρη ή δεν έχει ακυρωθεί από το Δικαστήριο λόγω δικονομικής βλάβης του διαδίκου και οι ατέλειες που φέρουν δεν αναιρούν την αξιοπιστία τους.»

¹⁶³ Σχετικά και Εγχειρίδιο Ελέγχου Ελεγκτικού Συνεδρίου, ό.π., Κεφ. 5 σελ. 54.

9.5 Πραγματικά περιστατικά και απόδειξη δημιουργίας του ελλείμματος/ανοίκειας πληρωμής-Χρόνος δημιουργίας του ελλείμματος

Στην πορισματική έκθεση καταγράφονται επιμελώς τα πραγματικά περιστατικά που σχετίζονται με την πλημμελή διαχείριση του δημοσίου/δημοτικού χρήματος, που οδήγησαν στην πρόκληση ελλείμματος, ήτοι στην ελάττωση της δημόσιας / δημοτικής περιουσίας. Σημειώνεται ότι, κατά τη διοικητική διαδικασία της απόδειξης, ισχύει μεταξύ άλλων η αρχή της αυτεπάγγελτης αναζήτησης των αποδείξεων, δοθέντος ότι η διοικητική αρχή έχει την ευθύνη συγκέντρωσης του αποδεικτικού υλικού, που εν τέλει θεμελιώνει την ιστορική βάση της διοικητικής ενέργειας (εν προκειμένω καταλογισμός)¹⁶⁴.

Η καταγραφή στην πορισματική έκθεση των πραγματικών γεγονότων, και η απόδειξη της δημιουργίας ελλείμματος, αναφέρεται στα πραγματικά γεγονότα που ασκούν ουσιώδη επιρροή (κατά το 144 του ΚΔΔ). Καταγράφεται δηλαδή πλήρως η ιστορική βάση που αποδεικνύει τη σύσταση ελλείμματος διαχείρισης Δημοσίου/ΝΠΔΔ/ΝΠΙΔ, και εν συνεχεία με βάση το ειδικό νομικό πλαίσιο- προσωποποιείται κατά περίπτωση και κατά λόγο αρμοδιότητας η δημοσιολογιστική ευθύνη – δημοσιονομική ενοχή.

Επαναλαμβάνεται ότι, έλλειμμα σε δημόσια/δημοτική διαχείριση νοείται πέραν από την περίπτωση αδικαιολόγητης διαφοράς επί έλαττον μεταξύ της ποσότητας χρημάτων, αξιών, υλικού που έπρεπε να υπάρχει, με βάση τα νόμιμα διαχειριστικά στοιχεία και εκείνης που πράγματι υπάρχει στη δημόσια διαχείριση, **και κάθε πληρωμή («ανοίκειος» πληρωμή)**, για τη διενέργεια της οποίας δεν τηρήθηκε η νόμιμη διαδικασία ή **που βασίζεται σε μη νόμιμο τίτλο**, αφού και σε αυτή την περίπτωση με την παράνομη εκταμίευση του χρήματος δημιουργείται ουσιαστικά έλλειμμα χρημάτων (Ολομ. Ελ. 1238/2014). **Μη νόμιμος δε θεωρείται ο τίτλος, όχι μόνο όταν ελλείπουν τα εξωτερικά αυτού γνωρίσματα αλλά και όταν ο τίτλος στηρίζεται σε παραστατικά που βεβαιώνουν γεγονότα διαφορετικά των πραγματικών** (Ολομ. Ελ. Συν. 750/1991, 1913/1992, 1037/1995 κ.ά.). Η εξόφληση αυτών των παραστατικών και η εκταμίευση των αντίστοιχων ποσών από δημόσια διαχείριση προς τρίτους (ιδιώτες) συστήνουν ισόποσο έλλειμμα στη δημόσια διαχείριση καθ' εκάστη ημερομηνία της ανοίκειας πληρωμής.

Κρίσιμος χρόνος για τον καθορισμό των προσώπων που πρέπει να καταλογισθούν και της απαιτούμενης εκτάσεως της ευθύνης τους, είναι εκείνος της δημιουργίας του ελλείμματος, διότι τότε γεννάται η υποχρέωση του υπευθύνου για την αποκατάσταση του και η σχετική αξίωση του Δημοσίου, στην οποία βασίζεται η έκδοση της καταλογιστικής αποφάσεως (Ελ.Συν.Ολ.3283/2013, Τμ.Ι 422/2012). Με ιδιαίτερη προσοχή θα πρέπει να καταγράφεται η τελευταία φάση της ανοίκειας πληρωμής, η εκταμίευση, ήτοι η καταβολή φυσικού χρήματος ή επιταγής σε συγκεκριμένο πρόσωπο, κατάθεση/εντολή μεταφοράς σε συγκεκριμένο λογαριασμό τρίτου. Στην έκθεση, καταγράφονται αναλυτικά οι σχετιζόμενες ημεροχρονολογίες με

¹⁶⁴ Τάχος, 2009, σελ. 533.

την πρόκληση του ελλείμματος και σημειώνεται ιδιαίτερα -όπου είναι εφικτό-, ο ακριβής χρόνος σύστασης αυτού. Ενδεικτικά, την περίπτωση παράνομων πληρωμών που συνιστούν έλλειμμα δημοσίου υπολόγου, όπως οι παράνομες επιστροφές πιστωτικού υπολοίπου Φ.Π.Α. από τα Ταμεία των Δ.Ο.Υ. σε ιδιώτες, ως χρόνος σύστασης εκάστου ελλείμματος νοείται ο χρόνος της συγκεκριμένης εκταμίευσης από το Ταμείο της Δ.Ο.Υ. (χρόνος απόλυτα συγκεκριμένος, προκύπτων από το Βιβλίο Ταμείου της Δ.Ο.Υ.) και όχι ο χρόνος υπογραφής των σχετιζόμενων παράνομων ατομικών διοικητικών πράξεων, σε εκτέλεση των οποίων πραγματοποιήθηκαν οι υπ' όψιν επιστροφές.

Περαιτέρω, **αποδίδονται κατά σαφή τρόπο οι ενέργειες υπαλλήλων** (π.χ. σύνταξη και προσυπογραφή κατά λόγο αρμοδιότητας αποφάσεων, ενταλμάτων κ.λπ.) με βάση τα οποία εκταμιεύτηκαν παρανόμως προς τρίτους ποσά, ζημιώνοντας ισόποσα το Ελληνικό Δημόσιο, με αντίστοιχη ωφέλεια των υπ' όψιν τρίτων. Ήτοι αναφερόμαστε σε παράνομη εκταμίευση **δημοσίου χρήματος, η οποία δεν θα ελάμβανε χώρα χωρίς την εν προκειμένω αποφασιστική συμμετοχή και ανάμειξη των συγκεκριμένων υπαλλήλων, συνακόλουθα χωρίς τη συμμετοχή των οποίων δεν θα ήταν δυνατή η σύσταση ελλείμματος δημόσιας διαχείρισης, αφού η κατά περίπτωση ανάμειξη των υπαλλήλων επενέργησε αποφασιστικά στην εκταμίευση του δημοσίου χρήματος και επηρέασε τη διεξαγωγή της διαχείρισης. Χωρίς αυτή την ανάμειξη, δεν θα μπορούσε να αρχίσει και να περατωθεί η διαχειριστική διαδικασία, και να προκληθεί το διαπιστούμενο στην οικεία διαχείριση έλλειμμα.** Υπενθυμίζουμε ότι πέρα από την απόδειξη πρόκλησης του ελλείμματος, οφείλουμε να αποδώσουμε:

- ✓ Είτε την ιδιότητα του δημοσίου υπολόγου, που κατά το άρθρο 150 παρ. 1 του ισχύοντος 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 οποιοδήποτε άλλος θεωρείται από τον νόμο δημόσιος υπόλογος», και υπενθυμίζεται ότι προσδιοριστικό στοιχείο της έννοιας του υπολόγου είναι η απονεμηθείσα υπό του νόμου ή η ασκούμενη υπό αυτού **εξουσία προς διαχείριση χρημάτων** κ.λπ. (άρθρο 303ΑΚ) που ανήκουν στο κράτος, σε ΝΠΔΔ κ.λπ., και ότι, η καθιδρυόμενη ευθύνη του υπολόγου θεμελιώνεται στο πραγματικό γεγονός της διεξαγωγής της διαχείρισης, έστω και αν αυτό λαμβάνει χώρα καθ' υπέρβαση των περιγραφομένων στον νόμο καθηκόντων του δημοσίου λειτουργού ή υπαλλήλου.
- ✓ Είτε/και την συχνότατα απαντώμενη έννοια του συνευθυνόμενου, αυτού που χωρίς να είναι ή να θεωρείται από τον νόμο δημόσιος υπόλογος ή να άσκησε εν τοις πράγμασι (de facto) έργο υπολόγου, αναμείχθηκε με οποιονδήποτε τρόπο στη διαχειριστική διαδικασία, η δε ανάμειξη αυτή επενέργησε αποφασιστικά στην εκταμίευση του δημοσίου χρήματος και επηρέασε την ομαλή διεξαγωγή της διαχείρισης, με την έννοια ότι χωρίς αυτή (την ανάμειξη) δεν μπορούσε να

αρχίσει και να περατωθεί η διαχειριστική διαδικασία και να προκληθεί το διαπιστούμενο στην οικεία διαχείριση έλλειμμα.

- ✓ Είτε/και την έννοια του αχρεωστήτως λαβόντος, για τον οποίο δεν προβλέπεται από διάταξη νόμου καταβολή προσαυξήσεων, και η καταβολή αυτών ξεκινά από την ημερομηνία βεβαίωσης εν στενή εννοία (και όχι από τη δημιουργία του ελλείμματος).

Εάν, δεν δύναται να αποδοθεί ευθύνη στον άμεσα υπόλογο, τον ταμία, αλλά μόνο σε συνευθυνόμενους, εφαρμογή έχουν τα αναφερόμενα στο σκεπτικό της Απόφασης του Ελεγκτικού Συνεδρίου 629/2015:

«ο Οικονομικός Επιθεωρητής, εφόσον διαπιστώσει, κατά τη διενέργεια της επιθεώρησης, έλλειμμα στη δημόσια διαχείριση, υποχρεούται να καταλογίσει σε ολόκληρο, με αιτιολογημένη απόφασή του, τον ασκούντα άμεσα τη διαχείριση (εν στενή εννοία) υπόλογο και οποιονδήποτε άλλο πρόσωπο, όπως τον συνευθυνομένο, που ευθύνεται αλληλεγγύως με τον υπόλογο, διότι συνετέλεσε, από υπαιτιότητά του (δόλο ή βαρεία ή ελαφρά αμέλεια) με την άσκηση εν ευρεία εννοία διαχειριστικών πράξεων, στη δημιουργία του ελλείμματος. Αν δε κατά την κρίση του αρμόδιου Οικονομικού Επιθεωρητή δεν θεμελιώνεται προσωπική ευθύνη του υπολόγου για το διαπιστωθέν έλλειμμα μπορεί αυτός να καταλογίσει, αυτοτελώς, τον συνευθυνομένο για το διαπιστωθέν έλλειμμα αν αυτός από υπαιτιότητά του (δόλο ή βαρεία ή ελαφρά αμέλεια) συντέλεσε με την άσκηση εν ευρεία εννοία διαχειριστικών πράξεων στη δημιουργία του ελλείμματος και δεν πλήττεται εκ του αυτοτελούς αυτού καταλογισμού η νομιμότητα της καταλογιστικής απόφασης (βλ. αποφ. Ολ. Ελ. Συν. 976/2000, 1435/1995, 1039/1995, 750/1991, 867/1990)Κατ' ακολουθίαν των προεκτεθέντων, ο οικονομικός επιθεωρητής, εφόσον διαπιστώσει κατά τη διενέργεια της επιθεώρησης δημόσιας διαχείρισης έλλειμμα, υπό την προεκτεθείσα έννοια, υποχρεούται να καταλογίσει, σε ολόκληρο, με αιτιολογημένη απόφασή του, εκτός από τον υπόλογο ή και ανεξάρτητα απ' αυτόν, και οποιονδήποτε άλλο πρόσωπο που ευθύνεται για τη δημιουργία του ελλείμματος αυτού (συνευθυνομένος).»

Στην προκειμένη περίπτωση, η αναζήτηση της ευθύνης των συνευθυνόμενων προσώπων καθίσταται ανεξάρτητη της ευθύνης του υπολόγου, και συντρέχουν οι προϋποθέσεις ώστε τα συνευθυνόμενα πρόσωπα, να **κριθούν ως αποκλειστικά υπεύθυνα στη δημιουργία του ελλείμματος στη δημόσια διαχείριση και στην αντίστοιχη κατά συνέπεια ελάττωση της δημόσιας περιουσίας (διαχείριση δημοσίων εσόδων εμπιστευμένης στα συνευθυνόμενα πρόσωπα).**

Ιδιαίτερα σημειώνονται οι πλέον πρόσφατες διατάξεις του άρθρου 144 περί μέτρου ευθύνης του ν. 4820/2021:

«1. Με την επιφύλαξη όσων ορίζονται στην παρ.4, τα πρόσωπα που αναφέρονται στα άρθρα 142 και 143 ευθύνονται, αν προκάλεσαν το έλλειμμα από δόλο, βαρεία ή ελαφρά αμέλεια. Δεν θεωρείται ότι ενήργησε υπαιτίως το πρόσωπο που τήρησε τους κανόνες προστασίας του δημόσιου αγαθού, τους οποίους όφειλε να τηρήσει ή απέκλινε από την τήρησή τους δικαιολογημένα.

2. Η υπαιτιότητα τεκμαίρεται μαχητά στις περιπτώσεις έλλειψης ή απώλειας χρημάτων, αξιών ή υλικού ή επί εσφαλμένης καταμέτρησης αυτών που οδήγησε σε δημιουργία ελλείμματος.

3. Οι εκκαθαριστές και οι εντολείς πληρωμής ευθύνονται αν προέβησαν σε εκκαθάριση δαπάνης και σε εντολή πληρωμής που στηρίζεται σε δέσμευση πίστωσης που δεν είναι διαθέσιμη στον προϋπολογισμό του φορέα ή σε νομική δέσμευση προδήλως εκτός των αρμοδιοτήτων του οργάνου που έλαβε την απόφαση. Δεν ευθύνονται αν στήριξαν την εκκαθάριση ή την εντολή πληρωμής σε νομοτύπως εκδοθείσες βεβαιώσεις αρμόδιων κατά τον νόμο οργάνων, στις οποίες διαπιστώνεται η συνδρομή των πραγματικών προϋποθέσεων διενέργειας της δαπάνης.

4. Τα πρόσωπα που έλαβαν μη νόμιμη απόφαση νομικής δέσμευσης, η οποία εκτελέστηκε, ευθύνονται μόνο αν ενήργησαν με δόλο ή βαρεία αμέλεια. Δεν συντρέχει βαρεία αμέλεια όταν η απόφαση αυτή στηρίζεται: α) σε υποστηρίξιμη ερμηνεία του νόμου ή β) σε πλάνη περί τα πράγματα που δεν είναι πρόδηλη ή γ) σε νομικό χαρακτηρισμό που δεν είναι προφανώς εσφαλμένος.»

Εάν, στην περίπτωση πορισματικής έκθεσης διαχειριστικού ελέγχου, δεν είναι εφικτό να προσωποποιηθεί η ευθύνη σύστασης του ελλείμματος, είτε προτείνεται η διενέργεια ΕΔΕ (εάν η πειθαρχική ή ποινική ευθύνη εκτιμάται ως ενεργός), είτε στην περίπτωση κατά την οποία δεν είναι δυνατή διενέργεια ΕΔΕ λόγω εκτιμηθείσας παραγραφής (ιδιαίτερα αν το έλλειμμα εντοπίζεται μετά τη δεκαπενταετία, χρόνο παραγραφής ποινικών αδικημάτων τιμωρούμενων με πρόσκαιρη κάθειρξη¹⁶⁵), προτείνεται η διενέργεια αυτοτελούς έρευνας (συνακόλουθα η συγγραφή σχετικής πορισματικής έκθεσης) προς προσωποποίηση-απόδοση δημοσιολογιστικής ευθύνης –δημοσιονομικής ενοχής.

Στην έκθεση ελέγχου (σε συνέχεια της οποίας εκδίδεται τελικά καταλογιστική πράξη), επιβάλλεται η αναφορά της αιτίας του καταλογισμού να είναι εξαιρετικά ακριβής, «εκτενής και αναλυτική, να συνοδεύεται από ειδική μνεία και ενδεχόμενη ερμηνεία του νομικού πλαισίου, η παράβαση του οποίου οδήγησε στην επιβολή του καταλογισμού, και περαιτέρω και από απαρίθμηση στοιχείων που συνιστούν την παραβατική συμπεριφορά του υπαλλήλου»¹⁶⁶. Σχετικά παραπέμπουμε και σε Μαραγκού, 2020, σελ. 32 επόμενες.

9.6 Προσδιορισμός καταλογιζόμενων προσώπων - Αιτιώδης συνάφεια ενεργειών καταλογιζόμενων με τη δημιουργία ελλείμματος

Αναφέρονται οι ιδιότητες και οι ενέργειες καταλογιζομένων. Ιδιαίτερα σημειώνονται οι πρόσφατες διατάξεις των άρθρων 142 & 143 (σελ. 43 & 59 του παρόντος οδηγού αντίστοιχα) του ν. 4820/2021 περί των υπευθύνων προσώπων και περί των συνευθυνόμενων στην πρόκληση ελλείμματος, καθώς επίσης και αυτές του άρθρου 148 περί του καταλογισμού λαβόντων (σελ. 65 του παρόντος οδηγού) του αυτού πάντοτε Νόμου. Περαιτέρω υπενθυμίζονται οι διατάξεις των άρθρων 144 (μέτρο

¹⁶⁵ Δεν αναφερόμαστε βεβαίως στην περίπτωση τέλεσης αδικημάτων από υπαλλήλους κατά την παρ. 4 του άρθρου 216 μετά την ισχύ του νέου Ποινικού Κώδικα

¹⁶⁶ Μπάλλα, 2016, σελ. 112.

ευθύνης), 145 (καταλογιζόμενο ποσό και καταλογιστική πράξη) και 146 (πρόσωπα κατά των οποίων εκδίδεται καταλογιστική πράξη) του αυτού νόμου (σελ. 78-79 του παρόντος οδηγού).

Κατά Μηλιώνη (ό.π., σελ. 340), ο καταλογισμός υπολόγου προϋποθέτει «κατάφαση αιτιώδους συνδέσμου μεταξύ της συμπεριφοράς αυτού και του επίμαχου κάθε φορά ελλείμματος». Κατά Μαραγκού (2016, σελ. 32) για τον καταλογισμό ελλείμματος απαιτείται αιτιώδης σύνδεσμος μεταξύ των παραλείψεων του υπολόγου να λάβει όλα τα μέτρα ασφαλείας των αντικειμένων της διαχείρισής του και του επελθόντος από την αιτία αυτή ζημιογόνου αποτελέσματος. Η απόδειξη του υπ' όψιν συνδέσμου συνάγεται από το γεγονός ότι οι αποδιδόμενες παραλήψεις, εάν δεν υπήρχαν, κατά τη συνήθη πορεία των πραγμάτων θα αποτρεπόταν το ζημιογόνο αποτέλεσμα. Κατά την 2319/2012 Απόφαση της Ολομέλειας του ΕλΣυν:

«Εξ άλλου, ως έλλειμμα διαχείρισης χρηματικού, που επισύρει κατ' αρχήν τον καταλογισμό του υπολόγου, νοείται κάθε επί το έλαττον αδικαιολόγητη διαφορά, η οποία εξακριβώνεται μεταξύ της ποσότητας των χρημάτων που έπρεπε να υπάρχει σε μία δεδομένη στιγμή, σύμφωνα με τους τηρούμενους λογαριασμούς και με βάση νόμιμα διαχειριστικά στοιχεία, και εκείνης που πράγματι υπάρχει, συναφώς δε και κάθε πληρωμή που ενεργήθηκε είτε χωρίς πλήρη και νόμιμα δικαιολογητικά, είτε χωρίς να τηρηθούν οι νόμιμες διαδικασίες για την πραγματοποίησή της. Πλην όμως, κατά γενική αρχή του δημοσιολογιστικού δικαίου, απορρέουσα ευθέως από τις αρχές του Κράτους Δικαίου, ο καταλογισμός του υπολόγου προϋποθέτει, περαιτέρω, και την κατάφαση αιτιώδους συνδέσμου μεταξύ της συμπεριφοράς αυτού και του επίμαχου κάθε φορά ελλείμματος. Η ευθύνη, δηλαδή, του υπολόγου δεν είναι επιτρεπτό να θεμελιώνεται σε μόνη την ιδιότητά του αυτή, χωρίς συγχρόνως να διαπιστώνεται και η, με πράξη ή παράλειψη, συμβολή του στην πρόκληση του ελλείμματος, όπως αυτό ανέκυψε στην εκάστοτε εξεταζόμενη περίπτωση, αφού, διαφορετικά, κατά παράβαση του συνταγματικού κανόνα περί προστασίας της ανθρώπινης αξίας (βλ. άρθρο 2 παρ. 1 του Συντάγματος), ο καταλογισμός ως μόνη δικαιολογητική βάση θα είχε την ανάγκη όπως η κρατική εξουσία αποκαταστήσει, ακόμη και σε βάρος προσώπων χωρίς συμμετοχή στη δημιουργία του ελλείμματος, τις οικείες δημόσιες διαχειρίσεις (βλ. αποφάσεις 1976/1995 IV Τμ. και 509/2005 VI Τμ. Ελ. Συν.).».

Όσον αφορά την τυχούσα διακοπή του αιτιώδους συνδέσμου, παραπέμπουμε στην Απόφαση 1577/2018 του Ελεγκτικού Συνεδρίου (Τμ. IV).

Ως προς την αιτιώδη επίδραση του συνόλου των ενεργειών των προσώπων στα οποία αποδίδεται ευθύνη για τη δημιουργία του ελλείμματος, θα πρέπει να κριθεί κατά τα πραγματικά γεγονότα, ότι σε συνέχεια των ενεργειών και των καθηκόντων τους, τα εν λόγω πρόσωπα ελάττωσαν την περιουσία του δημοσίου και ότι δεν καταλείπεται περιθώριο για οποιαδήποτε άλλη θεώρηση παρά μόνον ότι οι ενέργειες των προαναφερθέντων προσώπων διακρίνονταν για την αιτιώδη επίδρασή τους στη σύσταση ελλείμματος σε δημόσια διαχείριση. Συνήθως πρέπει να αποδειχθεί η μη τήρηση της προβλεπόμενης κατά της υπηρεσιακής εγκυκλίου τάξης και μεθοδολογίας (ανεξαρτήτως ελεγκτικών επαληθεύσεων ή διοικητικών κρίσεων ή άλλων ελεγκτικών ενεργειών), και ότι εάν τηρούνταν και μόνο η προβλεπόμενη διαδικασία, δεν θα χωρούσε η δημιουργία ελλείμματος, συνεπώς με υψηλότατο

βαθμό βεβαιότητας, θα αποτρεπόταν η παράνομη εκταμίευση δημοσίου χρήματος. Για τους συνευθυνόμενους, απαιτείται η απόφαση ότι η πρόκληση ελλείμματος επισυνέβη εξαιτίας της αποφασιστικής παρέμβασης των εμπλεκόμενων υπαλλήλων στην συντελεσθείσα διαδικασία της κατά περίπτωση ανοίκειας πληρωμής. Ήτοι ενεργειών κατά την επεξεργασία (ενδεχομένως και παραλαβή) των αναγκαίων δικαιολογητικών - στοιχείων, την τέλεση προβλεπόμενων ελεγκτικών εργασιών και διασταυρώσεων ή των αντίστοιχων απαιτούμενων κατά την κοινή λογική αντίστοιχων ελεγκτικών εργασιών και διασταυρώσεων, κατά τη διατύπωση από τους εν λόγω υπαλλήλους κρίσης περί της συνδρομής απαιτούμενων κατά νόμο προϋποθέσεων που οδήγησαν στη σύνταξη και προσυπογραφή διοικητικής απόφασης, προσυπογραφή από τον αρμόδιο Τμηματάρχη, υπογραφή από Διευθυντή, βάση των οποίων εκταμιεύτηκε παρανόμως δημόσιο χρήμα. Δηλαδή ότι, άνευ των ως άνω ενεργειών, δεν θα μπορούσε να εξελιχθεί η διαδικασία της ανοίκειας πληρωμής, και συνεπώς δεν θα μπορούσε να προκληθεί η σύσταση ελλείμματος δημοσίου υπολόγου.

Ακόμη και στην περίπτωση πολλαπλών και αλληλοσυμπληρούμενων ενεργειών, θα πρέπει να καταδειχθεί ότι εάν δεν ελάμβαναν χώρα οι πλημμελείς ενέργειες εκάστου των εμπλεκόμενων, μετά βεβαιότητας θα απέτρεπαν τη σύσταση ελλειμμάτων. **Εάν δύναται να αποδοθεί δόλος, προφανώς η σχετική απόφαση καθίσταται προφανής.**

Συνοπτικά, εάν για τον πυρήνα των κρινόμενων ενεργειών δύναται να εξαχθεί απόφαση σχετικά με τη μη τήρηση προβλεπόμενων ενεργειών εκ του νόμου (και των υπηρεσιακών εγκυκλίων), τη μη τήρηση στοιχειωδών ελεγκτικών επαληθεύσεων που προκύπτουν από την κοινή λογική, και ότι αυτές οι παραληφθείσες ενέργειες ήταν ικανές κατά τη συνήθη ροή των πραγμάτων να αποτρέψουν την ανοίκεια πληρωμή, επάγεται αιτιώδης σύνδεσμος ενεργειών/ παραλήψεων με την υπ' όψιν πληρωμή.

Σε κάθε περίπτωση, θα πρέπει να τεκμηριώνεται ότι, εάν δεν υφίστατο η εν ευρεία εννοία διαχειριστική δράση (όχι αποκλειστικά ταμειακή), ενός εκάστου υποψηφίου προς καταλογισμό υπαλλήλου, δεν θα μπορούσε είτε να αρχίσει, είτε να εξελιχθεί, είτε και να περαιωθεί, η πλημμελής διαχειριστική εν ευρεία εννοία διαδικασία, η οποία κατέληξε στη σύσταση ελλείμματος δημόσιας διαχείρισης.

Ιδιαίτερα επαναλαμβάνονται οι διατάξεις του άρθρου 144 (παρ. 2) του ν. 4820/2021 «2. Η υπαιτιότητα τεκμαίρεται μαχητά στις περιπτώσεις έλλειψης ή απώλειας χρημάτων, αξιών ή υλικού ή επί εσφαλμένης καταμέτρησης αυτών που οδήγησε σε δημιουργία ελλείμματος» καθώς και οι διατάξεις του άρθρ. 146 του αυτού νόμου:

«Τα πρόσωπα κατά των οποίων εκδίδεται η καταλογιστική πράξη είναι αυτά που συνδέονται αιτιωδώς και κατά τρόπον άμεσο με την πρόκληση του ελλείμματος. Με τα ως άνω πρόσωπα συγκαταλογίζονται και οι συνευθυνόμενοι κατά την έννοια του άρθρου 143. Αν περισσότεροι συνέβαλαν από κοινού στην πρόκληση του ελλείμματος, ευθύνονται εις ολόκληρον.»

Αναλυτικότερα, ο αντικειμενικός αιτιώδης σύνδεσμος¹⁶⁷ μεταξύ της πρόκλησης των ενεργειών των υπαλλήλων και των υπό κατά περίπτωση κρίση ελλειμμάτων θα πρέπει να συνίσταται:

- ✓ Αρχικά και γενικά ότι το αίτιο των προαναφερθέντων ελλειμμάτων (σύσταση ελλειμμάτων = τελικό αποτέλεσμα) δεν θα είχε επέλθει με βεβαιότητα, εάν πραγματοποιούνταν οι προβλεπόμενες εκ του νομικού πλαισίου και της κοινής πείρας και λογικής διαδικασίες και έλεγχοι. Οι συγκεκριμένες παραλήψεις αποτελούν όρων ουκ άνευ (condition sine qua non) για τη σύσταση των αναφερόμενων κατά περίπτωση ελλειμμάτων, και επομένως αίτιο αυτών (θεωρία του ισοδυνάμου των όρων).
- ✓ Περαιτέρω και ειδικά, οι παραλήψεις ενεργειών κατά το νομικό πλαίσιο είναι αιτιώδεις για το έκαστο υπό κρίση έλλειμμα (=συγκεκριμένο αποτέλεσμα) **υπό τις συγκεκριμένες περιστάσεις χρόνου και τρόπου**, διότι αυτές οι παραλήψεις δεν μπορεί να υποτεθούν ελλείψεις, χωρίς να συναπολείπονται τα συγκεκριμένα αποτελέσματα, δηλαδή η σύσταση εκάστου των ελλειμμάτων όπως πραγματοποιήθηκε, δεν θα ήταν δυνατό να επέλθη στον χρόνο, με τον τρόπο και τη μορφή και τις περιστάσεις που επήλθε.

Δεν αρκεί αντικειμενικός αιτιώδης σύνδεσμος μεταξύ της συμπεριφοράς και του αποτελέσματος κατά τη θεωρία του ισοδυνάμου των όρων, αλλά απαιτείται επιπλέον το αποτέλεσμα να συνιστά πραγμάτωση εκείνου ακριβώς του κινδύνου που τέθηκε με τη συμπεριφορά των υπαλλήλων, δηλαδή του κινδύνου που δεν θα είχε δημιουργηθεί, εάν εκείνοι είχαν συμπεριφερθεί επιμελώς. Το αποτέλεσμα λοιπόν των ελλειμμάτων, θα πρέπει να αποδεικνύεται ότι είναι έργο εκάστου των υποψηφίων προς καταλογισμό υπαλλήλων, αφού έκαστος εξ αυτών μπορούσε αντικειμενικά να το αποτρέψει, εφαρμόζοντας το σύνολο των προβλεπόμενων διαδικασιών. Θα πρέπει να διαπιστώνεται ότι δεν χωρούσε εν προκειμένω ουδεμία περίπτωση νόμιμης εναλλακτικής συμπεριφοράς των καταλογιζομένων.

Κατά τη **θεωρία του αντικειμενικού καταλογισμού**, σύμφωνα με την οποία εκτός από την αιτιότητα, για να αναχθεί η απαξία του αποτελέσματος στη συμπεριφορά που το προκάλεσε αιτιωδώς, απαιτείται και συνάφεια κινδύνου, δηλ. απαιτείται το αποτέλεσμα να **συνιστά πραγμάτωση ενός νομικά σημαντικού κινδύνου**, εκείνου εξαιτίας του οποίου είναι άδικη η συμπεριφορά του δράστη. Τέτοια συνάφεια δεν συντρέχει όταν το αποτέλεσμα οφείλεται στην τύχη, σε συμπεριφορές τρίτων ή του ίδιου του παθόντος, που θέτουν διαφορετικούς κινδυνογόνους παράγοντες, οι οποίοι εν τέλει πραγματώνονται στο αποτέλεσμα, ήταν όμως σε κάθε περίπτωση εκτός της δυνατότητας ελέγχου του υπαλλήλου. Σε εκάστη υπό κρίση περίπτωση, ουδόλως θα μπορούσε να θεωρηθεί ότι, οι διαδικασίες ελέγχου προϋποθέσεων εκάστης ανοίκειας πληρωμής ήταν **εκτός** των δυνατοτήτων ελέγχου κατά λόγο αρμοδιότητάς του κάθε υποψηφίου προς καταλογισμό υπαλλήλου.

¹⁶⁷ Περί του αντικειμενικού αιτιώδη συνδέσμου παραπέμπουμε στο Μυλωνόπουλο, 2007, σελ. 176 επόμενες.

Εν κατακλείδι, θα πρέπει να μπορεί να κριθεί ότι, εξαιτίας της ύπαρξης συνάφειας κινδύνου, το αποτέλεσμα της σύστασης ελλειμμάτων μπορεί να καταλογισθεί **αντικειμενικά και** στη συμπεριφορά του υποψηφίου προς καταλογισμό υπαλλήλου. Ζητείται δηλαδή και με την θεωρία του **θεωρία του αντικειμενικού καταλογισμού** (που κινείται στην κατεύθυνση εξεύρεσης μιας δικαιότερης λύσης ως προς στο φυσιοκρατικό κριτήριο της θεωρίας του ισοδυνάμου των όρων, τοποθετώντας αξιολογικής χροιάς κριτήρια), να υποστηρίζεται η αιτιότητα μεταξύ των ενεργειών του κρινόμενου υπαλλήλου με τη σύσταση συγκεκριμένου ελλείμματος.

Επί της νομολογιακής τεκμηρίωσης σημειώνουμε τις ακόλουθες αποφάσεις του ΕΛΣυν: 1577/2018 (Τμ. IV) που αφορά συμβασιούχο φύλακα από τον οποίο εκλάπη χρηματικό ποσό από επιταγή που εξαργύρωσε και 318/2020 της Ελάσσονος Ολομέλειας (Δεύτερη Σύνοψη), που αφορά καταλογισμό Προϊσταμένου οικονομικής υπηρεσίας Νομαρχιακής Αυτοδιοίκησης (αίτηση αναίρεσης της 5975/2015 οριστικής απόφασης του IV Τμ. ΕΛΣυν).

9.7 Κρίση περί μη νόμιμης δημοσιολογιστικής συμπεριφοράς κατά τη διαχείριση του δημοσίου χρήματος – Αντικειμενικός όρος ευθύνης

Μετά:

- ✓ την παράθεση των πραγματικών γεγονότων που αποδεικνύουν την πρόκληση ελλείμματος,
- ✓ τον καθορισμό των εμπλεκόμενων προσώπων σε αυτό (με αναφορά της ιδιότητάς τους),
- ✓ την τεκμηρίωση της αιτιώδους συνάφειας μεταξύ των ενεργειών των εμπλεκόμενων προσώπων (ή μέρους αυτών), με τη σύσταση του ελλείμματος,

θεμελιώνεται η ύπαρξη αντικειμενικού όρου ευθύνης για το κατά περίπτωση σύνολο ή μέρος των εμπλεκόμενων υπαλλήλων. Ο υπ' όψιν όρος αφορά την απόκλιση από τη νομιμότητα της δημοσιολογιστικής συμπεριφοράς των εμπλεκόμενων, η οποία κατέστη γενεσιουργός αιτία πρόκλησης ελλείμματος. Αναλυτικότερα, η απόδοση μη νόμιμης δημοσιολογιστικής συμπεριφοράς συνίσταται στην τεκμηριωμένη κρίση ότι, οι σε αιτιώδη συνάφεια με το έλλειμμα ενέργειες που το προκάλεσαν, αποκλίνουν από την οριζόμενη ορθή δημοσιολογιστική συμπεριφορά κατά τη διαχείριση του δημοσίου χρήματος (1039/1995 Ολ.ΕΛΣυν.). Η εν λόγω συμπεριφορά συναρτάται από την τήρηση ή μη του συνόλου των διατάξεων του ισχύοντος κατά περίπτωση νόμου περί Δημοσίου Λογιστικού (έως την 31-12-2014: ν. 2362/1995, μετά την 01.01.2015: ν.4270/2014), των Νόμων περί του Ελεγκτικού Συνεδρίου, του ν.δ. 1264/1942 σε συνδυασμό με τις συναφείς υπηρεσιακές εγκυκλίους. Ανακεφαλαιώνοντας, η τήρηση ή μη των ανωτέρω διατάξεων και προβλέψεων **θέτει μέτρο αξιολόγησης της δημοσιολογιστικής συμπεριφοράς**, και πρέπει να καταγραφεί εάν η τυχόν μη τήρηση των ως άνω γενικών και ειδικών κανόνων συναρτάται αιτιωδώς με την ανοίκεια εκταμίευση δημοσίου χρήματος και τη σύσταση πραγματικών (ή και τυπικών) ελλειμμάτων. **Η διαπίστωση κατά τα ως άνω τυχόν μη νόμιμης**

συμπεριφοράς (μη τήρηση διατάξεων νόμου και προβλέψεων υπηρεσιακών εγκυκλίων), η οποία αν κατά τα προεκτεθέντα στο προηγούμενο υποκεφάλαιο («Αιτιώδης συνάφεια ενεργειών καταλογιζόμενου με δημιουργία ελλείμματος») συνδέεται αιτιωδώς με την πρόκληση ελλείμματος, αποτελεί αντικειμενικό όρο της ευθύνης για την πρόκληση κατά περίπτωση ανοίκειας-παράνομης εκταμίευσης δημοσίου χρήματος. Οι υπ' όψιν ανοίκειες πληρωμές (ιδιαίτερα όταν συνιστούν πραγματικά ελλείμματα):

- α) ελαττώνουν ισόποσα τη δημόσια περιουσία (ήτοι προσβάλλεται έννομο αγαθό) κατά ευθύ και τυποποιημένο τρόπο (παράνομη εκταμίευση δημοσίου χρήματος και εγγραφή παράνομων εξόδων στον Κρατικό Απολογισμό), συνακόλουθα
- β) «αποδοκιμάζονται» από το πλέγμα νόμων περί προστασίας του δημοσίου χρήματος, ήτοι ενδεικτικά το Σύνταγμα, τον νόμο περί Δημοσίου Λογιστικού, τον νόμο περί Ελεγκτικού Συνεδρίου, το ν.δ. 1264/1942 και τα λοιπά σχετικά νομοθετήματα, που σε κάθε περίπτωση προϋπήρχαν της δημιουργίας αυτών, ενώ ουδείς δικαιολογητικός λόγος άρσης ευθύνης δύναται να αρθρωθεί σχετικά. Παρενθετικά σημειώνεται ότι, η προστασία της δημόσιας περιουσίας αποτελεί έννομο αγαθό αφού αποτελεί αγαθό που αξιολογείται ως αξία θετικά από την έννομη τάξη, αξία απολύτως απαραίτητη για τη συντήρηση της κοινωνικής ευημερίας και ειρήνης, καθώς και την ομαλή ανάπτυξη και πρόοδο της κοινωνίας και προστατεύεται από την έννομη τάξη, όπως στα αμέσως προηγούμενα αναφέραμε.

Εφ' όσον λοιπόν αποδεικνύεται ότι, υφίστανται όλα τα αμιγώς αντικειμενικά στοιχεία που συνθέτουν την ειδική υπόσταση της πράξης της ελάττωσης της δημόσιας περιουσίας, ήτοι υφίσταται σχετικός αντικειμενικός όρος ευθύνης, η εν λόγω ελάττωση της δημόσιας περιουσίας κατά το προαναφερθέν πλέγμα νόμων επιβάλλεται να αποκατασταθεί, συνακόλουθα είναι δυνατόν να καταλογισθεί στους ευθυνόμενους, προκειμένου να επέλθει η τακτοποίηση του ελλείμματος του κατά περίπτωση δημοσίου λογαριασμού.

Σε περίπτωση τυπικού ελλείμματος, δεδομένου ότι δεν είναι προφανής η δυνατότητα σε διοικητικό όργανο (παρά μόνο στα καταλογίζοντα όργανα του ΕλΣυν κατ' άρθρο 150 ν. 4820/2021) εφαρμογής κατά την καταλογιστική διαδικασία της αρχής της αναλογικότητας, η τυχόν σχετική κρίση του διοικητικού οργάνου δε λαμβάνεται υπ' όψιν¹⁶⁸. Θα πρέπει να εξαντλείται κατά την κρίση μας η διερεύνηση υποκρυπτόμενου πραγματικού ελλείμματος, ενδεικτικά δαπάνη χωρίς διαγωνιστική διαδικασία, πραγματοποιηθείσα προμήθεια με τιμές υπερβαίνουσες τις τρέχουσες αγοραίες, ώστε μέρος της προμήθειας να συνιστά (κατά το δυναμικά προσδιοριζόμενο υπερβάλλον ποσό) πραγματικό έλλειμμα και όχι τυπικό.

Εφ' όσον αναζητούμε ελλείμματα που χαρακτηρίζονται ως πραγματικά, ο καταλογισμός διακρίνεται για τον χαρακτήρα αποκατάστασης της τρωθείσας δημόσιας περιουσίας, και αναζητείται εις ολόκληρο από τον κάθε υπόλογο, συνευθυνόμενο και

¹⁶⁸ Κρίνουμε ότι η διάταξη του άρθρου 150 ν. 4820/2021 αφορά αποκλειστικά τα καταλογίζοντα όργανα του ΕλΣυν.

αχρεωστήτως λαβόντα το έλλειμμα στο οποίο είχαν συμμετοχή.

9.8 Τυχόν δικαιολογητικός λόγος άρσης ευθύνης περί της δημιουργίας ελλείμματος και τυχόν μη καταλογισμού

Σημειώνεται ότι, για τα διαπιστούμενα στη διαχείριση του ελλείμματα ο υπόλογος ευθύνεται καταρχήν για κάθε πταίσμα (οποιοδήποτε βαθμού), έστω και για ελαφρά αμέλεια (Ολ. Ελ.Συν. 1187/1988), η οποία μάλιστα τεκμαίρεται, απαλλάσσεται δε μόνο εάν αποδειχθεί ότι εν τέλει συντρέχουν λόγοι που αίρουν την ευθύνη του υπολόγου, ήτοι ο τελευταίος επικαλεσθεί και αποδείξει ότι δεν τον βαρύνει οποιασδήποτε μορφής υπαιτιότητα ως προς την επέλευση του ελλείμματος (νόθος αντικειμενική ευθύνη), ότι δηλαδή συμμορφώθηκε πλήρως προς τα «κεκανονισμένα» και επέδειξε αντικειμενική επιμέλεια, τη συμπεριφορά δηλαδή του μέσου συνετού και ευσυνείδητου ανθρώπου του κύκλου του (Ελ.Συν.Ολ. 2325/2012, 726/2012, 169/2005, 23/2004, 765/1998, 1244/1997, 1051/1995, 1912/1992, 1187/1988,108/1977, Τμ. IV 547/2012).

Σε συνέχεια αυτών, θα πρέπει να ελέγχεται εάν από τα συγκεντρωθέντα στοιχεία του φακέλου υφίστανται προδήλως στοιχεία που καθιστούν τον υπόλογο μη ικανό προς καταλογισμό (με όρους του Αστικού Δικαίου).

9.9 Έλεγχος τυχούσας παραγραφής δημοσιονομικής ενοχής

Στο Κεφάλαιο 8: «Παραγραφή ευθύνης υπολόγου - συνευθυνόμενων», αναφέραμε το χρόνο παραγραφής της δημοσιονομικής ενοχής καθώς και τις περιπτώσεις Διακοπής και Αναστολής της παραγραφής. Παραπέμπουμε στο εν λόγω Κεφάλαιο για τον έλεγχο των κατά περίπτωση συνθηκών.

Ιδιαίτερα τονίζουμε την περίπτωση, όπου με τη βεβαίωση σε έναν εκ των συνοφειλετών (υπολόγων, συνευθυνόμενων, αχρεωστήτως λαβόντων) διακόπτεται η παραγραφή της σχετικής αξίωσης του Ελληνικού Δημοσίου κατ' άρθρο 138 (παρ. 3) ν. 4270/2014, που ορίζει ότι «Επί περισσότερων συνοφειλετών, που ευθύνονται διαιρετά ή εις ολόκληρον, στους οποίους περιλαμβάνεται και ο εγγυητής, η διακοπή της απαίτησης του Δημοσίου ως προς έναν από αυτούς ενεργεί και κατά των λοιπών». Η βεβαίωση του ελλείμματος σε ένα εκ των ως άνω προσώπων – συνοφειλετών ενεργεί αντικειμενικά έναντι των υπολοίπων.

