ΠΑΝΕΠΙΣΤΗΜΙΟ ΜΑΚΕΔΟΝΙΑΣ

ΔΙΑΤΜΗΜΑΤΙΚΟ ΠΡΟΓΡΑΜΜΑ ΜΕΤΑΠΤΥΧΙΑΚΩΝ ΣΠΟΥΔΩΝ ΣΤΗ ΔΗΜΟΣΙΑ ΔΙΟΙΚΗΣΗ ΟΛΙΚΗΣ ΠΟΙΟΤΗΤΑΣ

ΔΙΠΛΩΜΑΤΙΚΗ ΕΡΓΑΣΙΑ

Ο δημοσιονομικός έλεγχος στην Ελλάδα και στην Ευρωπαϊκή Ένωση

ΛΟΥΚΑΝΙΔΟΥ ΟΛΓΑ (ΑΜ:Μ13/09)

ΕΠΙΒΛΕΠΩΝ ΚΑΘΗΓΗΤΗΣ:

ΔΗΜΗΤΡΙΟΣ Β. ΣΚΙΑΔΑΣ, ΕΠΙΚΟΥΡΟΣ ΚΑΘΗΓΗΤΗΣ ΤΜΗΜΑΤΟΣ ΔΙΕΘΝΩΝ ΚΑΙ ΕΥΡΩΠΑΪΚΩΝ ΣΠΟΥΔΩΝ

ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗ
Φεβρουάριος 2011

ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΑ

ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΑ……..2
ΠΕΡΙΛΗΨΗ…….....6
ΛΕΞΕΙΣ ΚΛΕΙΔΙΑ……7

ΕΙΣΑΓΩΓΗ……..8

1.ΤΟ ΕΛΛΗΝΙΚΟ ΔΗΜΟΣΙΟΝΟΜΙΚΟ ΣΥΣΤΗΜΑ: ΤΟ ΕΛΕΓΚΤΙΚΟ ΣΥΝΕΔΡΙΟ.....13

1.1 Ιστορική εξέλιξη του Ελεγκτικού Συνεδρίου 13
1.1.1 Η κατοχύρωση του Ελεγκτικού Συνεδρίου στο Σύνταγμα.....17

1.2 Η Συνταγματική αναθεώρηση του 2001 και η έκταση των αρμοδιοτήτων του Ελεγκτικού Συνεδρίου 19
1.2.1 Οι ελεγκτικές, οι γνωμοδοτικές και οι δικαιοδοτικές αρμοδιότητες του Σώματος.....21
1.2.2 Το ζήτημα της ενδεικτικής απαρίθμησης των αρμοδιοτήτων του Ελεγκτικού Συνεδρίου στο Σύνταγμα 26

1.3 Θεωρίες για τη φύση του Ελεγκτικού Συνεδρίου 27

2. Ο ΠΡΟΛΗΠΤΙΚΟΣ ΕΛΕΓΧΟΣ ΤΩΝ ΔΑΠΑΝΩΝ.....30

2.1 Εξέλιξη και συνταγματική κατοχύρωσητου προληπτικού ελέγχου των δαπανών 30

2.2 Το αντικείμενο του προληπτικού ελέγχου 32
2.2.1 Οι εξαιρέσεις από τον προληπτικό έλεγχο 33

2.3 Το υποκείμενο του προληπτικού ελέγχου 35

2.4 Διαδικασία και όργανα άσκησης του προληπτικού ελέγχου 36
2.4.1 Ο εσωτερικός προληπτικός έλεγχος 36
2.4.2 Ο δικαστικός προληπτικός έλεγχος 39

2.5 Έκταση δικαστικού ελέγχου διαχείρισης δημόσιου πλούτου: ο έλεγχος νομιμότητας και κανονικότητας.....41

2.6 Ειδικότερα ζητήματα στον προληπτικό έλεγχο.....42
2.6.1 Επίλυση διαφωνίας διατάκτη-Επιτρόπου 42
2.6.2 Μηχανισμοί προστασίας διατάκτη και δικαιούχου 43
2.6.2.1 Ανάκληση της πράξης του Τμήματος 43
2.6.2.2 Θεώρηση χρηματικού εντάλματος με ευθύνη του διατάκτη υπουργού 44
2.6.2.3 Η νομολογιακή κατασκευή της συγγνωστής πλάνης 45

2.7 Η φύση του προληπτικού ελέγχου.....46

2.8 Ο προληπτικός έλεγχος των δημοσίων συμβάσεων 50

2.9 Ο παρεμπίπτων έλεγχος νομιμότητας των διοικητικών πράξεων από το Ελεγκτικό Συνέδριο κατά τη θεώρηση των ενταλμάτων πληρωμής 56

2.10 Ο προληπτικός έλεγχος των δημοσίων δαπανών στην τοτική αυτοδιοίκηση.....60

2.11 Ο προληπτικός έλεγχος de lege ferenda 64

3. Ο ΚΑΤΑΣΤΑΛΤΙΚΟΣ ΕΛΕΓΧΟΣ ΤΩΝ ΔΑΠΑΝΩΝ.....66

3.1 Διαδικασία άσκησης κατασταλτικού ελέγχου.....67
3.1.1 Ο κατασταλτικός έλεγχος de lege ferenda.....69

3.2 Η έννοια του δημοσίου υπολόγου 70
3.2.1 Το τυπικό και λειτουργικό κριτήριο.....72
3.2.1.1 Το τυπικό κριτήριο διαχείρισης του δημοσίου χρήματος 72
3.2.1.2 Η έννοια του δημοσίου χρήματος 73
3.2.2 Το λειτουργικό κριτήριο διαχείρισης του δημοσίου χρήματος.....75
3.2.2.1 Ο *de facto* δημόσιος υπόλογος.....77

3.2.2.2 Η έννοια του συνευθυνόμενου 81
3.2.3 Διακρίσεις δημοσίων υπολόγων 83
3.2.4 Εποπτεία και έλεγχος επί των δημοσίων υπολόγων 84

3.3 Η ευθύνη του υπολόγου 86
3.3.1 Η αστική-δημοσιολογιστική, η ποινική και η πειθαρχική ευθύνη του δημοσίου υπολόγου 86
3.3.1.1 Η έννοια του ελλείμματος 87

3.4 Ο καταλογισμός του υπολόγου 90
3.4.1 Η καταλογιστική πράξη και το περιεχόμενό της 90
3.4.2 Η αιτιολογία της καταλογιστικής πράξης 91
3.4.3 Η υπαιτιότητα και η έκδοση καταλογιστικής πράξης 93
3.4.4 Το δικαίωμα της προηγούμενης ακρόασης στον καταλογισμό 93

4. ΤΟ ΕΥΡΩΠΑΪΚΟ ΔΗΜΟΣΙΟΝΟΜΙΚΟ ΣΥΣΤΗΜΑ 96

4.1Οι δημοσιονομικές διατάξεις στο δίκαιο των Συνθηκών 96

4.2 Οι δημοσιονομικοί παράγοντες στο κοινοτικό δημοσιονομικό σύστημα 100
4.2.1 Η έννοια του διατάκτη 100
4.2.2 Η έννοια του υπολόγου 106
4.2.3 Ο έλεγχος των δημοσιονομικών παραγόντων στην κοινοτική έννομη τάξη 128

4.3 Ο εσωτερικός έλεγχος 110

4.4 Ο εξωτερικός έλεγχος: Το Ευρωπαϊκό Ελεγκτικό Συνέδριο 116
4.4.1 Σύνθεση και οργάνωση του ευρωπαϊκού Ελεγκτικού Συνεδρίου 119
4.4.2 Η φύση του ευρωπαϊκού Ελεγκτικού Συνεδρίου 121
4.5 Η έκταση του ελέγχου του ευρωπαϊκού Ελεγκτικού Συνεδρίου 123
4.6 Μέθοδοι ελέγχου των κοινοτικών δαπανών 125
4.6.1 Δημοσιονομικός έλεγχος: έλεγχος νομιμότητας και κανονικότητας 127
4.6.2 Έλεγχος επιδόσεων: ο έλεγχος της χρηστής δημοσιονομικής διαχείρισης 128

4.7 Η διαδικασία ελέγχου του ευρωπαϊκού Ελεγκτικού Συνεδρίου. 136
4.8 Το ευρωπαϊκό Ελεγκτικό Συνέδριο ως γνωμοδοτική αρχή 142
4.9 Διεθνής συνεργασία 147

5. ΕΠΙΛΟΓΙΚΕΣ ΠΑΡΑΤΗΡΗΣΕΙΣ 150

ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ
Ελληνική Βιβλιογραφία και Πηγές 161
Ξένη Βιβλιογραφία και Πηγές 167
Ελληνική Νομοθεσία και Πηγές 168
Κοινοτική Νομοθεσία και Πηγές 171
Ιστοθέσεις 172

Αφιερώνεται στη Χαρά
της ζωής μου

Θερμές ευχαριστίες στον επιβλέποντα καθηγητή μου κ. Δημήτρη Β. Σκιαδά για την καθοδήγηση, τις παρατηρήσεις αλλά και τη συνολική πολύτιμη βοήθειά του στην εκπόνηση της διπλωματικής μου εργασίας.

ΠΕΡΙΛΗΨΗ

Ο έλεγχος των δημόσιων οικονομικών και η ύπαρξη θεσμοθετημένου οργάνου δημοσιονομικού ελέγχου έχει ως στόχο την επίτευξη της δημοσιονομικής ορθότητας και αποτελεσματικότητας και αποτελεί συστατικό θεσμό της έννοιας του δημοκρατικού πολιτεύματος. Στην Ελλάδα το Ελεγκτικό Συνέδριο αποτελεί το ανώτατο δημοσιονομικό δικαστήριο, η ύπαρξη και οι αρμοδιότητες του οποίου κατοχυρώνονται και συνταγματικά στο άρθρο 98 του Συντάγματος 1975/86/01/08. Στην παρούσα μελέτη καταγράφονται τα κύρια ζητήματα που απασχόλησαν το χώρο του Δημοσιονομικού Δικαίου αλλά αφορούν από πρακτικής απόψεως και το σύνολο των πολιτών του κράτους καθώς συνδέονται με την ορθή εκτέλεση του προϋπολογισμού και τη σωστή διαχείριση και προστασία του δημοσίου χρήματος. Η νομική φύση του Ελεγκτικού Συνεδρίου και των πράξεών του αποτέλεσαν αντικείμενο μακρών θεωρητικών συζητήσεων και της νομολογίας των ανωτάτων δικαστηρίων περιλαμβανομένου και του Ανώτατου Ειδικού Δικαστηρίου αναδεικνύοντάς το σε ανώτατο δημοσιονομικό δικαστήριο με ειδικό αντικείμενο αρμοδιοτήτων και δικαιοδοσιών που σχετίζονται με τη δημοσιονομική διαχείριση. Η προσέγγιση των ανωτέρω θεμάτων επιχειρείται να παρουσιαστεί κριτικά μέσα από την παράθεση αντιτιθέμενων θεωρητικών επιστημονικών απόψεων και νομολογιακών παραδοχών.

Περαιτέρω η παρούσα μελέτη επικεντρώνεται στην προβληματική που αναφύεται κατά την άσκηση από το Ελεγκτικό Συνέδριο του προληπτικού και κατασταλτικού ελέγχου και τη συναφή εξέταση των δαπανών και των αντίστοιχων λογαριασμών. Πρόθεσή μας είναι πέρα από την ανάδειξη των ανωτέρω θεμάτων με την παράλληλη προβολή των θεωρητικών θέσεων και της σχετικής νομολογιακής εξέλιξης και διαμόρφωσής τους, ο εντοπισμός των ιδιαιτεροτήτων και των αδυναμιών τους και η καταγραφή προτάσεων που θα οδηγήσουν στην αποτελεσματικότερη και αποδοτικότερη διαχείριση του δημοσίου χρήματος.

Αρωγός και πρότυπος θεσμός ο οποίος υπό όρους αμοιβαίου σεβασμού δύναται να συνδράμει στην αναμόρφωση του ελληνικού δημοσιονομικού συστήματος αποτελεί το Ευρωπαϊκό Ελεγκτικό Συνέδριο, με την υιοθέτηση νέων δόκιμων μεθόδων, συστημάτων και κριτηρίων δημοσιονομικής διαχείρισης. Το δίκαιο των Συνθηκών σε συνάρτηση με τις μεταρρυθμίσεις που επέφερε η Συνθήκη της Λισαβόνας έχουν ως στόχο την ορθή και ακριβή εκτέλεση του κοινοτικού

προϋπολογισμού και περαιτέρω τη χρηστή διαχείριση των οικονομικών της Ευρωπαϊκής Ένωσης. Η καταγραφή, λοιπόν, του κοινοτικού νομοθετικού δημοσιονομικού πλαισίου και της συναφούς νομολογίας έχει ως στόχο την ανάδειξη μιας σειράς μεθόδων ελέγχου από τις οποίες οι ημεδαποί δημοσιονομικοί ελεγκτικοί μηχανισμοί μπορούν να ωφεληθούν εστιάζοντας περισσότερο στην εκτίμηση του συνόλου της διαχείρισης και όχι στην αναζήτηση μεμονωμένων παρανομιών με τη συνδρομή σύγχρονων ελεγκτικών μεθόδων και τη χρήση διεθνών και ευρωπαϊκών ελεγκτικών προτύπων.

ΛΕΞΕΙΣ – ΚΛΕΙΔΙΑ: Ελεγκτικό Συνέδριο, Προληπτικός έλεγχος, Κατασταλτικός έλεγχος, Διατάκτης, Δημόσιος υπόλογος, de facto υπόλογος, συνευθυνόμενος, Ευρωπαϊκό Ελεγκτικό Συνέδριο, Δαπάνη, Έλλειμμα, Απώλεια, Καταλογισμός, εσωτερικός έλεγχος, εξωτερικός έλεγχος, νομιμότητα, κανονικότητα, έλεγχος επιδόσεων, χρηστή δημοσιονομική διαχείριση, οικονομικότητα, αποτελεσματικότητα, αποδοτικότητα.