9.10 Απόδοση δόλου, βαρείας αμέλειας, ελαφράς αμέλειας

Κατά την καταλογιστική διαδικασία, αποδίδεται η έννοια αμέλεια και δόλου κατά το Αστικό και όχι το Ποινικό Δίκαιο. Κατά το Αστικό Δίκαιο¹⁶⁹ ισχύει η αρχή της πλήρους ευθύνης, ανεξάρτητα από το βαθμό υπαιτιότητας και ως εκ τούτου για την ευθύνη, ο προσδιορισμός της έννοιας του δόλου δεν έχει την ίδια σημασία με το ποινικό δίκαιο. Στο Αστικό Δίκαιο, ως έννοια του δόλου ορίζεται η ψυχική στάση του προσώπου, που

¹⁶⁹ Κουμάνης σε Γεωργιάδη, ΣΕΑΚ, 2010, Τόμος 1 σελ. 632.

προβλέπει και αποδέχεται το παράνομο αποτέλεσμα της πράξης του, εν γνώσει της παρανομίας της. Εννοιολογικά στοιχεία του δόλου αποτελούν:

- ✓ η γνώση πραγματικών και νομικών γεγονότων που καθιστούν την πράξη παράνομη,
- ✓ η πρόβλεψη του παράνομου αποτελέσματος ως αναγκαίας ή ενδεχόμενης συνέπειας της παράνομης πράξης και
- ✓ η αποδοχή του αποτελέσματος αυτού.

Γίνεται δεκτή η θεωρία της αποδοχής, που απαιτεί αποδοχή του παράνομου αποτελέσματος, και όχι η αυστηρότερη για τον δράστη θεωρία της γνώσης που διευρύνει την έννοια του δόλου. Συνεπώς θεωρούμε κατά την υποκειμενική μας άποψη, ότι η έννοια του δόλου κατά το αστικό δίκαιο πρέπει να διερευνάται ειδικά σε σχέση με την αντίστοιχη έννοια στο ποινικό δίκαιο¹⁷⁰.

Βαριά αμέλεια υπάρχει όταν δεν καταβάλλεται, όχι μόνο στις συναλλαγές, αντικειμενικά και αφηρημένα, η απαιτούμενη επιμέλεια του μέσου συνετού και ευσυνείδητου ανθρώπου, αλλά ούτε και η στοιχειώδης επιμέλεια, έτσι ώστε η αμελής συμπεριφορά να εμφανίζεται ως σοβαρή και ασυνήθιστη, και με τον τρόπο αυτό να εκδηλώνεται ως ιδιαίτερα μεγάλη εκτροπή από τους κανόνες της καταβαλλόμενης από τον κοινό και συνήθη άνθρωπο επιμέλεια στις συναλλαγές¹⁷¹.

Ελαφρά αμέλεια υπάρχει με βάση τις διατάξεις του άρθρου 330 ΑΚ, όταν δεν καταβάλλεται η αξιούμενη κατά τις περιπτώσεις επιμέλεια του συνετού και ευσυνείδητου ανθρώπου¹⁷².

Αναφερόμενοι ειδικά στη δημοσιολογιστική ευθύνη, ο Μηλιώνης (ό.π., σελ. 328) σημειώνει ότι ο έλεγχος της δημοσιολογιστικής ευθύνης του υπολόγου «*συνέχεται με πταίσμα αυτού, που εκτείνεται σε οποιοδήποτε βαθμό υπαίτιας συμπεριφοράς του (δόλο ή αμέλεια)*». Κατά τον αυτό συγγραφέα (σελ.328-329)

- ✓ δόλος υπάρχει όταν ο υπόλογος θέλησε το προκληθέν αποτέλεσμα, ενώ
- ✓ η αμέλεια υπάρχει όταν λείπει τέτοια βουλητική στάση του δράστη, αλλά αυτός δεν κατέβαλε την προσοχή που μπορούσε και έπρεπε να δείξει για την αποτροπή του ελλείμματος, όταν δηλαδή η βούληση του «αδράνησε».

Κατά τον ίδιο (σελ. 330 επόμενες):

- ✓ η ελαφρά αμέλεια εκλαμβάνεται με την έννοια του άρθρου 330 εδ. β' ΑΚ, (επιμέλεια που απαιτείται να δείχνει κάποιος συνετός και ευσυνείδητος άνθρωπος στις συναλλαγές),
- ✓ βαριά αμέλεια υπάρχει όταν δεν καταβάλλεται όχι μόνο η απαιτούμενη στις συναλλαγές, αντικειμενικά και αφηρημένα, επιμέλεια του μέσου συνετού και ευσυνείδητου ανθρώπου, αλλά ούτε και η στοιχειώδης επιμέλεια του κοινού και

¹⁷⁰ Κουμάνης στο Γεωργιάδης, ΣΕΑΚ, ό.π., Τόμος 1 σελ. 632-633.

¹⁷⁰ Σχετικά παραπέμπουμε και σε Μπάλα, 206, σελ. 76-78.

¹⁷¹ Κουμάνης στο Γεωργιάδης, ΣΕΑΚ, ό.π., Τόμος 1 σελ. 633-634.

¹⁷² Κουμάνης στο Γεωργιάδης, ΣΕΑΚ, ό.π., Τόμος 1 σελ. 634-635.

συνήθους ανθρώπου, που ο νόμος αξιώνει από όλους όσοι ανήκουν στον κύκλο της επαγγελματικής και κοινωνικής δραστηριότητας τους, έτσι ώστε η εκτροπή από τους κανόνες που επιβάλλουν τη συμπεριφορά αυτή, να εμφανίζεται ιδιαίτερα μεγάλη και σοβαρά ασυνήθιστη.

Ο ίδιος συγγραφέας, επικαλούμενος την αναλυτικώς παρατιθέμενη βιβλιογραφία, σημειώνει ότι η ευθύνη του δημόσιου υπολόγου («υπεγγυότητα» κυρίως της περιουσίας του) για την αναπλήρωση του ελλείμματος που διαπιστώνεται στη διαχείριση του, είναι ειδική, για τη θεμελίωση της οποίας αρκεί η συνδρομή οποιουδήποτε βαθμού υπαίτιας συμπεριφοράς, έστω και ελαφράς αμέλειας, που σημαίνει ότι δεν καταβάλλεται η επιμέλεια που απαιτείται στις συναλλαγές. Η απαλλαγή του είναι δυνατή, μόνο αν αποδειχθεί ότι συμμορφώθηκε πλήρως «προς τα κεκανονισμένα» και επέδειξε τη συμπεριφορά του μέσου συνετού και ευσυνείδητου ανθρώπου του κύκλου του. Η ευθύνη αυτή του δημόσιου υπολόγου θεωρείται ότι υπάρχει κατά τεκμήριον (νόθος αντικειμενική ευθύνη). Επομένως, όταν διαπιστωθεί ύπαρξη ελλείμματος στη διαχείριση του υπολόγου, αυτός είναι οπωσδήποτε καταλογιστέος, εκτός αν αποδείξει ότι η δημιουργία αυτού δεν οφείλεται σε οποιοδήποτε υποκειμενικό στοιχείο, δηλαδή σε υπαιτιότητα, έστω και σε βαθμό ελαφρός αμέλειας. Το ίδιο ευρύ πλαίσιο ευθύνης έχουν και οι de facto υπόλογοι, καθώς και οι συνευθυνόμενοι μαζί με τον υπόλογο. Ο δημόσιος υπόλογος απαλλάσσεται μόνο στην περίπτωση συνδρομής λόγων ανωτέρας βίας, ήτοι γεγονότων απρόβλεπτων που δεν είναι δυνατόν να αποτραπούν ακόμη και με μέτρα εξαιρετικής επιμέλειας και σύνεσης.

Κατά την περιεκτική αναφορά της Λυκεσά (2012):

- ✓ Δόλος υφίσταται όταν ο υπόλογος θέλησε το ελλειμματικό αποτέλεσμα της διαχείρισης.
- ✓ Βαριά αμέλεια όταν όχι μόνο δεν επέδειξε την στις συναλλαγές αντικειμενικά απαιτούμενη επιμέλεια του μέσου, συνετού και ευσυνείδητου ανθρώπου, αλλά ούτε καν την επιβαλλόμενη στοιχειώδη επιμέλεια, με αποτέλεσμα η αμελής συμπεριφορά του να εμφανίζεται ως σοβαρή και ασυνήθιστη και να εκδηλώνεται ως ιδιαίτερα μεγάλη εκτροπή από τους κανόνες της φροντίδας και προσοχής που καταβάλλονται από τον συνήθη άνθρωπο στις συναλλαγές.
- ✓ Ελαφρά αμέλεια, τέλος, συντρέχει όταν δεν επιδεικνύεται η επιμέλεια που απαιτείται να καταβάλει ο μέσος συνετός άνθρωπος μέσα στον κύκλο της επαγγελματικής και κοινωνικής του δραστηριότητας.

Τα ως άνω, δύναται να παρατεθούν ως προς την εννοιολογική ταυτότητά της με τα προεκτεθέντα κατά Μηλιώνη, και να αποτελέσουν βασικό οδηγό επί του ζητήματος. Αναλύοντας έτι περαιτέρω, κατά την αυτή συγγραφέα (Λυκεσά), μέτρο κρίσης για την απόδειξη της έλλειψης της υπαιτιότητας του υπολόγου αποτελεί η συμπεριφορά που επιδεικνύει ο μέσος συνετός άνθρωπος του κύκλου του, και ως εκ τούτου η αντικειμενική επιμέλεια, και όχι η συνήθης ατομική του συμπεριφορά. Η εξειδίκευση της αμέλειας, όμως, δεν γίνεται με βάση γενικά κοινωνικά κριτήρια, αλλά με βάση

κριτήρια που αρμόζουν και δεδομένα που ανήκουν στη συγκεκριμένη κοινωνική ομάδα, στην οποία υπάγεται ο κρινόμενος κάθε φορά υπόλογος. Πέραν αυτών, η υπαιτιότητα του υπολόγου τεκμαίρεται¹⁷³. Όταν δηλαδή διαπιστωθεί η ύπαρξη ελλείμματος στη διαχείριση ο υπόλογος είναι οπωσδήποτε καταλογιστέος, μόνο δε αν αποδείξει ο ίδιος ότι δεν φέρει κανενός βαθμού υπαιτιότητα είναι δυνατή η απαλλαγή του από την ευθύνη για τη δημιουργία του ελλείμματος¹⁷⁴. Η επίκληση φόρτου εργασίας δεν συνιστά νόμιμο λόγο για την μη εφαρμογή κανόνων δικαίου και την πλημμελή εκτέλεση των υπηρεσιακών καθηκόντων του υπαλλήλου και υπολόγου, και ως εκ τούτου, δεν συνιστά λόγο άρσης της υπαιτιότητάς του. Επίσης η ύπαρξη μίας παράνομης πρακτικής σε μία δημόσια υπηρεσία, δεν αναιρεί τη δημοσιολογιστική ευθύνη του υπαλλήλου, όταν ακολουθώντας την, παραβιάζει κανόνες δικαίου και προκαλεί τη δημιουργία ελλείμματος. Η ευθύνη του αχρεωστήτως λαβόντος θεμελιώνεται σε μόνη την ιδιότητά του αυτή, και καταλογίζονται σε κάθε περίπτωση σε βάρος του λαβόντα τα ποσά των ανοίκειων πληρωμών, ανεξάρτητα από τη συνδρομή υπαιτιότητας στο πρόσωπό του¹⁷⁵. Παράλληλα το αρμόδιο για τον καταλογισμό όργανο φέρει το βάρος απόδειξης της δημιουργίας του ελλείμματος, του μεγέθους του και της σύνδεσής του με τη διαχείριση του υπολόγου.

Παρ' όλο που η δημοσιολογιστική ευθύνη – δημοσιολογιστική ενοχή εδράζεται σε διαφορετικές προϋποθέσεις, οι οποίες διακρίνονται σαφώς από αυτές βάση των οποίων αποδίδεται η ποινική ευθύνη, ήτοι η πρώτη διακρίνεται πρωτίστως για τον χαρακτήρα αποκατάστασης της τρωθείσας βλάβης της δημόσιας περιουσίας, ενώ η δεύτερη αποκλειστικά για τον κατασταλτικό της χαρακτήρα, η στοιχειοθέτηση δημοσιολογιστικής ευθύνης – δημοσιονομικής ενοχής έχει πολλές φορές ως

¹⁷³ Κατά την αυτή πάντα συγγραφέα, η εν λόγω τεκμαιρόμενη υπαιτιότητα του υπολόγου δεν παραβιάζει τα άρθρα 6 της Ευρωπαϊκής Σύμβασης Δικαιωμάτων του Ανθρώπου και 14 του Διεθνούς Συμφώνου για τα ατομικά και πολιτικά δικαιώματα, μέσω των οποίων καθιερώνεται και το τεκμήριο αθωότητας του κατηγορουμένου, γιατί δεν συντρέχουν κατά την εφαρμογή του δημοσιολογιστικού δικαίου οι προϋποθέσεις που απαιτούνται διαζευκτικά για την τήρηση του τεκμηρίου αθωότητας, δηλαδή οι σχετικές διατάξεις δεν εντάσσονται στο σύστημα του ποινικού αλλά του δημοσιολογιστικού δικαίου και δεν έχουν κυρωτικό ή αποτρεπτικό χαρακτήρα, όπου η επιβαλλόμενη κύρωση δεν εξαρτάται από τη βαρύτητα παραβατικής συμπεριφοράς, αλλά έχει αποκαταστατικό χαρακτήρα.

¹⁷⁴ Χαρακτηριστικό το παράδειγμα της συγγραφέως: στην περίπτωση της απώλειας χρημάτων της διαχείρισης, που επήλθε ως συνέπεια εξωγενών παραγόντων, ο υπόλογος, του οποίου η υπαιτιότητα για την απώλεια τεκμαίρεται σύμφωνα με το σύστημα της νόθου αντικειμενικής ευθύνης που επικρατεί, πρέπει να επικαλεστεί και να αποδείξει ότι δεν τον βαρύνει υπαιτιότητα και ειδικότερα αφενός ότι συμμορφώθηκε πλήρως προς τους τυχόν υπάρχοντες ειδικούς κανονισμούς ασφαλούς φύλαξης των χρημάτων και αφ' ετέρου ότι επέδειξε, ως προς τη φύλαξή τους, την επιμέλεια του μέσου συνετού ανθρώπου του κύκλου του.

¹⁷⁵ Κατά την αυτή συγγραφέα, η ρύθμιση αυτή δεν αντίκειται στο άρθρο 4 παρ. 1 του Συντάγματος, δεδομένου ότι δεν εισάγει άνιση μεταχείριση του ανυπαίτιως αχρεωστήτως λαβόντος σε σχέση με τον υπαιτίως αχρεωστήτως λαβόντα, καθόσον, ενόψει του ότι ο ανυπαίτιως και ο υπαιτίως αχρεωστήτως λαβών δεν ασκούν διαχειριστική εξουσία, δηλαδή δεν συντελούν στη δημιουργία του ελλείμματος, αυτοί τελούν υπό τις αυτές συνθήκες όσον αφορά στις προϋποθέσεις υπό τις οποίες πρέπει να αναζητηθεί το αχρεωστήτως καταβληθέν σε αυτούς ποσό και κατά συνέπεια η όμοια μεταχείρισή τους δεν παραβιάζει τη συνταγματικά κατοχυρωμένη αρχή της ισότητας

αφετηρία τη διενέργεια ΕΔΕ, στην οποία θεμελιώνεται ευθύνη με όρους ποινικού δικαίου (ανάλογη εφαρμογή). Ήτοι αποδίδεται αμέλεια ή δόλος κατά τους όρους του ποινικού δικαίου. Με βάση τους χαρακτηρισμούς που αποδίδουν δόλο κατά το ποινικό δίκαιο, δύναται να προσεγγισθεί εάν πληρούται η έννοια του δόλου και κατά το αστικό δίκαιο (γνώση πραγματικών και νομικών γεγονότων που καθιστούν την πράξη παράνομη, πρόβλεψη του παράνομου αποτελέσματος ως αναγκαίας ή ενδεχόμενης συνέπειας της παράνομης πράξης και αποδοχή αυτού).¹⁷⁶

Ιδιαίτερα στην περίπτωση συνευθυνόμενων, είναι απαραίτητος ο καθορισμός δόλου, βαρείας ή ελαφράς αμέλειας, αφού η ευθύνη τους δεν τεκμαίρεται όπως στις περιπτώσεις έλλειψης ή απώλειας χρημάτων, αξιών ή υλικού ή επί εσφαλμένης καταμέτρησης που οδηγούν στη δημιουργία ελλείμματος (άρθρ. 144 §1 ν. 4820/2021).

9.11 Ακριβής προσδιορισμός ελλείμματος μετά τυχόν προσαυξήσεων - τόκων

Πέρα από την υποχρέωση για την αποκατάσταση του διαπιστωθέντος ελλείμματος, ο υπόλογος και ο συνευθυνόμενος, κατά τις διακρινόμενες για τη σταθερότητά τους σχετικές διατάξεις του διαχρονικού δικαίου, τις προϊσχύουσες του άρθρ. 56 §5 του ν. 2362/1995 και τις αντίστοιχες ισχύουσες σήμερα διατάξεις άρθρ. 152 §5 του ν. 4270/2014, σε συνδυασμό με την Γν. Ν.Σ.Κ. 146/2004, οφείλουν και την καταβολή προσαυξήσεων εκπρόθεσμου καταβολής ή τόκων πλέον σήμερα, σύμφωνα με τις διατάξεις του ν.δ. 356/1974 (Κ.Ε.Δ.Ε.). Τα πρόσωπα αυτά απαλλάσσονται από την υποχρέωση αυτή, εάν η δημιουργία του ελλείμματος δεν οφείλεται σε δόλο η βαρεία αμέλεια (σχετικές και οι διατάξεις άρθρ. 56 §5 του ν. 2362/1995 - αντίστοιχο άρθρ. 152 του ισχύοντος σήμερα ν. 4270/2014, και η υπ' αρ. 2001/2004 Απόφαση του Ι' Τμήματος του Ελεγκτικού Συνεδρίου, κατά την οποία «στους καταλογισμούς υπολόγων και λοιπών συνευθυνόμενων οφείλονται προσαυξήσεις εκπρόθεσμης

¹⁷⁶ ΕΛΣυν (Τμ. IV) 214/2020: «Περαιτέρω, ελαφρά αμέλεια υπάρχει όταν δεν καταβάλλεται η απαιτούμενη, από τις περιστάσεις ή η αποκτώμενη από τη συνήθη εκτέλεση των υπηρεσιακών καθηκόντων, επιμέλεια του μέσου συνετού και ευσυνείδητου ικανού προς δικαιοπραξία φυσικού προσώπου, κινουμένου μέσα στον συγκεκριμένο κύκλο της επαγγελματικής και κοινωνικής δραστηριότητας. Εξάλλου, βαρεία αμέλεια υπάρχει όταν δεν καταβάλλεται όχι μόνο η στις συναλλαγές αντικειμενικά και αφηρημένα απαιτούμενη επιμέλεια του μέσου συνετού και ευσυνείδητου ανθρώπου, αλλά ούτε και η στοιχειώδης επιμέλεια του κοινού και συνηθισμένου, ικανού προς δικαιοπραξία φυσικού προσώπου, την οποία αξιώνει ο νόμος από όλους τους ανθρώπους, όταν κινούνται μέσα στο κύκλο της επαγγελματικής και κοινωνικής τους δραστηριότητας, με αποτέλεσμα η αμελής συμπεριφορά να εμφανίζεται ως σοβαρή και ασυνήθιστη και να εκδηλώνεται ως ιδιαίτερα μεγάλη εκτροπή από τους κανόνες της καταβαλλόμενης, από τον κοινό και συνήθη άνθρωπο κατά τις συναλλαγές επιμέλειας (Ολ. Ε.Σ. 506/2011, 1805/2007, 765/1998, 1051/1995). Σε περίπτωση που η υπαιτιότητα του υπολόγου εξικνείται μέχρι του βαθμού της βαρείας αμελείας ή του δόλου, καταλογίζονται σε βάρος του, πέραν του ποσού του ελλείμματος και οι εκάστοτε οριζόμενες από τις διατάξεις των άρθρων 5 και 6 του Κώδικα Εισπράξεως Δημοσίων Εσόδων (ν.δ. 356/1974, Α' 90) προσαυξήσεις εκπρόθεσμης καταβολής.»

καταβολής και όχι τόκοι υπερημερίας.»). Ενδεικτικά παραπέμπουμε στις διατάξεις άρθρ. 46 §3 του ν. 4129/2013¹⁷⁷.

Ο αχρεωστήτως λαβών δεν βαρύνεται με προσαυξήσεις εκπρόθεσμης καταβολής από τον χρόνο δημιουργίας ελλείμματος, μόνο ο υπόλογος και συνευθυνόμενος καταλογίζονται με σχετικές προσαυξήσεις, χωρίς να απαιτείται να προηγηθεί ταμειακή βεβαίωση του χρέους (ΕλΣυν 1447/2000 Τμ. Ι).

Ο κρίσιμος χρόνος δημιουργίας ελλείμματος, ο οποίος θεωρείται και ως ο χρόνος αναφοράς για την αφετηρία υπολογισμού προσαυξήσεων, ορίζεται από την ειδική διάταξη που προβλέπεται στο ν.δ. 356/1974 (Κ.Ε.Δ.Ε.- Κώδικας Είσπραξης Δημοσίων Εσόδων, αυτής του άρθρ. 5 §5 που ορίζει ότι τα χρέη από καταλογισμό καθίστανται ληξιπρόθεσμα: την ημέρα δημιουργίας του ελλείμματος, στην περίπτωση αδυναμίας προσδιορισμού της υπ' όψιν ημέρας δημιουργίας του ελλείμματος, την ημέρα που αποκαλύφθηκε η ύπαρξη δημιουργία του ελλείμματος, και, στην αυτή περίπτωση (αδυναμίας προσδιορισμού της υπ' όψιν ημέρας δημιουργίας του ελλείμματος), και εφ' όσον η εξακρίβωση του ελλείμματος πραγματοποιήθηκε μετά τη λήξη του οικονομικού έτους στο οποίο δημιουργήθηκε, τότε θεωρείται ότι δημιουργήθηκε την τελευταία ημέρα του αναφερόμενου έτους, προβλέψεις, σε συνέχεια (και πάντως διαφορετικές) από τις αντίστοιχες γενικότερες των παρ. 1 & 2, που ακολουθούν τη σειρά των ειδικών κατά περίπτωση προβλέψεων των παρ 3 & 4 του αυτού άρθρου.¹⁷⁸

Σημειώνουμε επίσης ότι το άρθρο 8 «Μεταβατικές διατάξεις για την εφαρμογή του Κ.Ε.Δ.Ε.» του ν. 4224/2013 «Κυβερνητικό Συμβούλιο Διαχείρισης Ιδιωτικού Χρέους

¹⁷⁷ Παρ. 3 άρθρ.46 ν. 4129/2013: «Σε βάρος του υπολόγου καταλογίζονται οι προσαυξήσεις που καθορίζονται από τις εκάστοτε ισχύουσες διατάξεις για το δημόσιο λογιστικό και την είσπραξη των δημοσίων εσόδων. Οι προσαυξήσεις αυτές υπολογίζονται, για μεν την παράλειψη εισπράξεων, από τότε που ο υπόλογος όφειλε να ενεργήσει την είσπραξη, για δε την παράλειψη εισαγωγής των εισπράξεων, από τότε που αυτός όφειλε να εισαγάγει 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 προσδιορισμός της ημέρας ή του μήνα που έλαβε χώρα τούτο, οι προσαυξήσεις υπολογίζονται από τη λήξη του οικονομικού έτους της διαχείρισης. Ο υπόλογος απαλλάσσεται των προσαυξήσεων, εφόσον αποδείξει ότι η παράλειψη ή το έλλειμμα δεν οφείλεται σε δόλο ή βαρεία αμέλειά του.».

¹⁷⁸ Άρθρο 5 ν.δ. 356/1974: «Ληξιπρόθεσμα χρέη

Τα χρέη προς το Δημόσιο που βεβαιώνονται στα Δημόσια Ταμεία και τα τελωνεία του Κράτους γίνονται ληξιπρόθεσμα ως εξής : 1)... 2)... 3)... 4)... 5) Τα χρέη δημόσιων υπολόγων από καταλογισμό, την ημέρα που ο υπόλογος είχε υποχρέωση για την εισαγωγή των εισπράξεων, ενώ σε περίπτωση ελλείμματος, την ημέρα που εξακριβώθηκε ότι δημιουργήθηκε το έλλειμμα και αν η είσπραξη είναι αδύνατη, την ημέρα κατά την οποία έχει ανακαλυφθεί, κατά την επιθεώρηση ή την παράδοση της διαχείρισης, το έλλειμμα. Αν η εξακρίβωση του ελλείμματος στη διαχείριση γίνει μετά τη λήξη του οικονομικού έτους και είναι αδύνατος ο προσδιορισμός της ημέρας που δημιουργήθηκε αυτό, την ημέρα λήξης του οικονομικού έτους της ελλειμματικής διαχείρισης" (αντικ. άρθρου 5 από παρ. 1 άρθρ. 50 ν. 1591/86, ΦΕΚ Α' 50).» Το άρθρ.5 αντικαταστάθηκε με την παρ.1 του άρθρ.50 ν.1591/1986 ,κατά δε την παρ. 5 του ίδιου άρθρου, η ισχύς των διατάξεων αρχίζει μετά την λήξη του 3ου έτους από τον μήνα δημοσίευσής του.

Ελληνικό Επενδυτικό Ταμείο Αξιοποίησης» (ΦΕΚ Α' 288/31.12.2013)¹⁷⁹ :

Κατά την ερμηνεία που αποδίδουμε στις ως άνω διατάξεις, είναι αναγκαία η θεώρηση της παραδοχής ότι η βεβαίωσή του ελλείμματος και συνακόλουθα η αρχή της επιβολής προσαυξήσεων εκπροθέσμου, ανάγεται στην ακριβή ημεροχρονο-λογία πρόκλησης του ελλείμματος (άλλως δεν δυνάμεθα να υπολογίσουμε προσαυξήσεις από την εν λόγω ημεροχρονολογία). Κρίσιμος χρόνος είναι ο χρόνος δημιουργίας ελλείμματος, ο οποίος θεωρείται και ως χρόνος αναφοράς για την αφετηρία υπολογισμού προσαυξήσεων, συνεπώς για ελλείμματα που δημιουργήθηκαν προ της 31.12.2013, τυγχάνουν εφαρμογής οι προεκτεθείσες διατάξεις του άρθρου 8 §3 του ν. 4224/2013 περί εφαρμογής των διατάξεων του άρθρου 6 του ν.δ. 356/1974 όπως ίσχυε την 31.12.2013, ήτοι τυγχάνει εφαρμογής το ανώτατο όριο των προσαυξήσεων 200% επί του κεφαλαίου (κεφαλαίου ως νοουμένου του προκληθέντος ελλείμματος). Περαιτέρω, κατά την ΥΑ 1016358/800/0016/2005 (ΦΕΚ 244 Β'/2005) με ημερομηνία έναρξης την 01.03.2005:

"1. Το ποσοστό των προσαυξήσεων εκπρόθεσμης καταβολής των χρεών προς το Δημόσιο, που προβλέπονται από τις διατάξεις του άρθρου 6 του ν.δ. 356/1974 (Κ.Ε.Δ.Ε.), όπως ισχύει, μειώνεται και ορίζεται σε ένα (1%) τοις εκατό για κάθε μήνα καθυστέρησης μέχρι την ημερομηνία καταβολής τους.

2. Τα οριζόμενα στην προηγούμενη παράγραφο εφαρμόζονται χωρίς αναδρομική ισχύ και για τα χρέη προς το Δημόσιο, τα οποία μέχρι την έναρξη ισχύος της παρούσας έχουν καταστεί ληξιπρόθεσμα και δεν έχουν εξοφληθεί και για όσο χρονικό διάστημα από την ημερομηνία αυτή και μετά καθυστερούν να εξοφληθούν".

¹⁷⁹ «Άρθρο 8 Μεταβατικές διατάξεις για την εφαρμογή του Κ.Ε.Δ.Ε.

1..... 2..... 3. Για τις απαιτήσεις οι οποίες έχουν καταχωριστεί στα βιβλία εισπρακτέων εσόδων μέχρι και την 31η Δεκεμβρίου 2013, εφαρμόζονται οι διατάξεις του άρθρου 6 του ν.δ. 356/1974, όπως ισχύει έως την ανωτέρω ημερομηνία, ως προς τον υπολογισμό και το ανώτατο όριο των προσαυξήσεων. Το ίδιο ισχύει για τις τελωνειακές απαιτήσεις για τις οποίες αποκτήθηκε νόμιμος τίτλος μέχρι και την ως άνω ημερομηνία. «4. Μέχρι και τις 31.12.2019 ο τόκος του πρώτου εδαφίου της παραγράφου 1 του άρθρου 6, όπως αυτό αντικαθίσταται με τον παρόντα νόμο, υπολογίζεται μηνιαία κατά την είσπραξη για ολόκληρο το μήνα.» «5. «Ειδικά οι διατάξεις της παρ. 2 του άρθρου 6 του ν.δ. 356/1974, όπως αντικαθίσταται με τον παρόντα νόμο, ισχύουν από 1ης Ιανουαρίου 2020.».

Μέχρι την ημερομηνία αυτή, κατά την εκάστοτε είσπραξη του δημοσίου εσόδου, εισπράττονται υποχρεωτικά επί του καταβαλλόμενου ποσού της οφειλής, οι αναλογούντες τόκοι και το πρόστιμο λόγω εκπρόθεσμης καταβολής.» [όπως αντικαταστάθηκε με το άρθρο 4 παρ.1 ν.4337/2015, ΦΕΚ Α 129/17.10.2015].«6. Οι διατάξεις του άρθρου 6 του ν.δ. 356/1974, όπως αντικαθίστανται με τις διατάξεις του παρόντος νόμου εφαρμόζονται και για τις οφειλές σε κάθε άλλο νομικό πρόσωπο ή Αρχή, πλην της Φορολογικής Διοίκησης, οι οποίες βεβαιώνονται μετά την 31^η Δεκεμβρίου 2014 και για την είσπραξη των οποίων εφαρμόζονται οι διατάξεις του ν.δ. 356/1974, εκτός εάν από ειδικές διατάξεις ορίζεται διαφορετικά. 7. Οι διατάξεις του άρθρου 7 του ν.δ. 356/1974 (Α' 90), όπως αντικαθίσταται με τις διατάξεις του παρόντος νόμου, εφαρμόζονται για οφειλές για τις οποίες αποκτήθηκε νόμιμος τίτλος κατά το άρθρο 2 του ως άνω νομοθετικού διατάγματος, όπως τροποποιείται με τις διατάξεις του παρόντος νόμου, από 1^{ης} Ιανουαρίου 2014. 8. Όπου στις διατάξεις του ν.δ. 356/1974 (Α' 90), όπως ισχύει μέχρι και την 31^η Δεκεμβρίου 2013, αναφέρεται η Δ.Ο.Υ. ή το Τελωνείο ή το Δημόσιο Ταμείο, νοείται η Φορολογική Διοίκηση, με την εξαίρεση των διατάξεων των άρθρων 54, 55 και 62 του ν.δ. 356/1974. 9. Όπου σε ειδικές διατάξεις αναφέρεται ο Κώδικας Είσπραξης Δημοσίων Εσόδων (Κ.Ε.Δ.Ε.) ή το ν.δ. 356/1974 νοείται το ν.δ. 356/1974, όπως εκάστοτε ισχύει, εκτός εάν ρητά ορίζεται άλλως.»

Περί του υπολογισμού τόκων ή προσαυξήσεων, σημειώνεται το ν.δ. 356/1974 (Κ.Ε.Δ.Ε.- Κώδικας Είσπραξης Δημοσίων), και ιδιαίτερα η ισχύουσα μορφή του άρθρου 6 (§ 1-3)¹⁸⁰ (στην προϊσχύουσα μορφή οριζόταν προ της 01.01.2014 προσαυξήσεις εκπροθέσμου καταβολής και όχι τόκοι¹⁸¹), το οποίο πρέπει να παραλληλιστεί με τις προεκτεθείσες διατάξεις του άρθρ. 8 του ν. 4224/2013¹⁸².

¹⁸⁰ «Άρθρο 6 Τόκοι και πρόστιμο εκπρόθεσμης καταβολής

1. Για οποιοδήποτε ποσό χρέους γίνεται ληξιπρόθεσμο, ο οφειλέτης υποχρεούται να καταβάλει τόκους και πρόστιμο εκπρόθεσμης καταβολής κατ' ανάλογη εφαρμογή των διατάξεων των άρθρων 53 και 57 του Κ.Φ.Δ. (ν. 4174/2013), όπως ισχύει. Προκειμένου περί δημοσίων εσόδων, που δεν εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του ως άνω Κώδικα, πλην των τελωνειακών, το χρονικό διάστημα των δύο (2) μηνών από την παρέλευση της νόμιμης προθεσμίας καταβολής αυξάνεται σε έξι (6) μήνες. Πρόστιμο εκπρόθεσμης καταβολής, σύμφωνα με τις διατάξεις των προηγούμενων εδαφίων, δεν επιβάλλεται στις περιπτώσεις των οφειλών, οι οποίες προέρχονται από επιβολή προστίμων σύμφωνα με οποιαδήποτε διάταξη της κείμενης νομοθεσίας. Για χρέη από συμβάσεις οι τόκοι ορίζονται ως ανωτέρω, εκτός αν προβλέπεται άλλη ρύθμιση με ρητό όρο της σύμβασης, και υπολογίζονται από την επόμενη ημέρα της προθεσμίας που πρέπει, σύμφωνα με τη σύμβαση, να καταβληθεί η οφειλή μερικά ή ολικά. 2. Η πίστωση χρηματικών ποσών έναντι συγκεκριμένης οφειλής αποσθένει την υποχρέωση του οφειλέτη με την ακόλουθη σειρά: α) έξοδα είσπραξης, β) τόκοι γ) πρόστιμο και δ) αρχικό ποσό της οφειλής. 3. Οι τόκοι και το πρόστιμο της παραγράφου 1 υπολογίζονται και επί των εσόδων υπέρ οργανισμών τοπικής αυτοδιοίκησης (Ο.Τ.Α.), Ειδικών Ταμείων και εν γένει νομικών προσώπων δημοσίου δικαίου που συνεισπράττονται με τα δημόσια έσοδα από τη Φορολογική Διοίκηση.»

Σύμφωνα με την παρ. 1 του άρθρου 19 του ν.4321/2015 (ΦΕΚ Α 32/21.03.2015) ισχύουν τα ακόλουθα: «Τα πρόστιμα εκπρόθεσμης καταβολής του άρθρου 6 του ν.δ. 356/1974 (Α' 90) καταργούνται»

¹⁸¹ Προϊσχύουσα έκδοση άρθρου 6 παρ. 1 πρώτο εδάφιο του ν.δ. 356/1974

«Προσαυξήσεις εκπροθέσμου καταβολής Άρθρον 6. 1. Από την πρώτη εργάσιμη, για τις δημόσιες υπηρεσίες, ημέρα του μήνα που ακολουθεί μετά τη λήξη της προθεσμίας κατά την οποία, σύμφωνα με το προηγούμενο άρθρο, γίνονται ληξιπρόθεσμα τα χρέη προς το Δημόσιο, επιβάλλονται σ' αυτά προσαυξήσεις εκπρόθεσμης καταβολής.»

¹⁸² Υπενθυμίζεται εκ νέου: Σύμφωνα με την παρ. 3 του άρθρου 8 του ν. 4224/2013 (ΦΕΚ Α' 288/31.12.2013) ισχύουν τα ακόλουθα: «Για τις απαιτήσεις οι οποίες έχουν καταχωριστεί στα βιβλία εισπρακτέων εσόδων μέχρι και την 31^η Δεκεμβρίου 2013, εφαρμόζονται οι διατάξεις του άρθρου 6 του ν.δ. 356/1974, όπως ισχύει έως την ανωτέρω ημερομηνία, ως προς τον υπολογισμό και το ανώτατο όριο των προσαυξήσεων. Το ίδιο ισχύει για τις τελωνειακές απαιτήσεις για τις οποίες αποκτήθηκε νόμιμος τίτλος μέχρι και την ως άνω ημερομηνία.»

Σύμφωνα με την παρ. 4 του άρθρου 8 του ν. 4224/2013 (ΦΕΚ Α 288/31.12.2013) ,όπως αντικαταστάθηκε με το άρθρο 117 ν. 4514/2018,ΦΕΚ Α 14/30.01.2018: «4. Μέχρι και τις 31.12.2019 ο τόκος του πρώτου εδαφίου της παραγράφου 1 του άρθρου 6, όπως αυτό αντικαθίσταται με τον παρόντα νόμο, υπολογίζεται μηνιαία κατά την είσπραξη για ολόκληρο το μήνα.»

Σύμφωνα με την παρ. 5 άρθρου 8 ν. 4224/2013 (ΦΕΚ Α' 288/31.12.2013), όπως αυτή αντικαταστάθηκε με το άρθρο 4 παρ.1 ν.4337/2015, ΦΕΚ Α 129 και τροποποιήθηκε με το άρθρο 117 ν.4514/2018, ΦΕΚ Α' 14/30.01.2018: «5. «Ειδικά οι διατάξεις της παρ. 2 του άρθρου 6 του ν.δ. 356/1974, όπως αντικαθίσταται με τον παρόντα νόμο, ισχύουν από 1^{ης} Ιανουαρίου 2020.» Μέχρι την ημερομηνία αυτή, κατά την εκάστοτε είσπραξη του δημοσίου εσόδου, εισπράττονται υποχρεωτικά επί του καταβαλλόμενου ποσού της οφειλής, οι αναλογούντες τόκοι και το πρόστιμο λόγω εκπρόθεσμης καταβολής.»

Σύμφωνα με την παρ. 6 του άρθρου 8 του ν. 4224/2013 ΦΕΚ Α' 288/31.12.2013) ισχύουν τα ακόλουθα: «Οι διατάξεις του άρθρου 6 του ν.δ. 356/1974, όπως αντικαθίστανται με τις διατάξεις του παρόντος νόμου εφαρμόζονται και για τις οφειλές σε κάθε άλλο νομικό πρόσωπο ή Αρχή, πλην της Φορολογικής Διοίκησης, οι οποίες βεβαιώνονται μετά την 31^η Δεκεμβρίου 2014 και για την είσπραξη των οποίων εφαρμόζονται οι διατάξεις του ν.δ. 356/1974, εκτός εάν από ειδικές διατάξεις ορίζεται διαφορετικά»

Σύμφωνα με την παρ. 7 του άρθρου 8 του ν. 4224/2013 (ΦΕΚ Α' 288/31.12.2013) ισχύουν τα ακόλουθα: «Οι διατάξεις του άρθρου 7 του ν.δ. 356/1974 (Α' 90), όπως αντικαθίσταται με τις διατάξεις του παρόντος νόμου, εφαρμόζονται για οφειλές για τις οποίες αποκτήθηκε νόμιμος τίτλος κατά το άρθρο

2. Εκ της νομολογίας σημειώνουμε τις ΕλΣυν (Ολομ) 439/2012, ΕλΣυν (Τμ. Ι) 436/2012, ΕλΣυν (Τμ. ΙV) 5013/2013, ΕλΣυν (Τμ. ΙV) 6875/2015, ΕλΣυν (Ολομ.) 877/2016.

Για τις προσαυξήσεις που ισχύουν για τους καταλογισμούς της **Γενικής Διεύθυνσης Δημοσιονομικών Ελέγχων του Υπουργείου Οικονομικών** επαναλαμβάνουμε τα ακόλουθα: Σύμφωνα με το άρθρο 16 του ν. 3492/2006, που αναφέρεται στις διαδικασίες μετά το πέρας του ελέγχου, «2. Εάν διαπιστώνονται ελλείμματα, πληρωμή αχρεωστήτως καταβληθέντων ποσών ή μη νόμιμων δαπανών, φθορά ή απώλεια τίτλων, απαιτήσεων και περιουσιακών στοιχείων του ελεγχόμενου φορέα, που δεν οφείλονται σε ανωτέρα βία ή απρόβλεπτα γεγονότα, ενεργείται ή προτείνεται καταλογισμός σε βάρος: α) του υπευθύνου, αν από δόλο ή βαριά αμέλεια προέβη σε παράνομες πράξεις ή παραλείψεις ή συνέπραξε στην έκδοση αυτών ή στη μη τήρηση των νόμιμων διαδικασιών πραγματοποίησης της δαπάνης, β) του προϊσταμένου του, αν αμέλησε να ασκήσει την επιβαλλόμενη από τη θέση του εποπτεία και να αποτρέψει την πραγμάτωση της μη νόμιμης πληρωμής, γ) του λαβόντα, αν έχει συντελέσει υπαίτια στη μη νόμιμη πληρωμή και σε κάθε περίπτωση αχρεώστητης πληρωμής, ανεξάρτητα από υπαιτιότητα αυτού, δ) των οργάνων διοίκησης του φορέα, αν έχουν συντελέσει υπαιτίως στη μη νόμιμη πληρωμή. Το καταλογιστέο ποσό προσαυξάνεται με πρόστιμο δύο τοις εκατό (2%). Σε περίπτωση καταλογισμού σε βάρος περισσότερων προσώπων, αυτά ευθύνονται αλληλεγγύως. Σημειώνουμε την εξέλιξη της νομοθεσίας, όπως ίσχυε κατά διακριτή χρονική περίοδο κατά περίπτωση (μηνιαίες προσαυξήσεις εκπροθέσμου καταβολής ή τόκοι, ύπαρξη ή όχι ανωτάτου ορίου συνολικών προσαυξήσεων):

2 του ως άνω νομοθετικού διατάγματος, όπως τροποποιείται με τις διατάξεις του παρόντος νόμου, από 1^{ης} Ιανουαρίου 2014».