ΕΙΣΑΓΩΓΗ

Ο έλεγχος των δημόσιων οικονομικών έχει ως στόχο την επίτευξη της δημοσιονομικής ορθότητας και αποτελεσματικότητας και αποτελεί συστατικό θεσμό της έννοιας του δημοκρατικού πολιτεύματος. Η δημόσια δαπάνη καθίσταται, συνεπώς, όργανο της Δημοκρατίας, αφού πραγματώνει τους σκοπούς που επιδιώκει το Σύνταγμα καθώς προορίζεται να εξισορροπήσει την άμεση, αναγκαστική, οριστική και χωρίς ειδικό αντάλλαγμα χρηματική παροχή του φορολογούμενου με το δημόσιο συμφέρον που η ίδια εξυπηρετεί.

Η ύπαρξη θεσμοθετημένου οργάνου δημοσιονομικού ελέγχου παρατηρείται σε όλες σχεδόν τις χώρες και σχετίζεται με τη διαφάνεια και το δημοκρατικό πολίτευμα, ενώ παλαιότερα, και κυρίως στην Ευρώπη, τα όργανα αυτά εμφανίστηκαν ως θεσμοί επικουρικοί της μοναρχίας. Η αρχή της διάκρισης των εξουσιών οδήγησε στο διαχωρισμό μεταξύ της νομοθετικής εξουσίας που ψηφίζει τον κρατικό προϋπολογισμό και της εκτελεστικής εξουσίας που επιμελείται της διαμόρφωσης και εκτέλεσης των εσόδων και τις δαπανών του κράτους. Η φιλελεύθερη αστική τάξη του 19ου αιώνα αναγνώρισε την πολιτική και τεχνική σημασία του ελέγχου των δημοσίων οικονομικών, καθώς και της θεσμικής κατοχύρωσης των αντίστοιχων ελεγκτικών μηχανισμών, που έχουν ως προορισμό τους να εγγυηθούν την τήρηση της νομιμότητας και κανονικότητας της δημοσιονομικής διαχείρισης. Η νομική φύση βέβαια, η λειτουργία και οι αρμοδιότητες των οργάνων αυτών διαφέρουν ανάλογα με το διοικητικό και δημοσιονομικό σύστημα της χώρας και τη γενικότερη κρατική οργάνωση και λειτουργία[1]. Ο εσωτερικός - διοικητικός έλεγχος ασκείται από όργανα που ανήκουν στο φορέα που διενεργεί τη δαπάνη, πρόκειται, δηλαδή, για διοικητικά όργανα, ενώ ο εξωτερικός έλεγχος ασκείται από όργανα που εντάσσονται λειτουργικά και οργανωτικά είτε στη δικαστική εξουσία, είτε επιτελούν ρόλο επικουρικό της νομοθετικής εξουσίας. Τα ελεγκτικά δημοσιονομικά συστήματα διακρίνονται σε δύο βασικές κατηγορίες, τα ηπειρωτικά (ή λατινικά) και τα αγγλοσαξονικά, με ενδιάμεση

[1] Η συγκριτική επισκόπηση των σημαντικότερων αλλοδαπών θεσμών δημοσιονομικού ελέγχου βασίζεται κυρίως σε δύο κριτήρια, αν δηλαδή ο ελεγκτικός θεσμός προϋφίσταται της σύστασης νομοθετικού Σώματος οπότε και δεν μεταβάλλεται η νομική του φύση αλλά αναπτύσσει σχέσεις θεσμικής συνεργασίας (σχέσεις με τη νομοθετική εξουσία) και αν πρόκειται για συλλογικό όργανο που λειτουργεί ως δικαστήριο ή συλλογικό ή μονοπρόσωπο όργανο δημοσιονομικού ελέγχου που δεν λειτουργεί ως δικαστήριο (σχέσεις με την εκτελεστική εξουσία). Βλ. Ν.ΜΗΛΙΩΝΗ, *Ο Θεσμικός ρόλος του Ελεγκτικού Συνεδρίου*, Εκδόσεις Σάκκουλα, 2002, ΣΕΛ. 117-183.

τρίτη κατηγορία τα σκανδιναβικά συστήματα. Στο ηπειρωτικό-λατινικό σύστημα δημοσιονομικού ελέγχου με σαφή διάκριση μεταξύ διατακτών και υπολόγων, όπως στη Γαλλία, την Ιταλία και την Πορτογαλία και την Ελλάδα, το Ελεγκτικό Συνέδριο εντάσσεται οργανωτικά στη δικαστική εξουσία. Στα συστήματα αγγλοσαξονικού ελέγχου[2], τα οποία είναι προσανατολισμένα στον έλεγχο της χρηστής δημοσιονομικής διαχείρισης, τα ανώτατα ελεγκτικά όργανα δεν είναι οργανωμένα ως δικαστικές αρχές αν και τα μέλη τους απολαμβάνουν λειτουργικής και προσωπικής ανεξαρτησίας. Στο σκανδιναβικό σύστημα του δυαδισμού της δικαιοσύνης και του δημοσιονομικού ελέγχου ανήκουν η Σουηδία και η Φιλανδία καθώς λειτουργούν όργανα με διοικητικές ελεγκτικές αρμοδιότητες οι οποίες προσβάλλονται στα ανώτατα διοικητικά δικαστήρια της χώρας. Στο σουηδικό και στο φινλανδικό σύστημα, παράλληλα με την ανώτερη αρχή κρατικού ελέγχου των δημοσίων οικονομικών, το Ελεγκτικό Γραφείο, το οποίο αποτελεί ανεξάρτητη υπηρεσία, υπάρχει και το σύστημα των ελεγκτών που αποτελούν κοινοβουλευτικό ελεγκτικό Σώμα. Και τα δύο σώματα ασκούν έλεγχο κατασταλτικό, ο οποίος περιλαμβάνει τόσο τον έλεγχο της κανονικότητας όσο και της χρηστής δημοσιονομικής διαχείρισης.

Στην Ελλάδα ο δημοσιονομικός έλεγχος διακρίνεται στον πολιτικό-κοινοβουλευτικό δημοσιονομικό έλεγχο, ο οποίος διενεργείται από τη Βουλή, στο διοικητικό δημοσιονομικό έλεγχο, τον οποίο ασκεί ο Υπουργός Οικονομικών μέσω του Γενικού Λογιστηρίου του Κράτους και των Υπηρεσιών Δημοσιονομικού Ελέγχου, και στο δικαστικό δημοσιονομικό έλεγχο που διενεργεί το συνταγματικά κατοχυρωμένο Ελεγκτικό Συνέδριο. Αδιαμφισβήτητα ο πολιτικός και ο διοικητικός δημοσιονομικός έλεγχος εμφανίζονται ελλιπείς χωρίς τη συνδρομή του δικαστικού ελέγχου ο οποίος αποτελεί τον πλέον ανεξάρτητο έλεγχο καθώς παρέχει εγγυήσεις χρηστής διαχείρισης του δημοσίου χρήματος και τήρησης των κανόνων νομιμότητας επί των δημοσίων δαπανών[3].