Πίνακας 1: Υπολογισμός προσαυξήσεων ή τόκων				
Υ.Α. & ΝΟΜΟΙ	ΣΧΕΣΗ ΠΟΣΟΣΤΟΥ ΜΕ ΑΝΩΤΑΤΟ ΟΡΙΟ (ΙΣΧΥΣ)		ΠΟΣΟΣΤΟ/ΜΗΝΑ	ΑΝΩΤΑΤΟ ΟΡΙΟ
	ΑΡΧΗ	ΤΕΛΟΣ		
A.Y.O. 1006560/422-12/0016/1996	01.02.1996	10.09.1997	2% προσαυξήσεις εκπρόθεσμης καταβολής	ANEY OPIOY
παρ. 1 άρθρ.22 του ν.2523/1997(ΦΕΚ 179 Α/11.09.1997)	11.09.1997	30.09.1999	2% προσαυξήσεις εκπρόθεσμης καταβολής	300%
A.Y.O. 1084024/4813-12/0016/ΠΟΛ.1182/09.09.1999	01.10.1999	30.09.2003	1,5% προσαυξήσεις εκπρόθεσμης καταβολής	300%
Άρθρο 13 του ν. 3193/2003 (ΦΕΚ 266/20.11.2003)	01.10.2003	28.02.2005	1,5% προσαυξήσεις εκπρόθεσμης καταβολής	200%
A.Y.O. 1016358/800/0016/2005 (ΦΕΚ 244 Β' /24.02.2005)	01.03.2005	31.12.2013	1% προσαυξήσεις εκπρόθεσμης καταβολής	200%
Άρθρο 6 Κ.Ε.Δ.Ε. όπως τροποποιήθηκε με την παρ.6 του άρθρου 7 του ν. 4224/2013 (ΦΕΚ Α 288/31.12.2013) σε συνδυασμό με την ΠΟΛ. 1252/20.11.2015: «Παροχή διευκρινίσεων για την εφαρμογή των διατάξεων του Δέκατου Κεφαλαίου του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας» (ν. 4174/2013, άρθρα 53-62) και την ΔΠΕΙΣ 1198598 ΕΞ2014/31.12.2013 Απόφαση Υπουργού Οικονομικών.	01.01.2014		0,73% τόκοι (επιτόκιο πράξεων Κύριας Αναχρηματοδότησης της Ε.Κ.Τ. (MRO) που ισχύει κατά την ημερομηνία καταβολής του φόρου (0,25%), πλέον οκτώ και πενήντα μίας (8,51) εκατοστιαίες μονάδες, ετησίως $0,25+8,51=8,76\%$ & σε μηνιαία βάση $8,76/12=0,73\%$)	ANEY OPIOY

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 10: Κλήση σε ακρόαση

10.1 Γενικά

Μετά από την σύνταξη πορισματικής έκθεσης στοιχειοθέτησης δημοσιολογιστικής ευθύνης – απόδοσης δημοσιονομικής ενοχής δημοσίου υπολόγου και/ή συνευθυνόμενων, και εφ' όσον έχει ήδη εντοπισθεί σχετική ευθύνη, προς συνέχιση της διοικητικής διαδικασίας του καταλογισμού, επιβάλλεται η αποστολή κλήσης προς ακρόαση των προσώπων κατά των οποίων επίκειται ο καταλογισμός, προκειμένου να

ασκηθεί το ιδρυθέν ατομικό δικαίωμα της «προηγούμενης ακρόασης του ενδιαφερομένου»¹⁸³ κατά τα οριζόμενα:

- ✓ Κατά πρώτον στη θετική διάταξη άρθρ. 20 §2 του Συντ. (αδιάκριτη διατύπωση που δεν απαντάται σε ευρωπαϊκά συντάγματα)¹⁸⁴, «2. Το δικαίωμα της προηγούμενης ακρόασης του ενδιαφερομένου ισχύει και για τη διοικητική ενέργεια η μέτρο που λαμβάνεται σε βάρος των δικαιωμάτων ή συμφερόντων του.»,
- ✓ καθώς και στη διάταξη του άρθρου 6 του Κ.Δ.Διαδ.(ν. 2690/1999)¹⁸⁵.

Η ρητή πλέον εισαχθείσα πρόβλεψη στο άρθρο 20 του Συντάγματος του 1975, είναι άμεσης εφαρμογής, και ιδρύει ευθεία υποχρέωση της διοίκησης, ανεξάρτητη από τη νομοθετική διαμεσολάβηση¹⁸⁶, συνιστώντας τύπο της διοικητικής διαδικασίας έκδοσης δυσμενών διοικητικών πράξεων, η μη τήρηση των οποίων επάγεται την ακύρωσή τους¹⁸⁷. Ο συντακτικός νομοθέτης ανύψωσε την κλήση σε ακρόαση σε υποχρεωτικό συνταγματικό κανόνα, ο οποίος αποτελεί επέκταση του παγίως κρατούντος δικονομικού αξιώματος «μηδένα δικάζειν ανήκουστον» και επί της διοικητικής διαδικασίας¹⁸⁸. Προς επίρρωση όλων των ανωτέρω, αντιγράφουμε το ακόλουθο απόσπασμα από την **2586/2006 Τμ. Ι του Ελ.Συν.**: «3. Από τη διάταξη του άρθρου 20 παρ. 2 του Συντάγματος, η οποία είναι άμεσης εφαρμογής και ιδρύει ευθεία υποχρέωση της διοίκησης, ανεξάρτητη από τη νομοθετική διαμεσολάβηση, απορρέει η υποχρέωση προηγούμενης ακρόασης του υπολόγου, πριν την έκδοση της δυσμενούς γι' αυτόν διοικητικής πράξης του καταλογισμού....». Η γενικότητα και η καθολικότητα της συνταγματικής διάταξης του άρθρου 20 παρ. 2, οδηγεί στην συσταλτική της ερμηνεία, άλλως η γενικευμένη και άκριτη εφαρμογή της δύναται να οδηγήσει σε αξιοσημείωτη επιβράδυνση των διοικητικών διαδικασιών¹⁸⁹. Ουσιαστικά

¹⁸³ Λιγωμένου, 2008, με αναφορά ΕλΣυν, Πρακτ. της 36ης Γεν. Συν. Ολ. της 26.11.1986.

¹⁸⁴ Λιγωμένου, 2008.

¹⁸⁵ «1. Οι διοικητικές αρχές, πριν από κάθε ενέργεια ή μέτρο σε βάρος των δικαιωμάτων ή συμφερόντων συγκεκριμένου προσώπου, οφείλουν να καλούν τον ενδιαφερόμενο να εκφράσει τις απόψεις του, εγγράφως ή προφορικώς, ως προς τα σχετικά ζητήματα. 2. Η κλήση προς ακρόαση είναι έγγραφη, αναφέρει τον τόπο, την ημέρα και την ώρα της ακρόασης, προσδιορίζει δε το αντικείμενο του μέτρου ή της ενέργειας. Η κλήση κοινοποιείται στον ενδιαφερόμενο τουλάχιστον πέντε (5) πλήρεις ημέρες πριν από την ημέρα της ακρόασης. Ο ενδιαφερόμενος έχει το δικαίωμα να λάβει γνώση των σχετικών αποδεικτικών στοιχείων και να προβεί σε ανταπόδειξη. Η τήρηση της προαναφερόμενης διαδικασίας, καθώς και η λήψη υπόψη των απόψεων του ενδιαφερομένου, πρέπει να προκύπτουν από την αιτιολογία της διοικητικής πράξης. Το υιοθετούμενο μέτρο πρέπει να λαμβάνεται μέσα σε εύλογο χρονικό διάστημα από την ακρόαση του ενδιαφερομένου. 3...».

¹⁸⁶ Λιγωμένου, 2008, Μπάλτα, 2016, σελ. 113.

¹⁸⁷ Νικολάκης στο Σπυρόπουλος, Κοντιάδης, Ανθόπουλος, Γεραπετρίτης, 2017, σελ. 516.

¹⁸⁸ Λιγωμένου, ό.π.

¹⁸⁹ Προς αποφυγή γενικεύσεων της διαδικασίας κλήσεως σε ακρόαση, σημειώνουμε ότι, κατά Λιγωμένου ό.π.: «III.Ως διοικητικές ενέργειες ή μέτρα στα οποία αναφέρεται το άρθρο 20 παρ. 2, πρέπει να λογισθούν, ερμηνευτικά, μόνο οι ατομικές εκτελεστές πράξεις που από τη φύση τους και το περιεχόμενό τους είναι βλαπτικές για τα δικαιώματα ή συμφέροντα του διοικουμένου και είναι προσβλητέες στα δικαστήρια, με τα ένδικα μέσα που προβλέπει ο νόμος. Δεν αναφέρεται η διάταξη αυτή στα εσωτερικά υπηρεσιακά έγγραφα, εισηγήσεις, προτάσεις κ.λπ. (ΕλΣυν, Πρακτ. της 36^{ης} Γεν. Συν. Ολ. της 26.11.1986). IV. Ούτε συντρέχει περίπτωση παραβίασεως του κατοχυρωμένου με την παρ. 2 δικαιώματος προηγούμενης ακρόασεως του διοικουμένου, καθόσον το άρθρο 20 παρ. 2 δεν έχει

η αποστολή κλήσης σε ακρόαση σηματοδοτεί και τη διαδικασία έναρξης της καταλογιστικής διαδικασίας, σε βάρος συγκεκριμένων προσώπων.

10.2 Εξέλιξη των αντιλήψεων για την κλήση σε ακρόαση

Ως προς την ιστορική εξέλιξη της διαδικασίας κλήσεως σε ακρόαση, και προκειμένου να μην υφίσταται παρανόηση από τη μελέτη παλαιών Δικαστικών Αποφάσεων, υπενθυμίζεται ότι πριν από το Σύνταγμα του 1975, η νομολογία των δικαστηρίων (στηριζόμενη στην άγραφη γενική αρχή του διοικητικού δίκαιου προερχόμενη από το ρωμαϊκό δικονομικό αξίωμα *audiatur et alteram pars* ή το αντίστοιχο ελληνικό «μηδενί δίκην δικάσεις πριν αμφοίν μύθον ακούσεις»), δεχόταν ότι η Διοίκηση είχε υποχρέωση, πριν από την επιβολή οποιουδήποτε δυσμενούς διοικητικού μέτρου (συνδεομένου με ορισμένη υπαίτια συμπεριφορά του διοικουμένου), να ακούσει τις απόψεις του ενδιαφερομένου, αλλά πάντοτε κατά την εν λόγω νομολογία (ήτοι προ της ισχύος του άρθρου 20 παρ. 2 του Συντ.), το δικαίωμα αυτό της ακροάσεως υποχωρούσε, όταν το λαμβανόμενο μέτρο ήταν κατά την κρίση της Διοικήσεως επείγον, εξυπηρετούσε δημόσια ανάγκη ή ωφέλεια ή ειδικούς λόγους δημοσίου συμφέροντος, που επέβαλαν την άμεση λήψη ή και εφαρμογή του δυσμενούς, για τον διοικούμενο μέτρου¹⁹⁰. Το δικαίωμα της ακροάσεως είχε κατοχυρωθεί σε επίπεδο τυπικού νόμου στο πεδίο των πειθαρχικών διαφορών (δυσμενών διοικητικών μέτρων), ως διαδικαστικό δικαίωμα του εγκαλούμενου υπαλλήλου, πολύ πριν τη συνταγματική του αναγνώριση¹⁹¹.

Ως προς τη σύνδεση του εν λόγω δικαιώματος με το δίκαιο της ΕΕ, το εν λόγω δικαίωμα συμπεριλαμβάνεται στα δικαιώματα άμυνας, ο σεβασμός των οποίων στο πλαίσιο οποιασδήποτε διαδικασίας -περιλαμβανομένης και της διοικητικής-, συνιστά θεμελιώδη αρχή του ενωσιακού δικαίου¹⁹². Παράλληλα, το εν λόγω δικαίωμα, έχει αναγνωρισθεί από το ΕΔΔΑ ως αρχή της δίκαιης δίκης, απορρέουσα από το άρθρο 1 παρ. 6 Ε.Σ.Δ.Α.¹⁹³ Σημειώνεται ότι το δικαίωμα ακρόασης ενώπιον της Διοίκησης είναι ανεξάρτητο από ακρόαση σε τυχόν παράλληλη ποινική διαδικασία, ενώ δεν απαιτείται ο συντάκτης της κλήσης σε ακρόαση να είναι η αρμόδια αρχή για την έκδοση της καταλογιστικής πράξης¹⁹⁴.

εφαρμογή προκειμένου περί διοικητικών διαδικασιών προκαλουμένων με αίτηση 11 του ίδιου του διοικουμένου, με την οποία αυτός δύναται να εκθέσει τις απόψεις του και τους ισχυρισμούς του και να επικαλεστεί ή να υποβάλλει κάθε στοιχείο ενισχυτικό των εν λόγω απόψεων και ισχυρισμών του. (ΕλΣυν Αποφ. 331/2001 ΙΙΙ Τμήματος)....ΧΙ Δεν απαιτείται η τήρηση από τη Διοίκηση του τύπου της προηγούμενης ακροάσεως, μεταξύ των άλλων περιπτώσεων και όταν λαμβάνονται ελεγκτικής φύσεως διοικητικά μέτρα, όπως πριν από τη διενέργεια ελέγχων, επιθεωρήσεων, ερευνών, οπότε δεν μπορεί να νοηθεί ακρόαση του ενδιαφερομένου, εφόσον η προηγούμενη ακρόαση θα ματαίωνε το σκοπό του διοικητικού μέτρου....».

¹⁹⁰ Λιγωμένου, 2008, με αναφορά στις ΣτΕ 1213/1970, 2945/1975.

¹⁹¹ Νικολάκης στο Σπυρόπουλος, Κοντιάδης, Ανθόπουλος, Γεραπετρίτης, 2017, σελ. 513-514.

¹⁹² Νικολάκης στο Σπυρόπουλος, Κοντιάδης, Ανθόπουλος, Γεραπετρίτης, ό.π., σελ. 515.

¹⁹³ Νικολάκης στο Σπυρόπουλος, Κοντιάδης, Ανθόπουλος, Γεραπετρίτης, ό.π., σελ. 515.

¹⁹⁴ Νικολάκης στο Σπυρόπουλος, Κοντιάδης, Ανθόπουλος, Γεραπετρίτης, ό.π., σελ. 517.

Υφίσταται εκτενής συζήτηση περί της υποχρεωτικότητας ή μη της κλήσεως σε ακρόαση, όταν το δυσμενές μέτρο λαμβάνεται όχι λόγω υπαιτιότητας του ενδιαφερομένου, αλλά για λόγους αντικειμενικούς. Ήταν παγίως δεκτό ότι, δεν απαιτείτο προηγούμενη ακρόαση όταν για την έκδοση δυσμενούς διοικητικής πράξης ή μέτρου δεν αξιολογείται η υπαιτιότητα¹⁹⁵, δοθέντος ότι κατ' αρχάς ο καταλογισμός ελλείμματος δημόσιας διαχείρισης πραγματοποιείται κατά το σύστημα της νόθου αντικειμενικής ευθύνης¹⁹⁶. Η εν λόγω αντίληψη οδηγεί αναπόφευκτα σε προβληματισμό, συνακόλουθα σε διερεύνηση της εξέλιξης των σχετικών αντιλήψεων.

¹⁹⁵ Νικολάκης στο Σπυρόπουλος, Κοντιάδης, Ανθόπουλος, Γεραπετρίτης, ό.π., σελ. 522.

¹⁹⁶ Κατά Λιγωμένου, 2008, όπου και συνοψίζεται η μέχρι τότε νομολογία:

«II. Τρεις είναι οι κύριες προϋποθέσεις της υποχρέωσης της προηγούμενης ακρόασης του ενδιαφερομένου. Η πρώτη προϋπόθεση είναι ότι η διοικητική ενέργεια ή το διοικητικό μέτρο επιφέρει θετική βλάβη στα υπάρχοντα δικαιώματα ή συμφέροντα του ιδιώτη (Υποσ.8: «ΣτΕ 1905/1977, ΤοΣ 1977,455»). Δεύτερη προϋπόθεση είναι ότι η βλάβη αυτή προέρχεται από το ίδιο διοικητικό μέτρο και όχι απευθείας από το νόμο ως «αυτόματη» έννομη συνέπεια του, οπότε στη Διοίκηση δεν απομένουν παρά δέσμιες ενέργειες και προηγούμενη ακρόαση δεν απαιτείται, γιατί είναι άσκοπη, αφού δεν μπορεί να επηρεάσει την απόφαση της Διοικήσεως (Υποσ. 9: «Βλ. ΣτΕ Ολ 2594/1977,3483/1977, 2148, 2716/1979»). Δεν υπάρχει δηλαδή υποχρέωση προηγούμενης ακρόασης, όταν το δυσμενές μέτρο λαμβάνεται όχι λόγω κάποιας υπαιτιότητας του ενδιαφερομένου, αλλά για λόγους αντικειμενικούς, επερχόμενο αυτοδικαίως, χωρίς να υπάρχει στάδιο διακριτικής ευχέρειας από μέρους της Διοικήσεως (Υποσ. 10: «Βλ. αντί άλλων ΣτΕ 565/1981, ΤοΣ 1981,79, 2248/1979 ΤοΣ 80,183, 1081/1979 ΤοΣ 79,326.») και

«Εκ της τελολογικής ερμηνείας της διατάξεως του άρθρου 20 παρ. 2 Συντ., η προβαίνουσα σε έκδοση δυσμενούς για το διοικούμενο πράξεως αρχή οφείλει να τηρήσει τον εν λόγω τύπο μόνο εάν κατά νόμο απαιτείται ως έρεισμα της υπό έκδοση διοικητικής πράξεως και η εκτίμηση υποκειμενικών στοιχείων συμπεριφοράς του διοικουμένου στον οποίο αναφέρεται η πράξη, όχι όμως όπου η καταλογιστική πράξη εκδίδεται με βάση αντικειμενικές διαπιστώσεις (ΕλΣυν Αποφ. 2146/1995 IV Τμήματος)»

Κατά την αυτή συγγραφέα:

«γ) Για την άσκηση του ατομικού αυτού δικαιώματος αρκεί η με κάθε τρόπο εξασφάλιση στον ενδιαφερόμενο της ευχέρειας να εκθέσει τις απόψεις ή αντιρρήσεις αυτού. Τούτο συμβαίνει όταν ο υπόλογος εξετάζεται από τον επιθεωρητή αλλά πολύ περισσότερο, όταν επικαλείται να αναπληρώσει το έλλειμμα προ της εκδόσεως της καταλογιστικής πράξεως, οπότε μπορεί να λάβει γνώση του φακέλου και να εκθέσει αναλυτικά τις απόψεις του για την ύπαρξη και το ύψος του ελλείμματος και κάθε άλλο κρίσιμο ζήτημα (βλ. ενδεικτικά ΕλΣυν Αποφ. 1396/2000 Ολ. και 2200/2005 IV Τμήματος).»

Κατά την ενδεικτική περιπτώσιολογία που αναφέρει η αυτή συγγραφέας:

« Η συνταγματική αυτή υποχρέωση τήρησης της διαδικασίας της προηγούμενης ακρόασης του ενδιαφερομένου, πραγματοποιείται και όταν πρόκειται να εκδοθεί, από τον αρμόδιο οικονομικό επιθεωρητή, καταλογιστική πράξη για διαπιστούμενο έλλειμμα κατά υπολόγου (de jure και de facto) εφόσον κατ' εφαρμογή του νόμου, προηγείται κλήτευση του υπολόγου και οποιουδήποτε άλλου που αναμείχθηκε με ενεργό τρόπο στην άσκηση της διαχείρισης (de facto υπολόγο) για να αναπληρώσουν το έλλειμμα εντός 48 ωρών, δεδομένου ότι και στην περίπτωση αυτή, τα εν λόγω πρόσωπα, προς απόκρουση της αποδιδόμενης υποχρέωσης, προς αναπλήρωση του ελλείμματος, έχουν τη δυνατότητα να αναπτύξουν τις απόψεις τους και να προβάλλουν τους λόγους για τους οποίους δεν μπορεί να γεννηθεί υποχρέωσή τους προς αναπλήρωση του ελλείμματος, οι οποίοι αν δεν γίνουν αποδεκτοί, η επακολουθούσα έκδοση της καταλογιστικής πράξης είναι αυτοδίκαιη συνέπεια υποχρεωτικής εφαρμογής του νόμου, με αποτέλεσμα να μην μπορεί να εφαρμοσθεί η ανωτέρω συνταγματική διάταξη, εφόσον πλέον η πράξη καταλογισμού εκδίδεται βάσει αντικειμενικών δεδομένων, που συνίσταται στην ύπαρξη ελλείμματος και την κατά νόμο ευθύνη των προσώπων αυτών, χωρίς να επηρεάζεται η έκδοσή της από την υποκειμενική συμπεριφορά ή υπαιτιότητα ορισμένου προσώπου, του οποίου η προηγούμενη ακρόαση θα μπορούσε να ασκήσει επίδραση στη διαμόρφωση της σχετικής κρίσεως της Διοικήσεως (ΕλΣυν Αποφ. 1181/2004 I Τμήματος και 1447/2000 Ολ.).»

Όπως σημειώνει ο Μηλιώνης (ό.π., σελ. 319), ουσιαστική βάση της νομολογιακής αυτής θέσης ήταν ότι, εφ' όσον ο καταλογισμός πραγματοποιείται βάση αντικειμενικών δεδομένων (υπενθυμίζουμε: κατά το σύστημα της νόθου αντικειμενικής ευθύνης), δεν επηρεάζεται η έκδοση της καταλογιστικής πράξεως από υπαιτιότητα του καταλογιζομένου.

Ήτοι, η διαδικασία κλήσης σε ακρόαση, δεν αφορούσε την περίπτωση κατά την οποία η κρίση της διοίκησης στηριζόταν σε αντικειμενικά κριτήρια. Σχετικές και οι **3437/2006 Τμ.Ε' ΣτΕ** και **632/2018 Τμ. Ι ΕλΣυν**, ενώ ακόμη κατά την **1630/1994 Τμ. ΙV ΕλΣυν**¹⁹⁷, η καταλογιστική απόφαση που εκδίδεται από τα αρμόδια προς καταλογισμό όργανα δήμου, σε βάρος δημοτικών υπολόγων, κατόπιν άτυπης κλητεύσεως προς παροχή εξηγήσεων και μετά διενέργεια ελέγχου στη διαχείριση αυτών, κατά τη διάρκεια του οποίου αυτοί ήσαν παρόντες, δεν πάσχει ακυρότητα, όταν το καταλογίζον όργανο, μετά τα όσα προηγήθηκαν, δεν καλεί και πάλι αυτούς να αναπτύξουν τις απόψεις τους, αφού η εκ νέου ακρόασή τους θα ήταν άσκοπη.

Υπό την νομολογιακή αντίληψη που εξάγεται από τις **ΕλΣυν Αποφ. 1396/2000 ΟΛ. και 2200/2005 ΙV Τμήματος**, για την άσκηση του ατομικού αυτού δικαιώματος αρκεί η με κάθε τρόπο εξασφάλιση στον ενδιαφερόμενο της ευχέρειας να εκθέσει τις απόψεις ή αντιρρήσεις αυτού. Τούτο συμβαίνει όταν ο υπόλογος εξετάζεται από τον επιθεωρητή αλλά πολύ περισσότερο, όταν επικαλείται να αναπληρώσει το έλλειμμα προ της εκδόσεως της καταλογιστικής πράξεως, οπότε μπορεί να λάβει γνώση του φακέλου και να εκθέσει αναλυτικά τις απόψεις του για την ύπαρξη και το ύψος του ελλείμματος και κάθε άλλο κρίσιμο ζήτημα¹⁹⁸. Σχολιάζοντας την **2586/2006 Απόφαση του ΕλΣυν του Α' Τμήματος**, σε περίπτωση διαπίστωσης ελλείμματος, ο οικονομικός επιθεωρητής καλεί τον υπόλογο να το αναπληρώσει και η κλήτευση αυτή έχει και την έννοια ότι, μπορεί ο υπόλογος να αποκρούσει την ύπαρξη του ελλείμματος και να προβάλλει λόγους για τους οποίους δεν υποχρεούται να το αναπληρώσει. Ήτοι (κατά την γραμματική ερμηνεία που χωρεί κατά την κρίση μας), η κλήση σε ακρόαση ταυτίζεται με την κλήτευση για καταβολή του ελλείμματος, κλήτευση η οποία παρέχει τη δυνατότητα παροχής εξηγήσεων:

(«3..... Ο αρμόδιος δηλαδή οικονομικός επιθεωρητής αν διαπιστώσει, μετά την εκτίμηση όλων των σχετικών στοιχείων, την ύπαρξη ελλείμματος, καλεί τον υπόλογο, πριν από την έκδοση της οικείας καταλογιστικής απόφασης, να το αναπληρώσει και η κλήτευση αυτή έχει και την ειδικότερη έννοια ότι, για την αποτροπή της έκδοσης καταλογιστικής απόφασης, μπορεί ο υπόλογος να αποκρούσει την ύπαρξη του ελλείμματος καθώς και να προβάλλει τους λόγους για τους οποίους δεν μπορεί να γεννηθεί υποχρέωση του προς αναπλήρωση τούτου.»). Ο τύπος αυτός τηρείται και όταν για το έλλειμμα προκύπτει ευθύνη και άλλων προσώπων, που έχουν συντελέσει στη δημιουργία του («Ο παραπάνω τύπος τηρείται για την ταυτότητα του νομικού λόγου και στην περίπτωση που για το διαπιστούμενο έλλειμμα προκύπτει ευθύνη και

¹⁹⁷ Από Λιγωμένου, 2008.

¹⁹⁸ Λιγωμένου, 2008.

άλλων προσώπων και τα οποία, χωρίς να έχουν την ιδιότητα του υπολόγου, έχουν συντελέσει στη δημιουργία του ελλείμματος»). Κατά την ως άνω Απόφαση, η κλήτευση του υπολόγου και των συνευθυνόμενων (κατά τη διαδικασία αναπλήρωσης του ελλείμματος, όπως παρουσιάζεται) συνιστά ουσιώδη τύπο της οικείας διαδικασίας, η μη τήρηση ή η πλημμελής τήρηση του οποίου επιφέρει την ακυρότητα της καταλογιστικής πράξης, ήτοι φρονούμε ότι ενισχύει την γραμματική ερμηνεία περί της ταυτότητας της διαδικασίας κλήσης προς ακρόαση με αυτή της κλήτευσης (πρόσκλησης) προς αναπλήρωση του ελλείμματος¹⁹⁹. Πρέπει να τίθεται υπόψη του προσώπου από το οποίο ζητείται η αναπλήρωση του ελλείμματος, (εμείς σημειώνουμε: εάν ζητηθεί, όπως θα αναφερθεί διεξοδικά στα επόμενα), ο πλήρης φάκελος της υπόθεσης²⁰⁰, στην οποία περιλαμβάνεται η αιτιολογία του επικείμενου καταλογισμού, αναφέρονται αναλυτικά τα ευρήματα του διαχειριστικού ελέγχου, τα ποσά του καταλογισμού και γενικότερα όλα τα στοιχεία βάσει των οποίων ο επιθεωρητής προτίθεται να προχωρήσει στον καταλογισμό. Και τούτο, διότι μόνο με τον τρόπο αυτό παρέχεται η ουσιαστική δυνατότητα να εκφραστούν οι αντιρρήσεις και να προσκομισθούν σχετικά στοιχεία, δεδομένου ότι η εξέταση των αντιρρήσεων αυτών και η ενδεχόμενη αποδοχή τους εκ μέρους του οικονομικού επιθεωρητή θα μπορούσε να οδηγήσει στη μείωση του ποσού του καταλογισμού ή ακόμη και στην μη έκδοση εν τέλει της καταλογιστικής απόφασης. Δεν αποτελούν νόμιμη ακρόαση οι καταθέσεις των ανωτέρω προσώπων στον οικονομικό επιθεωρητή αφού:

«η πλημμέλεια της μη τήρησης του ανωτέρω ουσιώδους τύπου της διαδικασίας δεν μπορεί να θεραπευτεί από το γεγονός ότι πριν την πρόσκληση για αναπλήρωση του ελλείμματος, ο οικονομικός επιθεωρητής έχει καλέσει τον υπόλογο ή τον συνευθυνόμενο και έχει λάβει από αυτόν κατάθεση, διότι με την κατάθεση αυτή, στην οποία αντιμετωπίζεται ως ουδέτερος μάρτυρας και όχι ως υπεύθυνος σε βάρος του οποίου επίκειται η έκδοση δυσμενούς πράξης, δεν υλοποιείται πλήρως το συνταγματικό δικαίωμα του για προηγούμενη ακρόαση ούτε τηρείται ο ανωτέρω ουσιώδης διαδικαστικός τύπος, καθόσον κατά το στάδιο αυτό δεν έχει ακόμα

¹⁹⁹ «Η εν λόγω κλήτευση του υπολόγου και των λοιπών συνευθυνομένων αποτελεί, εν όψει του λόγου που τη δικαιολογεί και των συνεπειών που επιφέρει ο καταλογισμός στα έννομα συμφέροντα τους, ουσιώδη τύπο της οικείας διαδικασίας, η μη τήρηση ή η πλημμελής τήρηση του οποίου συνεπάγεται την ακυρότητα της καταλογιστικής απόφασης».

²⁰⁰ Από την αυτή απόφαση «Πριν την έκδοση της προσβαλλόμενης απόφασης κλήθηκε η εκκαλούσα, με την 216/24.1.2005 πρόσκληση του ίδιου Οικονομικού Επιθεωρητή, που της επιδόθηκε την 1.2.2005, να καταβάλει υπέρ του Δημοσίου το προαναφερόμενο ποσό των 66.199,81 ευρώ μέσα σε 48 ώρες. Στις 4.2.2005 η ίδια υπέβαλε προς το Υπουργείο Οικονομικών αίτηση προκειμένου να της χορηγηθεί η ΕΜΠ 146/10.10.2003 πορισματική έκθεση, καθόσον, όπως ρητά ανέφερε, "... από τις ως άνω προσκλήσεις δεν προκύπτει η αιτία για την οποία κατηγορούμαι. ... Σε κάθε περίπτωση σας δηλώνω, ότι ουδεμία ευθύνη υπέχω για οιοδήποτε έλλειμμα, αφού ασκώ με συνέπεια τα καθήκοντα μου και δεν γνωρίζω γιατί κατηγορούμαι". Στη συνέχεια, στις 17.2.2005 και χωρίς να αποδεικνύεται ότι η ανωτέρω πορισματική έκθεση είχε επιδοθεί στην εκκαλούσα ή ότι αυτή είχε λάβει, εν πάσει περιπτώσει, γνώση του περιεχομένου της, εκδόθηκε, η σε βάρος της καταλογιστική απόφαση. Με τα δεδομένα αυτά και σύμφωνα με όσα έγιναν δεκτά στην προηγούμενη σκέψη, η προσβαλλόμενη καταλογιστική απόφαση είναι ακυρωτέα, λόγω παράβασης ουσιώδους τύπου της διαδικασίας, καθόσον εκδόθηκε πριν χορηγηθεί στην εκκαλούσα η πορισματική έκθεση, της οποίας τα συμπεράσματα, οι διαπιστώσεις και οι προτάσεις αποτέλεσαν τη βάση του σχετικού καταλογισμού.)».

διαμορφωθεί η πορισματική έκθεση και ως εκ τούτου δεν μπορεί να έχει στη διάθεση του όλα τα στοιχεία του επικείμενου καταλογισμού.)

Στην **1456/2008 Απόφαση της Ολομέλειας του ΕΛΣυν.**, η κλήτευση σε ακρόαση έχει την έννοια ότι, για την αποτροπή της έκδοσης της καταλογιστικής απόφασης μπορεί ο υπόλογος να αποκρούσει την ύπαρξη ελλείμματος και να προβάλει τους λόγους, για τους οποίους δεν γεννιέται υποχρέωσή του προς αναπλήρωση αυτού.

«VII. Στο άρθρο 20 παρ. 2 του Συντάγματος ορίζεται ότι « Το δικαίωμα της προηγούμενης ακρόασης του ενδιαφερομένου ισχύει και για κάθε διοικητική ενέργεια ή μέτρο, που λαμβάνεται σε βάρος των δικαιωμάτων ή συμφερόντων του ». Περαιτέρω ο ανωτέρω ν. 2362/1995, περί δημοσίου λογιστικού, ορίζει στο άρθρο 56 παρ. 2 ότι «Οποιοδήποτε έλλειμμα αναπληρώνεται από τον υπόλογο μέσα σε σαράντα οκτώ (48) ώρες, διαφορετικά αυτός απομακρύνεται από τη διαχείριση αμέσως και καταλογίζεται με το ποσό του ελλείμματος ...». Με την ανωτέρω συνταγματική διάταξη θεσπίζεται υποχρέωση της Διοίκησης να παραχωρήσει στον υπόλογο την ευχέρεια προηγούμενης ακρόασής του, πριν από την έκδοση της δυσμενούς διοικητικής πράξης του καταλογισμού. Συναφώς, σε περίπτωση διαπίστωσης από τον αρμόδιο οικονομικό επιθεωρητή της ύπαρξης ελλείμματος, ο υπόλογος ή οποιοσδήποτε συνευθυνόμενος, λόγω της σε ολόκληρο ευθύνης τους κατά το προμνησθέν άρθρο 12 παρ. 1 του ν.δ. 1264/1942, καλείται πριν από την έκδοση της οικείας καταλογιστικής πράξεως να το αναπληρώσει εντός 48 ωρών, διαφορετικά καταλογίζεται με το ποσό του ελλείμματος. Η κλήτευση αυτή έχει την έννοια ότι για την αποτροπή της έκδοσης της καταλογιστικής απόφασης μπορεί ο υπόλογος να αποκρούσει την ύπαρξη ελλείμματος και να προβάλει τους λόγους, για τους οποίους δεν γεννιέται υποχρέωσή του προς αναπλήρωση αυτού.»).

Και συνεχίζει η εν λόγω Απόφαση:

«Η πρόσκληση για την άσκηση του παραπάνω δικαιώματος δεν απαιτείται να περιβληθεί ορισμένο πανηγυρικό τύπο. Αρκεί η, με κάθε τρόπο, παραχώρηση στον ενδιαφερόμενο της ευχέρειας να εκθέσει τις απόψεις ή αντιρρήσεις του. Τούτο συμβαίνει όχι μόνο όταν ο υπόλογος ή ο συνευθυνόμενος εξετάζεται από τον επιθεωρητή αναφορικά με την ευθύνη του στο έλλειμμα της διαχείρισής του, αλλά και όταν καλείται, πριν από την έκδοση της καταλογιστικής απόφασης να αναπληρώσει το συγκεκριμένο έλλειμμα. Εξάλλου, η μη γνώση όλων των στοιχείων του φακέλου, σε περίπτωση που προηγήθηκε διοικητική έρευνα κατά την οποία αποδίδεται άμεσα στον υπάλληλο η ευθύνη για την ύπαρξη ελλείμματος, δεν επάγεται χωρίς άλλο την ακυρότητα της καταλογιστικής απόφασης, όταν τα στοιχεία αυτά αφορούν σε αντικειμενικά δεδομένα που διαμορφώνουν το ύψος του ελλείμματος, για τα οποία η ακρόαση του ενδιαφερομένου δεν θα ασκούσε επίδραση στη διαμόρφωση της σχετικής κρίσης του διοικητικού οργάνου.»

Φρονούμε ότι κατά το εν λόγω σκεπτικό της πλειοψηφίας, η πρόσκληση για αναπλήρωση του ελλείμματος θεραπεύει την τυχούσα μη έκδοση κλήσης προς ακρόαση, ή εν πάση περιπτώσει «εξομοιώνει» τις δύο διαδικασίες. Και συνεχίζει η συγκεκριμένη απόφαση του ΕΛΣυν:

«Εξάλλου, η μη γνώση όλων των στοιχείων του φακέλου, σε περίπτωση που προηγήθηκε διοικητική έρευνα κατά την οποία αποδίδεται άμεσα στον υπάλληλο η ευθύνη για την ύπαρξη ελλείμματος, δεν επάγεται χωρίς άλλο την ακυρότητα της καταλογιστικής απόφασης, όταν τα στοιχεία αυτά αφορούν σε αντικειμενικά

δεδομένα που διαμορφώνουν το ύψος του ελλείμματος, για τα οποία η ακρόαση του ενδιαφερομένου δεν θα ασκούσε επίδραση στη διαμόρφωση της σχετικής κρίσης του διοικητικού οργάνου.»

Η κατά τα ως άνω κρατούσα τότε νομολογιακή αντίληψη ήθελε, το δικαίωμα της προηγούμενης ακρόασης να καλύπτεται από την πρόσκληση για αναπλήρωση του ελλείμματος, κατά την έννοια ότι το υπό καταλογοισμό πρόσωπο, προς απόκρουση της αποδιδόμενης υποχρέωσης για αναπλήρωση του ελλείμματος, είχε τη δυνατότητα να αναπτύξει τις απόψεις του και να προβάλλει τους λόγους για τους οποίους δεν μπορεί να γεννηθεί υποχρέωσή του προς αναπλήρωση του αποδιδόμενου σε αυτόν ελλείμματος. Το τελευταίο, δεν τυγχάνει γενικής αποδοχής, απλά αναφέρεται ενδεικτικά όσον αφορά το δυσερμήνευτο των σχετικών διατάξεων. Σε κάθε περίπτωση, η κλήση σε ακρόαση δεν ήταν απαραίτητο «να περιβληθεί ορισμένο πανηγυρικό τύπο».

Σε αντιπαραβολή με την τότε κρατούσα άποψη, περί της απαίτησης τήρησης του τύπου της προηγούμενης ακρόασης του διοικούμενου μόνον κατά την περίπτωση έκδοσης διοικητικής πράξης συνδεόμενης με την υποκειμενική συμπεριφορά του ενδιαφερομένου, και όχι όταν αυτή στηρίζεται σε αντικειμενικά δεδομένα, κρίνουμε χρήσιμη την αντιγραφή του ακόλουθου σύγχρονου σκεπτικού από τη σελίδα 523 του Ν. Νικολάκη στο Σπυρόπουλος, Κοντιάδης, Ανθόπουλος, Γεραπετρίτης (2017):

«...στην περίπτωση που η προσβαλλόμενη δυσμενής πράξη εκδίδεται μεν κατ' ενάσκηση δέσμιας αρμοδιότητας, πλην καταλείπεται στη Διοίκηση διακριτική ευχέρεια είτε ως προς την επιλογή της επιβλητέας κύρωσης, είτε ως προς την επιμέτρησή της, τότε η κλήση προς ακρόαση είναι υποχρεωτική προκειμένου ο ενδιαφερόμενος να επιδιώξει την έκδοση της ευνοϊκότερης γι' αυτόν κύρωσης (ΣτΕ 345/2003 7μ., 1214/2006, 337/2007, 1881/2008 7μ., 1399/2009, 3359/2014).»

Εν προκειμένω, όσον αφορά την «επιμέτρηση» του συνολικού ποσού προς καταλογοισμό, περιλαμβάνουσα την επιβολή ή όχι προσαυξήσεων, αποτελεί από μόνη της (κατά την κρίση μας) πρόσθετο λόγο αυτοτελούς κλήσης σε ακρόαση, αφού η επιβολή προσαυξήσεων συνδέεται με υπαίτια συμπεριφορά, πράγμα που δεν ισχύει για το κεφάλαιο του ελλείμματος, με δεδομένο ότι ο καταλογοισμός του τελευταίου πραγματοποιείται κατά το σύστημα της νόθου αντικειμενικής ευθύνης.

Ως προς αυτή καθ' αυτή την ερμηνεία της έννοιας της προηγούμενης ακρόασης, ήτοι του επιβαλλόμενου τύπου που πρέπει να περιβληθεί η εν λόγω διοικητική διαδικασία, και της τυχούσας αναπλήρωσής της από τη διαδικασία πρόσκλησης σε ακρόαση, σημειώνουμε τη μετάβαση:

- ✓ από την αρχικώς προπαρατεθείσα αντίληψη ότι κατ' αρχάς η πρόσκληση για αναπλήρωση του ελλείμματος εντός σαράντα οκτώ ωρών, ισοδυναμούσε με την προβλεπόμενη κατά άρθρο 20 του Συντάγματος ακρόαση προ της εκδόσεως της επαχθούς διοικητικής πράξης του καταλογοισμού, ήτοι ότι εντός σαράντα οκτώ ωρών ηδύνατο ο καταλογιζόμενος να αντιτάξει τις θέσεις του προκειμένου να αποφύγει τον καταλογοισμό,

- ✓ στη σύγχρονη νομολογία, ενδεικτικά στην Απόφαση **ΕΛΣυν Τμήμα Ι 376/2017**²⁰¹, κατά την οποία η «κλήση σε ακρόαση» με την «ειδική πρόσκληση να αναπληρώσει το έλλειμμα» δύναται να περιγραφούν ως δύο διαφορετικές διοικητικές διαδικασίες, ενώ το δικαίωμα για την πλήρη γνώση του φακέλου ανάγεται πλέον στην υποβολή σχετικού αιτήματος του καταλογιζομένου.

Σχετική και η **ΕΛΣυν 1882/2019 (Ελλάσσονα Ολομέλεια).**

Εκ της προσφάτου νομολογίας συνάγεται ότι, επιβάλλεται μεταξύ άλλων, η σχετική κλήση να περιβάλλεται με έγγραφο τύπο (αντιπαράβαλε παλιότερη νομολογία ότι η κλήση δεν απαιτείται να περιβληθεί με «πανηγυρικό τύπο»), να προσδιορίζει κατά σαφή και συγκεκριμένο τρόπο το αντικείμενο του μέτρου ή της ενέργειας, στην οποία πρόκειται να καταλήξει η διοικητική διαδικασία, καθώς και τόπος και ο χρόνος στον οποίο πρόκειται να λάβει χώρα η ακρόαση²⁰². Το δικαίωμα της προηγούμενης ακρόασης συνδυάζεται με παροχή δυνατότητας για την ουσιαστική και αποτελεσματική άσκησή του ενώ για την πλήρη γνώση των στοιχείων θα πρέπει να υποβάλλεται σχετικό έγγραφο αίτημα και να αποδεικνύεται η ικανοποίηση αυτού από τη διοίκηση. Σημειώνεται η πλέον πρόσφατη βιβλιογραφική αναφορά επί του θέματος απαίτησης υποβολής προηγούμενου αιτήματος από τον καταλογιζόμενο προκειμένου αυτός να λάβει γνώση της πορισματικής έκθεσης, η αναφορά κατά Μηλιώνη (ό.π., σελ. 320): **«Η νομολογία φαίνεται να προστατεύει περισσότερο το δημόσιο εξ υποκειμένου δικαίωμα υπεράσπισης του διοικουμένου, αφού θέτει ως προϋπόθεση την πρωτοβουλία του υπολόγου να ζητήσει τα στοιχεία από τη διοίκηση, παρά ότι αναγνωρίζει μια αντιστοιχία του δικαιώματος αυτού με την υποχρέωση της διοίκησης να καλέσει τον υπόλογο.»** Κατά τα ως άνω, η διοίκηση θέτει υπ' όψιν του καταλογιζομένου στοιχεία, μετά από αίτηση του τελευταίου.

Εάν γίνει αποδεκτό ότι οι δύο διαδικασίες κλήσης σε ακρόαση και πρόσκλησης για αναπλήρωσης του ελλείμματος δεν ταυτίζονται (όπως η άποψή μας), θα πρέπει να

²⁰¹ Κατά την αναφερόμενη Απόφαση: «Ε. ...προβάλλεται ότι δεν τηρήθηκε το δικαίωμα προηγούμενης ακρόασης, καθώς στον εκκαλούντα επιδόθηκε η κλήση για ακρόαση με συνημμένο απόσπασμα μόνο της ΕΜΠ 338/27.12.2012 πορισματικής έκθεσης. Και ο λόγος, όμως, αυτός είναι απορριπτέος ως αβάσιμος, αφού, όπως προκύπτει από τα στοιχεία του φακέλου, στον εκκαλούντα παρασχέθηκε η δυνατότητα να εκθέσει τις απόψεις και αντιρρήσεις του για τον σε βάρος του καταλογισμό, καθόσον, από την επίδοση προς αυτόν της ειδικής πρόσκλησης να αναπληρώσει το έλλειμμα (βλ. σχετικά την από 13.02.2013 απόδειξη παραλαβής του Οικονομικού Επιθεωρητή ...), από την οποία σαφώς προκύπτει η δυνατότητα που παρασχέθηκε στον εκκαλούντα να εκφράσει τις απόψεις του σχετικά με τις αποδιδόμενες σ' αυτόν ευθύνες, καθώς και το επαπειλούμενο σε βάρος του μέτρο, μέχρι δε την έκδοση της προσβαλλόμενης πράξης (20.03.2013), μεσολάβησε επαρκές χρονικό διάστημα, εντός του οποίου μπορούσε, αν επιθυμούσε, να ζητήσει και να λάβει γνώση όλων των στοιχείων του φακέλου της υπόθεσης και ειδικά της ήδη κατά το χρόνο πρόσκλησής του συνταχθείσας πορισματικής έκθεσης και να αντικρούσει τις αποδιδόμενες σ' αυτόν πλημμέλειες και συνακόλουθα την υπαιτιότητά του περί τη δημιουργία του ελλείμματος. Άλλωστε, ούτε ο εκκαλών επικαλείται, ούτε από κανένα στοιχείο του φακέλου αποδεικνύεται ότι αυτός ζήτησε να λάβει γνώση συγκεκριμένων στοιχείων του φακέλου και η διοίκηση αρνήθηκε να ικανοποιήσει το αίτημά του (ΕΣ Ολ. 2461/2011 πρβλ. 2445/2007 και 318/2007, 2829, 2161/2006, 1396/2000 Ολομ., 2586, 2576/2006, 773/2005). Σε κάθε περίπτωση, ο εκκαλών υπέβαλε τις αντιρρήσεις του (ΕΜΠ 216/4.3.2013), οι οποίες ελήφθησαν υπόψη και μνημονεύονται στο προοίμιο της προσβαλλόμενης απόφασης.»