---

[2] Παράδειγμα δικαστικοφανούς οργάνου αποτελεί το γερμανικό Ελεγκτικό Συνέδριο (*Bundesrechnungshof*) και το αυστριακό Ελεγκτικό Συνέδριο (Rechnungshof) με ρόλο ελεγκτικό και γνωμοδοτικό, ενώ με τη διοικητική πρακτική της Μεγάλης Βρετανίας (θεσμός του *Comptroller* and *Auditor General*), των Ηνωμένων Πολιτειών Αμερικής (*Comptroller General of General Accounting Office*) και της Δανίας (Rigsrevisor) συνδέονται τα μονοπρόσωπα όργανα ελέγχου των Γενικών Ελεγκτών.

[3] Οι δημόσιες δαπάνες διακρίνονται ανάλογα με τον σκοπό ή το αντικείμενό τους σε τρεις βασικές κατηγορίες: στις δαπάνες για αμοιβές του προσωπικού του κράτους εν γένει, στις δαπάνες που προέρχονται από διοικητικές συμβάσεις για προμήθειες, μισθώσεις και εργασίες του κράτους και στις δαπάνες για επιχορηγήσεις και πάσης φύσεως ενισχύσεις ή επιδοτήσεις. Σύμφωνα με το άρθρο 22 παρ.2 ν.2362/1995, όπως τροποποιήθηκε, ως δημόσιες δαπάνες αναγνωρίζονται όσες προβλέπονται από γενική ή ειδική διάταξη ή συντελούν στην εκπλήρωση των σκοπών των φορέων, όπως αυτοί προσδιορίζονται στις καταστατικές και οργανωτικές διατάξεις τους ή εξυπηρετούν λειτουργικές ανάγκες αυτών. Το Ελεγκτικό Συνέδριο, τόσο προληπτικώς όσο και κατασταλτικώς, ελέγχει τις τρεις κατηγορίες δαπανών και μάλιστα, όπως υποστηρίζεται, κατά τέτοιο τρόπο, ώστε να καλύπτει ένα

Στην παρούσα μελέτη καταγράφονται οι βασικές όψεις του δημοσιονομικού ελέγχου στην Ελλάδα και στην Ευρωπαϊκή Ένωση και των αντίστοιχων ελεγκτικών μηχανισμών. Έτσι, στο πρώτο κεφάλαιο της μελέτης παρουσιάζεται συνοπτικά η εξέλιξη του ελληνικού Ελεγκτικού Συνεδρίου, του πρώτου ελληνικού δικαστηρίου, μέχρι την κατοχύρωσή του στο Σύνταγμα του 1952. Ιδιαίτερη αναφορά γίνεται στη δικαστική φύση του Ελεγκτικού Συνεδρίου με τη συνταγματική κατοχύρωση της ισοβιότητας των μελών του και την τελική υπαγωγή του με το Σύνταγμα του 1975 στο Τμήμα Ε΄ υπό τον τίτλο «Δικαστική Εξουσία». Στη συνέχεια παρουσιάζονται οι διευρυμένες ελεγκτικές, γνωμοδοτικές και δικαιοδοτικές αρμοδιότητες του Σώματος μετά την Αναθεώρηση του Συντάγματος του 2001 και αναλύεται το ζήτημα της ενδεικτικής απαρίθμησης των αρμοδιοτήτων του Σώματος στο Σύνταγμα. Οι απόψεις που καταγράφονται στη θεωρία για τη δικαστική ή μη φύση του Σώματος, πέρα της νομικής σημασίας, έχουν, κυρίως, πρακτική σημασία διότι επεκτείνονται και στο ζήτημα της φύσης των πράξεων του Συνεδρίου.

Στο δεύτερο κεφάλαιο, παρουσιάζονται η διαδικασία, το υποκείμενο και το αντικείμενο του προληπτικού ελέγχου, όπως ασκείται από το Υπουργείο Οικονομικών και το Ελεγκτικό Συνέδριο σήμερα. Βάσει του άρθρου 98 του Συντάγματος, το ελληνικό δημοσιονομικό σύστημα καθιερώνει τον έλεγχο των διατακτών, ο οποίος συνίσταται σε προληπτικό έλεγχο των δαπανών και καταλήγει στη θεώρηση ή μη των σχετικών χρηματικών ενταλμάτων πληρωμής από το αρμόδιο όργανο του Ελεγκτικού Συνεδρίου. Η μελέτη εστιάζει στη συζήτηση για τη φύση του προληπτικού ελέγχου και του ζητήματος του παρεμπίπτοντος ελέγχου της νομιμότητας των διοικητικών πράξεων από το Ελεγκτικό Συνέδριο, καθώς και του ελέγχου της συνταγματικότητας των νόμων κατά τον προληπτικό έλεγχο με βάση το νέο Κώδικα Δημοσίου Λογιστικού (Ν.3871/2010) και νομολογιακές παρατηρήσεις.

Στο τρίτο κεφάλαιο αναλύονται οι έννοιες του κατασταλτικού ελέγχου και των δημόσιων υπολόγων, οι οποίοι μετέχουν στην εκτέλεση του προϋπολογισμού ως διαχειριστές του δημόσιου πλούτου. Ιδιαίτερη έμφαση δίνεται στις έννοιες του *de facto* υπολόγου και του συνευθυνόμενου σε σχέση με την έκταση της ευθύνης τους κατά τη διαδικασία του καταλογισμού. Διακρίνεται η αστική-δημοσιολογιστική ευθύνη του υπολόγου από την πειθαρχική και την ποινική και, παράλληλα,

---

πραγματικό κενό της δικαστικής λειτουργίας ανάμεσα στη δράση της πολιτικής και της διοικητικής δικαιοσύνης. Βλ.Ι.ΣΑΡΜΑΣ, *Το δημόσιο χρήμα υπό έλεγχο, Η νομολογία του Ελεγκτικού Συνεδρίου*, Αντ.Σάκκουλας, 2003

παρουσιάζονται ειδικότερα θέματα που αφορούν στην έκδοση και στο περιεχόμενο της καταλογιστικής πράξης με νομολογιακές αναφορές.