²⁰² Νικολάκης στο Σπυρόπουλος, Κοντιάδης, Ανθόπουλος, Γεραπετρίτης, 2017, σελ. 516-517.

παρατηρήσουμε ότι ακόμη όταν εξελίσσεται η τελευταία διαδικασία (της πρόσκλησης προς αναπλήρωση), ο καταλογιζόμενος δύναται να εκφράσει τις απόψεις του και τις αντιρρήσεις του, οι οποίες οφείλεται να ληφθούν υπ' όψιν από το καταλογίζον όργανο, ακόμη και κατά το χρόνο ακριβώς προ της εκδόσεως της καταλογιστικής απόφασης. Συνεπώς, ως χρόνος κατά τον οποίο δύναται να εκφραστεί από τον καταλογιζόμενο η αντίκρουση της αιτιολογίας που εμπεριέχεται στην κλήση σε ακρόαση, καθίσταται ο χρόνος από την επομένη εργάσιμη ημέρα της παραλαβής της κλήσης σε ακρόαση, έως και την ημέρα προ της εκδόσεως της καταλογιστικής αποφάσεως (περιλαμβανομένου και του σχετικού σαραντα-οκταώρου της προσκλήσεως για αναπλήρωση του ελλείμματος), αφού εν τοις πράγμασι το καταλογίζον όργανο δύναται έως το συγκεκριμένο χρονικό όριο να περιλάβει στην υπό έκδοση καταλογιστική του απόφαση οποιοδήποτε νέο προβαλλόμενο στοιχείο ή επιχείρημα του καταλογιζομένου, το οποίο δύναται να συνεκτιμηθεί άμεσα, και εάν χρονικά είναι αδύνατη η υπ' όψιν συνεκτίμηση, κατά τους κανόνες της λογικής και τις γενικές αρχές δικαίου, το καταλογίζον όργανο δύναται να αναβάλλει την έκδοση της απόφασής του (επικαλούμενο την αρχή της χρηστής διοίκησης), έως ότου δύναται να πραγματοποιηθεί η κατά τα ως άνω συνεκτίμηση.

Η δική μας αντίληψη θεωρεί διακριτές τις διαδικασίες κλήσεως σε ακρόαση και πρόσκλησης για αναπλήρωση ελλείμματος, δοθέντος του γεγονότος ότι και οι χρόνοι που σχετίζονται αντιστοίχως με τις εν λόγω διαδικασίες δεν συμπίπτουν: Η κλήση σε ακρόαση κατά ΚΔΔιαδ. ορίζει πενθήμερη σχετική προθεσμία, ενώ η πρόσκληση για αναπλήρωση ελλείμματος ορίζει διαφορετική προθεσμία, αυτή των σαράντα οκτώ ωρών. Αυτή και μόνη η διαφοροποίηση τυπικών προθεσμιών άσκησης δικαιώματος, συνιστά ισχυρό λόγο διάκρισης των δύο διαδικασιών.

Επίσης, σε συνέχεια των προεκτεθέντων ότι, δεν αποτελούν νόμιμη ακρόαση οι καταθέσεις των ανωτέρω προσώπων στο όργανο που εκτέλεσε Ε.Δ.Ε., αν ακόμη αυτές λήφθηκαν χωρίς όρκο (εξαιτίας έγερσης ενδείξεων ευθύνης για έκαστο υπό κρίση έλλειμμα - μη αντιμετώπιση των χωρίς όρκο καλουμένων ως -κατά τη αυστηρή γραμματική έννοια του όρου- «ουδέτερων μαρτύρων»), σημειώνεται κατά την κρίση μας ότι η κλήση σε ακρόαση από αρμόδιες διοικητικές αρχές έχει νόημα μόνον όταν έχει αποτυπωθεί ήδη η αρχική κρίση περί του ελλείμματος από Διοικητική Αρχή σε σχετική πορισματική έκθεση, απόσπασμα της οποίας δύναται να τεθεί υπ' όψιν του καταλογιζομένου, αν ο τελευταίος αιτηθεί σχετικά. Ήτοι, η κλήση σε ακρόαση που εκδίδει η Διοίκηση, οφείλει να εδράζεται σε ήδη συνταχθείσα πορισματική έκθεση και η τελευταία να μνημονεύεται στην υπ' όψιν κλήση. Ενδεχομένως καλή διοικητική πρακτική προ της εκδόσεως εκάστης επαχθούς ατομικής πράξεως της διοίκησης, θα ήταν η σύνταξη περιεκτικής υπηρεσιακής εκθέσεως, η οποία θα αποτύπωνε τη μέχρι στιγμής θέση της υπηρεσίας, βασιζόμενη στα υφιστάμενα στοιχεία του φακέλου, η οποία θα ηδύνατο να τεθεί σε γνώση του ενδιαφερομένου κατά τη διαδικασία κλήσεως σε ακρόαση, προ της εκδόσεως φυσικά της δυσμενούς ατομικής διοικητικής πράξεως. Ως αντίβαρο, σημειώνουμε ότι, η γενικότητα και η καθολικότητα της

συνταγματικής διάταξης του άρθρου 20 παρ. 2 οδηγεί στην συστατική της ερμηνεία, άλλως η γενικευμένη και άκριτη εφαρμογή της δύναται να οδηγήσει σε σημαντική επιβράδυνση της διαδικασίας²⁰³.

Ως προς τον βαθμό αναλυτικότητας της κλήσης, παραπέμπουμε στην ΣτΕ 2848/2013 που απέρριψε λόγο για μη αναγραφή σε κλήση προς ακρόαση συγκεκριμένων διατάξεων, αφού εκ της συγκεκριμένης μη αναγραφής δεν προεκλήθη μεταβολή των πραγματικών περιστατικών για τα οποία είχε κληθεί σε ακρόαση η αιτούσα. Συνεπώς, πρέπει να τίθεται υπ' όψιν του καταλογιζομένου το σύνολο των πραγματικών περιστατικών βάσει των οποίων αναζητείται η δημοσιονομική ενοχή. Επίσης κατά την ΣτΕ 2927/2019:

«η κλήση προς παροχή εξηγήσεων πρέπει και αρκεί να περιλαμβάνει την πραγματική βάση της εξεταζόμενης παράβασης (βλ. ΣτΕ 898/2015 σκ. 10, 4042/2014 σκ. 6), δεν απαιτείται δε να μνημονεύει τις διατάξεις που προβλέπουν την επιβολή κυρώσεων (βλ. ανωτ. ΣτΕ 898/2015, 4042/2014) ούτε, πολύ περισσότερο, τα κριτήρια που θα λαμβάνονταν υπόψη για την επιβολή τους.»

Σε κάθε περίπτωση, ο βαθμός αναλυτικότητας της κάθε κλήσης σε ακρόαση είναι πραγματικό ζήτημα που αντιμετωπίζει ο εκδότης της, ο οποίος σταθμίζοντας τα ιδιαίτερα χαρακτηριστικά της υπόθεσης, και έχοντας ως κριτήριο την ευχερέστερη άσκηση του δικαιώματος της ακρόασης, δύναται στην κλήση την οποία εκδίδει κατ' ελάχιστον να περιγράφει συνοπτικά αλλά με πληρότητα την ιστορική βάση απόδοσης δημοσιολογιστικής ευθύνης - δημοσιονομικής ενοχής, έως και να ενσωματώνει απόσπασμα της πορισματικής έκθεσης που αφορά τον συγκεκριμένο καλούμενο-υποψήφιο καταλογιζόμενο (όχι πλήρες αντίγραφο για προστασία προσωπικών δεδομένων), έστω και αν αυτό δεν έχει ζητηθεί (μέχρι τη δεδομένη στιγμή) με αίτηση από τον καταλογιζόμενο. Κατά την κρίση μας, το περιεχόμενο θα πρέπει να είναι όσο τα δυνατόν αναλυτικό, να περιγράφονται τα πραγματικά περιστατικά από τα οποία εξάγεται η δημοσιολογιστική ενοχή, ώστε να παρέχεται εν πολλοίς αυτοτελώς η δυνατότητα άμυνας του καταλογιζομένου.

Στην περίπτωση κατά την οποία ζητηθεί η πορισματική έκθεση, αυτή πρέπει να τίθεται υπ' όψιν του ενδιαφερομένου, και κατά την κρίση μας, με δεδομένο ότι:

- ✓ αφενός η δημοσιολογιστική ευθύνη-δημοσιονομική ενοχή ενώ δύναται να αποδοθεί αλληλεγγύως σε σειρά προσώπων, αυτή είναι ανεξάρτητη σε έκαστο των υπ' όψιν προσώπων,
- ✓ αφετέρου οφείλεται να λαμβάνεται κάθε μέτρο προστασίας προσωπικών δεδομένων των λοιπών καταλογιζομένων (πάντοτε στην περίπτωση που η πορισματική έκθεση αφορά πλείονες του ενός υπολόγους/συνευθυνόμενους),

βέλτιστη ίσως λύση είναι η παροχή αποσπάσματος πορισματικής έκθεσης, αφορώσα τις ενέργειες ενός εκάστου των καταλογιζομένων.

Ως προς τη διαδικασία της ακρόασης, θεωρούμε σκόπιμο να παραπέμπουμε στο άρθρο της Λιγωμένου (2008), και να παραθέτουμε απόσπασμα της ΣτΕ 4874/2013 ως

²⁰³ Μπάλλα (2016), σελ. 114 (με αναφορά στα πρακτικά της 36^{ης} Ολομ του ΕλΣυν της 26.11.1986).

προς το δικονομικό χειρισμό της φυσικής παρουσίας του καλουμένου και της παροχής προφορικών εξηγήσεων:

«Σε περίπτωση που ο ενδιαφερόμενος εκφράσει προφορικώς τις απόψεις του, πρέπει να συντάσσεται υπηρεσιακώς σχετικό πρακτικό, συνυπογραφόμενο από αυτόν, ώστε να είναι δυνατός ο δικαστικός έλεγχος της προσήκουσας τήρησης της εν λόγω διαδικασίας και, περαιτέρω, εν όψει των προβληθέντων, της αιτιολογίας της πράξης. Η παράλειψη δε τήρησης της διαδικασίας ακρόασης του ενδιαφερομένου δεν καλύπτεται με την άσκηση εκ μέρους του ενδικοφανούς προσφυγής κατά της εκδοθείσας σχετικής πράξης (ΣτΕ 4437/2009, 4298/2009, 3346/2009, 640, 4302/2001).»

Για τον δικονομικό χειρισμό υποβαλλόμενου υπομνήματος χωρίς αυτοπρόσωπη παρουσία, κρίνουμε ότι η πρωτοκόλληση του τελευταίου είναι αρκετή. Κρίνουμε ως αναγκαίο, ο χρόνος κατά τον οποίο θα ασκηθεί το δικαίωμα της ακρόασης, χρόνος ο οποίος αναγράφεται στην υπ' όψιν κλήση να είναι συγκεκριμένος, ήτοι να αναφέρεται σε συγκεκριμένο χρονικό διάστημα, ορισμένης ημεροχρονολογίας. Κάθε αίτημα αλλαγής της ως άνω ημεροχρονολογίας, θα πρέπει να εγκρίνεται δια επισημειωματικής πράξεως του εκδότη της κλήσεως επί του σώματος του υπ' όψιν αιτήματος, ώστε να μην είναι δυνατή η έγερση οποιασδήποτε αμφισβήτησης ως προς την ημεροχρονολογία ορισμού της ακρόασης.

10.3 Αποτελεσματικότητα της διαδικασίας

Σε κάθε περίπτωση, η διαδικασία κλήσης σε ακρόασης προστατεύει τον διοικούμενο από τυχόν αυθαρεσίες της διοίκησης και διασφαλίζει την καλύτερη ενημέρωση του καταλογιζομένου, ο οποίος δύναται να προβάλλει συγκεκριμένους ισχυρισμούς ενώπιον του αρμοδίου διοικητικού οργάνου, και να επηρεάσει τη λήψη της τελικής απόφασης, μετά την εμφάνιση αποδεικτικού υλικού που ενδεχομένως δεν είχε υπ' όψιν του το καταλογίζον όργανο ή την θεώρηση υπάρχοντος υλικού υπό διαφορετική οπτική²⁰⁴. Ειδικότερα, η διαδικασία παρέχει στον καταλογιζόμενο τη δυνατότητα να αναζητήσει στοιχεία και να ελέγξει ακόμη και την ορθότητα του προς καταλογισμού ποσού, διαδικασία η οποία παρέχει οφέλη ταυτόχρονα και στη Διοίκηση (και όχι αποκλειστικά μόνο στον καταλογιζόμενο), ήτοι στην πράξη «εγκαθιδρύεται» πρόσθετη δικλίδα ασφαλείας όσον αφορά την ορθότητα των ενεργειών της Διοίκησης. Υφίσταται πλέον εν τοις πράγμασι, η δυνατότητα άσκησης εξωτερικού ελέγχου της συγκεκριμένης ενέργειας της Διοίκησης, από τον κατ' εξοχήν ενδιαφερόμενο. Εάν ο τελευταίος ασκήσει το δικαίωμά του με τη μέγιστη δυνατή επιμέλεια, θέσει υπ' όψιν της Διοίκησης το σύνολο των ευρημάτων και παρατηρήσεών του, και με τη σειρά της η Διοίκηση εντρυφήσει ουσιαστικά επί των σχετικών προβαλλόμενων ισχυρισμών και είτε τις αποδεχθεί (εν μέρει ή εν όλω) είτε τις απορρίψει και εμμένει στην αρχική της θέση, τεκμηριώνοντας σε κάθε περίπτωση πλήρως τις απόψεις της, τότε ως προς το ουσιαστικό μέρος, ο τυχόν επιγενόμενος

²⁰⁴ Λιγωμένου, 2008, με αναφορά στα ΕλΣυν, Πρακτ. της 36ης Γεν. Συν. Ολ. της 26.11.1986, Μπάλτα, 2016, σελ. 114.

δικαστικός έλεγχος θα οδηγήσει στη δικαίωση των θέσεων της Διοίκησης. Συνεπώς, η διαδικασία κλήσης σε ακρόαση, πέραν της διασφάλισης των δικαιωμάτων του καταλογιζόμενου, αποτελεί για τη Διοίκηση πρόσθετο επίπεδο ελέγχου και διόρθωσης σφαλμάτων, αν αυτά έχουν εμφιλοχωρήσει στη σχετική διαδικασία. Δύναται συνεπώς να θεωρηθεί ότι, η προηγούμενη ακρόαση του ενδιαφερομένου **έχει διπλό σκοπό.**

- ✓ Να δώσει στον ενδιαφερόμενο τη δυνατότητα να υποστηρίξει τα δικαιώματα ή συμφέροντά του και να προτείνει εύλογες λύσεις, πριν ακόμη η Διοίκηση προβεί στην επιβαρυντική γι' αυτόν ενέργεια ή μέτρο, γιατί μετά από αυτήν, ως μόνη διέξοδος θα απέμενε η δαπανηρή και χρονοβόρα προσφυγή στα δικαστήρια.
- ✓ Να διασφαλίσει την καλύτερη ενημέρωση της διοικήσεως, και επομένως την αποτελεσματικότερη, εύλογη και δικαιότερη λειτουργία της, ενώ κινείται στην καταύθυνση εγκαθίδρυσης κλίματος αμοιβαίας συνεργασίας μεταξύ καταλογιζόμενου και διοίκησης²⁰⁵.

Εν κατακλείδι, το ρητώς κατοχυρωμένο δικαίωμα της ακροάσεως, αποτελεί αφενός έκφραση των ρητών συνταγματικών διατάξεων των άρθρων 2 παρ. 1 και 5 παρ. 1 περί προστασίας και σεβασμού της αξίας του ανθρώπου και της ελεύθερης ανάπτυξης της προσωπικότητάς του, αφετέρου μεγίστη έκφραση της εύλογης και συνετής πολιτείας, που αποσκοπεί στην εξασφάλιση δυνατότητας στον ενδιαφερόμενο της ενημερώσεως της Διοικήσεως δια της προβολής των καταλληλότερων λύσεων, στη Διοίκηση δε δια της επιλογής της δικαιότερης ρύθμισης²⁰⁶.

Όπως σημειώσαμε και στο προηγούμενο Κεφάλαιο 9 περί της Πορισματικής Εκθέσεως, και ειδικά στο υποκεφάλαιο περί τεκμηρίωσης, κρίναμε ότι δύναται να εξεταστεί η δυνατότητα αναλόγου εφαρμογής κατά τη διαδικασία τεκμηρίωσης της κρίσης του συντάκτη της πορισματικής έκθεσης των σχετικών άρθρων της δικονομίας του Ελεγκτικού Συνεδρίου (ν. 4700/2020), και ιδιαίτερα των διατάξεων των άρθρων 242, 243, 244, 246, 247. Σημειώσαμε ιδιαίτερα ότι θα πρέπει να τύχει προσοχής η κατ' αναλογία εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 243 κατά τη διαδικασία κλήσης σε ακρόαση. Υπενθυμίζονται ειδικά οι διατάξεις του άρθρ.243²⁰⁷.

Θεωρούμε δηλαδή ότι η διαδικασία κλήσης σε ακρόαση θα πρέπει εφεξής να αντιμετωπίζεται ως εν δυνάμει διαδικασία ανταπόδειξης του καταλογιζόμενου. Εκ

²⁰⁵ Λιγωμένου, 2008, με αναφορά στα ΕλΣυν, Πρακτ. της 36ης Γεν. Συν. Ολ. της 26.11.1986, Μπάλτα, (2016), σελ. 114.

²⁰⁶ Λιγωμένου, 2008, με αναφορά ΕλΣυν, Πρακτ. της 36ης Γεν. Συν. Ολ. της 26.11.1986.

²⁰⁷ «Βάρος απόδειξης 1. Κάθε διάδικος υποχρεούται να αποδείξει τα πραγματικά γεγονότα που επικαλείται για να στηρίξει τους ισχυρισμούς του, εκτός αν ο νόμος που διέπει την επίδικη σχέση ορίζει διαφορετικά. 2. Οι διάδικοι έχουν το δικαίωμα σε ανταπόδειξη. 3. Ο διάδικος κατά του οποίου αντιτάσσεται νόμιμο μαχητό τεκμήριο, έχει το βάρος της ανατροπής του. 4. Αν ιδιώτης διάδικος που φέρει κατ' αρχήν το βάρος της απόδειξης σύμφωνα με τις παρ. 1 και 3 δεν δύναται να αποδείξει εν όλω ή εν μέρει τα πραγματικά γεγονότα που επικαλείται, επειδή τα αποδεικτικά στοιχεία βρίσκονται στην κατοχή δημόσιου φορέα αντίδικου του στη δίκη, το Δικαστήριο μπορεί να ορίσει, έπειτα από αίτηση του ιδιώτη διαδίκου ή και αυτεπαγγέλτως, ότι ο δημόσιος φορέας υποχρεούται να προσκομίσει τα αποδεικτικά στοιχεία.»

των ως άνω παρατηρήσεων, δυνάμεθα να θέσουμε την άποψή μας (η οποία ουδόλως καθίσταται δεσμευτική): η κλήση σε ακρόαση δύναται να είναι αρκούντως αναλυτική και αυτοτελής, ήτοι να παρέχονται όλα εκείνα τα στοιχεία που θα επιτρέψουν στον καταλογιζόμενο να αντιτάξει τον βασικό κορμό της άμυνάς του εκ των διαλαμβανομένων της κλήσεως. Ήτοι δύναται να αποτελεί «προσχέδιο» της καταλογιστικής πράξης, τουλάχιστον κατά τα στοιχεία που διαθέτει μέχρι στιγμής το καταλογίζον όργανο. Το όφελος εκ της συγκεκριμένης οπτικής συνίσταται στο ότι, ο καταλογιζόμενος ενημερώνεται πληρέστερα, και παρέχεται σ' αυτόν η κρίση του καταλογίζοντος οργάνου με ενότητα σκέψεως, συνεπώς στην τελευταία αναφερόμενη κρίση δύναται να αντιπαρατεθούν κατά επαρκή τρόπο αντεπιχειρήματα, μακράν τυχόν παρανοήσεων.

10.4 Διαδικασία κλήσης σε ακρόαση στη Γενική Δ/ση Δημοσιονομικών Ελέγχων

Όσον αφορά τις διαδικασίες που ακολουθούνται κατά νόμο από τη Γενική Διεύθυνση Δημοσιονομικών Ελέγχων σημειώνεται ότι στη Γ.Δ.Δ.Ε., σε αντίθεση με άλλες ελεγκτικές Υπηρεσίες, το δικαίωμα της προηγούμενης ακρόασης προβλέπεται άμεσα από τον ιδρυτικό της νόμο και ασκείται μόνο μέσω της έγγραφης υποβολής αντιρρήσεων επί των αναγραφομένων στις εκθέσεις των δημοσιονομικών ελέγχων. Οι διαδικασίες αυτές περιγράφονται τόσο στον ν.3492/2006 όπως έχει τροποποιηθεί και ισχύει, όσο και στην αριθμ. οικ. 36867 ΕΞ 2020 /08.04.2020 «Έγκριση Κανονισμού Διενέργειας Ελέγχων και Ερευνών της Γενικής Διεύθυνσης Δημοσιονομικών Ελέγχων (Γ.Δ.Δ.Ε.)» απόφαση του Υπουργού Οικονομικών (ΦΕΚ Β' 1519). Έτι περαιτέρω, οι διαδικασίες άσκησης του δικαιώματος προηγούμενης ακρόασης εξειδικεύονται στην αριθμ. 2/40379/ΔΥΕΠ/19.04.2013 «Κανονισμός της Γενικής Διεύθυνσης Δημοσιονομικών Ελέγχων (Γ.Δ.Δ.Ε.) περί Επιβολής Δημοσιονομικών Διορθώσεων» απόφαση του Υπουργού Οικονομικών (ΦΕΚ Β' 1076). Αναλυτικότερα:

Σύμφωνα με το άρθρο 4 της αριθμ. 2/40379/ΔΥΕΠ/19.04.2013 υπουργικής απόφασης, «μετά το πέρας του ελέγχου, οι Δημοσιονομικοί Ελεγκτές ή οι ελεγκτικές ομάδες συντάσσουν έκθεση, η οποία, εφόσον διαπιστώνει ευρήματα με παρατυπίες που συνεπάγονται δημοσιονομικές διορθώσεις ή καταλογισμούς, και αφού ελεγχθεί για την πληρότητα από την αρμόδια Διεύθυνση, γνωστοποιείται στον ελεγχόμενο φορέα, καθώς και στα πρόσωπα κατά των οποίων προτείνεται αναζήτηση των αχρεωστήτως ή παρανόμως καταβληθέντων ποσών ή τυχόν, φέρουν πειθαρχική ή ποινική ευθύνη.

Σύμφωνα με το άρθρο 5 της ίδιας υπουργικής απόφασης, «εάν υποβληθούν αντιρρήσεις, αυτές μαζί με την έκθεση ελέγχου και όλα τα σχετικά έγγραφα εξετάζονται από την Ε.Σ.ΕΛ., η οποία, αφού ακούσει τον Δημοσιονομικό Ελεγκτή που συνέταξε την έκθεση, αποφασίζει για την αποδοχή ή μη των αντιρρήσεων. Σε περίπτωση μη αποδοχής των αντιρρήσεων και, εφόσον απαιτείται επιβολή δημοσιονομικών διορθώσεων ή έκδοση πράξεων καταλογισμού, αυτές διενεργούνται μετά από απόφαση της Ε.Σ.ΕΛ., η οποία υπογράφεται από τον

Προϊστάμενο της Γ.Δ.Δ.Ε. Σε περίπτωση μερικής αποδοχής της αντίρρησης εφαρμόζονται για το εναπομένον ποσό οι διατάξεις του προηγούμενου εδαφίου. Σε περίπτωση αποδοχής των αντιρρήσεων στο σύνολό τους δεν λαμβάνεται υπόψη η πρόταση επιβολής καταλογισμού ή διόρθωσης».

Με τη διαδικασία υποβολής των αντιρρήσεων ενώπιον της Ε.Σ.ΕΛ. εξαντλείται η χρήση του δικαιώματος προηγούμενης ακρόασης για τους καταλογισμούς της Γ.Δ.Δ.Ε. Στο σημείο αυτό πρέπει να σημειωθεί ότι οι δημοσιονομικοί ελεγκτές εκ του νόμου δεν έχουν την ιδιότητα ανακριτικού υπαλλήλου, ώστε να προβαίνουν στις ανακριτικές διαδικασίες που προβλέπονται για άλλα ελεγκτικά όργανα.

Σε κάθε περίπτωση, «οι αποφάσεις δημοσιονομικών διορθώσεων και οι πράξεις καταλογισμού προσβάλλονται ενώπιον του Ελεγκτικού Συνεδρίου από οποιονδήποτε έχει έννομο συμφέρον, εντός της προθεσμίας που προβλέπεται από τις ισχύουσες διατάξεις περί Ελεγκτικού Συνεδρίου». Με τον τρόπο αυτό, εξασφαλίζεται η πρόσβαση των καταλογιζομένων στη Δικαιοσύνη. Το Ελεγκτικό Συνέδριο κατά την εξέταση της κάθε επιμέρους περίπτωσης ζητά από τη Γ.Δ.Δ.Ε. τα ουσιώδη αποδεικτικά στοιχεία με τα οποία αιτιολογείται ο καταλογισμός. Στα στοιχεία αυτά περιλαμβάνεται και η απόδειξη της χρήσης του δικαιώματος της προηγούμενης ακρόασης. Κατά κανόνα αποστέλλεται το αποδεικτικό της κοινοποίησης της έκθεσης στα πρόσωπα κατά των οποίων προτείνεται καταλογισμός, προκειμένου αυτά να έχουν τη δυνατότητα να υποβάλουν αντιρρήσεις.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 11: Πρόσκληση για αναπλήρωση ελλείμματος

11.1 Γενικά

Η υποχρέωση του καταλογίζοντος οργάνου προς επίδοση προσκλήσεως προς αποκατάσταση ελλείμματος, προέρχεται αυτοτελώς τόσο από τις σχετικές διατάξεις του ν.δ. 1264/1942, όσο και από τις αντίστοιχες του ν. 4270/2014:

- ✓ Από τον συνδυασμό των διατάξεων του άρθρου 12 §1 του ν.δ. 1264/1942 και του άρθρου 14 του αυτού νομοθετήματος, προκύπτει ότι οι οικονομικοί επιθεωρητές δημοσίων υπολόγων και Νομικών Προσώπων, κάθε οικονομικός υπάλληλος εκτελών τα προεκτεθέντα χρέη, καθώς *«και οι Οικονομικοί Επιθεωρηταί των λοιπών ειδικοτήτων ως και πας έτερος Επιθεωρητής ξένης ειδικότητος δικαιούμενος κατά τας περί αυτού ειδικάς διατάξεις να προβαίνη εις την ενέργειαν επιθεωρήσεως διαχειρίσεων υπαγομένων εις την δικαιοδοσίαν του»* στην περίπτωση διαπίστωσης ελλείμματος υποχρεούνται να προβαίνουν στην έκδοση αιτιολογημένης καταλογιστικής αποφάσεως κατά του υπολόγου και των τυχόν αλληλεγγύως μετ' αυτού συνευθυνόμενων, εάν το εξακριβωθέν έλλειμμα *«δεν ήθελεν αναπληρωθή εντός 24 ωρών συμφώνως προς τας διατάξεις του άρθρ. 199 του ΣΙΒ' Νόμου "περί Δημοσίου Λογιστικού»*.
- ✓ Σύμφωνα με το άρθρου 152 §2 ν. 4270/2014: *«2. Οποιοδήποτε έλλειμμα αναπληρώνεται από τον υπόλογο μέσα σε σαράντα οκτώ (48) ώρες, διαφορετικά*

αυτός απομακρύνεται από τη διαχείριση αμέσως και καταλογίζεται με το ποσό του ελλείμματος που βεβαιώνεται, χωρίς αναβολή, ως δημόσιο έσοδο,»

Ουσιώδη λοιπόν τύπο της καταλογιστικής διαδικασίας αποτελεί η διαδικασία πρόσκλησης για αναπλήρωση του διαπιστωθέντος ελλείμματος, που δύναται να θεωρηθεί είτε ως πρόδρομη διοικητική ενέργεια προ της τελειώσεως της αυτοτελούς διοικητικής καταλογιστικής διαδικασίας, δια της εκδόσεως της επαχθούς εκτελεστής ατομικής διοικητικής πράξης του καταλογισμού, και σύμφυτη με την -διακρινόμενη για τον αποκαταστατικό της χαρακτήρα- διοικητική πράξη του καταλογισμού, είτε με δεύτερη και ορθότερη σκέψη δύναται να θεωρηθεί ως αυτοτελής διοικητική πράξη, αφού δια της καταβολής του ποσού που αναφέρεται στην πρόσκληση, περατούται η διαδικασία χωρίς έκδοση καταλογιστικής πράξης, ενώ στην αρνητική περίπτωση, εκδίδεται διοικητική πράξη καταλογισμού, που απορροφά την πράξη της πρόσκλησης σε ακρόαση, προσδίδοντας στη διαδικασία καταλογισμού χαρακτηριστικά σύνθετης διοικητικής διαδικασίας.

11.2 Απαιτούμενα στοιχεία – Αντίκρουση επιχειρημάτων καλουμένου

Σε κάθε περίπτωση, στην πρόσκληση επιβάλλεται να αναφέρεται περιληπτικά αλλά περιεκτικά η αιτιολογία (ιστορική βάση) του επικείμενου καταλογισμού. Φρονούμε ότι θα πρέπει επίσης να αναφέρεται η νομική βάση του καταλογισμού και το ακριβές ύψος του προς καταβολή ποσού. Είναι δυνατό, πέραν της παραπομπής στην πορισματική έκθεση, να ενσωματώνονται στοιχεία της πορισματικής εκθέσεως, τα οποία δύναται να υποστηρίξουν την αυτοτέλεια του περιεχομένου της προσκλήσεως. Δοθείσας τη χρονικής διαδοχής της έκδοσης της πρόσκλησης για αναπλήρωση ελλείμματος μετά από την κλήση σε ακρόαση, συνάγεται κατά λογική ακολουθία ότι, οι τυχόν προβαλλόμενοι ισχυρισμοί του υποψηφίου προς καταλογισμό είναι γνωστοί στο καταλογίζον όργανο κατά την τρέχουσα διαδικασία πρόσκλησης για καταβολή ελλείμματος. Τούτο, συνεπάγεται (πάντοτε κατά λογική ακολουθία) ότι, οι εξηγήσεις που παρείχε ο υποψήφιος προς καταλογισμό δεν ήταν αρκετές ώστε να μεταβληθεί η καταγραφείσα άποψη του καταλογίζοντος οργάνου στην κλήση σε ακρόαση περί των πραγματικών γεγονότων, σε συνέχεια των οποίων θεμελιώνεται δημοσιολογιστική ευθύνη στον καθ' ου η πρόσκληση.

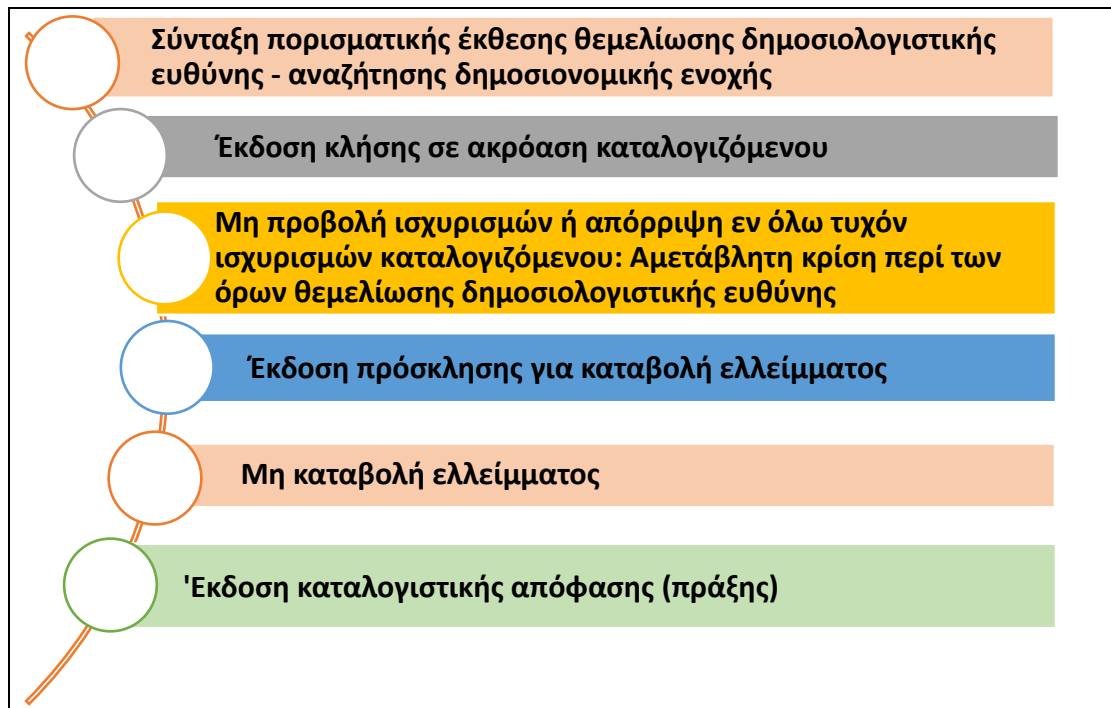
Στη συγκεκριμένη περίπτωση, θα πρέπει κατ' εφαρμογή των γενικών αρχών δικαίου, να περιλαμβάνεται στην πρόσκληση για αναπλήρωση ελλείμματος περιληπτική τουλάχιστον αναφορά των ισχυρισμών που προβλήθηκαν στη διαδικασία κλήσης σε ακρόαση και αντίκρουση των υπ' όψιν ισχυρισμών, αντίκρουση η οποία, δεν οδηγεί σε μεταβολή της διατυπωθείσας κρίσεως του καταλογίζοντος οργάνου. Η αποστολή της προσκλήσεως έχει την έννοια ότι, η καταλογιστική διαδικασία συνεχίζεται αμετάβλητη, σύμφωνα με τα αναφερθέντα στην πορισματική έκθεση και ότι σε συνέχεια της επιδοθείσας κλήση σε ακρόαση, τα διαλαμβανόμενα της απαντήσεως της κλήσεως σε ακρόαση, ουδόλως μετέβαλαν την εκτίμηση του καταλογίζοντος οργάνου περί των πραγματικών γεγονότων.

Το πρακτικό ζήτημα που εγείρεται είναι, ο χειρισμός της υποθέσεως κατά την περίπτωση όπου οι παρεχόμενες εξηγήσεις τις διαδικασίας κλήσεως σε ακρόαση μεταβάλλουν την κρίση του καταλογίζοντος οργάνου και θα πρέπει είτε να μειωθεί το καταλογιζόμενο ποσό, είτε και να εξαφανιστεί. Στην περίπτωση αυτή, κατά την κρίση μας η δόκιμη διοικητική πρακτική συνίσταται στην σύνταξη συμπληρωματικού πορίσματος, και στη βάση των συμπερασμάτων αυτού, επαναπροσδιορίζεται η δημοσιολογιστική ευθύνη – δημοσιονομική ενοχή, και ενδεχομένως τροποποιείται το καταλογιστέο ποσό, το οποίο καλείται να αναπληρώσει ο καταλογιζόμενος. Στην πρόσκληση για αναπλήρωση ελλείμματος επιβάλλεται σε κάθε περίπτωση να έχει οριστικοποιηθεί η κρίση του καταλογίζοντος οργάνου, να περιέχονται όλα τα απαραίτητα στοιχεία που στηρίζουν τον επικείμενο καταλογισμό, ήτοι να προσδιορίζεται ο νόμιμος λόγος ευθύνης του καταλογιζομένου, η νομική αιτία του καταλογισμού, να περιλαμβάνεται η ιστορική αιτία αυτού, με ειδική αναφορά σε στοιχεία της εν ευρεία εννοία διαχειριστικής δράσης του καταλογιζομένου, η οποία συνδέεται αιτιωδώς με το διαπιστωθέν έλλειμμα.

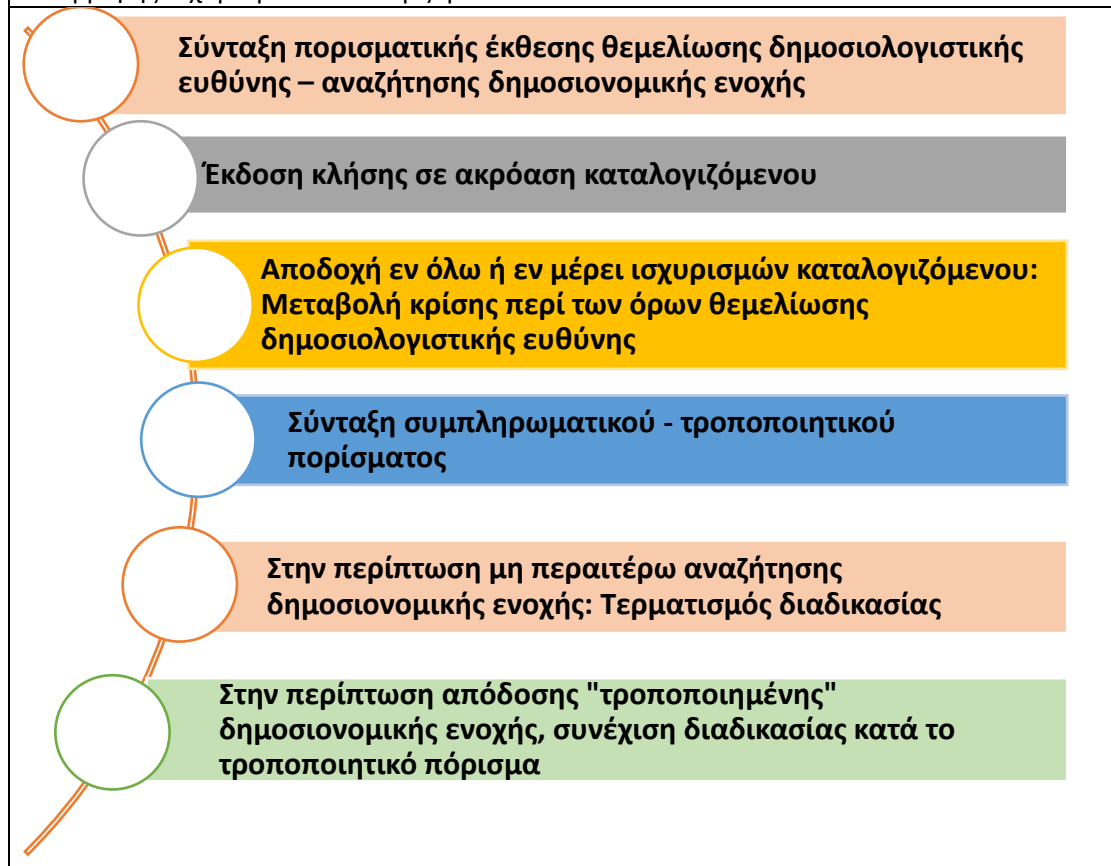
11.3 Νομολογία

Ενδιαφέρουσα η νομολογία του Ελεγκτικού Συνεδρίου που αφορά τη σύνδεση της κλήσης σε ακρόαση, με αυτή της πρόσκλησης για αναπλήρωση διαπιστωθέντος ελλείμματος. Στο προηγούμενο Κεφάλαιο έγινε αναφορά στην, **2586/2006 Απόφαση του Α' Τμήματος**, στην **1456/2008 Απόφ. Ολομ ΕλΣυν.** και στην **ΕλΣυν 1882/2019 (Ελλάσσονα Ολομ.)** Η κλήτευση σε ακρόαση έχει την έννοια ότι, για την αποτροπή της έκδοσης της καταλογιστικής απόφασης, μπορεί ο υπόλογος να απόκρουσει την ύπαρξη ελλείμματος, και να προβάλει τους λόγους, για τους οποίους δεν γεννάται υποχρέωσή του προς αναπλήρωση αυτού. Σημειώσαμε ότι ο καταλογιζόμενος δύναται να εκθέσει τις απόψεις του ακόμη *«και όταν καλείται, πριν από την έκδοση της καταλογιστικής απόφασης να αναπληρώσει το συγκεκριμένο έλλειμμα.»*.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 12: Καταλογιστική απόφαση (πράξη)



Διάγραμμα 4: Ροή καταλογιστικής διαδικασίας στην περίπτωση μη προβολής ή ολικής απόρριψης ισχυρισμών καταλογιζόμενου



Διάγραμμα 5: Ροή καταλογιστικής διαδικασίας στην περίπτωση εν μέρει ή εν όλω αποδοχής ισχυρισμών καταλογιζόμενου

12.1 Γενικά

Περί της έννοιας της καταλογιστικής πράξης πραγματοποιήθηκε αναφορά στο Κεφ. 6, όπου τονίστηκε η εκτελεστικότητα της πράξεως, ήτοι ότι η εν λόγω πράξη πραγματοποιείται χωρίς τη μεσολάβηση της δικαστικής εξουσίας. Περί της αρμοδιότητας έκδοσης της αυτής πράξης πραγματοποιήθηκε αναφορά στο Κεφ. 7. Υπενθυμίζεται ότι, η καταλογιστική απόφαση καταλογισμού στον υπόλογο/ συνευθυνόμενους ή αχρεωστήτως λαβόντες, αποτελεί εκτελεστή ατομική διοικητική πράξη, με την οποία, το αρμόδιο όργανο, έχοντας ήδη διαπιστώσει το προκληθέν έλλειμμα, επ' ακριβώς προσδιορίζει την απαίτηση του Δημοσίου/ΝΠΔΔ/ΝΠΙΔ/ΟΤΑ κατά τη διαχείριση δημοσίου χρήματος/ΟΤΑ, κατά συγκεκριμένων φυσικών και νομικών προσώπων. Το προσδιορισθέν ποσό αποτελεί το ποσό που στη συνέχεια θα βεβαιωθεί στη συνέχεια ως δημόσιο έσοδο, κατά τις διατάξεις του Κ.Ε.Δ.Ε. ή ως δημοτικό κατά τις αντίστοιχες διατάξεις («... η πράξη καταλογισμού και ο διοικητικός καταναγκασμός της πράξης καταλογισμού πραγματοποιείται σε πρώτο στάδιο χωρίς την μεσολάβηση δικαστικής κρίσης, καθώς αυτή αποτελεί ειδικότερη μορφή διοικητικής εκτέλεσης κατά τον Κ.Ε.Δ.Ε. για την είσπραξη των απαιτήσεων του Δημοσίου»²⁰⁸).