Το τέταρτο κεφάλαιο της μελέτης αφορά στο ευρωπαϊκό δημοσιονομικό σύστημα με βάση το πρωτογενές και παράγωγο δίκαιο. Καταγράφονται οι νεωτερισμοί που εισάγονται στις δημοσιονομικές διατάξεις με τη Συνθήκη της Λισαβόνας[4] και παρουσιάζονται οι έννοιες του διατάκτη και του υπολόγου στη δημοσιονομική κοινοτική τάξη καθώς και οι ιδιαιτερότητες ελέγχου των δημοσιονομικών παραγόντων σύμφωνα με το Δημοσιονομικό Κανονισμό 1605/2002 όπως τροποποιήθηκε και συμπληρώθηκε. Ιδιαίτερη σημασία αποδίδεται στα συστήματα εσωτερικού ελέγχου και τη μεθοδολογία ελέγχου που έχουν αναπτύξει τα κοινοτικά όργανα αλλά και λοιποί κοινοτικοί οργανισμοί με βάση διεθνή ελεγκτικά αλλά και ευρωπαϊκά πρότυπα. Επισημαίνεται ότι η εφαρμογή αποτελεσματικού εσωτερικού ελέγχου, σε συνδυασμό με τη χρηστή διοίκηση του οργανισμού, αποτελεί μέσο αποτελεσματικής εταιρικής διακυβέρνησης προς μία κατεύθυνση που διασφαλίζει τη μακροχρόνια επιβίωση του οργανισμού με τον καλύτερο δυνατό τρόπο. Περαιτέρω παρουσιάζονται η σύνθεση, η οργάνωση και η φύση του Ευρωπαϊκού Ελεγκτικού Συνεδρίου ως οργάνου εξωτερικού ελέγχου των δαπανών της Ευρωπαϊκής Ένωσης χωρίς, όμως, δικαιοδοτικές αρμοδιότητες. Οι κοινοτικές ενισχύσεις προς την ελληνική οικονομία εντάσσονται ως δημόσιο χρήμα στις διαδικασίες για την πραγματοποίηση της δημόσιας δαπάνης και υπόκεινται και σε καθεστώς διπλού ελέγχου, εθνικού και κοινοτικού. Εστιάζουμε στον τρόπο άσκησης του ελέγχου από το κοινοτικό όργανο, το οποίο έχει υιοθετήσει σύγχρονες ελεγκτικές μεθόδους ασκώντας όχι μόνο τον παραδοσιακό δημοσιονομικό έλεγχο νομιμότητας και κανονικότητας αλλά παράλληλα και έλεγχο τήρησης της χρηστής δημοσιονομικής διαχείρισης με βάση τις αρχές της οικονομικότητας, της αποδοτικότητας και της αποτελεσματικότητας. Στο πλαίσιο πάντοτε του εξωτερικού ελέγχου που ασκείται από το Ευρωπαϊκό Ελεγκτικό Συνέδριο καταγράφονται οι γνωμοδοτικές του αρμοδιότητες και οι διεθνής συνεργασίες του οργάνου οι οποίες αποσκοπούν στην προαγωγή, μέσα από μία σειρά γόνιμων συνεργασιών, της ελεγκτικής του αρμοδιότητας.

Στόχο της παρούσας μελέτης μέσα από την παρουσίαση του νομοθετικού δημοσιονομικού πλαισίου και της συναφούς νομολογίας αποτελεί η ανάδειξη μιας

[4] Βλ. Ενοποιημένης απόδοσης της Συνθήκης για την Ευρωπαϊκή Ένωση και της Συνθήκης για τη λειτουργία της Ευρωπαϊκής Ένωσης (2010/C 83/01)

σειράς μεθόδων ελέγχου από τις οποίες οι ημεδαποί δημοσιονομικοί ελεγκτικοί μηχανισμοί μπορούν να ωφεληθούν εστιάζοντας περισσότερο στην εκτίμηση του συνόλου της διαχείρισης και όχι στην αναζήτηση μεμονωμένων παρανομιών με τη συνδρομή σύγχρονων ελεγκτικών μεθόδων και τη χρήση διεθνών και ευρωπαϊκών ελεγκτικών προτύπων.

1.ΤΟ ΕΛΛΗΝΙΚΟ ΔΗΜΟΣΙΟΝΟΜΙΚΟ ΣΥΣΤΗΜΑ: ΤΟ ΕΛΕΓΚΤΙΚΟ ΣΥΝΕΔΡΙΟ

1.1 Ιστορική εξέλιξη του Ελεγκτικού Συνεδρίου

Τα ελεγκτικά όργανα των δημοσίων οικονομικών λειτούργησαν ήδη κατά τη διάρκεια της εθνικοαπελευθερωτικής Επανάστασης του 1821. Πρόκειται για τη σύσταση προδρομικών ελεγκτικών οργάνων στο ελληνικό δημοσιονομικό σύστημα[5], κατά τη διάρκεια της Επανάστασης ως απόρροια των οικονομικών δεσμεύσεων των επαναστατών με τις ευρωπαϊκές δυνάμεις. Αμέσως μετά την απελευθέρωση του ελληνικού κράτους σημειώθηκε η σύσταση του πρώτου δικαστικού θεσμού στη χώρα μας, του Ελεγκτικού Συνεδρίου ως οργάνου εποπτείας και ελέγχου της δημοσιονομικής διαχείρισης[6].

Η ιδέα για τη συγκρότηση του Ελεγκτικού Συνεδρίου και οι αρχικές σκέψεις για τη λειτουργία του υπήρξαν προϊόν ανάγκης μιας πολιτείας να αυτοπειθαρχηθεί και να αυτοελεγχθεί. Καθορίστηκαν σε μεγάλο βαθμό από το θεσμικό προσανατολισμό του νεοσύστατου κράτους προς την Ευρώπη και των δεσμεύσεων που είχε αναλάβει.[7] Η διασπάθιση των δανείων της Ανεξαρτησίας και η κατασπατάλησή τους επέβαλε τη λογοδοσία όσων είχαν ευθύνη έναντι του Έθνους

---

[5] Κατά τον Θεοχαρόπουλο το δημοσιονομικό δίκαιο αποτελείται από το σύνολο των νομικών κανόνων που αναφέρονται στα δημόσια οικονομικά του κράτους και ειδικότερα στο φορολογικό δίκαιο και στο δίκαιο του δημόσιου λογιστικού που διέπει την κατάρτιση, ψήφιση και εκτέλεση του προϋπολογισμού Βλ. Λ.ΘΕΟΧΑΡΟΠΟΥΛΟΣ, *ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟΝ ΔΙΚΑΙΟΝ*, ΤΟΜ. Α΄, Εκδόσεις Σάκκουλα, 1981, άποψη την οποία διατύπωσε και ο Μ.ΣΤΑΣΙΝΟΠΟΥΛΟΣ, *Μαθήματα Δημοσιονομικού Δικαίου*, 1966, σελ.29, «με τους κανόνες του δημοσίου λογιστικού καθορίζονται ο τρόπος με τον οποίο η πολιτεία συναλλάσσεται με τους τρίτους, οι σχέσεις των διαχειριστών του δημοσίου πλούτου προς την πολιτεία, οι ευθύνες αυτών, ο τρόπος πραγματοποίησης των εισπράξεων και των δαπανών και οι προβλέψεις αυτών». Το δημοσιονομικό δίκαιο συνεπώς έχει ως αντικείμενο έρευνας και επεξεργασίας τη δημοσιονομική νομοθεσία, η οποία αναφέρεται στη συστηματική μελέτη του συνόλου των κανόνων δικαίου που ρυθμίζουν την εξεύρεση, διαχείριση και διάθεση των οικονομικών μέσων με σκοπό την ικανοποίηση των αναγκών του σύγχρονου κράτους. Αντίθετα κατά τον Δερτιλή το δημοσιονομικό δίκαιο αποτελεί αυτοτελή κλάδο του δικαίου, αποτελείται από νομικούς κανόνες που αναφέρονται στα δημόσια οικονομικά του κράτους, που ρυθμίζουν την δημοσιονομικού δραστηριότητα του κράτους. Ταυτίζεται συνεπώς με το δίκαιο του δημόσιου λογιστικού βλ. ΔΕΡΤΙΛΗΣ, Το δημοσιονομικόν δίκαιον ως ίδιος κλάδος δικαίου, Εφημερίς Ελλήνων Νομικών, 1956, σελ.881 επ.

[6] Για την ιστορική εξέλιξη του ελληνικού Ελεγκτικού Συνεδρίου βλ. Α.Γέροντας, *Δημοσιονομικό Δίκαιο*, τεύχος Α, Εκδόσεις Σάκκουλα, 2005 σελ. 165 επ. και για την εξέλιξη των αρμοδιοτήτων του αναλυτικά, μέχρι την τελευταία αναθεώρηση του Συντάγματος, βλ. Ν.Μηλιώνης, *Ο Θεσμικός ρόλος του Ελεγκτικού Συνεδρίου*, Εκδόσεις Σάκκουλα, 2002, σελ. 33 επ.

[7] βλ. Λ.ΘΕΟΧΑΡΟΠΟΥΛΟΣ, *Δίκαιον Κρατικού Προϋπολογισμού*, 1979, σελ.5 επ., οποίος υποστηρίζει ότι ο έλεγχος της δημόσιας δαπάνης ταυτίζεται με τον θεσμό του κρατικού προϋπολογισμού και κατ΄επέκταση με τη Δημοκρατία, καθώς η γένεση και η εξέλιξη του θεσμού του κρατικού προϋπολογισμού συμπίπτει με την εδραίωση του συνταγματισμού.

και της αντιπροσωπείας του για τη διαχείριση των χρημάτων. Στο πλαίσιο ανταγωνισμού των προστάτιδων δυνάμεων να επιβάλλουν τα δικά τους συστήματα, οι επαναστατικές κυβερνήσεις και η οθωνική μοναρχία αντέγραψαν ειδικές ελεγκτικές διαδικασίες και θεσμικά όργανα χωρίς να υιοθετήσουν έστω και στο ελάχιστο τα ήδη υπάρχοντα συστήματα ελέγχου του δημοσίου χρήματος των τοπικών κοινωνιών τα οποία λειτουργούσαν με μικρές διαφοροποιήσεις για πολλά χρόνια. Συστήθηκαν και επιτροπές λειτουργικά ενταγμένες στο πλαίσιο της λειτουργίας των εθνοσυνελεύσεων, στις οποίες οι κυβερνήσεις υπέβαλαν συνοπτικούς λογαριασμούς.

Τα ελεγκτικά όργανα της επαναστατικής περιόδου ήταν η Λογιστική Επιτροπή η οποία σύστησε με το Ψήφισμα της 13ης Απριλίου 1826 με μοναδικό σκοπό την επεξεργασία των εθνικών λογαριασμών χωρίς όμως θεσμική κατοχύρωση και προοπτική μακροπρόθεσμης λειτουργίας. Η ενδεκαμελής Λογιστική Επιτροπή υπέβαλε στην Εθνοσυνέλευση δύο αναφορές: η πρώτη αφορούσε στον έλεγχο των εθνικών λογαριασμών και η δεύτερη αποτελούσε αίτηση προς την Εθνοσυνέλευση για τη συνέχιση του έργου της. Η Αναθεωρητική Επιτροπή[8], η οποία ιδρύθηκε με σκοπό να εξετάσει τα πορίσματα της Λογιστικής Επιτροπής δεν εξέδωσε ποτέ αποφάσεις κατά των πράξεων της Λογιστικής Επιτροπής και περιορίστηκε σε προκαταρκτικές έρευνες. Μετά την ανάληψη της εξουσίας από τον Ιωάννη Καποδίστρια[9], ιδρύθηκε η Επιτροπή επί της Οικονομίας και Χρηματιστικής Τραπέζης και το τριμελές Γενικό Φροντιστήριο, τα οποία και υπέβαλαν τους λογαριασμούς στη Δ΄ Εθνοσυνέλευση στο Άργος την 11η Ιουλίου 1829. Ήταν η πρώτη φορά, μάλιστα, που κατατέθηκαν από την έναρξη του Αγώνα οι λογαριασμοί διαχείρισης του συνόλου της κρατικής περιουσίας. Με πρωτοβουλία του Κυβερνήτη ο οποίος επέμενε στη θεσμική κατοχύρωση ενός μόνιμου οργάνου δημοσιονομικού ελέγχου ιδρύθηκε με το άρθρο 23 του ΛΔ Ψηφίσματος της 8ης Σεπτεμβρίου 1829 της Δ΄ Εθνικής Συνέλευσης το Λογιστικό και Ελεγκτικόν Συμβούλιον ως υπηρεσία ελέγχου ανεξάρτητη από την εκτελεστική εξουσία με δικαίωμα να αναφέρει στον Κυβερνήτη τις οικονομικές ατασθαλίες και να υποβάλει υποδείξεις για τη βελτίωση της δημόσιας οικονομίας, ενώ παράλληλα στο Συμβούλιον προσδόθηκαν και δικαιοδοτικές αρμοδιότητες[10]. Στη συνέχεια με το άρθρο 283 του Πολιτικού Συντάγματος της

[8] Συστήθηκε από τη Βουλή που συνήλθε μετά την Εθνική Συνέλευση της Τροιζήνας
[9] Την 7η Ιανουαρίου 1828
[10] Βλ. Ε. Ασανάκη, *Το χρονικό του ελέγχου και καταλογισμού του Ι.Ορλάνδου και Α. Λουριώτη, υπολόγων των δανείων της ανεξαρτησίας*, Τιμητικός τόμος για τα 150 χρόνια του Ελεγκτικού Συνεδρίου, 1984, σελ. 141 επ.