Επισημαίνουμε ότι, πριν την έκδοση καταλογιστικής πράξης οφείλεται να έχει εκδοθεί πρόσκληση για καταβολή του ελλείμματος (Κεφάλαιο 11), και προ της εν λόγω προσκλήσεως οφείλεται να έχει τηρηθεί η συνταγματική επιταγή της κλήσης σε ακρόαση που σημειώνουμε στο Κεφάλαιο 10. Υπενθυμίζεται ότι όπως αναφέρθηκε στο Κεφάλαιο 10, την κλήση σε ακρόαση δύναται να την αποστείλει και μη αρμόδιο προς καταλογισμό όργανο.

12.2 Τύπος

Η καταλογιστική πράξη αποτελεί πρωτίστως διοικητική πράξη, η οποία οφείλει να ακολουθεί τον τύπο που προβλέπεται από το άρθρο 16 (παρ. 1)²⁰⁹ του ν. 2690/1999 (Κώδικας Διοικητικής Διαδικασίας)²¹⁰. Η καταλογιστική απόφαση αποτελεί εν ευρεία εννοία βεβαίωση (δηλαδή αναγνώριση της οφειλής).²¹¹ Απαραίτητο στοιχείο της καταλογιστικής πράξης είναι η αναγραφή του δικαιούχου υπέρ του οποίου γίνεται ο καταλογισμός (Δημόσιο, ΝΠΔΔ, ΟΤΑ κλπ), ήτοι να προσδιορίζεται με σαφήνεια η καταλογιστική σχέση, άλλως η καταλογιστική απόφαση καθίσταται «νομικά

²⁰⁸ Μπάρμπας, 2020, σελ. 236, με αναφορά σε Μπάλτα 1996, σελ. 109, η οποία παραπέμπει με τη σειρά της σε Καραβοκύρη «Ελεγκτικό Συνέδριο και χρηστή δημοσιονομική διαχείριση» Τιμητικό Τόμο για τον καθηγητή Θ.Ι. Παναγόπουλο, εκδ. Σάκκουλα, 2011, σελ. 389.

²⁰⁹ Εξαιτίας του επαχθούς της χαρακτήρα, δεν είναι δυνατή η εφαρμογή της εξαίρεσης της παρ. 2 του ίδιου άρθρου του αυτού Νόμου.

²¹⁰ Για τη θεωρητική συζήτηση του οφειλόμενου τύπου της καταλογιστικής πράξης παραπέμπουμε ενδεικτικά στον Τάχο, 2009, Ερμ. Κώδ.Διοικ. Διαδ., σελ. 621 επόμενες.

²¹¹ Μπάλτα, 2016, σελ.106.

πλημμελής». Το εν λόγω ζήτημα ελέγχεται αυτεπαγγέλτως από το Ελεγκτικό Συνέδριο, κατά την εκδίκαση σχετικής εφέσεως.²¹²

12.3 Αιτιολογία καταλογιστικής απόφασης

Στο σώμα της καταλογιστικής πράξης αναφέρεται η αιτιολογία της απόφασης (ελάχιστο περιεχόμενο). Πέρα από την εκ του νόμου υποχρέωση (άρθρο 17 ν. 2690/1999) της αιτιολόγησης της πράξεως, η οποία κατά την αιτιολογική έκθεση του αναφερθέντος νόμου αρκεί να προκύπτει από τα στοιχεία του φακέλου, η σχετική νομολογία (αναλυτική αναφορά στα επόμενα), απαιτεί την αναγραφή ελαχίστης αιτιολογίας, η οποία δύναται να συμπληρώνεται (αλλά όχι να αναπληρώνεται) από τα στοιχεία του φακέλου, απαίτηση η οποία ελέγχεται αυτεπαγγέλτως από το Ελεγκτικό Συνέδριο²¹³.

Κατά Λυκεσά (2012), συνιστά παράβαση νόμου η έλλειψη αιτιολογίας της καταλογιστικής πράξης, η οποία επιβάλλεται από την παρεχόμενη από το άρθρο 20 παρ. 1 Συντ. περί της γενικής δικαστικής προστασίας, ώστε ο επιγενόμενος δικαστικός έλεγχος να είναι δυνατός, ευχερής και αποδοτικός από το άρθρο 17 παρ. 1 και 2 του ν. 2690/1999 (ΚΔΔιαδ), που επιβάλλει την αιτιολογία των διοικητικών πράξεων, αλλά και από τις ειδικές διατάξεις που εφαρμόζονται κατά περίπτωση, όπως το άρθρο 12 §1 του ν.δ. 1264/1942. Στο σώμα λοιπόν της καταλογιστικής -δυσμενούς για το διοικούμενο πράξης- οφείλεται να παρέχεται ελάχιστο αλλά επαρκές αιτιολογικό περιεχόμενο, ήτοι να αναφέρονται τα στοιχεία που θεμελιώνουν τον καταλογισμό: ιστορική και νομική αιτία της αποδιδόμενης δημοσιολογιστικής ευθύνης που εγείρει τη δημοσιονομική ενοχή. Σε κάθε περίπτωση, τα στοιχεία της δημοσιονομικής ενοχής, επιβάλλεται να τεκμηριώνονται ειδικά και με πληρότητα για εκάστη υπόθεση.²¹⁴ Εάν η αιτιολογία δεν είναι επαρκής, και η πορισματική έκθεση δεν έχει εκδοθεί προ της κλήσεως σε ακρόαση, πολλώ δε μάλλον προ της εκδόσεως της καταλογιστικής πράξης, η τελευταία πράξη είναι ακυρωτέα²¹⁵. Η αιτιολογία δύναται να **συμπληρώνεται αλλά όχι να αναπληρώνεται** από τα στοιχεία του φακέλου²¹⁶, η επίκληση των οποίων σε καμία περίπτωση δεν δύναται να θεραπεύσει τυχόν ολοσχερή έλλειψη τεκμηρίωσης στο σώμα της καταλογιστικής απόφασης²¹⁷. Συνοψίζοντας, είναι απαραίτητη η αναγραφή ελαχίστου αυτοτελούς περιεχομένου αιτιολογίας, η οποία δύναται εν συνεχεία να παραπέμπει σε στοιχεία του σχηματισθέντος υπηρεσιακού φακέλου και ιδιαίτερα στην πορισματική έκθεση (στη

²¹² Μπάλτα, 2016, σελ. 106-107.

²¹³ Παραπέμπουμε ενδεικτικά στην ΕλΣυν. 951/2010 Τμήμα VII απόσπασμα της οποίας περιλαμβάνεται στο υποκεφάλαιο της νομολογίας του παρόντος Κεφαλαίου.

²¹⁴ Μπάρμπας, 2010, σελ. 235-237.

²¹⁵ Αναφερόμαστε στη γενική περίπτωση και εν προκειμένω δεν ασχολούμαστε με ειδικές περιπτώσεις όπου ναι μεν δεν έχει συνταχθεί πορισματική έκθεση, αλλά η αιτιολόγηση του καταλογισμού είναι επαρκής, σχετικά Μπάλτα, 2020, σελ. 112 και Μαυρίδης, 2016.

²¹⁶ Μπάλτα, 2016, σελ. 109-110.

²¹⁷ Μπουδουρίδου, 2017, σελ. 40.

σύνταξη της οποίας αναφερθήκαμε διεξοδικά στο Κεφάλαιο 9 του παρόντος οδηγού)²¹⁸.

Αναλυτικότερα στο σώμα της καταλογιστικής πράξης, αναφέρονται και αποτελούν ελάχιστο περιεχόμενο αυτής:

- ✓ Νομική Βάση: Οι διατάξεις στις οποίες δύναται να υπαχθούν τα πραγματικά περιστατικά, που εκτίθενται στην ιστορική αιτία του καταλογισμού²¹⁹.
- ✓ Ιστορική Αιτία: Επιβάλλεται να περιληφθούν όλα εκείνα τα στοιχεία που τεκμηριώνουν την ιδιότητα του υπολόγου ή συνευθυνόμενου ή αχρεωστήτως λαβόντος κατά το συγκεκριμένο χρόνο, επάγουν δε ευθύνη για αποκατάσταση του ελλείμματος. Οφείλεται να αναφέρονται έστω περιληπτικά τα πραγματικά και ουσιώδη περιστατικά που διαπιστώθηκαν και αποδεικνύουν τη σύσταση και το ακριβές ύψος του καταλογιζόμενου ελλείμματος, περιστατικά τα οποία δύναται να υπαχθούν στην πρόβλεψη της προεκτεθείσας νομικής βάσης, συνιστώντας παράβαση των εν λόγω διατάξεων (που αναφέρονται στην προεκτεθείσα νομική βάση)²²⁰. Ιδιαίτερα, καταγράφονται οι σχετιζόμενες ημεροχρονολογίες με την πρόκληση του ελλείμματος, και σημειώνεται ιδιαίτερα -όπου είναι εφικτό-, ο ακριβής χρόνος σύστασης αυτού.²²¹
- ✓ Μετά την παράθεση της νομικής αιτίας και της ιστορικής βάσης, κρίνουμε ότι θα πρέπει να παρέχεται ως απόφαση η απαρίθμηση των στοιχείων που συνιστούν την παραβατική συμπεριφορά του καταλογιζόμενου (ενέργειες του

²¹⁸ Στην 632/2018 ΕλΣυν (Τμήμα Ι) «...Ακολούθως, ο ισχυρισμός του εκκαλούντος ότι η προσβαλλόμενη πράξη είναι ανατιολόγητη, διότι αναφέρει αυθαίρετα το καταλογιζόμενο ποσό, χωρίς περαιτέρω αναλύσεις και διευκρινήσεις, είναι απορριπτέος ως αβάσιμος, δεδομένου ότι η, πέραν των μνημονευόμενων στην ήδη προσβαλλόμενη απόφαση στοιχείων, λεπτομερής ανάλυση δεν απαιτείται ως ελάχιστο νόμιμο περιεχόμενο της καταλογιστικής απόφασης, εφόσον αυτό νομίμως μπορεί να συμπληρώνεται από το σύνολο των στοιχείων που λαμβάνονται υπόψη για την έκδοσή της.». Επίσης Μπάλτα, 2016, σελ. 110, ιδίως υποσημείωση 263.

²¹⁹ Κατά Λυκεσά (2012), για τη νόμιμη αιτιολογία καταλογιστικής πράξης σε βάρος αχρεωστήτως λαβόντος πρέπει σε αυτή, εκτός των άλλων, να αναφέρεται ρητά και το νόμιμο έρεισμα του καταλογισμού, δηλαδή, οι κανόνες δικαίου, με βάση τους οποίους επιβάλλεται ο καταλογισμός και η αναζήτηση των αχρεωστήτως καταβληθέντων ποσών.

²²⁰ Κατά Λυκεσά (2012), με αναφορά στην έκθεση ελέγχου να αναπληρώνεται από τα στοιχεία του φακέλου και την οικεία έκθεση ελέγχου. Ειδική αιτιολογία, κατά τα προαναφερόμενα, επιβάλλεται να περιέχει όμως και η ίδια η έκθεση ελέγχου, καθόσον οι περιεχόμενες σ' αυτήν γενικές και αόριστες αναφορές καθιστούν αδύνατο τον έλεγχο της νομιμότητας και ορθότητας του πορίσματός. Συγκεκριμένα πρέπει να διαπιστώνεται κατά τρόπο ειδικό και συγκεκριμένο η κρίσιμη παράβαση, με παράθεση συγκεκριμένων πραγματικών περιστατικών σε συσχέτισμό με ρητά μνημονευόμενες διατάξεις, οι οποίες θεμελιώνουν την υποχρέωση του καταλογισθέντος να επιστρέψει τα ποσά που έλαβε και αφού ληφθούν υπόψη οι τυχόν υποβαλλόμενες αντιρρήσεις του Η ως άνω αιτιολογία αποτελεί, ειδικά στην περίπτωση αναζήτησης παράνομα καταβληθέντων ευρωπαϊκών ενισχύσεων, ουσιώδη τύπο της διαδικασίας έκδοσης της καταλογιστικής πράξης, η μη τήρηση του οποίου, όπως και η πλημμελής τήρησή του, καθιστά την πράξη αυτή νομικά πλημμελή και ακυρωτέα, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 49 παρ. 2 του π.δ. 1225/1981.

²²¹ Κατά Λυκεσά (2012), η αιτιολογία του καταλογισμού δημοσίου υπολόγου πρέπει να περιλαμβάνει με επάρκεια, σαφήνεια και ειδικότητα τη νομική βάση και την ιστορική αιτία του καταλογισμού, από την οποία να προκύπτει το πρόσωπο του καταλογιζόμενου, η ιδιότητά του ως υπολόγου, ο χρόνος και το αντικείμενο των καθηκόντων του, το εξαγόμενο έλλειμμα με συγκεκριμένο καθορισμό του τρόπου δημιουργίας, διαπίστωσης και προσδιορισμού.

καταλογιζόμενου κατά παράβαση του ισχύοντος νομικού πλαισίου που έχει ήδη προαναφερθεί, καθώς και των τυχόν προβλέψεων των υπηρεσιακών εγκυκλίων), και ιδιαίτερα να τεκμηριώνεται η αιτιώδης συνάφεια μεταξύ των ενεργειών του υπολόγου ή συνευθυνόμενου και του συσταθέντος ελλείμματος²²², καθώς και η δυνατότητα καταλογισμού αυτών. Η εν λόγω παράθεση της αιτιολογίας της δημοσιολογιστικής ευθύνης τεκμηριώνει τη δημοσιονομική ενοχή και επιβάλλει κατά δέσμια αρμοδιότητα στα καταλογίζοντα όργανα να εγείρουν τη σχετική αξίωση υπέρ του Δημοσίου/ΝΠΔΔ/ΝΠΙΔ/ΟΤΑ κατά συγκεκριμένου προσώπου που αναμείχθηκε στη διαχείριση δημοσίου χρήματος/ΟΤΑ. Δεν υφίσταται από το δικαστήριο δυνατότητα να συμπληρωθεί κατά περιεχόμενο η διοικητική πράξη του καταλογισμού. Ως αιτιολογία της καταλογιστικής απόφασης αποτελεί «*το αποδεικτικό και μόνο συμπέρασμα, το οποίο έγκειται στη διαπίστωση των πραγματικών όρων του νόμου και όχι ο αποδεικτικός συλλογισμός*»²²³, συνακόλουθα δεν είναι απαιτητή -κατά την εν λόγω προσέγγιση-, η λεπτομερής και αυστηρή παράθεση της μεθοδολογικής προσέγγισης που ακολουθήθηκε, προκειμένου να εξαχθεί το αποδεικτικό συμπέρασμα, που κρίνουμε ότι πρέπει να καταγράφεται είτε αναλυτικά είτε με συνοπτική πληρότητα και σαφήνεια. Σημειώνουμε την άποψή μας ότι, η αναγραφή της υπ' όψιν μεθοδολογικής προσέγγισης ουδόλως καθίσταται απαγορευτική κατά το ως άνω σκεπτικό, αντιθέτως κινείται στην κατεύθυνση αυτοτέλειας της καταλογιστικής απόφασης.

- ✓ Δεδομένου ότι, οι προσαυξήσεις υπολογίζονται με βάση το βαθμό υπαιτιότητας του καταλογιζόμενου, κατά την κρίση μας δεν ασπαζόμαστε οποιαδήποτε άποψη η οποία δεν θεωρεί ως αναγκαίο στοιχείο της καταλογιστικής πράξης την αναφορά της υπαιτιότητας, δοθέντος ο καταλογισμός στον υπόλογο πραγματοποιείται κατά την αρχή της νόθου αντικειμενικής ευθύνης, συνεπώς ο καταλογιζόμενος ευθύνεται σε βαθμό πταίσματος, ο οποίος κατ' αρχάς είναι αδιάφορος της υπαιτιότητας. Θεωρούμε ότι αποτελεί υποχρέωση του καταλογίζοντος οργάνου, εκπορευομένη ευθέως από την αρχή της χρηστής διοίκησης ο έλεγχος της υπαιτιότητας (και δια της διαδικασίας κλήσεως σε ακρόαση), προκειμένου στην περίπτωση της ελαφράς αμέλειας να μην υπολογιστούν προσαυξήσεις, αλλά να καταλογιστεί μόνο το κεφάλαιο του ελλείμματος. Στην περίπτωση αυτή, το καταλογίζον όργανο δύναται να ασκήσει την αρμοδιότητά του περί τμηματικής καταβολής του ποσού κατά την πρόβλεψη του άρθρ. 152 (§ 5) ν. 4270/2014:

«5. Αν το έλλειμμα δεν οφείλεται σε δόλο ή βαρεία αμέλεια του υπολόγου, το αρμόδιο σύμφωνα με την παράγραφο 3 για τον καταλογισμό όργανο μπορεί να

²²² Κατά Λυκεσά 2012 όπως και κάθε άλλο στοιχείο από το οποίο προκύπτει η αιτιώδης συνάφεια μεταξύ των παρανόμων πράξεων του υπολόγου και του ποσού του ελλείμματος και κυρίως η παράβαση των συγκεκριμένων υποχρεώσεών του, η αθέτηση των οποίων συνεπάγεται την υποχρέωση του να επιστρέψει το ως άνω ποσό, έστω και συνοπτικά στο σώμα της καταλογιστικής.

²²³ Μπάλλα, 2016, σελ. 110.

εγκρίνει την τμηματική καταβολή μέχρι είκοσι τέσσερις (24) μηνιαίες δόσεις, χωρίς προσαύξηση εκπρόθεσμης καταβολής.»

Άνευ του προσδιορισμού υπαιτιότητας, δεν είναι δυνατόν να ασκηθεί η εν λόγω αρμοδιότητα έγκρισης τυχόν αιτηθείσας τμηματικής καταβολής, συνεπώς το εν λόγω επιχείρημα δύναται να προστεθεί προς επίρρωση του βασικού επιχειρήματός μας περί προσδιορισμού της υπαιτιότητας στην καταλογιστική απόφαση.

- ✓ Το ακριβές καταλογιζόμενο ποσό με τις επιβαλλόμενες προσαυξήσεις-τόκους κατά περίπτωση, σύμφωνα με τις διατάξεις του Κ.Ε.Δ.Ε., όπως έχουμε διεξοδικά σημειώσει στο υποκεφάλαιο «Προσδιορισμός ελλείμματος μετά τον τυχόντων προσαυξήσεων ή/και τόκων» του Κεφαλαίου 9, με τις οποίες μπορεί να έχει επιβαρυνθεί ο υπόλογος. Αοριστίες και υποθέσεις στον προσδιορισμό του ύψους του καταλογιζόμενου ποσού δεν χωρούν, παρά μόνο όταν κατά την κρίση μας εδράζονται σε υποθέσεις ελαχίστου ποσού κατά την αρχή της χρηστής διοίκησης (π.χ. ποσό προστίμου που δεν βεβαιώθηκε με υπαιτιότητα της υπηρεσίας, χωρίς να κοινοποιηθεί στο πρόσωπο προς το οποίο απευθυνόταν, η βεβαία απώλεια των εσόδων είναι ίση με το ποσό που θα πλήρωνε σε διάστημα που οριζόταν μειωμένη καταβολή προστίμου, πιθανότητα η οποία δεν μπορεί να αποκλειστεί και όχι να πιθανολογηθεί εξαρχής η μη πληρωμή και συνακόλουθα η βεβαίωση όλου του ποσού).

- ✓ Ακριβώς ο δικαιούχος υπέρ του οποίου πραγματοποιείται ο καταλογισμός.

Τα ως άνω στοιχεία εν συνόλω, αποτελούν την απαιτούμενη εμπειριστατωμένη ειδική και επαρκή αιτιολογία της αποδιδόμενης δημοσιολογιστικής ευθύνης – δημοσιονομικής ενοχής, η αναγραφή της οποίας στο σώμα της καταλογιστικής πράξης είναι απαραίτητη, δοθέντος ότι εκάστη καταλογιστική πράξη αποτελεί τύποις και ουσία επαχθή διοικητική πράξη για τον διοικούμενο, συνεπώς, επιβάλλεται ρητά από το νόμο η ειδική αιτιολόγηση (έστω και συνοπτική), όπως αυτή προκύπτει από το άρθρο 17 §1 & 2 του ΚΔΔιαδ., σε συνδυασμό με τα άρθρα 12 §1 του ν.δ. 1264/1942 και 152 § 3 του ν. 4270/2014 και τη γενική δικαστική προστασία που παρέχει το άρθρο 20 § 1 του Συντ., ώστε ο επιγενόμενος δικαστικός έλεγχος να είναι ευχερής²²⁴. Επιβάλλεται ο καταλογιζόμενος να γνωρίζει με ακρίβεια τη νομιμότητα και ορθότητα της δημοσιονομικής ενοχής που του αποδίδεται, προκειμένου να δυνηθεί να την αντικρούσει και να υπερασπισθεί -τα απορρέοντα από το άρθρο 20 § 1 του Συντ.-δικαιώματά του. Μετά την επίδοση της καταλογιστικής πράξης, ακολουθεί η ταμειακή βεβαίωση του ποσού και η σύνταξη σημειώματος ή έκθεσης αρχειοθέτησης της υπόθεσης.

12.4 Νομολογία

Σημειώνουμε ενδεικτικά τις Αποφάσεις του **Ελ.Συν: 796/2008 Τμ. VII, 1456/2008 Ολομ, 951/2010 Τμήμα VII, 2715/2014 Ολομ, 376/2017 Τμ. I, 1882/2019 (Ελλάσσονα Ολομέλεια), 214/2020 Τμ. VI, 2014/2020 Ολομ.: 214/2020 Τμ. IV, 2014/2020 Ολομ.**

²²⁴ Μπάλλα, ό.π., σελ. 109-111.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 13: Αναζήτηση δημοσιολογιστικής ευθύνης – δημοσιονομικής ενοχής σε συνέχεια αμετάκλητων Δικαστικών Αποφάσεων

13.1 Αρχική προσέγγιση

Υπενθυμίζεται ότι, όσον αφορά τη δέσμευση των Δικαστηρίων και της Διοίκησης από αμετάκλητες **καταδικαστικές** ποινικές αποφάσεις- ισχύει το άρθρ. 5 §2 του ΚΔΔ (ν. 2717/1999), όπως έχει αντικατασταθεί με το άρθρ. 17 ν. 4446/2016 που ορίζει: «2. Τα δικαστήρια δεσμεύονται από τις αποφάσεις των πολιτικών δικαστηρίων, οι οποίες, σύμφωνα με τις κείμενες διατάξεις, ισχύουν έναντι όλων. Δεσμεύονται, επίσης, από τις αμετάκλητες καταδικαστικές αποφάσεις των ποινικών δικαστηρίων ως προς την ενοχή του δράστη, από τις αμετάκλητες αθωωτικές αποφάσεις, καθώς και από τα αμετάκλητα αποφαινόμενα να μην γίνει η κατηγορία βουλεύματα, εκτός εάν η απαλλαγή στηρίχθηκε στην έλλειψη αντικειμενικών ή υποκειμενικών στοιχείων που δεν αποτελούν προϋπόθεση της διοικητικής παράβασης.».

Η εν λόγω διάταξη, εφαρμοζόταν αναλόγως και στις ενώπιον του ΕλΣυν δίκες, σύμφωνα με το άρθρ. 123 του π.δ. 1225/1981, όπως ισχύει μετά την αντικατάσταση του με το άρθρ. 12 §2 του ν. 3472/2006, που ορίζει ότι: «Τα δικαστήρια δεσμεύονται [...] από τις αμετάκλητες καταδικαστικές αποφάσεις των ποινικών δικαστηρίων ως προς την ενοχή του δράστη ...». Για το ΕλΣυν από το δικαστικό έτος 2020-2021 ισχύει πλέον η διάταξη άρθρ. 5 §2 ν.4700/2020:

«Δεσμεύεται επίσης από τις αμετάκλητες καταδικαστικές αποφάσεις των ποινικών δικαστηρίων ως προς τις διαπιστώσεις συγκεκριμένων πραγματικών περιστατικών, στα οποία θεμελιώνεται η κρίση επί της ενοχής του κατηγορουμένου, από τις αμετάκλητες αθωωτικές αποφάσεις, καθώς και από τα βουλεύματα που αποφαινούνται αμετάκλητα να μην γίνει η κατηγορία, εκτός αν η αθώωση ή η απαλλαγή στηρίχθηκε σε έλλειψη αντικειμενικών ή υποκειμενικών στοιχείων που δεν αποτελούν προϋπόθεση εφαρμογής του νόμου στην ένδικη διαφορά ενώπιον του Ελεγκτικού Συνεδρίου.».

Κατά πάγια νομολογία του ΕλΣυν (ενδεικτικά η 2800/2012 του IV Τμ.):

«Η ανωτέρω διάταξη (άρθρ. 5 §2 του ΚΔΔ) έχει την έννοια ότι οι αμετάκλητες καταδικαστικές αποφάσεις των ποινικών δικαστηρίων είναι δεσμευτικές ως προς την ενοχή του δράστη, επομένως και ως προς τα στοιχεία της αντικειμενικής και υποκειμενικής υπόστασης του αποδοθέντος ποινικού αδικήματος, τη συνδρομή ή μη των οποίων δεν έχει την εξουσία να εξετάσει εκ νέου το Ελεγκτικό Συνέδριο».

Ως προς τις αμετάκλητες **αθωωτικές** αποφάσεις, κρίθηκε με την αριθ. 124/2017 Απόφαση της Ελάσσ. Ολομ. του ΕλΣυν ότι, η δέσμευση του ΕλΣυν από αμετάκλητη αθωωτική ποινική απόφαση συντρέχει αποκλειστικά και μόνο υπό την προϋπόθεση ότι **ταυτίζονται πλήρως τα πραγματικά περιστατικά** για τα οποία διώχθηκε ποινικά το προτεινόμενο προς καταλογισμό πρόσωπο, και αποδόθηκε σ' αυτό υπαίτια συμπεριφορά (π.χ απόδοση δολίων ενεργειών), αλλά αθώωθηκε, έστω και λόγω αμφιβολιών, **με αυτά** στα οποία στηρίζεται ο καταλογισμός του αυτού προσώπου και αποδόθηκε δημοσιολογιστική ευθύνη (ομοίως απόδοση δόλου κατά τις ενέργειες του ως υπολόγου ή συνευθυνόμενου προσώπου). Πάντοτε, κατά την 124/2017, στην

περίπτωση κατά την οποία διαπιστωθεί τέτοια συνάφεια, το διοικητικό δικαστήριο ή το διοικητικό όργανο οφείλει να απέσχει από τη διατύπωση κρίσης ή και αιτιολογίας, η οποία θα έθετε, εν αμφιβόλω, το αθωωτικό αποτέλεσμα της σχετικής ποινικής διαδικασίας²²⁵. Συνεπώς, υφίσταται δέσμευση κατά τα ως άνω τόσο από το ΕλΣυν όσο και από τη Διοίκηση κατά την εφαρμογή των δημοσιονομικών διατάξεων, από τις αμετάκλητες καταδικαστικές και αθωωτικές αποφάσεις καθώς και από τα αμετάκλητα αθωωτικά βουλεύματα με τις προεκτε-θείσες προϋποθέσεις, όπως έχουν ερμηνευθεί από το ίδιο το ΕλΣυν, επαναλαμβάνουμε ταυτότητα αξιολόγησης ευθύνης εκπορευομένης εκ των πραγματικών περιστατικών που κρίθηκαν στην ποινική δίκη με την ευθύνη στην οποία στηρίζεται ο δημοσιονομικός καταλογισμός. Κατά την ΣτΕ 1741/2015 (Ολομ.) το διοικητικό δικαστήριο δεν δεσμεύεται από την τυχόν προηγηθείσα απόφαση ποινικού δικαστηρίου, εκτός εάν πρόκειται για αμετάκλητη καταδικαστική απόφαση, ενώ την αθωωτική υποχρεούται απλώς να τη συνεκτιμήσει κατά τη διαμόρφωση της κρίσεώς του. Κατά την εν λόγω Απόφαση, η διαφοροποίηση αυτή δεν προσκρούει στα άρθρ.4 §1 και 20 §1 του Συντάγματος.

13.2 Βιβλιογραφική επισκόπηση

Κατά Λυκεσά (2012), «...η στοιχειοθέτηση της δημοσιολογιστικής ευθύνης του υπολόγου και του συνευθυνομένου είναι αυτοτελής και δεν συναρτάται ούτε προϋποθέτει τη συνδρομή ποινικής ή πειθαρχικής ευθύνης σε βάρος τους».

Κατά Κουλουμπίνη (2020), άρθρο την ανάγνωση του οποίου προτρέπει λόγω του ολιστικού πλαισίου που παρέχει και της σύγχρονης αντίληψης που το διατρέχει:

²²⁵ Όμοια στο σκεπτικό της Απόφασης 210/2020 του Τμήματος IV του ΕλΣυν μεταξύ άλλων αναφέρεται: «Εξάλλου, το άρθρο 6 παρ. 2 της Σύμβασης που υπογράφηκε στη Ρώμη στις 4 Νοεμβρίου 1950 ..., η οποία κυρώθηκε με το ν.δ. 53/1974 (Α' 256), ορίζει τα ακόλουθα: «Παν πρόσωπον κατηγορούμενον επί αδικήματι τεκμαίρεται αθώο μέχρι της νομίμου αποδείξεως της ενοχής του». Με τη διάταξη αυτή κατοχυρώνεται το τεκμήριο αθωότητας του κατηγορουμένου ως διαδικαστική εγγύηση την οποία επιβάλλει ο σεβασμός της προσωπικότητας αυτού, όταν για το ίδιο αδίκημα σε πρότερη ποινική διαδικασία έχει εκδοθεί γι' αυτόν αθωωτική απόφαση, η οποία δεν είναι απαραίτητο να έχει καταστεί αμετάκλητη. Για την ενεργοποίηση της θεμελιώδους αυτής δικονομικής εγγύησης και τον έλεγχο της πιθανής παραβίασής της απαιτείται οι παρεπόμενες της ποινικής δίκης δικαστικές ή ακόμα και διοικητικές διαδικασίες που δεν είναι ποινικές να παρουσιάζουν συνάφεια με την προηγηθείσα ποινική δίκη, υπό την έννοια της ταυτόσημης αντικειμενικής και υποκειμενικής υπόστασης των αδικημάτων για τα οποία, αυτός που την επικαλείται, διώκεται (βλ. αποφ. Ε.Δ.Δ.Α. της 30^{ης} Απριλίου 2015, ..., αριθμ. 3453/12, σκ. 86-88, της 9^{ης} Ιουνίου 2016, ..., αριθμ. 66602/09 και 71879/12, σκ. 56-58). Στην περίπτωση κατά την οποία διαπιστωθεί η εν λόγω συνάφεια, η οποία προϋποθέτει ουσιαστικό έλεγχο των πραγματικών στοιχείων της διαφοράς, το διοικητικό δικαστήριο ή το διοικητικό όργανο οφείλει να απέσχει από τη διατύπωση κρίσης ή και αιτιολογίας, η οποία θα έθετε, εν αμφιβόλω, το αθωωτικό αποτέλεσμα της οικείας ποινικής διαδικασίας. Όπως γίνεται παγίως δεκτό από το Ελεγκτικό Συνέδριο (βλ. Ολ. Ελ.Συν. 124/2017, 2679/2016, 1808/2014, 542/2013, 1034/2011), η διαδικαστική αυτή εγγύηση δεν παραβιάζεται όταν η μεταγενέστερη της αθωωτικής απόφασης διαφορετική δικαστική κρίση στηρίζεται σε διαφορετική νομική βάση και αφορά σε άλλη μορφή ή άλλο χαρακτήρα ευθύνης του αθωωθέντος με συνέπεια να παρουσιάζει αυτοτέλεια σε σχέση με την ποινική διαδικασία. Βασικό επιχείρημα για την αυτονομία της δημοσιονομικής δίκης έναντι της ποινικής είναι ότι ο υπόλογος που αθωώθηκε σε ποινική δίκη φέρει δημοσιονομική ευθύνη για έλλειμμα που διαπιστώθηκε στη διαχείρισή του και η ευθύνη του θεμελιώνεται σε διαφορετικές προϋποθέσεις αυτοτελείς σε σχέση με αυτές της ποινικής ευθύνης, αφού αυτή δεν έχει κατασταλτικό σκοπό, αλλά αποσκοπεί στη αποκατάσταση του ελλείμματος που έχει δημιουργηθεί στη διαχείριση αυτού.»

- ✓ Κατά το ΕΔΔΑ, το τεκμήριο αθωότητας εφαρμόζεται στις παρεπόμενες της ποινικής δίκης δικαστικές διαδικασίες που συνιστούν «συνέπεια και παρακολούθημα» αυτής.
- ✓ Για την εφαρμογή του άρθρ. 6 §2 της Ε.Σ.Δ.Α., απαιτείται η ύπαρξη συνάφειας ανάμεσα στην προηγηθείσα ποινική και μη ποινική διαδικασία, η οποία διαπιστώνεται όταν, τα πραγματικά περιστατικά ή η καταλογισθείσα συμπεριφορά στη μη ποινική διαδικασία, είναι παρακολουθηματικά της προηγηθείσας ποινικής δίκης.
- ✓ Ο διάδικος θα πρέπει να αποδείξει τη σύνδεση του τεκμηρίου αθωότητας με την προκειμένη διαφορά, ήτοι ότι η ποινική αθωωτική απόφαση συνδέεται κατ' ουσίαν με τη διοικητική δίκη.
- ✓ Το τεκμήριο αθωότητας δεν αποκλείει τις αστικές διεκδικήσεις. Δεν μπορούν να αποκλειστούν οι αξιώσεις αστικής αποζημίωσης των θυμάτων που προκύπτουν από τα ίδια πραγματικά περιστατικά, με βάση όμως «ένα λιγότερο αυστηρό βάρος απόδειξης», εφόσον όμως το πολιτικό δικαστήριο σέβεται το τεκμήριο αθωότητας του εναγόμενου και πρώην κατηγορουμένου. Αυτό σημαίνει ότι το δικαστήριο της αστικής ευθύνης οφείλει να προβαίνει σε διάκριση μεταξύ των συνεπειών της συμπεριφοράς του αστικώς υπεύθυνου από τη άποψη του ποινικού δικαίου και (διακριτά) από την άποψη του αστικού δικαίου.
- ✓ Το τεκμήριο αθωότητας παραβιάζεται: 1) από δηλώσεις καταλογισμού ποινικής ευθύνης στον αμετακλήτως αθωωθέντα με την αναφορά στις πολιτικές αποφάσεις ότι αυτός έχει διαπράξει το αδίκημα που αναφέρεται στο κατηγορητήριο, για το οποίο όμως έχει αθωωθεί, 2) εάν οι φράσεις που χρησιμοποιούνται από το πολιτικό δικαστήριο θέτουν σε αμφισβήτηση την ορθότητα της αθώωσης ρητά ή και ουσιαστικά, εάν δηλαδή το σκεπτικό της αστικής απόφασης καλύπτει ως αποδεδειγμένα όλα τα στοιχεία που ουσιαστικά ισοδυναμούν με απόδειξη της διάπραξης της υποκειμενικής και αντικειμενικής υπόστασης του αδικήματος, από τον μη ποινικώς καταδικασθέντα.
- ✓ Οι ρυθμίσεις ουσιαστικού δικαίου διαφοροποιούν τη δημοσιονομική από την ποινική δίκη, π.χ. η ύπαρξη αντικειμενικής ευθύνης στη δημοσιονομική δίκη σε αντίθεση με την ποινική δίκη, όπου η ευθύνη του προσώπου είναι κυρίως υποκειμενική. Η φύση της δημοσιονομικής δίκης είναι στενά συνυφασμένη με την έννοια του δημοσίου υπολόγου. Ο τελευταίος, πέραν της γενικής αστικής του ευθύνης, υπέχει ειδική δημοσιολογιστική ευθύνη για κάθε πράξη ή παρά-λειψή του, που οφείλεται ακόμη και σε ελαφρά αμέλεια του, αναγόμενη είτε στη διαχείριση, είτε στη διαφύλαξη και ασφάλεια των χρημάτων ή του υλικού της διαχείρισής του. Αυτός ευθύνεται με το σύστημα της νόθου αντικειμενικής ευθύνης, ευθύνης που θεωρείται ότι υπάρχει κατά τεκμήριον και απαλλάσσεται εάν αποδείξει ότι η δημιουργία του ελλείμματος δεν οφείλεται σε οποιαδήποτε μορφής υπαιτιότητά του, έστω και σε ελαφρά αμέλεια.
- ✓ Η πρόκληση από υπάλληλο ή λειτουργό ελλείμματος στη διαχείριση νομικού προσώπου, ως συνέπεια της εκταμίευσης χρημάτων, χωρίς την τήρηση της δημοσιολογιστικής διαδικασίας ή μετά από πλημμελή τήρηση αυτής, συνιστά καταρχήν διαφορετική και όλως διακεκριμένη παράβαση σε σχέση με τις προβλεπόμενες στον Ποινικό Κώδικα. Και τούτο διότι, οι δημοσιονομικές και ποινικές παραβάσεις διαφέρουν ουσιαστικά ως προς τα στοιχεία που συγκροτούν την αντικειμενική και υποκειμενική τους υπόσταση. Στη δημοσιονομική

παράβαση υφίσταται ένα πραγματικό διαχείρισης χρημάτων ενσήμων και αξιών και η δημιουργία ελλείμματος (έστω τυπικού) κατά παράβαση των διατάξεων του δημοσιολογιστικού δικαίου, ενώ η απαλλακτική κρίση του Δημοσιονομικού Δικαστηρίου προϋποθέτει ότι αυτό θα πρέπει να διατρέξει την υποκειμενική υπόσταση της δημοσιονομικής παράβασης σε όλη της την έκταση, ήτοι τον δόλο, την βαρεία αμέλεια καθώς και την ελαφρά αμέλεια. Συνεπώς φαίνεται καταρχήν ότι λόγω της φύσης της δημοσιονομικής δίκης και των ειδικών κανόνων που τη διέπουν, είναι δύσκολη η ταυτότητα των παραβάσεων των δημοσιονομικών και αυτών που αποτέλεσαν αντικείμενο της ποινικής δίκης, ώστε η αποδοθείσα σε βάρος του δημοσιονομικά υπεύθυνου προσώπου παραβατική συμπεριφορά να αποκτήσει εν τέλει παρακολουθηματικό χαρακτήρα σε σχέση με το αντικείμενο της προηγηθείσας ποινικής δίκης, με συνέπεια η δημοσιονομική δίκη να χάσει την αυτοτέλειά της.

Κατά Μηλιώνη (ό.π., σελ. 329), η δημοσιονομική ευθύνη θεμελιώνεται σε διαφορετικές προϋποθέσεις, αυτοτελείς σε σχέση με αυτές της ποινικής ευθύνης, καθώς δεν έχει κατασταλτικό σκοπό, αλλά απεναντίας αποσκοπεί στην αποκατάσταση του δημιουργηθέντος χρηματικού ελλείμματος. Συνεπώς, δεν συντρέχει παραβίαση του τεκμηρίου αθωότητας, αν στο πλαίσιο της δημοσιονομικής δίκης κριθεί ότι ο υπόλογος που αθωώθηκε σε ποινική δίκη φέρει δημοσιονομική ευθύνη για έλλειμμα που διαπιστώθηκε στη διαχείριση του, και η ευθύνη του θεμελιώνεται σε διαφορετικές προϋποθέσεις, αυτοτελείς με εκείνες της ποινικής δίκης. Ως προς τη δέσμευση του ΕΛΣυν από την αθωωτική ποινική απόφαση, αυτή συντρέχει αποκλειστικά και μόνο υπό την προϋπόθεση ότι τα πραγματικά περιστατικά για τα οποία διώχθηκε ποινικά το προτεινόμενο προς καταλογισμό πρόσωπο, αλλά αθωώθηκε, ταυτίζονται πλήρως με εκείνα στα οποία στηρίχθηκε ο καταλογισμός του.

Κατά την αντίληψή μας ενδεικτικά, εάν τα πραγματικά περιστατικά κατά το ποινικό κατηγορητήριο αποδίδουν στον καταλογιζόμενο δόλο και κρίθηκε κατά την ποινική διαδικασία αθώος λόγω ελλείψεως δόλου, η αθωωτική ποινική απόφαση δεν αποκλείει τον δημοσιονομικό καταλογισμό στηριζόμενο σε αξιολογική κρίση της ιστορικής βάσης των γεγονότων αποδίδουσα αμέλεια. Συνεπώς το κρίσιμο στοιχείο για τη δέσμευση από την απόφαση ποινικού δικαστηρίου είναι η απόφαση περί της μορφής της υπαιτιότητας ή μη του ποινικού δικαστηρίου (απόφαση η οποία βεβαίως αξιολογεί τα πραγματικά περιστατικά), σε σχέση με το είδος της αποδιδόμενης δημοσιολογιστικής ευθύνης και όχι η αδιάκριτη επίκληση αθωωτικής απόφασης. Η επίκληση της αθωωτικής απόφασης ως προς την αποφυγή του δημοσιονομικού καταλογισμού προϋποθέτει αποδοχή ταυτότητας της ιστορικής βάσης και εν συνεχεία απόδοσης της αυτής υπαιτιότητας, άλλως απλά συνεκτιμάται.²²⁶

²²⁶ Περαιτέρω παραπέμπουμε στο Κεφάλαιο «Άρθρο 5 παρ.2 Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας και Τεκμήριο Αθωότητας» της Ε. Μακρή, σελ. 153 επόμενες στο «Πολιτική, Ποινική και Διοικητική Δίκη. Αποκλίσεις και Συγκλίσεις» (2021) της Εταιρίας Δικαστικών Μελετών, Νομική Βιβλιοθήκη.

13.3 Νομολογία

Ενδεικτικά σημειώνουμε τις Αποφάσεις **ΣτΕ 1741/2015 (Ολομ)**, **ΕΛΣυν 496/2020 Τμήμα VII**, **ΕΛΣυν 124/2017 (Ολομ)**, **ΕΛΣυν 271/2019 (Ελάσσ. Ολομ., Δεύτερη Σύνθεση)**, **ΕΛΣυν 210/2020 Τμ. IV**.

Επίλογος

Η καταλογιστική διαδικασία αποτελεί επίπονη πορεία, απαιτούσα κατά κανόνα συστηματική προσπάθεια απόκτησης επαρκών ελεγκτικών τεκμηρίων, τα οποία απεικονίζουν την ιστορική βάση των γεγονότων, εκ της οποίας δύναται να συναχθεί η τυχόν αντικειμενική απόκλιση των ενεργειών των καταλογιζομένων από τις οφειλόμενες, απόκλιση που αναδύει την κατά περίπτωση δημοσιολογιστική ευθύνη –δημοσιονομική ενοχή. Κύριο στοιχείο αποτελεσματικής καταλογιστικής διαδικασίας αποτελεί η σε πρώτο αντίδραση του καταλογιζοντος οργάνου σε πραγ-ματικά γεγονότα που τίθενται υπ’ όψιν του κατά τη διάρκεια της έρευνας. Η κατά-λογιστική διαδικασία απαιτεί συνεχή και ορθή αξιολόγηση στοιχείων, από την πρώτη έως και την τελευταία στιγμή, ενώ οι αρχικές ή ενδιάμεσες διαπιστώσεις δύνανται να ανατραπούν από στοιχεία που θα προσκομιστούν στη διαδικασία κλήσης σε ακρόαση, κατά την οποία το καταλογίζον όργανο επιβάλλεται να διαθέτει την ψυχραιμία για την ολική επαναξιολόγηση της υποθέσεως.

Η πορισματική έκθεση ή οποιοδήποτε άλλο ισοδύναμο υποκατάστατο υπηρεσιακό έγγραφο, συντασσόμενο μετά από ελεγκτική διαδικασία, καθώς και η καταλογι-στική απόφαση, θα πρέπει να απεικονίζει τις τεκμηριωμένες απόψεις και κρίσεις του οργάνου που εκτελεί την ελεγκτική ή/και την καταλογιστική διαδικασία, χωρίς να παρέχεται περιθώριο παρερμηνειών. Πέραν της διατύπωσης της κρίσης περί απόκλισης από την προβλεπόμενη δημοσιονομική συμπεριφορά που επισύρει καταλογισμό, κατά την κρίση μας απαιτείται η αναλυτική παράθεση απόψεων του εκτελούντος την έρευνα, καθώς και η αναφορά οποιασδήποτε παρατήρησης επί νομικού και κανονιστικού ζητήματος, που θα ηδύνατο να αξιολογηθεί περαιτέρω, και να αποτελέσει ενδεχομένως αντικείμενο έρευνας από διοικητική ή/και δικαστική αρχή. Αναφέρθηκε επίσης η περίπτωση, κατά την οποία το όργανο που πραγματοποιεί τον έλεγχο δεν δύναται να προσεγγίσει σε ασφαλές αποτέλεσμα. Στη συγκεκριμένη περίπτωση, επιβάλλεται να καταγραφούν οι απόψεις του οργάνου, βάσει των οποίων δύναται να προσεγγισθεί το ζήτημα, ενώ κρίνεται σκόπιμο να παρατίθεται τεκμηριωμένη πρόταση απαιτούμενης περαιτέρω δράσης (επέκταση ελεγκτικών ενεργειών, έκδοση εισαγγελικής παραγγελίας, σύσταση ειδικών συνεργειών ελέγχου κλπ). Τα συμπεράσματα της ελεγκτικής διαδικασίας στη συγκεκριμένη περίπτωση δεν δύναται να παρουσιάζουν ένα «άοσμο» και «άχρωμο» τοπίο, εξαιτίας της επίκλησης έλλειψης ελεγκτικών τεκμηρίων. Σε κάθε περίπτωση η υποκειμενική άποψη του ελεγκτή, ήτοι του οργάνου που ασχολήθηκε -ενδεχομένως επί μακρόν- με συγκεκριμένη υπόθεση και αποκτά αντίληψη, έστω και αν αυτή δεν διακρίνεται για την πληρότητά της, απαιτείται να καταγράφεται αναλυτικά, ώστε να

τεθεί προς αξιολόγηση από προϊστάμενη υπηρεσιακή δομή ή από τη Δικαστική Εξουσία. Ίσως αυτή καθ' αυτή η έλλειψη στοιχείων να αποτελεί αντικείμενο έρευνας. Το καταλογίζον όργανο, αποτελεί «κομβικό» πρόσωπο της διαδικασίας, συνεπώς πρέπει, αφενός να του παρέχονται όλα τα μέσα για την άσκηση των αρμοδιοτήτων του, αφετέρου να του παρέχεται ασφάλεια κατά την άσκηση των καθηκόντων του. Η άποψή του είναι βαρύνουσα, αφού έχοντας ασχοληθεί με το κατά περίπτωση ζήτημα έρευνας, καθίσταται ικανό να αποδείξει και να απεικονίσει στην πορισματική έκθεση και σε οποιοδήποτε άλλο υπηρεσιακό έγγραφο τη διαδικασία και μεθοδολογία με την οποία κατέληξε στα συμπεράσματά του, διαδικασία από την οποία εξαρτάται το μέτρο της αντίληψης που δύναται να μορφώσουν είτε οι προϊστάμενες διοικητικές δομές, είτε η Δικαστική εξουσία και να τεκμηριωθεί κρίση περί του ουσιαστικού ή τυπικού ελλείμματος.

Επανερχόμαστε στο επίπονο της καταλογιστικής διαδικασίας: Ο οδηγός παρέχει έναυσμα μελέτης και θέτει πρακτικά ζητήματα προβληματισμού. Δεν υποκαθιστά την επιστημονική βιβλιογραφία, στην οποία παραπέμπουμε σε κάθε περίπτωση. Ιδιαίτερα, τα σύγχρονα συγγράμματα από δικαστικούς λειτουργούς του ΕΛΣυν και πανεπιστημιακούς (κατά χρονική και εν συνεχεία αλφαβητική σειρά) Μαραγκού (2016), Μπάλτα (2016), Μηλιώνης (2020) και Μπάρμπας (2020), παρέχουν στέρεα βάση για να εντυφλήσει το καταλογίζον όργανο στο πολύπλοκο αντικείμενο της καταλογιστικής διαδικασίας.

Κλείνουμε με το κύριο πρόσωπο της διαδικασίας: **Τον καταλογιζόμενο**. Του αποδίδουμε τη βαρύτερη ευθύνη (και ίσως δυσβάσταχτη, όσον αφορά την περίπτωση τυπικών ελλειμμάτων) που δύναται να αποδοθεί σε δημόσιο λειτουργό, τη δημοσιολογιστική. Η συμπεριφορά του κρίνεται από καταλογίζοντα όργανα, απασχολεί σε πρώτο χρόνο την κρίση Δικαστών του Ανωτάτου Δικαστηρίου, ενώ αξιοπρόσεκτο μέρος της επιστημονικής έρευνας του Δημοσίου Δικαίου εστιάζεται σ' αυτόν. Δεν πρέπει να ξεχνούμε ότι πάνω από όλα ο δημόσιος υπόλογος και οι συνευθυνόμενοι είναι άνθρωποι. Εργάζονται -στη συντριπτική τους πλειοψηφία- για βιοπορισμό. Είναι αξιοσημείωτο ότι ενώ η ιδιότητα του υπολόγου είναι από πριν γνωστή στο φορέα της, η ιδιότητα του συνευθυνόμενου αποδίδεται μετά από τη διαπίστωση του ελλείμματος, προκαλώντας συνακόλουθα προστριβές και εντάσεις. Δύναται συνεπώς, δια των οργανισμών λειτουργίας των Υπηρεσιών, μετά από ανάλυση των διαδικασιών πληρωμής δαπανών, να αποδίδεται εκ των προτέρων η ιδιότητα του «συνευθυνόμενου πληρωμής» στα αρμόδια εκείνα πρόσωπα που συμμετέχουν αποφασιστικά στη σχετική διαδικασία, και χωρίς τη συμμετοχή τους δεν μπορεί να εξελιχθεί η εν λόγω διαδικασία. Ο υπ' όψιν καθορισμός θεωρούμε ότι κινείται εντός των υπηρεσιακών περιγραμμάτων εργασιών που συντάσσονται. Συνακόλουθα, τα υπ' όψιν πρόσωπα δύναται να ελεγχθούν σε περίπτωση ανοίκειας δαπάνης ως «συνευθυνόμενα πρόσωπα στην πρόκληση ελλείμματος», υπαγόμενα στις πολύ αυστηρότερες διατάξεις περί δημοσιολογιστικής ευθύνης σε σχέση με αυτές της αστικής ευθύνης κατά τον ΥΚ. Το όφελος από την εκ προοιμίου απόδοσης

της ιδιότητας του συνευθυνόμενου, συνίσταται στην σε πρώτο χρόνο συνειδητοποίηση του μέτρου της ειδικής ευθύνης που αναλαμβάνουν τα υπ' όψιν πρόσωπα, καθιστώντας τα πλέον υπεύθυνα στην εκτέλεση των καθηκόντων του, ιδίως μετά την έκδοση της Απόφασης 2014/2020 της Ολομέλειας του ΕλΣυν, κατά την οποία η αναζήτηση της ευθύνης των συνευθυνόμενων επιβεβαιώνεται κατά απόλυτο τρόπο.

Βιβλιογραφία

1. Γεωργιάδης Α., «Σύντομη Ερμηνεία του Αστικού Κώδικα (ΣΕΑΚ)», Τόμος Ι Άρθρα 1-946, εκδόσεις Π.Ν. Σάκκουλας, 2010
2. Ελεγκτικό Συνέδριο, Εγχειρίδιο Ελέγχου, 2017
3. Ελεγκτικό Συνέδριο, Πρακτικά της 4^{ης} Γενικής Συνεδρίασης της Ολομέλειας του Ελεγκτικού Συνεδρίου της 5^{ης} Φεβρουαρίου 2020
4. Ζαχαριάδης Α., Καζανάς Α.-Τ., Καϊάφα-Γκμπάντι Μ., Ναζίρης Ι., Παπακυριάκου Θ., Χατζηκώστας Κ., Χατζηνικολάου Ν., «Οικονομικό Έγκλημα & Διαφθορά στο Δημόσιο Τομέα» Τόμος 1, εκδ. Π.Ν. Σάκκουλα, 2014
5. Θωμοπούλου Ε. & Πασχάκης Χ., «Η αρχή της χρηστής δημοσιονομικής διαχείρισης» Πρόγραμμα Μεταπτυχιακών Σπουδών: «Δημόσιο Δίκαιο και Δημόσιες Πολιτικές», Νομική Σχολή ΕΚΠΑ, 2018
6. Καραβοκύρη Ι., «Έννοια και φύση της Καταλογιστικής Πράξης», Νομικό Βήμα (NoB), 2007, σ. 306
7. Κοτζαμάνη Α., «Ο θεσμός των δημοσίων υπολόγων», Πρόγραμμα Μεταπτυχιακών Σπουδών Δημοσιονομικό Δίκαιο, Τμήμα Νομικής, ΑΠΘ, 2008
8. Κουγέας Β., «Η αρχή της χρηστής δημοσιονομικής διαχείρισης. Από το κοινοτικό στο εθνικό δημοσιονομικό σύστημα», στην «Κιβωτό Φιλίας – Τιμητικό Τόμο στον καθηγητή Θεόδωρο Ι. Παναγόπουλο» Εκδόσεις Σάκκουλα, 2011
9. Κουλουμπίνη Ε.-Ε., Το τεκμήριο αθωότητας και η αρχή του ne bis in idem στην δημοσιονομική δίκη, Θεωρία & Πράξη Διοικητικού Δικαίου (ΘΠΔΔ), τ. 3-4, 2020
10. Λιγωμένου Α., «Το νομικό καθεστώς του δημοσίου υπολόγου», Διοικητική Ενημέρωση, 10/1998, σελ. 95
11. Λιγωμένου Α., «Η Νομολογία του Ελεγκτικού Συνεδρίου και το Δικαίωμα της Προηγούμενης Διοικητικής Ακρόασης», Θεωρία & Πράξη Διοικητικού Δικαίου (ΘΠΔΔ), 2018, σελ. 1021
12. Λιγωμένου Α., «Η εκδίκαση υποθέσεων που αναφέρονται στην ευθύνη των πολιτικών ή στρατιωτικών δημοσίων υπαλλήλων, καθώς και των υπαλλήλων των ΟΤΑ και των άλλων ΝΠΔΔ για κάθε ζημία που από δόλο ή αμέλεια προκλήθηκε στο Κράτος, τους ΟΤΑ ή σε άλλα ΝΠΔΔ (άρθρο 98 παρ. 1 εδ.ζ)», Θεωρία & Πράξη Διοικητικού Δικαίου (ΘΠΔΔ), 2012, σελ. 709
13. Λυκεσά Ε., «Το ένδικο βοήθημα της έφεσης κατά των πράξεων καταλογισμού», Θεωρία Πράξη Διοικητικού Δικαίου (ΘΠΔΔ), 2012, σελ. 678
14. Λυκεσά Ε. -2, «Η παροχή προσωρινής δικαστικής προστασίας: Η αίτηση αναστολής στην έφεση ενώπιον του Ελεγκτικού Συνεδρίου», Θεωρία & Πράξη Διοικητικού Δικαίου (ΘΠΔΔ), 2012, σελ. 705
15. Μαραγκού Γ. «Αστικώς υπεύθυνοι και υπόλογοι κατά τη νομολογία του Ελ.Συν.», ΔιΔικ, 2006, σελ. 300
16. Μαραγκού Γ. (επιμέλεια), «ΕΛΕΓΚΤΙΚΟ ΣΥΝΕΔΡΙΟ, Μελέτες- Συμβολές – Διαγράμματα- Νομολογία –Υποδείγματα», εκδ. Νομική Βιβλιοθήκη, 2016

17. Μαρτινόπουλος Σ., «Ο κατασταλτικός έλεγχος των λογαριασμών των δημοσίων υπολόγων υπό το φως της αρχής της χρηστής δημοσιονομικής διαχείρισης», ΘΠΔΔ, 2013
18. Μαυρίδης Σ., «Δημόσιο χρήμα, υπόλογοι και ελεγκτικοί μηχανισμοί: ο κατασταλτικός έλεγχος βήμα προς βήμα», ΔιΔικ. 4/2016, σελ. 497
19. Μηλιώνης Ν., «Το Ελεγκτικό Συνέδριο - Σύγχρονες τάσεις και εξελίξεις», εκδ. Νομική Βιβλιοθήκη, 2020
20. Μπαλτά Ε., «Ο θεσμός του δημοσίου υπολόγου στο ελληνικό δημοσιονομικό σύστημα», 2016, εκδ. Σάκκουλα
21. Μπάρμπας Ν., «Στοιχεία Δημοσιονομικού Δικαίου», 8^η έκδοση, εκδ. Σάκκουλα, 2020
22. Μυλωνόπουλος Χ., «Ποινικό Δίκαιο, Γενικό Μέρος», Τόμος Ι, εκδόσεις Π.Ν. Σάκκουλα, 2007
23. Μπουδουρίδου Ε., «Ο κατασταλτικός έλεγχος των δημοσίων δαπανών», διπλωματική εργασία (επιβλέπων: καθ. Φινοκαλιώτης Κ.) Πρόγραμμα μεταπτυχιακών σπουδών, Νομική Σχολή, ΑΠΘ, 2017
24. Παπακωνσταντίνου Σουζάνα, Ραυτογιάννη Μυρτώ, «Η έννοια του διατάκτη», Μεταπτυχιακή εργασία, (καθ.: Τσουρουφλής Ανδρέας), ΕΚΠΑ, Τμήμα Νομικής, ΠΜΣ – Δημόσιο Δίκαιο & Δημόσιες Πολιτικές, αχρονολόγητο αρχείο κειμενογράφου (ημερομηνία παρουσίασης 08.01.2019)
25. Πέττα Χ., «Ο ρόλος της αρχής της χρηστής δημοσιονομικής διαχείρισης στο σύγχρονο δημοσιονομικό έλεγχο», Μεταπτυχιακό Πρόγραμμα Δημ. Δικαίου & Πολιτικής Επιστήμης, Νομική Σχολή ΑΠΘ, Επιβλέπων καθ. Ν. Μπάρμπας, 2015
26. Ρενέση Ν., «Λειτουργικές Δημόσιες Δαπάνες: Η διεύρυνση της έννοιας της δημόσιας δαπάνης στη νομολογία του Ελεγκτικού Συνεδρίου», στον Τιμητικό Τόμο για τα 170 χρόνια του ΕΛΕΓΚΤΙΚΟΥ ΣΥΝΕΔΡΙΟΥ. Διαφάνεια και ανεξαρτησία στον έλεγχο του δημοσίου χρήματος, εκδ Αντ. Σάκκουλα, 2004, σελ. 809
27. Ρενέση Ν., «Η αρχή της οικονομικότητας ως έκφανση της νομιμότητας», Θεωρία & Πράξη Διοικητικού Δικαίου (ΘΠΔΔ), 2014, σελ. 833
28. Σοφιώτης Η., «Οι θεσμοί της Οικονομίας κατά το Δημόσιο Δίκαιο», εκδ. Σάκκουλας, 2020
29. Σπηλιωτόπουλος Ε., «Εγχειρίδιο Διοικητικού Δικαίου», Τόμος 1^{ος}, 14^η έκδοση, εκδ. Νομική Βιβλιοθήκη, 2011
30. Σπυρόπουλος Φ., Κοντιάδης Ξ., Ανθόπουλος Χ. & Γεραπετρίτης Γ., «Σύνταγμα. Κατ' άρθρο ερμηνεία», εκδόσεις Σάκκουλα, 2017
31. Τάχος Α., «Ελληνικό Διοικητικό Δίκαιο», έκδοση 9^η, εκδόσεις Σάκκουλα, 2008.
32. Τάχος Α., «Ερμηνεία Κώδικα Διοικητικής Διαδικασίας», έκδοση Δ', εκδόσεις Σάκκουλα 2009

ΠΑΡΑΡΤΗΜΑΤΑ

Παράρτημα 1: Μεθοδολογία τεκμηρίωσης αντικειμενικής ευθύνης

Παρέχεται «πινακοποιημένο» μέρος της μεθοδολογίας τεκμηρίωσης αντικειμενικής ευθύνης καταλογιζόμενων (με ιδιότητες: δημοσίου υπολόγου, εκκαθαριστή/εντολέα πληρωμής, προσώπου που έλαβε μη νόμιμη απόφαση νομικής δέσμευσης, συνευθυνόμενου προσώπου, αχρεωστήτως λαβόντος).

Η εν λόγω μεθοδολογία δύναται να χρησιμοποιηθεί αρχικά στην απόδοση δημοσιολογιστικής ευθύνης κατά το στάδιο συγγραφής πορισματικής έκθεσης, ενώ εν συνεχεία τα εξαχθέντα συμπεράσματα περί απόδοσης ευθύνης δύναται να μεταφερθούν στην κλήση σε ακρόαση. Κατά την εξέλιξη της καταλογιστικής διαδικασίας, οι τυχόν προβαλλόμενοι ισχυρισμοί των εν δυνάμει καταλογιζομένων δύναται να αξιολογηθούν στα πλαίσια της εν λόγω μεθοδολογίας, ενώ τα τελικά συμπεράσματα μεταφέρονται στην καταλογιστική απόφαση.

Ως πρώτο στάδιο της εν λόγω μεθοδολογίας θα πρέπει να θεωρηθεί αυτό της συνοπτικής καταγραφής των στοιχείων του καταλογιζόμενου και της ιδιότητάς του (δημοσίου υπολόγου – συνευθυνόμενου – αχρεωστήτως λαβόντος κ.λπ.), ιδιότητα με βάση την οποία εντάσσεται στο σύνολο των υπαγομένων προσώπων στη δημοσιολογιστική ευθύνη και δύναται να τον καταστήσει καταλογιζόμενο πρόσωπο κατά τις σχετικές διατάξεις του Δημοσίου Λογιστικού. Περαιτέρω σημειώνεται το ύψος το ελλείμματος, το χρονικό διάστημα αναφοράς ελλείμματος και η Υπηρεσία ή Φορέας στον οποίο προκλήθηκε ο έλλειμμα, η ευθύνη για το οποίο αποδίδεται και στο κατά περίπτωση καταλογιζόμενο πρόσωπο.

Ακολουθεί συνοπτική γενική περιγραφή της ιδιότητας με την οποία αποδίδεται η κατά περίπτωση ευθύνη του καταλογιζόμενου προσώπου (ιδιότητα δημοσίου υπολόγου – συνευθυνόμενου – αχρεωστήτως λαβόντος κ.λπ.), η οποία οριοθετεί το δυνητικό πλαίσιο ευθύνης του. Η υπ' όψιν γενική συνοπτική περιγραφή στο συγκεκριμένο σημείο κρίνεται άκρως απαραίτητη, αφού πρακτικά αποτελεί την περιγραφή (κριτήριο) βάσει της οποίας δύναται να αμφισβητηθεί ή όχι η αποδιδόμενη ιδιότητα εκ της οποίας εκπορεύεται η δημοσιολογιστική ευθύνη.

Ως γενική μεθοδολογική αρχή απόδοσης αντικειμενικής ευθύνης θα πρέπει να θεωρηθεί:

- ✓ Η περιληπτική αλλά σαφής απόδειξη της πρόκλησης ελλείμματος, η οποία δύναται να εξαχθεί από τα διαλαμβανόμενα στα υποκεφάλαια «9.4 Απαιτούμενη τεκμηρίωση περιεχομένου» και κυρίως «9.5 Πραγματικά περιστατικά και απόδειξη δημιουργίας του ελλείμματος/ανοίκειας πληρωμής-Χρόνος δημιουργίας του ελλείμματος».
- ✓ Η αναφορά της ιδιότητας του καταλογιζόμενου προσώπου, η οποία σχετίζεται με την πρόκληση του ελλείμματος (σχετικά υποκεφάλαιο «9.6 Προσδιορισμός καταλογιζόμενων προσώπων - Αιτιώδης συνάφεια ενεργειών καταλογιζόμενων με τη δημιουργία ελλείμματος») και τον εντάσσει στην εν δυνάμει κατηγορία των προσώπων τα οποία είναι υποκείμενα σε δημοσιολογιστική ευθύνη.

- ✓ Η περιληπτική αλλά σαφής περιγραφή των ενεργειών (περιλαμβανομένων και των παραλήψεων) των καταλογιζόμενων, οι οποίες απέκλιναν από τις σχετικώς προβλεπόμενες και βρίσκονται σε αιτιώδη συνάφεια με την πρόκληση του ελλείμματος (σχετικά στο προαναφερθέν υποκεφάλαιο 9.6). Επαναλαμβάνουμε το διαλαμβανόμενο της σελ. 109 ότι η απόδειξη του αιτιώδους συνδέσμου συνάγεται από το γεγονός ότι οι αποδιδόμενες ενέργειες, εάν δεν υπήρχαν, κατά τη συνήθη πορεία των πραγμάτων θα αποτρεπόταν το ζημιολόγο αποτέλεσμα.

Συνοψίζοντας τα ανωτέρω, η προσέγγιση της απόδοσης δημοσιολογιστικής ευθύνης απαιτεί αναφορά:

- ✓ στην απόδειξη πρόκλησης ελλείμματος,
- ✓ στην ιδιότητα καταλογιζόμενου²²⁷ και
- ✓ στην καταγραφή ενεργειών καταλογιζόμενου που αποκλίνουν από τις προβλεπόμενες και βρίσκονται σε αιτιώδη συνάφεια με το προκληθέν έλλειμμα.

Τα ως άνω τρία στάδια εφεξής και για λόγους συντομίας θα αναφέρονται με τον όρο «πρόκληση ελλείμματος – ιδιότητα και ενέργειες καταλογιζόμενου σχετιζόμενων με το έλλειμμα».

Μετά τη διαπίστωση της εκπλήρωσης των ως άνω τριών σταδίων, όπως έχει αναφερθεί και στο υποκεφάλαιο «9.7 Κρίση περί μη νόμιμης δημοσιολογιστικής συμπεριφοράς κατά τη διαχείριση του δημοσίου χρήματος – Αντικειμενικός όρος ευθύνης», θεμελιώνεται η ύπαρξη αντικειμενικού όρου ευθύνης για τον κατά περίπτωση εν δυνάμει καταλογιζόμενο. Μετά την απόφαση περί της ύπαρξης αντικειμενικού όρου ευθύνης, εξετάζεται η ύπαρξη τυχόντος δικαιολογητικού λόγου άρσης ευθύνης περί της δημιουργίας ελλείμματος, συνακόλουθα τυχόντος μη καταλογισμού, όπως σημειώνεται στο υποκεφάλαιο «9.8 Τυχόν δικαιολογητικός λόγος άρσης ευθύνης περί της δημιουργίας ελλείμματος και τυχόν μη καταλογισμού» και ελέγχεται τυχούσα παραγραφή της αναδυόμενης δημοσιονομικής ενοχής κατά το υποκεφάλαιο «9.9 Έλεγχος τυχούσας παραγραφής δημοσιονομικής ενοχής» και αποδίδεται κατά περίπτωση δόλος, βαρεία ή ελαφρά αμέλεια κατά τα διαλαμβανόμενα στο σχετικό υποκεφάλαιο «9.10». Υπενθυμίζεται ότι απαιτείται ακριβής προσδιορισμός ελλείμματος μετά τυχόν προσαυξήσεων – τόκων κατά τα διαλαμβανόμενα στο σχετικό υποκεφάλαιο «9.11».

²²⁷ Ειδικά για την περίπτωση δημοσίου υπολόγου θα πρέπει να εξειδικευθεί η ιδιότητα de jure ή de facto υπολόγου και να αποδοθεί ευθύνη, με αναφορά σχετικών αποδεικτικών στοιχείων του προκληθέντος ελλείμματος και αναφοράς των ενεργειών του καταλογιζόμενου, που αποκλίνουν από τις προβλεπόμενες και συνδέονται αιτιωδώς με το προκληθέν έλλειμμα, στη βάση της κατά περίπτωση ιδιότητας. Στην περίπτωση de lege υπολόγου οφείλεται να προσδιοριστεί ακριβώς η επιμέρους ιδιότητα και να αποδοθεί ακριβώς η συναγόμενη ευθύνη (πάντοτε με αναφορά σχετικών αποδεικτικών στοιχείων ελλείμματος και αναφοράς των ενεργειών του καταλογιζόμενου, που αποκλίνουν από τις προβλεπόμενες και συνδέονται αιτιωδώς με το προκληθέν έλλειμμα) εκ της ειδικής κατά περίπτωση νομοθεσίας.

Μεθοδολογία τεκμηρίωσης αντικειμενικής ευθύνης καταλογιζόμενου ως δημοσίου υπολόγου²²⁸

<p>Στοιχεία καταλογιζόμενου</p>
<p>Απόδοση ευθύνης ως δημοσίου υπολόγου στον /στην(Ονοματεπώνυμο καταλογιζόμενου)....., που σχετίζεται με ενέργειες του στην πρόκληση ελλείμματος διαχείρισης ύψους κατά το χρονικό διάστημα..... στην(Υπηρεσία ή Φορέας).....</p>
<p>Συνοπτική γενική περιγραφή ιδιότητας και αντικειμενικής ευθύνης δημοσίου υπολόγου</p>
<p>Οι δημόσιοι υπόλογοι²²⁹, ως ειδική κατηγορία δημοσίων υπαλλήλων, υπόκεινται στους ειδικούς κανόνες του Δημόσιου Λογιστικού. Κατά τη διάταξη του άρθρου 150 § 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 οποιοδήποτε άλλος θεωρείται από το νόμο δημόσιος υπόλογος». Προσδιοριστικό στοιχείο της έννοιας του υπολόγου είναι η απονεμηθείσα υπό του νόμου ή η ασκούμενη υπό αυτού <u>εξουσία προς διαχείριση χρημάτων</u> κλπ (άρθρο 303ΑΚ) που ανήκουν στο κράτος, σε ΝΠΔΔ κλπ. και ότι η καθιερύμενη ευθύνη του υπολόγου θεμελιώνεται στο πραγματικό γεγονός της διενέργειας διαχειριστικών πράξεων (διεξαγωγή διαχείρισης), έστω και αν αυτό λαμβάνει χώρα καθ' υπέρβαση των περιγραφομένων στο νόμο καθηκόντων του δημοσίου λειτουργού ή υπαλλήλου. Το υπ' όψιν πραγματικό γεγονός τον καθιστά αφενός υπόχρεο σε λογοδοσία και αφετέρου υποκείμενο καταλογισμού σε περίπτωση διαπίστωσης ελλειμμάτων στη διαχείρισή του. Ο όρος διαχείριση χρησιμοποιείται με την ευρύτερη δυνατή έννοια αφού περιλαμβάνει εκτός από την είσπραξη εσόδων και πληρωμή δαπανών, τη χρεοπίστωση υλικού, την ασφαλή φύλαξη δημοσίου χρήματος/αξιών και την προσήκουσα απόδοση του, την αγορά, συγκέντρωση και ασφαλή αποθήκευση υλικού και της διάθεσης του εν όλω ή εν μέρει αυτού σε τρίτους χρήστες. Ως δημόσιος υπόλογος κατά το άρθρο 98 παρ. 1 γ' του Συντ. δεν νοείται μόνον ο ταμίας ο οποίος κατά την τυπική διαδικασία διαχειρίζεται χρήματα, αξίες ή υλικό με δημόσιο χαρακτήρα, αλλά και κάθε άλλο φυσικό ή νομικό πρόσωπο που έχοντας αναλάβει καθήκοντα δημοσίου συμφέροντος με δημοσιονομικό χαρακτήρα ή συνέπειες υπόκειται σε δημόσια λογοδοσία. Οι δημόσιοι υπόλογοι διακρίνονται σε εντεταλμένους υπολόγους (de jure), σε εν τοις πράγμασι υπολόγους χωρίς νόμιμη εξουσιοδότηση (de facto), καθώς και σε υπολόγους που εκ της φύσεως των καθηκόντων του, από ειδική διάταξη νόμου θεωρούνται ως υπόλογοι (de lege).</p> <p>Κατά τις διατάξεις του άρθρ. 142 περί υπευθύνων προσώπων σε ελλείμματα, του ν. 4820/2021 §1-3 (ισχύς από 24.07.2021): «1. Για τα υλικά ελλείμματα ταμείου, χαρτοφυλακίου ή αποθήκης ευθύνονται οι υπόλογοι οι οποίοι είχαν αναλάβει τη φύλαξη, αντιστοίχως, των χρημάτων, αξιών ή του υλικού που ελλείπουν.</p> <p>2. Για ελλείμματα λόγω παράτυπης πληρωμής χρημάτων ή διάθεσης αξιών ή εξόδου υλικού από την αποθήκη ευθύνονται:</p> <p>(α) ο ταμίας που πραγματοποίησε την παράτυπη πληρωμή, αν όφειλε, λόγω των καθηκόντων του, όπως ορίζεται ειδικώς στον νόμο, να διαπιστώσει το παράτυπο της πληρωμής,(β) ο διαχειριστής χαρτοφυλακίου ή υλικού, υπόλογος για τη φύλαξη αυτών, αν</p>

²²⁸ Περί της ιδιότητας δημοσίου υπολόγου σελ. 42 επόμενες

²²⁹ Σχετικά: Υποκεφάλαιο. 5.5 Δημόσιος Υπόλογος – Έννοια ασυμβίβαστη με αυτή του διατάκτη, σελ. 42 επόμενες

<p>τα διέθεσε χωρίς την τήρηση των ειδικών καθηκόντων του, (γ) ο εκκαθαριστής και ο εντολέας της πληρωμής και οι αντίστοιχοι προς αυτούς επί διαχείρισης αξιών ή υλικού, λόγω σφαλμάτων κατά την εκκαθάριση ή την εντολή που υπάγονταν στη σφαίρα της δικής τους ευθύνης. 3. Ευθύνη κατά τις παρ. 1 και 2 υπέχει και όποιος διενήργησε τις πράξεις αυτές χωρίς νόμιμη εξουσιοδότηση.»</p>		
<p>Εξειδίκευση της απόδοσης της ιδιότητας de jure ή de facto δημοσίου υπολόγου</p>		
<p>Είδος διαχείρισης</p>	<p>Πράξη τυπικού ορισμού ως διαχειριστή</p>	<p>Εν τοις πράγμασι ενέργειες διαχείρισης και χρόνος διενέργειας αυτών</p>
<p>Διαχείριση χρήματος</p>	<p>π.χ. υπ. αρ. πρωτ.... ημερησία διαταγή Προϊσταμένου Δ/νσης της ...<i>(όνομα Υπηρεσίας)</i>.., ή πρωτόκολλο παραλαβής Ταμείου/ Γραφείου /Τμήματος της Υπηρεσίας με ημερομηνία...., κλπ.</p>	<p>π.χ. πληρωμές ή/και εισπράξεις στο Ταμείο/ Γραφείο/ Τμήμα... της ...<i>(όνομα Υπηρεσίας)</i>.., κατά τις ημερομηνίες (αναφορά σχετικών αποδεικτικών στοιχείων περί πρόκλησης ελλείμματος – ιδιότητας και ενεργειών καταλογιζόμενου σχετιζόμενων με το έλλειμμα)</p>
<p>Διαχείριση αξιών</p>	<p>ομοίως με τα ανωτέρω</p>	<p>π.χ. παραλαβή ή/και διάθεση αξιών Δημοσίου στο Ταμείο/ Γραφείο/ Τμήμα... της ...<i>(όνομα Υπηρεσίας)</i>.., κατά τις ημερομηνίες(αναφορά σχετικών αποδεικτικών στοιχείων περί πρόκλησης ελλείμματος – ιδιότητας και ενεργειών καταλογιζόμενου σχετιζόμενων με το έλλειμμα)</p>
<p>Διαχείριση υλικού (όχι απλή κατοχή υλικού, αλλά διάθεση αυτού σε χρήστες υλικού)</p>	<p>ομοίως με τα ανωτέρω</p>	<p>π.χ. παραλαβή ή/και διάθεση υλικού του Δημοσίου στο Ταμείο/ Γραφείο/ Τμήμα... της ...<i>(όνομα Υπηρεσίας)</i>.., κατά τις ημερομηνίες.....(αναφορά σχετικών αποδεικτικών στοιχείων περί πρόκλησης ελλείμματος – ιδιότητας και ενεργειών καταλογιζόμενου σχετιζόμενων με το έλλειμμα)</p>
<p>Απόφαση περί απόδοσης ιδιότητας de jure ή de facto υπολόγου</p>		
<p>de jure ή</p>	<p>Τεκμηρίωση τυπικού ορισμού υπολόγου</p>	<p>Τεκμηρίωση πραγματοποίησης ενεργειών διαχείρισης, χωρίς</p>

de facto υπόλογος:	κατά τα ανωτέρω: εντεταλμένος υπόλογος (de jure)	τεκμηρίωση τυπικού ορισμού υπολόγου: εν τοις πράγμασι υπόλογος, χωρίς νόμιμη εξουσιοδότηση (de facto)
Απόφαση περί αντικειμενικής ευθύνης υπολόγου		
<p>1. Απόδοση δημοσιολογιστικής ευθύνης στην περίπτωση τεκμηρίωσης της πραγματοποίησης ενεργειών διαχείρισης («τουλάχιστον» de facto) σχετιζόμενες με έλλειμμα, ανεξαρτήτως ιδιότητας εντεταλμένου υπολόγου (de jure), κατ' άρθρο 152 § 2,3 ν. 4270/2014 (& αναφορά σχετικών αποδεικτικών στοιχείων περί πρόκλησης ελλείμματος – ιδιότητας και ενεργειών καταλογιζόμενου σχετιζόμενων με το έλλειμμα).</p> <p>2. Στην περίπτωση ιδιότητας de jure υπολόγου χωρίς την τεκμηρίωση πραγματοποίησης συναλλαγών παραπέμπουμε στην πλέον πρόσφατη νομολογία ΟλομΕλΣυν 1306/2001 (σελ. 47 επόμενες του παρόντος), κατά την οποία δεν εγκαθιδρύεται ευθύνη δημοσίου υπολόγου – αναφέροντας όμως την αντίθετη παλαιότερη Ολομ.ΕλΣυν 1244/1997 (σελ. 47 του παρόντος) (& αναφορά σχετικών αποδεικτικών στοιχείων περί πρόκλησης ελλείμματος – ιδιότητας και ενεργειών καταλογιζόμενου σχετιζόμενων με το έλλειμμα).</p> <p>3. Στην περίπτωση που ο de jure υπόλογος ανέχθηκε ή ανέθεσε το σύνολο ή μέρος της διαχείρισης του σε τρίτο πρόσωπο, χωρίς την έγκριση του διατάκτη, τότε ευθύνεται εις ολόκληρον και ο δεύτερος πραγματικός διαχειριστής ως de facto υπόλογος, με δεδομένο ότι αναμειγνύεται στη διαχείριση συνεπικουρώντας τον ορισμένο δημόσιο υπόλογο (σελ.48 παρόντος), κατ' άρθρο 152 § 2,3 ν. 4270/2014 (& αναφορά σχετικών αποδεικτικών στοιχείων περί πρόκλησης ελλείμματος – ιδιότητας και ενεργειών καταλογιζόμενου σχετιζόμενων με το έλλειμμα).</p>		
Απόφαση περί απόδοσης ιδιότητας de lege υπολόγου και απόφαση περί της αντικειμενικής ευθύνης του		
Κατηγορία υπολόγου	Νομοθεσία περί ιδιότητας υπολόγου και διαχειριστικών ενεργειών	Απόφαση περί αντικειμενικής ευθύνης
Υπόλογος χρηματικών ενταλμάτων προπληρωμής	Άρθρ. 150 § 1 περ. α, άρθρ. 102 § 2,3 ν.4270/2014 & άρθρ. 103-104	Ευθύνη κατ' άρθρ. 102 §2,3 ν.4270/2014 για τους υπολόγους ενταλμάτων προπληρωμής σε συνέχεια διαχειριστικών τους ενεργειών, από τις οποίες προκλήθηκε έλλειμμα κατά τις ημερομηνίες..... (& αναφορά σχετικών αποδεικτικών στοιχείων περί πρόκλησης ελλείμματος –

		ιδιότητας και ενεργειών καταλογιζόμενου σχετιζόμενων με το έλλειμμα)
Διαχειριστής χρημάτων χωρίς έκδοση ενταλμάτων προπληρωμής	Άρθρ. 107 ν.4270/2014	Ευθύνη κατ' άρθρ. 107 ν. 4270/2014 για διαχειριστές χρημάτων χωρίς έκδοση ενταλμάτων προπληρωμής σε συνέχεια διαχειριστικών τους ενεργειών, από τις οποίες προκλήθηκε έλλειμμα κατά τις ημερομηνίες..... (& αναφορά σχετικών αποδεικτικών στοιχείων περί πρόκλησης ελλείμματος – ιδιότητας και ενεργειών καταλογιζόμενου σχετιζόμενων με το έλλειμμα)
Υπόλογος προσωρινών ενταλμάτων	Άρθρ. 150 § 1 περ. α και άρθρ. 105-106	Ευθύνη κατά την πρόβλεψη άρθρου 106 περ. α ν. 4270/2014 για τους υπολόγους προσωρινών ενταλμάτων σε συνέχεια διαχειριστικών τους ενεργειών, από τις οποίες προκλήθηκε έλλειμμα κατά τις ημερομηνίες..... (& αναφορά σχετικών αποδεικτικών στοιχείων περί πρόκλησης ελλείμματος – ιδιότητας και ενεργειών καταλογιζόμενου σχετιζόμενων με το έλλειμμα)
Διαχειριστής πάγιας προκαταβολής	άρθρ. 150 § 1 περ. β & άρθρ. 108-115 ν.4270/2014	Ευθύνη κατ' άρθρο 110 (§ 1-3) 4270/2014 για τους διαχειριστές παγίων προκαταβολών σε συνέχεια διαχειριστικών τους ενεργειών, από τις οποίες προκλήθηκε έλλειμμα κατά τις ημερομηνίες..... (& αναφορά σχετικών αποδεικτικών στοιχείων περί πρόκλησης ελλείμματος – ιδιότητας και ενεργειών καταλογιζόμενου σχετιζόμενων με το έλλειμμα)
Εφοριακός και τελωνειακός υπόλογος	άρθρ. 150 § 1 περ. γ ν.4270/2014	Ευθύνη κατ' άρθρο 152 § 2,3 ν. 4270/2014 για τους εφοριακούς αι τελωνειακούς υπολόγους σε συνέχεια διαχειριστικών τους

		ενεργειών, από τις οποίες προκλήθηκε έλλειμμα κατά τις ημερομηνίες..... (& αναφορά σχετικών αποδεικτικών στοιχείων περί πρόκλησης ελλείμματος – ιδιότητας και ενεργειών καταλογιζόμενου σχετιζόμενων με το έλλειμμα)
Ειδικός ταμίας	άρθρ. 87 & άρθρ. 150 § 1 περ. δ ν.4270/2014	Ευθύνη κατ' άρθρο 152 §2,3 ν. 4270/ 2014 για τους ειδικούς ταμίες σε συνέχεια διαχειριστικών τους ενεργειών, από τις οποίες προκλήθηκε έλλειμμα κατά τις ημερομηνίες..... (& αναφορά σχετικών αποδεικτικών στοιχείων περί πρόκλησης ελλείμματος – ιδιότητας και ενεργειών καταλογιζόμενου σχετιζόμενων με το έλλειμμα)
Προϊστάμενος Δ.Ο.Υ. ή Ειδικού Ταμία	άρθρ. 88 ν.4270/2014 («Οι Προϊστάμενοι των Δ.Ο.Υ. και των Ειδικών Ταμιών, εξακριβώνουν καθημερινά το χρηματικό υπόλοιπο των υπολόγων και συντάσσουν σχετική πράξη.»)	Ευθύνη κατ' άρθρο 152 § 2,3 ν. 4270/2014 για τους Προϊσταμένους Δ.Ο.Υ. και ειδικών ταμιών σε συνέχεια διαχειριστικών τους ενεργειών (μη ορθή εξακρίβωση χρηματικού υπολοίπου υπολόγων), από τις οποίες προκλήθηκε έλλειμμα κατά τις ημερομηνίες..... (& αναφορά σχετικών αποδεικτικών στοιχείων περί πρόκλησης ελλείμματος – ιδιότητας και ενεργειών καταλογιζόμενου σχετιζόμενων με το έλλειμμα)
Υπόλογος Ν.Π.Δ.Δ. και Ο.Τ.Α..	άρθρ. 150 § 1 περ. ε ν.4270/2014 και ειδικές κατά περίπτωση διατάξεις	Ευθύνη κατ' άρθρο 152 § 2,3 ν. 4270/2014 και κατά τις ειδικές κατά περίπτωση διατάξεις σε συνέχεια διαχειριστικών τους ενεργειών, από τις οποίες προκλήθηκε έλλειμμα κατά τις ημερομηνίες..... (& αναφορά σχετικών αποδεικτικών στοιχείων περί πρόκλησης ελλείμματος – ιδιότητας και

		ενεργειών καταλογιζόμενου σχετιζόμενων με το έλλειμμα)
Διαχειριστής έργων του προγράμματος δημοσίων επενδύσεων.	άρθρ. 150 § 1 περ. στ ν.4270/2014 και άρθρ. 79 § 3 του 4270/2014, όπως ισχύει μετά την αντικατάστασή του από το άρθρο 10 § 31 του ν. 4337/2015	Ευθύνη κατ' άρθρο 79 §3 περ. ε (τελευταίο εδάφιο) του 4270/2014, όπως ισχύει μετά την αντικατάστασή του από το άρθρο 10 §31 του ν. 4337/2015 σε συνέχεια διαχειριστικών τους ενεργειών, από τις οποίες προκλήθηκε έλλειμμα κατά τις ημερομηνίες..... (& αναφορά σχετικών αποδεικτικών στοιχείων περί πρόκλησης ελλείμματος – ιδιότητας και ενεργειών καταλογιζόμενου σχετιζόμενων με το έλλειμμα)
Διαχειριστής πόρων της Ευρωπαϊκής Ένωσης	Άρθρ. 116-124 ν.4270/2014	Ευθύνη κατ' άρθρο 124 ν. 4270/2014 σε συνέχεια διαχειριστικών τους ενεργειών, από τις οποίες προκλήθηκε έλλειμμα κατά τις ημερομηνίες..... (& αναφορά σχετικών αποδεικτικών στοιχείων περί πρόκλησης ελλείμματος – ιδιότητας και ενεργειών καταλογιζόμενου σχετιζόμενων με το έλλειμμα)
Άλλες περιπτώσεις (ενδεικτικά: Διαχειριστές του Ειδικού Λογαριασμού Εγγυήσεων Γεωργικών Προϊόντων (ΕΛΕΓΕΠ), Εκκαθαριστές περιουσιών που περιέρχονται στο Δημόσιο λόγω κληρονομίας, κληροδοσίας ή δωρεάς)	Ειδική κατά περίπτωση νομοθεσία (ενδεικτικά για ΕΛΕΓΕΠ άρθρο 28 ν. 2520/1997 όπως ισχύει μετά την αντικατάστασή του με το άρθρο 2 ν.2732/1999, για εκκαθαριστές περιουσιών άρθρα 22-31 ν.4182/2013 (Κώδικας κοινωφελών περιουσιών, σχολαζουσών κληρονομιών)	Ευθύνη κατά τα ειδικώς προβλεπόμενα σε συνέχεια ενεργειών των διαχειριστών, από τις οποίες προκλήθηκε έλλειμμα κατά τις ημερομηνίες..... (& αναφορά σχετικών αποδεικτικών στοιχείων περί πρόκλησης ελλείμματος – ιδιότητας και ενεργειών καταλογιζόμενου σχετιζόμενων με το έλλειμμα). Ενδεικτικά για διαχειριστές ΕΛΕΓΕΠ ευθύνη κατ' άρθρ. 28 § 9 ν. 2520/1997 (μόνο στην περίπτωση δόλου ή βαρείας αμέλειας), για εκκαθαριστές περιουσιών ευθύνη κατ' άρθρ. 31 § 4 ν.4182/2013

Μεθοδολογία τεκμηρίωσης ευθύνης καταλογιζόμενου ως εκκαθαριστή / εντολέα πληρωμής²³⁰

<p>Στοιχεία καταλογιζόμενου</p>
<p>Απόδοση ευθύνης ως εκκαθαριστή/εντολέα πληρωμής στον/στην(Ονοματεπώνυμο καταλογιζόμενου)....., που σχετίζεται με ενέργειές του στην πρόκληση ελλείμματος δημόσιας διαχείρισης ύψους κατά το χρονικό διάστημα..... στην(Υπηρεσία ή Φορέας).....</p>
<p>Συνοπτική γενική περιγραφή ιδιότητας και αντικειμενικής ευθύνης προσώπου με την ιδιότητα εκκαθαριστή / εντολέα πληρωμής</p>
<p>Κατά τις διατάξεις του άρθρ. 142 περί υπευθύνων προσώπων σε ελλείμματα, του ν. 4820/2021 (§2γ & §3) (ισχύς από 24.07.2021): <i>«2. Για ελλείμματα λόγω παράτυπης πληρωμής χρημάτων ή διάθεσης αξιών ή εξόδου υλικού από την αποθήκη ευθύνονται: (α), (β)....., (γ) ο εκκαθαριστής και ο εντολέας της πληρωμής και οι αντίστοιχοι προς αυτούς επί διαχείρισης αξιών ή υλικού, λόγω σφαλμάτων κατά την εκκαθάριση ή την εντολή που υπάγονταν στη σφαίρα της δικής τους ευθύνης. 3. Ευθύνη κατά τις παρ. 1 και 2 υπέχει και όποιος διενήργησε τις πράξεις αυτές χωρίς νόμιμη εξουσιοδότηση.»</i></p>
<p>Απόφαση περί απόδοσης ιδιότητας προσώπου με την ιδιότητα εκκαθαριστή / εντολέα πληρωμής</p>
<p>Καταγραφή των απαραίτητων διοικητικών στοιχείων από τα οποία αποδίδεται η ιδιότητα του προσώπου με την ιδιότητα εκκαθαριστή / εντολέα πληρωμής</p>
<p>Απόφαση περί ευθύνης προσώπου με την ιδιότητα εκκαθαριστή / εντολέα πληρωμής</p>
<p>Ευθύνη κατ' άρθρο 152 § 2,3 ν. 4270/2014 για τον εκκαθαριστή / εντολέα πληρωμής σε συνέχεια εν ευρεία εννοία διαχειριστικών τους ενεργειών (άρθρ. 142 §2 περ. γ & §3 ν. 4820/2021), από τις οποίες προκλήθηκε έλλειμμα κατά τις ημερομηνίες..... (& αναφορά σχετικών αποδεικτικών στοιχείων πρόκλησης ελλείμματος – εσφαλμένων ενεργειών του εκκαθαριστή / εντολέα πληρωμής, ή ενεργειών χωρίς νόμιμη εξουσιοδότηση που σχετίζονται με το έλλειμμα)</p>

²³⁰ Περί εκκαθαριστή/εντολέα πληρωμής σελ. 43.