Ε'Εθνοσυνέλευσης[11] προβλέφθηκε για πρώτη φορά η ίδρυση ανώτατου δικαστηρίου του οποίου το τρίτο τμήμα, το Λογιστελεγκτικόν Κριτήριον θα είχε ως αρμοδιότητα τον έλεγχο των λογαριασμών των υπαλλήλων που διαχειριζόταν δημόσια χρήματα. Παρατηρείται λοιπόν ότι η Λογιστική και Αναθεωρητική Επιτροπή συστήθηκαν ως σώματα επικουρικά της Εθνοσυνέλευσης ενώ κατ'ουσία διοικητικές αρχές αποτελούσαν η Επιτροπή επί της Οικονομίας και Χρηματιστικής Τραπέζης και το Γενικό Φροντιστήριο. Το Λογιστικόν και Ελεγκτικόν Συμβούλιον αποτελεί την πρώτη προσπάθεια υπαγωγής του συνόλου της δημοσιονομικής διαχείρισης σε δικαστικό έλεγχο αν και η ίδρυση του Ελεγκτικού Συνεδρίου θα περιορίσει τον δικαστικό έλεγχο στη δημοσιονομική διαχείριση αποκλειστικά των δημοσίων υπολόγων. Αξίζει να σημειωθεί ότι τα αποτελέσματα σύστασης και λειτουργίας των πρώτων ελεγκτικών οργάνων ήταν περιορισμένα καθώς δημοσιοποίησαν ελάχιστα από τα ευρήματά τους χωρίς να προβούν σε καταλογισμούς.

Το Ελεγκτικό Συνέδριο ιδρύθηκε με το διάταγμα της 27ης Σεπτεμβρίου/9ης Οκτωβρίου 1833 «περί συστάσεως του Ελεγκτικού Συνεδρίου» (ΦΕΚ -32) κατ'απομίμηση της γαλλικής Cour des comptes[12] . Η παρ. 2β ακροτελεύτιο εδάφιο του διατάγματος οριοθετούσε το Συνέδριο ως «ανωτάτη ως προς το διοικητικόν αρχή» με σαφώς διακεκριμένες διοικητικές και δικαστικές αρμοδιότητες και όριζε την αρμοδιότητά του «δι'όλον το Βασίλειον» προσδίδοντάς του μια ιδιότυπη νομική υπόσταση. Καταστατική επιδίωξη του Ελεγκτικού Συνεδρίου ορίστηκε «να πληροφορήται δια επεξεργασίας των λογαριασμών ότι διατηρούνται αι γενικαί αρχαί του εγκριθέντος οικονομικού του Κράτους συστήματος, ότι πάσα εντός του Κράτους διαχείρισις γίνεται κατ'αυτό το σύστημα, ότι αι επιτετραμμέναι οποιανδήποτε ειδική διαχείρισιν Αρχαί εκτελούν τα διοικητικά καθήκοντά των ευσυνειδήτως κατά τους υπάρχοντας νόμους, διατάγματα, οδηγίας και καταστάσεις, ότι τα έσοδα και έξοδα είναι εν τάξει αποδεδειγμένα, και ότι τα εις διοικητικάς Αρχάς δοθέντα χρήματα διετέθησαν δι'ας ανάγκας εδόθησαν». Συνολικά, η καταγραφή των σκοπών της αποστολής του Ελεγκτικού Συνεδρίου κρίνεται γενικόλογη καθώς το Συνέδριο ορίστηκε αρμόδιο «να κρίνη εκ των αποτελεσμάτων των λογαριασμών της

[11] Η Ε΄ Εθνοσυνέλευση συνήλθε στο Άργος στις 5 Δεκεμβρίου 1831.

[12] Βλ. σχετικά Ν. Μηλιώνης,, *Η νομολογιακή διαπραγμάτευση του παρεμπίπτοντος ελέγχου των διοικητικών πράξεων από το Ελεγκτικό Συνέδριο*, ΔιΔ 1992, σελ 249 επ. Την εισήγηση για την ίδρυση του Ελεγκτικού Συνεδρίου έκανε ο Γάλλος οικονομολόγος Artemond Regny (1777-1841), ο οποίος ήρθε στην Ελλάδα μετά από σύσταση του τραπεζίτη Jean-Gabriel Eynard προς τον Καποδίστρια. Το ιδρυτικό διάταγμα του ελληνικού Ελεγκτικού Συνεδρίου ήταν στην ουσία αντιγραφή του ναπολεόντειου νόμου του 1807.

διαχειρίσεως, αν και οποίαι μεταβολαί είναι αναγκαίαι ή κατάλληλαι δια τον γενικόν σκοπόν». Στη δικαιοδοσία του Ελεγκτικού Συνεδρίου υπήχθη «όλον τον λογιστικόν του Κράτους» και ορίστηκε αρμόδιο να «επιτηρεί τους υπολόγους υπηρέτας αυτού». Στο ιδρυτικό, όμως, διάταγμα καθορίζεται ως κυρίαρχη έννοια η αρχή της κανονικότητας της δαπάνης και προσδιορίζεται η έννοια των δημοσίων υπολόγων όσοι «δυνάμει της υπηρεσίας των ή δυνάμει ειδικής παραγγελίας ή δυνάμει αμφοτέρων τούτων εισπράττουν ή εξοδεύουν δημόσια χρήματα[13]». Τα κεφάλαια «περί της αρμοδιότητας του Ελεγκτικού Συνεδρίου» και «Σύστημα υπηρεσίας του Ελεγκτικού Συνεδρίου» αναφέρονται στη λειτουργία του Σώματος ως δικαστικής αρχής, ενώ το κεφάλαιο «Επιτήρησις των υπολόγων και των ταμείων αυτών δια του Ελεγκτικού Συνεδρίου» αφορά στη λειτουργία του ως διοικητικής αρχής. Ρητά ορίζεται επίσης η ανεξαρτησία του Σώματος απέναντι στην εκτελεστική εξουσία. Κατά το γαλλικό πρότυπο η κύρια δικαστική αρμοδιότητα του Σώματος, , αφορούσε στον κατασταλτικό έλεγχο των λογαριασμών των δημοσίων υπολόγων, οι οποίοι ήταν υποχρεωμένοι να καταστρώσουν και να αποδώσουν τους λογαριασμούς σε τακτή προθεσμία. Σχετικά με τις δικαιοδοτικές αρμοδιότητες επί των υποβαλλομένων λογαριασμών, το Σώμα «αποφασίζει περί αυτών και διατάσσει ώστε να γενή η κατά την απόφασιν τελεία εξόφλησις του υπολόγου». Σημειώνεται ότι κατά των αποφάσεων του Ελεγκτικού Συνεδρίου ήταν δυνατό να ασκηθεί «έκκλησις» στα πολιτικά δικαστήρια. Το ιδρυτικό διάταγμα της 27ης Σεπτεμβρίου/9ης Οκτωβρίου 1833, έθετε το Ελεγκτικό Συνέδριο υπό τον έλεγχο του Συμβουλίου της Επικρατείας αν και το Συμβούλιο της Επικρατείας ιδρύθηκε δύο έτη μετά με το βασιλικό διάταγμα της 18ης Σεπτεμβρίου 1835. Η επιτήρηση των υπολόγων «καθόσον αφορά το λογιστικόν, την ακρίβειαν των ταμείων και την κράτησιν βιβλίων ταμείου»[14] αποτελούσε την εξωδικαστική αρμοδιότητα του Σώματος. Πάντως, παρά το γεγονός ότι το Ελεγκτικό Συνέδριο ορίστηκε ως ανώτατη αποφασίζουσα αρχή[15], τέθηκε υπό τον αναιρετικό έλεγχο αρχικά του Συμβουλίου της Επικρατείας και στη συνέχεια του Αρείου Πάγου[16]. Η σχέση του Ελεγκτικού Συνεδρίου με τις υπόλοιπες δικαιοδοσίες και η ανάθεση σε αυτό σημαντικών αρμοδιοτήτων, όπως ο κανονισμός των πολιτικών