Μεθοδολογία τεκμηρίωσης ευθύνης καταλογιζόμενου ως προσώπου που έλαβε μη νόμιμη απόφαση νομικής δέσμευσης²³¹

Στοιχεία καταλογιζόμενου
Απόδοση ευθύνης ως <u>προσώπου που έλαβε μη νόμιμη απόφαση νομικής δέσμευσης</u> στον /στην(Ονοματεπώνυμο καταλογιζόμενου)....., που σχετίζεται με ενέργειές του στην πρόκληση ελλείμματος δημόσιας διαχείρισης ύψους κατά το χρονικό διάστημα..... στην(Υπηρεσία ή Φορέας).....
Συνοπτική γενική περιγραφή ευθύνης <u>προσώπου που έλαβε μη νόμιμη απόφαση νομικής δέσμευσης</u>
Κατά τις διατάξεις του άρθρ. 142 περί υπευθύνων προσώπων σε ελλείμματα, του ν. 4820/2021 §4 (ισχύς από 24-7-2021): «4. Για τα ελλείμματα λόγω μη νόμιμης διαχείρισης που δεν εντάσσονται στις περιπτώσεις των παρ. 1 και 2, ευθύνονται τα πρόσωπα που έλαβαν μη νόμιμη απόφαση νομικής δέσμευσης η οποία στη συνέχεια οδήγησε σε εκταμίευση δημόσιου χρήματος ή σε διάθεση αξιών ή υλικού.»
Απόφαση περί απόδοσης ιδιότητας προσώπου που έλαβε μη νόμιμη απόφαση νομικής δέσμευσης.
Καταγραφή των απαραίτητων διοικητικών στοιχείων από τα οποία αποδίδεται η ιδιότητα του προσώπου που έλαβε μη νόμιμη απόφαση νομικής δέσμευσης
Απόφαση περί αντικειμενικής ευθύνης προσώπου που έλαβε μη νόμιμη απόφαση νομικής δέσμευσης
Ευθύνη κατ' άρθρο 152 § 2,3 ν. 4270/2014 για το πρόσωπο που έλαβε μη νόμιμη απόφαση νομικής δέσμευσης, η οποία οδήγησε σε εκταμίευση δημόσιου χρήματος ή σε διάθεση αξιών ή υλικού (άρθρ. 142 §4 4820/2021), κατά τις ημερομηνίες.... (& αναφορά σχετικών αποδεικτικών στοιχείων περί πρόκλησης ελλείμματος – ιδιότητας και ενεργειών καταλογιζόμενου σχετιζόμενων με το έλλειμμα, ήτοι μη νόμιμης απόφασης δέσμευσης)

²³¹ Περί ευθύνης προσώπου που έλαβε μη νόμιμη απόφαση νομικής δέσμευσης σελ. 43.

Μεθοδολογία τεκμηρίωσης ευθύνης καταλογιζόμενου ως συνευθυνόμενου προσώπου²³²

<p>Στοιχεία καταλογιζόμενου</p>
<p>Απόδοση ευθύνης ως <u>συνευθυνόμενου προσώπου</u> στον /στην(Ονοματεπώνυμο καταλογιζόμενου)....., που σχετίζεται με ενέργειές του στην πρόκληση ελλείμματος δημόσιας διαχείρισης ύψους κατά το χρονικό διάστημα..... στην(Υπηρεσία ή Φορέας).....</p>
<p>Συνοπτική γενική περιγραφή ιδιότητας και αντικειμενικής ευθύνης συνευθυνόμενου</p>
<p>Η έννοια του συνευθυνόμενου απαντώνταν έως σήμερα (χωρίς να προσδιορίζεται κατά ρητό τρόπο) στο ν.δ. 1264/1942 «Περί τροποποιήσεως και συμπληρώσεως των διατάξεων περί Οικονομικής Επιθεωρήσεως» (Α' 100) – που κυρώθηκε και διατηρήθηκε σε ισχύ με την 312/1946 πράξη του Υπουργ. Συμβ (Α' 188) – ορίζει, στο άρθρο 12: <i>«1. ... οι Οικονομικοί Επιθεωρηταί ... εφ' όσον κατά την ενέργειαν επιθεωρήσεως οιασδήποτε δημοσίας ή μη διαχειρίσεως εκ των εν άρθρ. 1 παρ. 1 του παρόντος Νόμου διαλαμβανόμενων διαπιστώσωσι την ύπαρξιν ελλείμματος προερχομένου εξ ελλείψεως χρημάτων ή υλικού ή αξιών εν γένει, προβαίνουν εις την έκδοσιν ητιολογημένης καταλογιστικής αποφάσεως κατά του υπολόγου και των τυχόν αλληλεγγύως μετ' αυτού συνευθυνομένων, εάν η εξακριβωθείσα έλλειψις δεν ήθελεν αναπληρωθή εντός 24 ωρών.....».</i></p> <p>Πλέον μετά την εφαρμογή των διατάξεων του ν. 4820/2021, κατ' άρθρο 143 ορίζονται ως συνευθυνόμενοι στην πρόκληση του ελλείμματος θεωρούνται:</p> <p><i>«τα πρόσωπα που, λόγω των αρμοδιοτήτων τους ή της ανάμειξής τους με οποιονδήποτε τρόπο στη διαχειριστική διαδικασία, συντέλεσαν αποφασιστικά στην πρόκληση του ελλείμματος.»</i></p> <p>Κατά την 1238/2014 Απόφαση Ολομ. ΕλΣυν συνευθυνόμενος είναι αυτός ο οποίος, χωρίς να είναι ή να θεωρείται από τον νόμο δημόσιος υπόλογος ή να άσκησε εν τοις πράγμασι (de facto) έργο υπολόγου, αναμειγνύεται με οποιονδήποτε τρόπο στη διαχειριστική διαδικασία, η ανάμειξη δε αυτή επενεργεί αποφασιστικά στην εκταμίευση του δημοσίου χρήματος και επηρεάζει την ομαλή διεξαγωγή της διαχείρισης, με την έννοια ότι χωρίς αυτή την ανάμειξη δεν μπορεί να αρχίσει και να περατωθεί η διαχειριστική διαδικασία, και να προκληθεί το διαπιστούμενο στην οικεία διαχείριση έλλειμμα.</p> <p>Οι συνευθυνόμενοι δεν συμμετέχουν στην εν στενή έννοια διαχειριστική διαδικασία που αποτελεί το τελικό στάδιο της εκταμίευσης του δημοσίου χρήματος (καταβολή με φυσικό χρήμα, επιταγή, εντολή μεταφοράς κατά περίπτωση), στάδιο το οποίο σχετίζεται αποκλειστικά με εκτελεστικές πράξεις από τον ταμία - υπόλογο, βάση παραστατικών, μη δυνάμενων να αμφισβητηθούν κατά την ουσία τους από τον τελευταίο, παρά μόνο για έλλειψη απαραίτητων τύπων (π.χ. έλλειψη υπογραφών). Όμως η δράση των συνευθυνόμενων αποτελεί «αναγκαίο όρο και πρόσφορη αιτία» για την εκτέλεση της ευρύτερης διαδικασίας εκτέλεσης δημόσιας δαπάνης, η οποία καταλήγει στην εκταμίευση του δημοσίου χρήματος και πρόκληση ελλείμματος σε δημόσια/δημοτική διαχείριση. Χωρίς τη συμμετοχή των συνευθυνόμενων στην ευρύτερη διοικητική διαδικασία</p>

²³² Περί συνευθυνόμενου προσώπου σελ. 59 επόμενες

εκτέλεσης δημόσιας δαπάνης, δεν θα μπορούσε να συσταθεί το έλλειμμα της δημόσιας διαχείρισης.

Απόφαση περί απόδοσης ιδιότητας συνευθυνόμενου

Καταγραφή των απαραίτητων διοικητικών στοιχείων από τα οποία αποδίδεται η ιδιότητα του προσώπου με την ιδιότητα εκκαθαριστή / εντολέα πληρωμής

Απόφαση περί ευθύνης συνευθυνόμενου προσώπου

Ευθύνη κατ' άρθρο 152 § 2,3 ν. 4270/2014 για τις εν τοις πράγμασι και εν ευρεία εννοία διαχειριστικές ενέργειες του συνευθυνόμενου προσώπου (όχι de jure/de facto/de lege υπόλογος), οι οποίες αποτέλεσαν «αναγκαίο όρο και πρόσφορη αιτία» για την εκτέλεση της ευρύτερης διαδικασίας εκτέλεσης δημόσιας δαπάνης, η οποία κατέληξε σε πρόκληση ελλείμματος. Χωρίς τη συμμετοχή του συνευθυνόμενου στην ευρύτερη διοικητική διαδικασία εκτέλεσης δημόσιας δαπάνης, δεν θα μπορούσε να συσταθεί το έλλειμμα της δημόσιας διαχείρισης, κατά τις ημερομηνίες..... (& αναφορά σχετικών αποδεικτικών στοιχείων πρόκλησης ελλείμματος - ενεργειών συνευθυνόμενου που αποτέλεσαν «αναγκαίο όρο και πρόσφορη αιτία» στην πρόκληση ελλείμματος, ήτοι ενέργειες οι οποίες συνδέονται αιτιωδώς με την πρόκληση ελλείμματος)

Μεθοδολογία τεκμηρίωσης ευθύνης καταλογιζόμενου ως αχρεωστήτως λαβόντος²³³

Στοιχεία καταλογιζόμενου
Απόδοση ευθύνης ως αχρεωστήτως λαβόντος στον /στην(Ονοματεπώνυμο καταλογιζόμενου ή επωνυμία εταιρείας)....., που έλαβε αχρεώσητα κατά το χρονικό διάστημα..... από την(Υπηρεσία ή Φορέας)..... ποσό ύψους
Συνοπτική γενική περιγραφή ιδιότητας και ευθύνης αχρεωστήτως λαβόντος
Κατά Μπάρμπα (2000, σελ. 149), ως αχρεωστήτως λαβών «θεωρείται το πρόσωπο που λαμβάνει στην κατοχή του δημόσιο χρήμα για την απόσβεση έναντι αυτού υποχρέωσης του κράτους, η οποία, όμως, κατά τον χρόνο της καταβολής δεν υφίσταται, καθώς ουδέποτε γεννήθηκε ή μεταγενέστερα (και προ της καταβολής) αποσβέσθηκε ή η καταβολή του χρηματικού αυτού ποσού τελεί υπό αναβλητική αίρεση η οποία όμως δεν έχει πληρωθεί. Ως εκ τούτου, η είσπραξη της μη οφειλόμενης κρατικής χρηματικής παροχής καθιστά τον λαβόντα υπόχρεο σε επιστροφή αυτής.»

²³³ Περί αχρεωστήτως λαβόντος σελ. 64 επόμενες.

Σε βάρος των αχρεωστήτως λαβόντων δεν αναζητούνται προσαυξήσεις εκπρόθεσμης καταβολής ή τόκοι, καθώς από τις διατάξεις του Κ.Ε.Δ.Ε. δεν προβλέπεται τέτοια καταβολή.

Απόφαση περί επιστροφής αχρεώστητης καταβολής

Ευθύνη κατ' άρθρο 152 § 4 περ. β ν. 4270/2014 : «4. Στις περιπτώσεις πληρωμής μη νόμιμων δαπανών καταλογίζεται: α..... β. στους λαβόντες, εφόσον υπέχουν ευθύνη για τη μη τήρηση των ανωτέρω διαδικασιών. Στους λαβόντες καταλογίζεται και σε κάθε περίπτωση αχρεώστητης πληρωμής.» (& αναφορά σχετικών αποδεικτικών στοιχείων περί αχρεώστητης πληρωμής και ταυτότητας φυσικού ή νομικού προσώπου που έλαβε ην αχρεώστητη καταβολή)

Παράρτημα 2: Ενδεικτικό υπόδειγμα κλήσης σε ακρόαση

(Σχετικό το Κεφάλαιο 10: Κλήση σε ακρόαση, σελ. 122 επόμενες)

ΠΡΟΣ: Τον/την κ.

ΘΕΜΑ: «Κλήση σε ακρόαση σύμφωνα με το άρθρο 20 παρ. 2 του Συντάγματος και το άρθρο 6 του ν. 2690/1999, για παροχή εξηγήσεων του/τηςόσον αφορά τη δημιουργία ελλείμματος δημόσιας (ή ΝΠΔΔ/ΝΠΙΔ/ΟΤΑ) διαχείρισης, που σχετίζεται με την ιδιότητά του/της ως δημοσίου υπολόγου/ εκκαθαριστή - εντολέα πληρωμής/προσώπου που έλαβε μη νόμιμη απόφαση νομικής δέσμευσης/ συνευθυνόμενου προσώπου/αχρεωστήτως λαβόντος»

ΣΧΕΤΙΚΕΣ: 1. Η υπ'αρ. πρωτ.Πορισματική Έκθεση

2.....

Έχοντας υπόψη:

1...(Διατάξεις περί σύστασης της Υπηρεσίας/ΝΠΔΔ/ΝΠΙΔ/ΟΤΑ)..

2...(Διατάξεις που αφορούν άμεσα ή έμμεσα την αρμοδιότητα καταλογισμού του οργάνου²³⁴)

3... Τις διατάξεις του ν. 4270/2014, Α' 143, ιδιαίτερα δε των άρθρων 96, 150 & 152 (καθώς και κάθε άλλη διάταξη που ορίζει/θεμελιώνει την έννοια του ελλείμματος και την ευθύνη κατά περίπτωση σχετιζόμενου προσώπου με την πρόκληση ελλείμματος, ήτοι: δημοσίου υπολόγου/ εκκαθαριστή - εντολέα πληρωμής/ προσώπου που έλαβε μη νόμιμη απόφαση νομικής δέσμευσης/ συνευθυνόμενου προσώπου/αχρεωστήτως λαβόντος. Δύναται επίσης να σημειωθούν διατάξεις που αναφέρονται στη νομιμότητα και κανονικότητα που σχετίζονται με το υπό κρίση έλλειμμα).

4... Τις διατάξεις του άρθρου 20 του Συντάγματος και τις διατάξεις του άρθρου 6 του Κώδικα Διοικητικής Διαδικασίας.

5...Τις διατάξεις του ν.δ. 356/1974 (ΦΕΚ 90 Α') «Κώδικας Είσπραξης Δημοσίων Εσόδων» και ιδιαίτερα των άρθρων 1-6, όπως ίσχυαν κατά το χρόνο αναφοράς.

6.....(λοιπές διατάξεις)

7.....Την υπ'αρ. πρωτ.Πορισματική Έκθεση που συντάξαμε

Αποστέλλουμε στον/στηντην παρούσα κλήση σε ακρόαση μετά την σύνταξη της με αρ. πρωτ. ... Πορισματικής Έκθεσης. Με την παρούσα κλήση αναζητούμε τις

²³⁴ Ενδεικτικά η Δ/ση Εσωτερικών Υποθέσεων της Α.Α.Δ.Ε. δύναται να αναφέρει και τις διατάξεις της Κ.Υ.Α. με την οποία αυτή οργανώθηκε (Δ.Π.Ε. 1016047 ΕΞ 2012 ΦΕΚ Β' 659/ 07. 03.2012) στις οποίες περιλαμβάνεται και η διάταξη του άρθρου 6 παρ 8: «8. Οι διατάξεις του άρθρου 2, που αφορούν στην Οικονομική Επιθεώρηση, του ν. 2343/1995 «Αναδιοργάνωση Υπηρεσιών του Υπουργείου Οικονομικών και άλλες διατάξεις» (Α' 211), καθώς και του ν.δ. 1264 της 16/25.04.1942 «Περί τροποποίησης και συμπληρώσεως των διατάξεων περί Οικονομικής Επιθεωρήσεως» (Α' 100), όπως έχουν τροποποιηθεί, ισχύουν, υπό την επιφύλαξη των διατάξεων του δευτέρου εδαφίου της παραγράφου 8 του άρθρου 5 του ν.3943/2011, και για τους Οικονομικούς Επιθεωρητές της «Υπηρεσίας Εσωτερικών Υποθέσεων», δεδομένου ότι κατά τα άρθρα 12, 14 & 15 του ν.δ. 1264/1942 προβλέπεται δέσμια αρμοδιότητα καταλογισμού των οικονομικών επιθεωρητών στην περίπτωση που μετά από έλεγχο διαπιστώσουν την ύπαρξη ελλείμματος.

απόψεις του/της..... –σύμφωνα με τις προαναφερθείσες διατάξεις (άρθρου 20 παρ. 2 Συντάγματος και άρθρου 6 του ν. 2690/1999) σε συνέχεια της απόδοσης δημοσιολογιστικής ευθύνης – δημοσιονομικής ενοχής σε βάρος του/της, που πραγματοποιήσαμε στην ως άνω αναφερόμενη σχετική πορισματική έκθεσή μας, που σχετίζεται με έλλειμμα δημόσιας διαχείρισης (ή ΝΠΔΔ/ΝΠΙΔ/ΟΤΑ), ύψους το οποίο που διαπιστώθηκε στην(όνομα Υπηρεσίας/ ΝΠΔΔ/ΝΠΙΔ/ΟΤΑ)....κατά το χρονικό διάστημα.... Το έλλειμμα διαπιστώθηκε μετά από(αναγράφεται η διαδικασία εντοπισμού ελλείμματος και αναφέρονται τα πραγματικά περιστατικά με τα οποία τεκμηριώνεται η διαπίστωση ελλείμματος, σχετικά παραπέμπουμε στο υποκεφάλαιο 5.4 Κατασταλτικός έλεγχος δημοσίων λογαριασμών – Διαπίστωση ελλειμμάτων δημόσιας διαχείρισης σελ. 30 επόμενες και στο υποκεφάλαιο 9.4, σελ. 101 επόμενες, σχετικά και η μεθοδολογία τεκμηρίωσης ευθύνης σελ. 154 επόμενες κατά περίπτωση).

1.Επειδή η κατά τα ως άνω ευθύνη του/της αποδίδεται με την ιδιότητά του/της, του/της (σημειώνεται αναλόγως η ιδιότητα δημοσίου υπολόγου/ εκκαθαριστή - εντολέα πληρωμής/ προσώπου που έλαβε μη νόμιμη απόφαση νομικής δέσμευσης/ συνευθυνόμενου προσώπου/αχρεωστήτως λαβόντος)²³⁵....., ιδιότητα όπως προκύπτει από(τα στοιχεία που τεκμηριώνουν την αναφερόμενη ιδιότητα).

2.Επειδή η δημοσιολογιστική του/της ευθύνη συνέχεται με τις ενέργειές του/της(περιγραφή ενεργειών)....., ενέργειες οι οποίες είχαν ως αποτέλεσμα την ελάττωση της περιουσίας του Δημοσίου (ΝΠΔΔ/ΝΠΙΔ/ΟΤΑ), η διαχείριση της οποίας (περιουσίας) ήταν εμπιστευμένη και σε αυτόν/αυτή. Οι ενέργειές σας πραγματοποιήθηκαν κατά παράβαση συγκεκριμένων υπηρεσιακών καθηκόντων ήτοι (περιγράφονται αναλυτικά οι προβλεπόμενες - οφειλόμενες ενέργειες/καθήκοντα και η απόκλιση των εν τοις πράγμασι ενεργειών από τις προεκτεθείσες οφειλόμενες – αναφέρονται όλες οι σχετικές διατάξεις και αποδίδεται η νομική βάση, νομοθεσία και εγκύκλιοι, οι διατάξεις του ν. 4270/2014, ιδιαίτερα δε των άρθρων 96, 150-152 καθώς και κάθε άλλη διάταξη που ορίζει/θεμελιώνει την έννοια του ελλείμματος και την ευθύνη κατά περίπτωση σχετιζόμενου προσώπου με την πρόκληση ελλείμματος, ήτοι: δημοσίου υπολόγου/ εκκαθαριστή - εντολέα πληρωμής/ προσώπου που έλαβε μη νόμιμη απόφαση νομικής δέσμευσης/ συνευθυνόμενου προσώπου/αχρεωστήτως λαβόντος. Ιδιαίτερα σημειώνονται διατάξεις που αναφέρονται στη νομιμότητα και κανονικότητα που σχετίζονται με το υπό κρίση έλλειμμα και επαναλαμβάνουμε τη διαδικασία εντοπισμού ελλείμματος και την αναφορά των πραγματικά περιστατικά με τα οποία τεκμηριώνεται η διαπίστωση ελλείμματος, σχετικά παραπέμπουμε στο υποκεφάλαιο 5.4 Κατασταλτικός έλεγχος δημοσίων λογαριασμών – Διαπίστωση ελλειμμάτων δημόσιας διαχείρισης σελ. 30 επόμενες και στο υποκεφάλαιο 9.4, σελ. 101 επόμενες, σχετικά και η μεθοδολογία τεκμηρίωσης αντικειμενικής ευθύνης σελ. 154 επόμενες κατά περίπτωση),

²³⁵ Παραπέμπουμε κατά περίπτωση στα υποκεφάλαια 5.5 περί δημοσίου υπολόγου (σελ. 42 επόμενες), 5.6 περί συνευθυνόμενων προσώπων (σελ. 59 επόμενες) και 5.7 περί αχρεωστήτως λαβόντων (σελ. 64 επόμενη), καθώς και στο Παράρτημα 1 περί τεκμηρίωσης αντικειμενικής ευθύνης καταλογιζομένων (σελ. 154 επόμενες).

ενέργειες οι οποίες συνετέλεσαν στο να ζημιωθεί το Δημόσιο (ΝΠΔΔ/ΝΠΙΔ/ΟΤΑ) κατά το συνολικό ποσό των ευρώ, συνιστώντας ισόποσο έλλειμμα στη διαχείριση του Δημοσίου (ΝΠΔΔ/ΝΠΙΔ/ΟΤΑ).

3.Επειδή από τα προπαρατεθέντα πραγματικά περιστατικά και τις ενέργειές του/της με την ιδιότητα του/της ... συνάγεται ότι οι ενέργειές του/της διακρίνονται για την αιτιώδη συνάφεια με τη δημιουργία του ελλείμματος διότι ...*(παραπέμπουμε στο υποκεφάλαιο 9.6 περί προσδιορισμού των καταλογιζομένων προσώπων και την αιτιώδη συνάφεια ενεργειών καταλογιζομένων με τη δημιουργία ελλείμματος, σελ. 107 επόμενες και επαναλαμβάνεται ότι πρέπει να αποδειχθεί η μη τήρηση της προβλεπόμενης κατά της υπηρεσιακής εγκυκλίου τάξης και μεθοδολογίας και ότι εάν τηρούνταν και μόνο η προβλεπόμενη διαδικασία, δεν θα χωρούσε η δημιουργία ελλείμματος, συνεπώς με υψηλότατο βαθμό βεβαιότητας θα αποτρεπόταν η παράνομη εκταμίευση δημοσίου χρήματος, ενώ για τους συνευθυνόμενους απαιτείται η απόφαση ότι η πρόκληση ελλείμματος επισυνέβη εξαιτίας της αποφασιστικής παρέμβασης των εμπλεκόμενων υπαλλήλων στην συντελεσθείσα διαδικασία της κατά περίπτωση ανοίκειας πληρωμής. Δηλαδή ότι άνευ των ενεργειών τους δεν θα μπορούσε να εξελιχθεί η διαδικασία της ανοίκειας πληρωμής, και συνεπώς δεν θα μπορούσε να προκληθεί η σύσταση ελλείμματος δημόσιας διαχείρισης. Παραπέμπουμε επίσης στο Παράρτημα 1 όπου παρέχεται πινακοποιημένη η μεθοδολογία τεκμηρίωσης της ευθύνης καταλογιζομένων, σελ. 154 επόμενες).*

4.Επειδή η αναφερόμενη συμπεριφορά του/της που περιγράφηκε επακριβώς στα προηγούμενα (ιδιαίτερα στα υπ' αρ. 2 & 3 «Επειδή»), συνιστά **μη νόμιμη** δημοσιολογιστική συμπεριφορά κατά την εν ευρεία εννοία διαχείριση του δημοσίου χρήματος, αφού εξαιτίας της μη τήρησης συνόλου γενικών και ειδικών κανόνων **που θέτουν μέτρο αξιολόγησης της συμπεριφοράς**, ήτοι των διατάξεων περί.....*(αναφέρεται το πεδίο αναφοράς π.χ. διαχείριση ταμείου, βεβαίωση φόρων κλπ),* επήλθε παράνομη εκταμίευση δημοσίου χρήματος, προκλήθηκε έλλειμμα και ελαττώθηκε η δημόσια περιουσία (ή η περιουσία του Φορέα...), επαναλαμβάνουμε πάντοτε κατά τα προεκτεθέντα στα υπ' αρ. 2 & 3 «Επειδή» της παρούσης. **Η κατά τα ως άνω μη νόμιμη συμπεριφορά αποτελεί αντικειμενικό όρο της ευθύνης.**

5.Επειδή για την κατά τα ως άνω συμπεριφορά του/της, του/της αποδίδουμε ελαφρά αμέλεια/βαρεία αμέλεια/δόλος αφού ... *(τεκμηριώνεται η απόδοση υπάγοντας σχετικώς τα στοιχεία του φακέλου στα διαλαμβανόμενα στο υποκεφάλαιο 9.10 περί απόδοσης δόλου, βαρείας αμέλειας ή ελαφράς αμέλειας).*

6.Επειδή, γενικά για τα διαπιστούμενα στη διαχείριση του ελλείμματα ο υπόλογος/συνευθυνόμενος ευθύνεται καταρχήν για κάθε πταίσμα (οποιοδήποτε βαθμού), έστω και για ελαφρά αμέλεια (Ολ. Ελ. Συν. 1187/1988), η οποία μάλιστα τεκμαίρεται, απαλλάσσεται δε μόνο εάν αποδειχθεί ότι εν τέλει συντρέχουν λόγοι που αίρουν την ευθύνη του υπολόγου, ήτοι ο τελευταίος επικαλεσθεί και αποδείξει ότι δεν τον βαρύνει οποιασδήποτε μορφής υπαιτιότητα ως προς την επέλευση του ελλείμματος (νόθος αντικειμενική ευθύνη), ότι δηλαδή συμμορφώθηκε πλήρως προς τα «κεκανονισμένα» και επέδειξε αντικειμενική επιμέλεια, τη συμπεριφορά δηλαδή του μέσου συνετού και ευσυνείδητου ανθρώπου του κύκλου τους (Ελ.Συν.Ολ. 726,2325/2012, Τμ. IV 547/2012).

Σε περίπτωση, δε, που η υπαιτιότητα του εξικνείται μέχρι του βαθμού της βαρείας αμέλειας ή του δόλου, καταλογίζονται σε βάρος του υπολόγου, πέραν του ποσού του ελλείμματος, και οι εκάστοτε οριζόμενες από τις διατάξεις των άρθρων 5 και 6 του Κώδικα Είσπραξης Δημοσίων Εσόδων (ν.δ. 356/1974) προσαυξήσεις εκπρόθεσμης καταβολής ή τόκοι, κατά τα ισχύοντα στο χρόνο δημιουργίας του ελλείμματος. Ειδικά για τον καταλογισμό του υπολόγου αρκεί η διαπίστωση ελλείμματος στη διαχείριση του και δεν απαιτείται, επιπροσθέτως, η επισήμανση δόλου ή αμελείας του (Ολομ Ελ. Συν. 108/1977, 1187/1998, 1306/2001, 2325/2012 κ.ά.). Απαλλάσσεται δε των προσαυξήσεων μόνο αν αποδείξει ότι το διαπιστωθέν έλλειμμα δεν οφείλεται σε δόλο ή βαρεία αυτού αμέλεια. Εν προκειμένω, δεδομένου ότι σας αποδίδεται (ελαφρά αμέλεια/βαρεία αμέλεια/δόλος)....απαλλάσσεστε/δεν απαλλάσσεστε ... προσαυξήσεων/τόκων.

7.Επειδή κρίσιμος χρόνος για τον καθορισμό των προσαυξήσεων είναι εκείνος της δημιουργίας του ελλείμματος, διότι τότε γεννάται η υποχρέωση του υπευθύνου για την αποκατάσταση του και η σχετική αξίωση του Δημοσίου, στην οποία βασίζεται η έκδοση της καταλογιστικής αποφάσεως (Ελ.Συν.Ολ.3283/2013, Τμ.Ι 422/2012), συνεπώς κατά τα προεκτεθέντα η δημιουργία ελλείμματος (ή σειράς ελλειμμάτων) ανάγεται(παρατίθενται ημερομηνίες), συνεπώς από τις προεκτεθείσες ημερομηνίες υπολογίζονται προσαυξήσεις ή τόκοι. Κατά τα ως άνω το ποσό του ελλείμματος μετά των προσαυξήσεων ανέρχεται στο ύψος(υπολογισμός με βάση τα στοιχεία που εμπεριέχονται στο υποκεφάλαιο 9.11, σελ. 117 επόμενες, καλό είναι να υπάρξει σχετικός πίνακας που να εμφανίζει ανά ημερομηνία το δημιουργηθέν έλλειμμα και να υπολογίζονται οι προσαυξήσεις από την ημερομηνία του ελλείμματος έως την τρέχουσα ημερομηνία).

8.Επειδή δημοσιονομική παθητική ενοχή εις ολόκληρον (481-483 ΑΚ) ανακύπτει κατά την απορρέουσα από το άρθρο 926 ΑΚ γενική αρχή του δικαίου, όταν περισσότεροι ενεργούν από κοινού και κατά συναιτιότητα επί κοινής πράξης, με την έννοια κάθε μορφής συμμετοχής στην τέλεσή της, χωρίς να ασκεί επιρροή αν οι ενέργειες (πράξεις ή παραλήψεις) έγιναν ταυτόχρονα, παράλληλα ή διαδοχικά, υπό την προϋπόθεση ότι εκάστη εξ αυτών συνδέεται αιτιωδώς με την πρόκληση ελλείμματος, ενώ ο βαθμός αιτιώδους συμβολής ή του πταίσματος καθενός δεν ενδιαφέρει για τη θεμελίωση της εις ολόκληρον ευθύνης.

9.Επειδή η ειδική δημοσιονομική-δημοσιολογιστική ευθύνη που συνίσταται και στην αποκατάσταση ελλειμμάτων από δημοσίους υπολόγους και συννευθυνόμενους, κατά το ισχύοντα κατά περίπτωση Νόμο περί Δημόσιου Λογιστικού, με βάση την οποία εγκαθιδρύεται δέσμια αρμοδιότητα αρμοδίων οργάνων να προβαίνουν σε αναζήτηση του ελλείμματος ήτοι σε ειδική πρόσκληση για αναπλήρωση του ελλείμματος, και εφ' όσον δεν υπάρξει ανταπόκριση στην πρόσκληση- να προχωρούν στην έκδοση σχετικής καταλογιστικής αποφάσεως κατά τις διατάξεις του ισχύοντος άρθρου 152 του ν. 4270/2014 (ΦΕΚ Α' 143/28.06.2014) «Αρχές δημοσιονομικής διαχείρισης και εποπτείας κ.λπ.».

10.Επειδή η προεκτεθείσα δημοσιονομική ευθύνη δεν σχετίζεται με την γενική **αστική ευθύνη** των πολιτικών υπαλλήλων κατά τη διάταξη του άρθρου 38 του ν. 3528/2007 (Κώδικας Κατάστασης Δημοσίων Πολιτικών Υπαλλήλων) και αντίστοιχων διατάξεων προϊσχυόντων Κωδίκων Κατάστασης Πολιτικών Υπαλλήλων, περίπτωση κατά την οποία -για το ανακύπτον κατά περίπτωση πρωτογενώς ζημιολόγο αποτέλεσμα (θετική ζημία) της συμπεριφοράς υπαλλήλου, αντίθετης προς το υπηρεσιακό του καθήκον-, εγείρεται αποκλειστικά από το Γενικό Επίτροπο Επικρατείας του Ελεγκτικού Συνεδρίου το καταψηφιστικό ένδικο βοήθημα της αίτησης καταλογισμού και κρίνεται από το αναφερόμενο Ανώτατο Δικαστήριο.

11.Επειδή στην κλήση παρούσα κλήση προς ακρόαση σύμφωνα με το άρθρο 20 παρ. 2 του Συντάγματος και το άρθρο 6 του ν.2690/1999, πριν από την κλήση για αναπλήρωση ελλείμματος και στην περίπτωση μη αναπλήρωσης αυτού στην έκδοση σχετικής Καταλογιστικής Απόφασης (Πράξης) εις βάρος του/της γίνονται γνωστά όλα τα στοιχεία της αιτίας από την οποία βαρύνεται ο/η αναφερόμενος/-νη με δημοσιονομική ενοχή, συνακόλουθα δε με επικείμενο καταλογισμό, δηλαδή παρέχουμε την αναγκαία ιστορική και νομική αιτία που δικαιολογεί την κατά την κρίση μας υφιστάμενη δημοσιονομική ενοχή του/της αναφερόμενου/-νης, και συγκεκριμένα τα πραγματικά εκείνα περιστατικά, τα οποία θεμελιώνουν την ύπαρξη του ελλείμματος και το ύψος του αναζητούμενου ποσού, την ιδιότητά του/της και τις ενέργειές του/της που συνδέονται με το υπ' όψιν έλλειμμα και τεκμηριώνουν την κατά νόμο την αξίωση του δικαιούχου Ελληνικού Δημοσίου σε βάρος σας ως υπολόγου/συνευθυνόμενου/αχρεωστήτως λαβόντος σε έλλειμμα δημοσίου υπολόγου, **συνεπώς επαναλαμβάνουμε ο αναφερόμενος υπέχει -κατά τις προεκτεθείσες διατάξεις- καταλογιστική ευθύνη για το εν λόγω έλλειμμα** (ΟΛΕΛΣυν 1396/2000, IV ΤμΕΛΣ 170/2004, 891/2004, V ΤμΕΛΣ 1649/2007).

Κατά τα προεκτεθέντα απευθύνουμε την παρούσα «Κλήση σε ακρόαση στον /στην σύμφωνα με το άρθρο 20 παρ. 2 του Συντάγματος και το άρθρο 6 του ν.2690/1999, για παροχή εξηγήσεων όσον αφορά τη δημιουργία ελλειμμάτων δημόσιας (ή ΝΠΔΔ/ΝΠΙΔ/ΟΤΑ) διαχείρισης, που σχετίζεται με την ιδιότητά του/της ως δημοσίου υπολόγου/ εκκαθαριστή - εντολέα πληρωμής/ προσώπου που έλαβε μη νόμιμη απόφαση νομικής δέσμευσης/ συνευθυνόμενου προσώπου/αχρεωστήτως λαβόντος και

καλούμε τον/την

κ.(πλήρη κατά το δυνατόν στοιχεία ταυτότητας)
....(διεύθυνση).....

με την ιδιότητα που του/της αποδίδουμε του δημοσίου υπολόγου/ εκκαθαριστή - εντολέα πληρωμής/ προσώπου που έλαβε μη νόμιμη απόφαση νομικής δέσμευσης/ συνευθυνόμενου προσώπου/αχρεωστήτως λαβόντος, ιδιότητα με την οποία ενήργησε λόγω της θέσεώς του ως(ακριβής ιδιότητα υπαλλήλου, τμηματάρχης κλπ) της(ακριβής ονομασία υπηρεσίας/φορέα) και οι ενέργειές του/της συνδέονται με την πρόκληση των προεκτεθέντων ελλειμμάτων, κατά το χρονικό διάστημα

να προσέλθει

στην Υπηρεσία μας, Γραφείο, όροφος,(ακριβής διεύθυνση) τηνώρα της, προκειμένου να μας παράσχει εξηγήσεις -κατά τα οριζόμενα στο άρθρο 20 παρ. 2 του Συντάγματος και άρθρο 6 ν.2690/1999- περί των διαλαμβανομένων στη παρούσα κλήση μας, προ της πρόσκλησής του/της για την καταβολή υπέρ του Δημοσίου του κατά τα ως άνω υπολογισθέντος ποσού€ (περιλαμβανομένων προσαυξήσεων) και πριν την έκδοση καταλογιστικής πράξης σε βάρος του/της (σε περίπτωση μη καταβολής του ως άνω ποσού), κατά τα οριζόμενα στα άρθρ. 150-152 ν. 4270/2014²³⁶, σε συνδυασμό με το σύνολο των προαναφερόμενων στην παρούσα απόφαση διατάξεων νόμου και της απορρέουσας εξ αυτών σχετικής νομολογίας.

Εναλλακτικά, παρέχεται η δυνατότητα να μας αποσταλεί από τον/την αναφερόμενο/-νη έως την ως άνω ημεροχρονολογία γραπτό υπόμνημα, επί των διαλαμβανομένων της παρούσας.

Οι εξηγήσεις του/της αναφερόμενου/-νης θα συνεκτιμηθούν στην έκδοση ή μη πρόσκλησης για την καταβολή υπέρ του Δημοσίου του κατά τα ως άνω υπολογισθέντος ποσού€, συνακόλουθα στην περίπτωση μη ανταπόκρισής του/της στην έκδοση ή μη καταλογιστικής απόφασης σε βάρος του/της για το υπ' όψιν ποσό.

Η ευθύνη του/της αναφερόμενου/-νης για το συγκεκριμένο έλλειμμα (κατά τη συμμετοχή του/της) αποδόθηκε εις ολόκληρον, είναι διακριτή, αυτοτελής και αυθύπαρκτη έναντι λοιπών ευθυνόμενων κατά τα οριζόμενα στο άρθρο 481 και επόμενα του Αστικού Κώδικα, με δεδομένο ότι έδρασε κατά τον διακριτό λόγο αρμοδιότητάς του/της. Η απόδοση της ευθύνης πραγματοποιήθηκε ανεξαρτήτως της ευθύνης και των ενεργειών λοιπών ευθυνόμενων προσώπων. Η υπ' όψιν ευθύνη του/της δεν θεωρείται ότι δύναται να επιμεριστεί με βάση την αρχή της αναλογικότητας σε έκαστο των ευθυνόμενων, με δεδομένη ότι η αναφερόμενη αρχή δεν τυγχάνει εφαρμογής επί αποφάσεων καταλογισμού που εκδίδονται, κατ' ενάσκηση δέσμιας αρμοδιότητας, για την αποκατάσταση χρηματικού ελλείμματος δημόσιας διαχείρισης (Ελ. Συν. Τμ. Ι 1199/2003 & 898/2010) και καθιέρωση της εις ολόκληρο ευθύνης του συνόλου των υπηρεσιακών οργάνων που σχετίζονται με τη δημιουργία ελλείμματος κατά τις διατάξεις του άρθρου 12 του ν.δ. 1264/1942 επιβάλλεται από λόγους δημόσιου συμφέροντος (Τμήμα Ι Ελ. Συν. Τμ. Ι 898/2010). Βρισκόμαστε στη διάθεση του καλουμένου για παροχή διευκρινήσεων, θα εξετάσουμε κάθε αίτημα του για βραχυχρόνια παράταση της προσδιορισμένης ακρόασης, και στα πλαίσια της νομιμότητας θα ικανοποιήσουμε κάθε τεκμηριωμένο αίτημά του για τυχόν παροχή πρόσθετων στοιχείων, αρκεί να μας υποβληθεί κατά το δυνατόν συντομότερα και αποκλειστικά δια εγγράφου τύπου.

²³⁶ Για τις υπηρεσίες που δεσμεύονται από τις διατάξεις του ισχύοντος ν.δ. 1264/42 «Περί τροποποιήσεως & συμπληρώσεως των διατάξεων περί επιθεωρήσεων» (άρθρ. 12 & 14), αναφέρεται και το εν λόγω ν.δ., **επίσης αναφέρονται άλλες διατάξεις που παραπέμπουν σε δημοσιολογιστική ευθύνη αναγόμενη τελικά στο άρθρ. 152 ν. 4270/2014 και απαίτηση ανάκτησης ελλείμματος**, ενδεικτικά π.χ. για διαχειριστές χρημάτων χωρίς έκδοση ενταλμάτων προπληρωμής άρθρ. 107 του αυτού νόμου, για υπολόγους προσωρινών ενταλμάτων άρθρ. 106 περ. α του αυτού νόμου, για διαχειριστές πάγιων προκαταβολών άρθρ. 110 του αυτού νόμου, για αχρεωστήτως λαβόντες άρθρο 152 § 4 περ. β ν. 4270/2014, κ.λπ.

Παράρτημα 3: Ενδεικτικό υπόδειγμα ειδικής πρόσκλησης για αναπλήρωση ελλείμματος

(Σχετικό το Κεφ. 11: Πρόσκληση για αναπλήρωση ελλείμματος, σελ. 136 επόμενες)

ΠΡΟΣ: Τον/την κ.

ΘΕΜΑ: «Πρόσκληση στον/στην για άμεση καταβολή υπέρ του Δημοσίου (ΝΠΔΔ/ΝΠΙΔ/ΟΤΑ) ποσού «.....€» που αντιστοιχεί σε ισόποσο έλλειμμα δημόσιας διαχείρισης (ή διαχείρισης ΝΠΔΔ/ΝΠΙΔ/ΟΤΑ) μετά των αναλογούντων τόκων και σε περίπτωση μη καταβολής στην έκδοση αντίστοιχης καταλογιστικής απόφασης, έλλειμμα που σχετίζεται με την ιδιότητά του/της ως δημοσίου υπολόγου/ εκκαθαριστή - εντολέα πληρωμής/ προσώπου που έλαβε μη νόμιμη απόφαση νομικής δέσμευσης/ συνευθυνόμενου προσώπου/αχρεωστήτως λαβόντος »

ΣΧΕΤΙΚΕΣ: 1. Η υπ' αρ. πρωτ.Πορισματική Έκθεση
 2 Η υπ' αρ. πρωτ.«Κλήση σε ακρόαση σύμφωνα με το άρθρο 20 παρ. 2 του Συντάγματος και το άρθρο 6 του ν. 2690/1999, για παροχή εξηγήσεων όσον αφορά τη δημιουργία ελλείμματος δημόσιας (ή ΝΠΔΔ/ΝΠΙΔ/ΟΤΑ) διαχείρισης, που σχετίζεται με την ιδιότητά του/της ως δημοσίου υπολόγου/ εκκαθαριστή - εντολέα πληρωμής/ προσώπου που έλαβε μη νόμιμη απόφαση νομικής δέσμευσης/ συνευθυνόμενου προσώπου /αχρεωστήτως λαβόντος »
 3.....

Έχοντας υπόψη:

- 1...7...(όπως αναφέρθηκαν στην κλήση σε ακρόαση)
8. Η υπ' αρ. πρωτ.«Κλήση σε ακρόαση σύμφωνα με το άρθρο 20 παρ. 2 του Συντάγματος και το άρθρο 6 του ν.2690/1999, για παροχή εξηγήσεων όσον αφορά τη δημιουργία ελλείμματος δημόσιας (ή ΝΠΔΔ/ΝΠΙΔ/ΟΤΑ) διαχείρισης, που σχετίζεται με την ιδιότητά σας ως δημοσίου υπολόγου/ εκκαθαριστή - εντολέα πληρωμής/ προσώπου που έλαβε μη νόμιμη απόφαση νομικής δέσμευσης/ συνευθυνόμενου προσώπου/αχρεωστήτως λαβόντος»
9. Η από έκθεση παροχής απόψεων του/της σε συνέχεια της προαναφερθείσας κλήσης
10. ...(ενδεχόμενα στοιχεία που συλλέχθηκαν μετά την ακρόαση του καλουμένου)
11. ...(ενδεχομένως συνταχθείσα οψιγενώς της ακρόασης του καλουμένου συμπληρωματική- τροποποιητική πορισματική έκθεση)
- 12.....

Αποστέλλουμε στον /στην την παρούσα ειδική πρόσκληση για άμεση καταβολή υπέρ του Δημοσίου (ΝΠΔΔ/ΝΠΙΔ/ΟΤΑ) ποσού «.....€» που αντιστοιχεί σε ισόποσο έλλειμμα δημόσιας διαχείρισης (ή διαχείρισης ΝΠΔΔ/ΝΠΙΔ/ΟΤΑ) και σε περίπτωση μη καταβολής στην έκδοση αντίστοιχης καταλογιστικής απόφασης, έλλειμμα το οποίο σχετίζεται με την ιδιότητά του/της ως δημοσίου υπολόγου/ εκκαθαριστή - εντολέα πληρωμής/ προσώπου που έλαβε μη νόμιμη απόφαση νομικής δέσμευσης/ συνευθυνόμενου προσώπου/αχρεωστήτως λαβόντος,

μετά την αποστολή της υπ' αρ. πρωτ.κλήσης σε ακρόαση, σε συνέχεια σύνταξης της με αρ. πρωτ. Πορισματικής Έκθεσης.

Με την υπόψη κλήση σε ακρόαση αναζητήσαμε τις απόψεις του/της –σύμφωνα με τις προαναφερθείσες διατάξεις (άρθρου 20 παρ. 2 Συντάγματος και άρθρου 6 του ν.2690/1999) σε συνέχεια της απόδοσης δημοσιολογιστικής ευθύνης – δημοσιονομικής ενοχής που πραγματοποιήσαμε στην ως άνω αναφερόμενη πορισματική έκθεσή μας, και προ της επιδόσεως ειδικής πρόσκλησης για αναπλήρωση ελλείμματος και σε περίπτωση μη ανταπόκρισης στην τελευταία σε έκδοση καταλογιστικής πράξεως κατ' άρθρ. 150-152 ν. 4270/2014,

για δημοσιολογιστική ευθύνη του/της αναφερόμενου/-νης που σχετίζεται με έλλειμμα δημόσιας διαχείρισης (ή ΝΠΔΔ/ΝΠΙΔ/ΟΤΑ), ύψους το οποίο διαπιστώθηκε στην(όνομα Υπηρεσίας/ΝΠΔΔ/ΝΠΙΔ/ΟΤΑ)....κατά το χρονικό διάστημα....Το έλλειμμα διαπιστώθηκε μετά από(αναγράφεται η διαδικασία εντοπισμού ελλείμματος και αναφέρονται τα πραγματικά περιστατικά με τα οποία τεκμηριώνεται η διαπίστωση ελλείμματος, σχετικά παραπέμπουμε στο υποκεφάλαιο 9.4, σελ. 101 επόμενες, σχετικά και η μεθοδολογία τεκμηρίωσης ευθύνης σελ. 154 επόμενες κατά περίπτωση).

(Επαναλαμβάνουμε όλα τα «Επειδή» 1-11 της κλήσεως σε ακρόαση και προσθέτουμε:)

12.Επειδή ο/-η αναφερόμενος/-νη παρέλαβε την υπ' αρ. πρωτ.«Κλήση σε ακρόαση σύμφωνα με το άρθρο 20 παρ. 2 του Συντάγματος και το άρθρο 6 του Ν.2690/1999, για παροχή εξηγήσεων όσον αφορά τη δημιουργία ελλείμματος δημόσιας (ή ΝΠΔΔ/ΝΠΙΔ/ΟΤΑ) διαχείρισης, που σχετίζεται με την ιδιότητά του/της ως δημοσίου υπολόγου/ εκκαθαριστή - εντολέα πληρωμής/ προσώπου που έλαβε μη νόμιμη απόφαση νομικής δέσμευσης/ συνευθυνόμενου προσώπου/ αχρεωστήτως λαβόντος», όπως προκύπτει από την έκθεση επίδοσης της ...*(ημερομηνία)*... του επιμελητή.... (δυνάμεθα να σαρώσουμε και να εισαγάγουμε την έκθεση επίδοσης στο κείμενο)

13α.Επειδή από τον/την αναφερόμενο/-νη ουδεμία απόκριση υπήρξε στην ως άνω κλήση σε ακρόαση

ή

13β.Επειδή σε συνέχεια της ως άνω κλήσης μας σε ακρόαση ο/-η αναφερόμενος/-νη προέβαλλε τους ακόλουθους ισχυρισμούς προς αντίκρουση των επιχειρημάτων μας με τα οποία αποδώσαμε δημοσιολογιστική ευθύνη:

1....., 2....., 3.....

τους οποίους απορρίπτουμε εν όλω (ή εν μέρει) για τους ακόλουθους λόγους

1....., 2....., 3.....

Συνεπώς η δημοσιολογιστική ευθύνη του/της αναφερόμενης δεν μεταβάλλεται ή τροποποιείται κατά το ότιαλλά παραμένει ενεργή. Το ποσό του ελλείμματος παραμένει το αυτό ή τροποποιείται ... *(κατά την υπ' αρ. τροποποιητική συμπληρωματική πορισματική έκθεση)* και υπολογίζεται ως ακολούθως *(καλόν είναι να υπάρξει σχετικός πίνακας που να εμφανίζει ανά ημερομηνία το δημιουργηθέν έλλειμμα και να υπολογίζονται οι προσαυξήσεις από την ημερομηνία του ελλείμματος έως την τρέχουσα ημερομηνία)*.

14.Επειδή κατά τα προεκτεθέντα και μετά την περαίωση της διαδικασίας κλήσης σε ακρόαση τεκμηριώνεται η δημοσιολογιστική ευθύνη του/της αναφερόμενης, εγείρεται η δημοσιονομική του/της ενοχή, συνακόλουθα υπέχει καταλογιστική ευθύνη για το προαναφερθέν έλλειμμα. Ο εν λόγω καταλογισμός επιβάλλεται κατά δέσμια αρμοδιότητα από εντελλόμενα προς τούτο ελεγκτικά όργανα, κατά τις διατάξεις του ισχύοντος άρθρ. 150-152 ν. 4270/2014²³⁷, σε συνδυασμό με το σύνολο των προαναφερόμενων στην παρούσα πρόσκληση κλήση διατάξεων νόμου και της απορρέουσας εξ αυτών σχετικής νομολογίας.

Απευθύνουμε στον/στην την παρούσα ειδική πρόσκληση «για άμεση καταβολή υπέρ του Δημοσίου (ΝΠΔΔ/ΝΠΙΔ/ΟΤΑ) ποσού «.....€» που αντιστοιχεί σε ισόποσο έλλειμμα δημόσιας διαχείρισης (ή διαχείρισης ΝΠΔΔ/ΝΠΙΔ/ΟΤΑ) και σε περίπτωση μη καταβολής στην έκδοση αντίστοιχης καταλογιστικής απόφασης, έλλειμμα για το οποίο σχετίζεται με την ιδιότητα του/της αναφερομένου/-νης ως δημοσίου υπολόγου, εκκαθαριστή / εντολέα πληρωμής, προσώπου που έλαβε μη νόμιμη απόφαση νομικής δέσμευσης, συνευθυνόμενου προσώπου, αχρεωστήτως λαβόντος» και

καλούμε τον/την

κ.(πλήρη κατά το δυνατόν στοιχεία ταυτότητας)
....(διεύθυνση).....

κατά τις διατάξεις του ισχύοντος ν. 4270/2014 άρθρ. 150-152²³⁸, σε συνδυασμό με το σύνολο των προαναφερόμενων στην παρούσα απόφαση διατάξεων νόμου και της απορρέουσας εξ αυτών σχετικής νομολογίας

με την ιδιότητα που του/της αποδίδουμε: του δημοσίου υπολόγου/ εκκαθαριστή - εντολέα πληρωμής/ προσώπου που έλαβε μη νόμιμη απόφαση νομικής δέσμευσης/ συνευθυνόμενου προσώπου/αχρεωστήτως λαβόντος, ιδιότητα με την οποία ενήργησε λόγω της θέσεώς του ως(ακριβής ιδιότητα υπαλλήλου, τμηματάρχη κ.λπ.) της(ακριβής ονομασία υπηρεσίας/φορέα) και οι ενέργειές του/της συνδέονται με την πρόκληση των προεκτεθέντων ελλειμμάτων, κατά το χρονικό διάστημα

να καταθέσει υπέρ του Δημοσίου (ΝΠΔΔ/ΝΠΙΔ/ΟΤΑ),

εντός δύο εργασίμων ημερών από την επίδοση της παρούσας (της ημέρας της παραλαβής μη συμπεριλαμβανομένης), σε οποιαδήποτε Δημόσια Οικονομική Υπηρεσία (Δ.Ο.Υ.) ή στο Ταμείο του φορέα (π.χ.ΟΤΑ) και στους κωδικούς (για το κεφάλαιο..... και για τις προσαυξήσεις.....), το ποσό των:(ολογράφως) (αριθμητικά) το οποίο (όπως προαναφέρθηκε) αναλύεται σε κεφάλαιο€ και προσαυξήσεις€, κατά τα λεπτομερώς προεκτεθέντα, προκειμένου να αποκατασταθεί το ισόποσο συνολικό έλλειμμα της δημόσιας διαχείρισης (διαχείρισης ΝΠΔΔ/ΝΠΙΔ/ΟΤΑ), μετά των αναλογούντων τόκων, με την υποχρέωση να μας αποστείλει αμέσως το σχετικό αποδεικτικό είσπραξης της Δ.Ο.Υ. (ή εν γένει φορέα υπέρ του οποίου διενεργείται ο καταλογισμός).

²³⁷ Όμοια με την υποσημείωση 234.

²³⁸ Όμοια με την υποσημείωση 234.

Σε διαφορετική περίπτωση, που δεν κατατεθεί το εν λόγω ποσό εντός της ταχθείσας προθεσμίας, θα προβούμε στον καταλογισμό του/της, με την έκδοση Καταλογιστικής Απόφασης σε βάρος του/της κατά τα προαναφερθέντα.

Η ευθύνη του/της αναφερομένου/-νης για το συγκεκριμένο έλλειμμα (κατά τη συμμετοχή του/της) αποδόθηκε εις ολόκληρον, είναι διακριτή, αυτοτελής και αυθύπαρκτη έναντι λοιπών ευθυνόμενων κατά τα οριζόμενα στο άρθρο 481 και επόμενα του Αστικού Κώδικα, με δεδομένο ότι έδρασε κατά το διακριτό λόγο αρμοδιότητάς του/της. Η απόδοση της ευθύνης πραγματοποιήθηκε ανεξαρτήτως της ευθύνης και των ενεργειών λοιπών ευθυνόμενων προσώπων. Η υπ' όψιν ευθύνη του/της δεν θεωρείται ότι δύναται να επιμεριστεί με βάση την αρχή της αναλογικότητας σε έκαστο των ευθυνόμενων, με δεδομένη ότι η αναφερόμενη αρχή δεν τυγχάνει εφαρμογής επί αποφάσεων καταλογισμού που εκδίδονται, κατ' ενάσκηση δέσμιας αρμοδιότητας, για την αποκατάσταση χρηματικού ελλείμματος δημόσιας διαχείρισης (Ελ. Συν. Τμ. Ι 1199/2003 & 898/2010) και καθιέρωση της εις ολόκληρο ευθύνης του συνόλου των υπηρεσιακών οργάνων που σχετίζονται με τη δημιουργία ελλείμματος κατά τις διατάξεις του άρθρου 12 του ν.δ. 1264/1942 επιβάλλεται από λόγους δημόσιου συμφέροντος (Τμήμα Ι Ελ. Συν. Τμ. Ι 898/2010).

Βρισκόμαστε στη διάθεση του προσκαλουμένου/-νης για παροχή διευκρινήσεων.

Παράρτημα 4: Ενδεικτικό υπόδειγμα καταλογιστικής απόφασης

(Σχετικό το Κεφάλαιο 12: Καταλογιστική απόφαση (πράξη), σελ. 139 επόμενες του παρόντος οδηγού)

ΠΡΟΣ: Τον/την κ.

ΘΕΜΑ: «Καταλογισμός σε βάρος του/της και υπέρ του Δημοσίου (ΝΠΔΔ/ΝΠΙΔ/ΟΤΑ) ποσού «.....€» που αντιστοιχεί σε ισόποσο έλλειμμα δημόσιας διαχείρισης (ή διαχείρισης ΝΠΔΔ/ΝΠΙΔ/ΟΤΑ) μετά των αναλογούντων τόκων, έλλειμμα το οποίο σχετίζεται με την ιδιότητά του ως δημοσίου υπολόγου/ εκκαθαριστή - εντολέα πληρωμής/προσώπου που έλαβε μη νόμιμη απόφαση νομικής δέσμευσης/ συνευθυνόμενου προσώπου/αχρεωστήτως λαβόντος υπολόγου/συνευθυνόμενου προσώπου/αχρεωστήτως λαβόντος – ΑΠΟΦΑΣΗ ΚΑΤΑΛΟΓΙΣΜΟΥ»

ΣΧΕΤΙΚΕΣ: 1. Η υπ' αρ. πρωτ.Πορισματική Έκθεση

2 Η υπ' αρ. πρωτ.«Κλήση σε ακρόαση σύμφωνα με το άρθρο 20 παρ. 2 του Συντάγματος και το άρθρο 6 του ν. 2690/1999, για παροχή εξηγήσεων του/τηςόσον αφορά τη δημιουργία ελλείμματος δημόσιας (ή ΝΠΔΔ/ΝΠΙΔ/ΟΤΑ) διαχείρισης, που σχετίζεται με την ιδιότητά του/της ως δημοσίου υπολόγου/ εκκαθαριστή - εντολέα πληρωμής/ προσώπου που έλαβε μη νόμιμη απόφαση νομικής δέσμευσης/ συνευθυνόμενου προσώπου/αχρεωστήτως λαβόντος»

3 Η υπ' αρ. πρωτ. «Πρόσκληση για άμεση καταβολή υπέρ του Δημοσίου (ΝΠΔΔ/ΝΠΙΔ/ΟΤΑ) ποσού «.....€» που αντιστοιχεί σε ισόποσο έλλειμμα δημόσιας διαχείρισης (ή διαχείρισης ΝΠΔΔ/ΝΠΙΔ/ΟΤΑ) μετά των αναλογούντων τόκων και σε περίπτωση μη καταβολής στην έκδοση αντίστοιχης καταλογιστικής απόφασης, έλλειμμα που σχετίζεται με την ιδιότητά του/της ως δημοσίου υπολόγου/ εκκαθαριστή - εντολέα πληρωμής/ προσώπου που έλαβε μη νόμιμη απόφαση νομικής δέσμευσης/ συνευθυνόμενου προσώπου/αχρεωστήτως λαβόντος»

Έχοντας υπόψη:

1...7....(όπως αναφέρθηκαν στην κλήση σε ακρόαση)

8...12...(όπως αναφέρθηκαν στην πρόσκληση για αναπλήρωση ελλείμματος)

13. Η υπ' αρ. πρωτ. «Πρόσκληση στον/στην για άμεση καταβολή υπέρ του Δημοσίου (ΝΠΔΔ/ΝΠΙΔ/ΟΤΑ) ποσού «.....€» που αντιστοιχεί σε ισόποσο έλλειμμα δημόσιας διαχείρισης (ή διαχείρισης ΝΠΔΔ/ΝΠΙΔ/ΟΤΑ) μετά των αναλογούντων τόκων και σε περίπτωση μη καταβολής στην έκδοση αντίστοιχης καταλογιστικής απόφασης, έλλειμμα που σχετίζεται με την ιδιότητά του/της ως δημοσίου υπολόγου/ εκκαθαριστή - εντολέα πληρωμής/ προσώπου που έλαβε μη νόμιμη απόφαση νομικής δέσμευσης/ συνευθυνόμενου προσώπου/αχρεωστήτως λαβόντος»

14. Το γεγονός ότι δεν έχει ληφθεί στην Υπηρεσία μας κανένα στοιχείο από το οποίο να προκύπτει ότι ανταποκρίθηκε ο/-η προσκαλούμενος/-νη στην ως άνω πρόσκλησή μας για την αναπλήρωση ελλείμματος.

Εκδίδουμε σε βάρος του/της την παρούσα καταλογιστική απόφαση μετά την επίδοση την στον/στην αναφερόμενο/-νη της υπ' αρ. ειδικής πρόσκλησης «για άμεση καταβολή υπέρ του Δημοσίου (ΝΠΔΔ/ΝΠΙΔ/ΟΤΑ) ποσού «.....€» που αντιστοιχεί σε ισόποσο έλλειμμα δημόσιας διαχείρισης (ή διαχείρισης ΝΠΔΔ/ΝΠΙΔ/ΟΤΑ), έλλειμμα για το οποίο σχετίζεται με την ιδιότητά του/της ως δημοσίου υπολόγου/ εκκαθαριστή - εντολέα πληρωμής/ προσώπου που έλαβε μη νόμιμη απόφαση νομικής δέσμευσης/ συνευθυνόμενου προσώπου/ αχρεωστήτως λαβόντος, αφού είχε προηγηθεί τηνη επίδοση της υπ' αρ. πρωτ.κλήσης σε ακρόαση μετά την σύνταξη της με αρ. πρωτ. Πορισματικής Έκθεσης. Με την υπόψη κλήση σε ακρόαση αναζητήσαμε τις απόψεις του/της – σύμφωνα με τις προαναφερθείσες διατάξεις (άρθρου 20 παρ. 2 Συντάγματος και άρθρου 6 του ν.2690/1999) σε συνέχεια της απόδοσης δημοσιολογιστικής ευθύνης – δημοσιονομικής ενοχής που πραγματοποιήσαμε στην ως άνω αναφερόμενη σχετική πορισματική έκθεσή μας, που σχετίζεται με έλλειμμα δημόσιας διαχείρισης (ή ΝΠΔΔ/ΝΠΙΔ/ΟΤΑ), ύψους το οποίο που διαπιστώθηκε στην(όνομα Υπηρεσίας/ ΝΠΔΔ/ΝΠΙΔ/ΟΤΑ)....κατά το χρονικό διάστημα....Το έλλειμμα διαπιστώθηκε μετά από(αναγράφεται η διαδικασία εντοπισμού ελλείμματος και αναφέρονται τα πραγματικά περιστατικά με τα οποία τεκμηριώνεται η διαπίστωση ελλείμματος, σχετικά παραπέμπουμε στο υποκεφάλαιο 9.4, σελ. 101 επόμενες, σχετικά και η μεθοδολογία τεκμηρίωσης ευθύνης σελ. 154 επόμενες κατά περίπτωση).

(Επαναλαμβάνουμε όλα τα «Επειδή» 1-11 της κλήσεως σε ακρόαση και τα «Επειδή» της πρόσκλησης για αναπλήρωση ελλείμματος 12-14 και προσθέτουμε:)

15. Επειδή κατά των καταλογιστικών αποφάσεων από αρμόδια όργανα της Διοίκησης δύναται να καταλογιζόμενος να ασκήσει έφεση ενώπιον του Ελεγκτικού Συνεδρίου, συνεπώς στην περίπτωση άσκησης αυτής οι υπ' όψιν καταλογιστικές αποφάσεις αποτελούν συντηρητικά και προσωρινά μέτρα τα οποία αποσκοπούν στη διασφάλιση των συμφερόντων του Δημοσίου και το Ελεγκτικό Συνέδριο που θα επιληφθεί της υπόθεσης, μετά από την έφεση του ενδιαφερόμενου, έχει την τελική κρίση, για κάθε πλημμέλεια αυτών και έχει την αρμοδιότητα να τροποποιήσει ή και να εξαφανίσει αυτές.

16. Επειδή ο/-η καταλογιζόμενος/-νη παρέλαβε την υπ' αρ. πρωτ.«Πρόσκληση για άμεση καταβολή υπέρ του Δημοσίου (ΝΠΔΔ/ΝΠΙΔ/ΟΤΑ) ποσού «.....€» που αντιστοιχεί σε ισόποσο έλλειμμα δημόσιας διαχείρισης (ή διαχείρισης ΝΠΔΔ/ΝΠΙΔ/ΟΤΑ) μετά των αναλογούντων τόκων και σε περίπτωση μη καταβολής στην έκδοση αντίστοιχης καταλογιστικής απόφασης, έλλειμμα που σχετίζεται με την ιδιότητά του/της ως «δημοσίου υπολόγου, εκκαθαριστή / εντολέα πληρωμής, προσώπου που έλαβε μη νόμιμη απόφαση νομικής δέσμευσης, συνευθυνόμενου προσώπου, αχρεωστήτως λαβόντος» όπως προκύπτει από την έκθεση επίδοσης της του επιμελητή.... (δυνάμεθα να σαρώσουμε και να εισαγάγουμε την έκθεση επίδοσης στο κείμενο).

17. Επειδή παρήλθε ο οριζόμενος χρόνος των δύο εργασίμων ημερών κατά την πρόβλεψη παρ. 2 άρθρου 152 ν.4270/2014 περί Δημοσίου Λογιστικού και δεν έχει ληφθεί στην Υπηρεσία μας κανένα στοιχείο από το οποίο να προκύπτει ότι ο/-η προσκαλούμενος/-νη ανταποκρίθηκε στην ως άνω πρόσκλησή μας για την αναπλήρωση ελλείμματος.

Για τούτο λοιπόν

αφού σκεφθήκαμε σύμφωνα με τον νόμο,

ΑΠΟΦΑΣΙΖΟΥΜΕ

κατά τις διατάξεις του ισχύοντος ν. 4270/2014 άρθρ. 150-152²³⁹, σε συνδυασμό με το σύνολο των προαναφερόμενων στην παρούσα απόφαση διατάξεων νόμου και της απορρέουσας εξ αυτών σχετικής νομολογίας **καταλογίζουμε υπέρ του Δημοσίου (...η φορέα...)**

και σε βάρος της ιδιαίτερης περιουσίας (ακίνητης και κινητής) του/της

κ.(πλήρη κατά το δυνατόν στοιχεία ταυτότητας)

....(διεύθυνση)....., ΑΦΜ.....

με την ιδιότητα που του/της αποδίδουμε: του δημοσίου υπολόγου/ εκκαθαριστή - εντολέα πληρωμής/ προσώπου που έλαβε μη νόμιμη απόφαση νομικής δέσμευσης/ συνευθυνόμενου προσώπου/αχρεωστήτως λαβόντος, ιδιότητα με την οποία ενήργησε λόγω της θέσεώς του ως(ακριβής ιδιότητα υπαλλήλου, τμηματάρχη κ.λπ.) της(ακριβής ονομασία υπηρεσίας/φορέα) και οι ενέργειές του/της συνδέονται με την πρόκληση των προεκτεθέντων ελλειμμάτων, κατά το χρονικό διάστημα

το ποσό των:

.....(ολογράφως) και(αριθμητικά) το οποίο (όπως προαναφέρθηκε) αναλύεται σε κεφάλαιο€ και προσαυξήσεις€, ισόποσο του κατά τα λεπτομερώς προεκτεθέντα προκληθέντος ελλείμματος στη διαχείριση(Υπηρεσία ή Φορέας)... στους κωδικούς (για το κεφάλαιο για τις προσαυξήσεις....) προκειμένου να αποκατασταθεί το ισόποσο συνολικό έλλειμμα της δημόσιας διαχείρισης (διαχείρισης ΝΠΔΔ/ΝΠΙΔ/ΟΤΑ), μετά των αναλογούντων τόκων.

Η ευθύνη του/της αναφερομένου/-νης για το συγκεκριμένο έλλειμμα (κατά τη συμμετοχή του/της) αποδόθηκε εις ολόκληρον, είναι διακριτή, αυτοτελής και αυθύπαρκτη έναντι λοιπών ευθυνόμενων κατά τα οριζόμενα στο άρθρο 481 και επόμενα του Αστικού Κώδικα, με δεδομένο ότι έδρασε κατά το διακριτό λόγο αρμοδιότητάς του/της. Η απόδοση της ευθύνης πραγματοποιήθηκε ανεξαρτήτως της ευθύνης και των ενεργειών λοιπών ευθυνόμενων προσώπων. Η υπ' όψιν ευθύνη του/της δεν θεωρείται ότι δύναται να επιμεριστεί με βάση την αρχή της αναλογικότητας σε έκαστο των ευθυνόμενων, με δεδομένη ότι η αναφερόμενη αρχή δεν τυγχάνει εφαρμογής επί αποφάσεων καταλογισμού που εκδίδονται, κατ' ενάσκηση δέσμιας αρμοδιότητας, για την αποκατάσταση χρηματικού ελλείμματος δημόσιας διαχείρισης (Ελ. Συν. Τμ. Ι 1199/2003 & 898/2010) και καθιέρωση της εις ολόκληρο ευθύνης του συνόλου των υπηρεσιακών οργάνων που σχετίζονται με τη δημιουργία ελλείμματος κατά τις διατάξεις του άρθρου 12 του ν.δ. 1264/1942 επιβάλλεται από λόγους δημόσιου συμφέροντος (Τμήμα Ι Ελ. Συν. Τμ. Ι 898/2010).

²³⁹ Όμοια με την υποσημείωση 234

Υπενθυμίζουμε τη διάταξη του άρθρου 152 παρ. 12 του ν. 4270/2014 « 12. Οι καταλογιζόμενοι κατά τις διατάξεις του άρθρου αυτού μπορούν να προσβάλουν την καταλογιστική πράξη ενώπιον του Ελεγκτικού Συνεδρίου, σύμφωνα με τις σχετικές ισχύουσες διατάξεις. Οι καταλογιζόμενοι μπορούν, επίσης, μέσα σε προθεσμία έξι (6) μηνών από την κοινοποίηση της καταλογιστικής πράξης, να ασκήσουν και αίτηση αναθεώρησης ενώπιον του οργάνου που την έχει εκδώσει. Λόγοι αναθεώρησης είναι οι ίδιοι για τους οποίους επιτρέπεται αναθεώρηση πράξεων του Ελεγκτικού Συνεδρίου, σύμφωνα με τις σχετικές ισχύουσες διατάξεις.»

Ο/Η καταλογιζόμενος/-νη δύναται να ασκήσει έφεση ενώπιον του Ελεγκτικού Συνεδρίου εντός προθεσμίας εξήντα (60) ημερών από την επίδοση της παρούσης (άρθρο 113 ν.4700/2020).

Βρισκόμαστε στη διάθεση του καταλογιζομένου για παροχή διευκρινήσεων.

Παράρτημα 5: Τριπλότυπη περιληπτική κατάσταση & χρηματικός κατάλογος



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ
ΥΠΟΥΡΓΕΙΟ.../ΑΝΕΞΑΡΤΗΤΗ ΑΡΧΗ...../ΦΟΡΕΑΣ.....
ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ
ΤΜΗΜΑ
Πληροφορίες:.....

Ταχ. Δ/νση :
Ταχ. Κώδικας :
Τηλέφωνο :
Δ/νση Ηλεκτρ. Ταχυδρ. :

Αριθμός	ΧΡΗΜ . ΚΑΤΑΛΟΓΟΥ ???
	/202?
	ΕΓΓΡΑΦΗΣ ΗΜΕΡΟΛΟΓΙΟΥ
	« ΚΑΘΟΛΙΚΟΥ ΠΡΩΤΟΚΟΛΛΟΥ

Προς Δ.Ο.Υ. ή Ταμειακή Υπηρεσία(όνομα Φορέα)

Σας στέλνουμε συνημμένα τον χρηματικό κατάλογο καταλογισμού αριθ. - ??? - έτους 202?.. και σας παρακαλούμε μετά τη βεβαίωσή του να μας επαναφέρετε έγκαιρα το ένα αντίτυπο της περιληπτικής κατάστασης

ΤΡΙΠΛΟΤΥΠΗ ΠΕΡΙΛΗΠΤΙΚΗ ΚΑΤΑΣΤΑΣΗ ΒΕΒΑΙΩΣΗΣ ΚΑΤΑΛΟΓΙΣΘΕΝΤΟΣ ΠΟΣΟΥ ΣΕ ΕΥΡΩ, ΕΤΟΥΣ,								
* ΔΗΜΟΣ Ή ΚΟΙΝΟΤΗΤΑ	ΑΡΙΘΜΟΣ ΕΓΓΡΑΦΩΝ	ΚΩΔΙΚΟΙ ΑΡΙΘΜΟΙ ΕΣΟΔΩΝ ΠΡΟΥΠΟΛΟΓΙΣΜΟΥ			ΟΝΟΜΑΣΙΑ ΕΣΟΔΟΥ ΕΚΤΟΣ ΠΡΟΥΠΟΛΟΓΙΣΜΟΥ			ΓΕΝΙΚΟ ΣΥΝΟΛΟ
		Κωδικός Εσόδων XXXXXX1 (αφορά συνήθως το κεφάλαιο του ελλείμματος)	Κωδικός Εσόδων XXXXXX2 (αφορά προσαυξήσεις ή τόκους)	ΣΥΝΟΛΟ	Κωδικός Εσόδων ΨΨΨΨ1 (αφορά συνήθως το κεφάλαιο του ελλείμματος)	Κωδικός Εσόδων ΨΨΨΨ2 (αφορά προσαυξήσεις ή τόκους)	ΣΥΝΟΛΟ	
* ΠΟΣΑ ΓΙΑ ΒΕΒΑΙΩΣΗ	1	???.????,??€	???.????,??€	???.????,??€	???.????,??€	???.????,??€	???.????,??€	???.????,??€
* ΠΟΣΑ ΠΟΥ ΔΕΝ ΒΕΒΑΙΩΘΗΚΑΝ ΛΟΓΩ ΑΝΑΡΜΟΔΙΟΤΗΤΑΣ Ή ΣΦΑΛΜΑΤΟΣ								
* ΠΟΣΑ ΠΟΥ ΒΕΒΑΙΩΘΗΚΑΝ ΑΠΟ ΤΗ Δ.Ο.Υ./Ταμειακή Υπηρεσία Φορέα								

Αθήνα ??/??/202?

Ο/Η Καταλογίζων/-ουσα (ιδιότητα)

ΒΕΒΑΙΩΣΗ

Βεβαιώνουμε την παραλαβή του ανωτέρω χρηματικού καταλόγου και τη βεβαίωσή του με την καταχώρησή του στο βιβλίο βεβαίωσης της Δ.Ο.Υ. ή ταμειακής Υπηρεσίας, με αριθμόκαι για ποσό σε ευρώ.....
.....(αριθ.....)

Αθήνα.....202?

Ο υπάλληλος που
έκανε τη βεβαίωση

Ο Προϊστάμενος του Τμήματος Εσόδων

ΔΗΜΟΣΙΑ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΗ ΥΠΗΡΕΣΙΑ:
Ή ΤΑΜΕΙΑΚΗ ΥΠΗΡΕΣΙΑ
ΑΡΙΘ. ΠΡΩΤ.:
Προς τους

Σας επιστρέφουμε το δεύτερο αντίγραφο της τριπλότυπης περιληπτικής κατάστασης βεβαίωσης, αφού βεβαιώσαμε το συνημμένο χρηματικό κατάλογο για το ποσό που αναγράφεται στη σχετική πράξη βεβαίωσης.

Για τα ποσά που εκπέσαμε από το χρηματικό κατάλογο, σας παρακαλούμε να τα βεβαιώσετε στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. (Ταμειακή Υπηρεσία) που ανήκουν οι φορολογούμενοι, όπως φαίνεται στην κατάσταση που σας επισυνάπτουμε.

Σημείωση: * Συμπληρώνεται από τη Δ.Ο.Υ. ή

άλλη αρχή που βεβαιώνει το έσοδο

Αθήνα.....202?

Ο Προϊστάμενος Υπηρεσίας



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ
 ΥΠΟΥΡΓΕΙΟ.../ΑΝΕΞΑΡΤΗΤΗ ΑΡΧΗ...../ΦΟΡΕΑΣ.....
 ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ
 ΤΜΗΜΑ
 Πληροφορίες:.....

ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΟ ΕΤΟΣ 202?

Ταχ. Δ/υση :
 Ταχ. Κώδικας :
 Τηλέφωνο :
 Δ/υση Ηλεκτρ. Ταχυδρ. :

ΧΡΗΜΑΤΙΚΟΣ ΚΑΤΑΛΟΓΟΣ ΚΑΤΑΛΟΓΙΣΤΕΟΥ ΠΟΣΟΥ ΥΠΕΡ ΤΟΥ ΕΛΛΗΝΙΚΟΥ ΔΗΜΟΣΙΟΥ ΑΡΙΘ. ???/??-??-202?

ΣΤΟΙΧΕΙΑ ΦΟΡΟΛΟΓΟΥΜΕΝΟΥ		ΒΕΒΑΙΩΘΕΝΤΑ ΠΟΣΑ ΣΕ €			ΤΟΥ ΤΑΜΕΙΟΥ		ΠΑΡΑΤΗΡΗΣΕΙΣ
Α./Α	Α.Φ.Μ./ Δ.Ο.Υ. .	Επώνυμο – Όνομα – Πατρώνυμο Επάγγελμα – Διεύθυνση – Δ.Ο.Υ.	ΚΑ: ?????????1 Κεφάλαιο	ΚΑ: ?????????2 Προσαυξήσεις στο κεφάλαιο*	ΣΥΝΟΛΟ	Αύξων αριθμός Καρτέ- λας	Ειδοποί- η-σης
1.	?????????/ Δ.Ο.Υ....	ΑΑΑΑΑΑ ΒΒΒΒΒΒΒΒΒΒ του ΓΓΓΓΓΓ και της ΔΔΔΔΔΔ, κατοίκου, οδός αριθμός	???.???,??€	???.???,??€	???.???,??€		
Γενικό Σύνολο σε ευρώ :			???.???,??€	???.???,??€	???.???,??€		

Αθήνα ???/??/202?
 Ο/Η Καταλογίζων/-ουσα (ιδιότητα)

Αναπόσπαστες σημειώσεις του χρηματικού καταλόγου:

Σημείωση 1η: Το ποσό των «???.???,??€» (σύνολο τόκων) αντιστοιχούν σε τόκους που υπολογίσθηκαν από την πρόκληση του ελλείμματος (ημερομηνία), έως και την ??/??/202?. Συνεπώς από την τελευταία ημερομηνία οι προσαυξήσεις θα πρέπει να υπολογίζονται από την Υπηρεσία σας.

Σημείωση 2η:

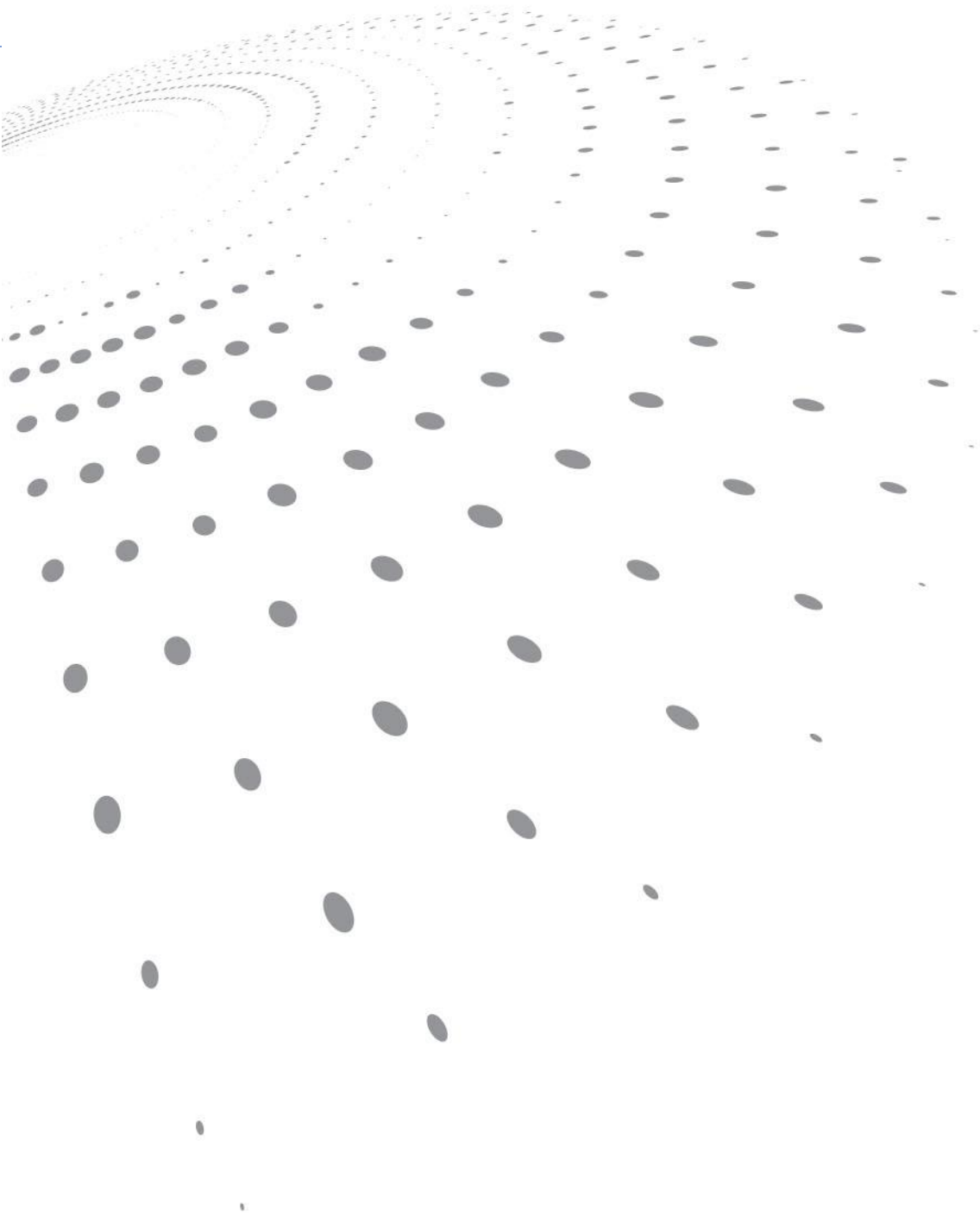
Στη διάθεσή σας για κάθε περαιτέρω διευκρίνιση.

Αθήνα ??/??/202?

Ο/Η Καταλογίζων/-ουσα (ιδιότητα)

Συνημμένη η αναφερόμενη καταλογιστική μας

Απόφαση (??/??-??-202?)



**ΕΘΝΙΚΟ ΣΥΝΤΟΝΙΣΤΙΚΟ ΟΡΓΑΝΟ
ΕΛΕΓΧΟΥ ΚΑΙ ΛΟΓΟΔΟΣΙΑΣ**

📍 Λένορμαν 195 & Αμφιαράου,
104 42, Αθήνα
☎ 2132129700
✉ info@aead.gr
🌐 www.aead.gr

ISBN 978-618-85780-2-9 (online)