[13] Βλ.παράγραφος 16 του ιδρυτικού διατάγματος 1833
[14] Βλ.παράγραφος 56 του ιδρυτικού διατάγματος 1833
[15] Το Σώμα συγκροτήθηκε από τον πρόεδρο, τον επίτροπο της επικρατείας, έναν αντιπρόεδρο, τέσσερις ελεγκτές, ένα γραμματέα και με βοηθητικό προσωπικό τον κλάδο των λογιστών.
[16] Το διάστημα 1833 ως 1844 το Σώμα λειτούργησε υπό τον αναιρετικό έλεγχο του Συμβουλίου της Επικρατείας και αφού το Σύνταγμα του 1844 εξαίρεσε ρητά το Συνέδριο από την κατάργηση των υπόλοιπων διοικητικών δικαστηρίων, αυτό υπήχθη στον αναιρετικό έλεγχο του Αρείου Πάγου.

και στρατιωτικών συντάξεων και ο προληπτικός έλεγχος των δημοσίων δαπανών, συντέλεσαν στην αμηχανία στο χώρο των θεωρητικών για τη φύση του Σώματος και στην ενίσχυση της άποψης ότι επρόκειτο για διφυές όργανο. Οι νέες αρμοδιότητες απεδόθησαν στο Συνέδριο την περίοδο 1864 ως 1923 και η ανάθεση του προληπτικού ελέγχου με το νόμο ΑΥΟΖ'/1887 ήταν αυτή που διαδραμάτισε καταλυτικό ρόλο στη μετέπειτα διαμόρφωση του θεσμού και τον ανέδειξε ως τον κατεξοχήν εγγυητή του δημοσίου χρήματος. Με το άρθρο 102 του Συντάγματος του 1844 καταργήθηκε το Συμβούλιο της Επικρατείας καθώς θεωρήθηκε όργανο της απόλυτης μοναρχίας[17].

1.1.1 Η κατοχύρωση του Ελεγκτικού Συνεδρίου στο Σύνταγμα

Το Ελεγκτικό Συνέδριο κατοχυρώθηκε ως συνταγματικός θεσμός για πρώτη φορά με το Σύνταγμα του 1952. Όμως, και υπό τα προηγούμενα συνταγματικά κείμενα κατοχυρωνόταν η προστασία των μελών του και έμμεσα η ύπαρξη και λειτουργία του ίδιου του θεσμού. Η ισοβιότητα των μελών του Σώματος με συνταγματικές διατάξεις οδήγησε στην έμμεση αναγωγή του Συνεδρίου σε θεσμό προστατευόμενο από το Σύνταγμα. Έτσι, ο συντακτικός νομοθέτης του 1864 και του 1911 εξόπλισε τα μετά ψήφου μέλη του Συνεδρίου με τις εγγυήσεις των δικαστικών λειτουργών, χωρίς να προσδώσει αμιγή δικαστικό χαρακτήρα και στον ίδιο τον θεσμό. Ειδικότερα το Σύνταγμα του 1864, στο κεφάλαιο «Περί Δικαστικής Εξουσίας» όριζε στο άρθρο 88 ότι «οι αρεοπαγίται και εφέται, καθώς και τα ψήφον έχοντα μέλη του Ελεγκτικού Συνεδρίου, καθίστανται ισόβιοι μετά παρέλευσιν τετραετίας από της δημοσιεύσεως του παρόντος Συντάγματος».[18] Στο ίδιο πλαίσιο, και τα Συντάγματα του 1925 και 1927 περιέλαβαν διατάξεις για το Συνέδριο στο κεφάλαιο «Περί Διοικητικής Δικαιοσύνης». Με το Σύνταγμα, όμως, του 1952, ολοκληρώθηκε η συνταγματική κατοχύρωση του Σώματος, καθώς πέρα από διατάξεις για ισοβιότητα των συμβούλων και παρέδρων του Συνεδρίου υπήρχε και σημαντική για την ανεξαρτησία του Σώματος διάταξη που προέβλεπε ότι «οι αποφάσεις του Ελεγκτικού Συνεδρίου αφορώσαι καταλογισμόν υπολόγων και απονομήν συντάξεων

[17] Άρθρο 102 Συντάγματος 1844 « το Συμβούλιον της Επικρατείας παύει, διαλύεται αυτοδικαίως, άμα παρέλθωσι τρεις μήνες αφ' ης ημέρας ομόσει ο Βασιλεύςτον του Συντάγματος όρκον, ή και πριν των τριών μηνών, αν προ της λήξεως τούτων συγκροτηθή η πρ ώτη Βουλευτική Σύνοδος».
[18] Όπ.παρ., Ν.Μηλιώνης, *Ο Θεσμικός ρόλος του Ελεγκτικού Συνεδρίου*, σελ. 74.

δεν υπόκεινται εις τον έλεγχο του Συμβουλίου της Επικρατείας»[19]. Με τα «συνταγματικά κείμενα» της δικτατορικής περιόδου, το Ελεγκτικό Συνέδριο ταξινομήθηκε μαζί με τα άλλα δύο δικαιοδοτικά όργανα υπό τον τίτλο «Η Δικαιοσύνη». Η πρώτη, μάλιστα, κατοχύρωση των αρμοδιοτήτων του Σώματος σημειώθηκε στο άρθρο 108 του κειμένου του 1968. Τελικά, με το Σύνταγμα του 1975 το Ελεγκτικό Συνέδριο περιελήφθη μεταξύ των υπολοίπων δικαστηρίων στο Κεφάλαιο Δεύτερο υπό τον τίτλο «Οργάνωση και Δικαιοδοσία των Δικαστηρίων» του Τμήματος Ε' υπό τον τίτλο «Δικαστική Εξουσία» και συγκεκριμένα στο άρθρο 98. Με την τυπική περιαγωγή του Ελεγκτικού Συνεδρίου μεταξύ των δικαστηρίων και με την οργάνωση του θεσμού κατά τρόπο όμοιο με αμιγές δικαστικό όργανο επιτεύχθηκε η «δικαστικοποίηση» του οργάνου[20]. Στο άρθρο 98 του Συντάγματος του 1975 απαριθμήθηκαν ενδεικτικά και οι αρμοδιότητες του Ελεγκτικού Συνεδρίου[21] και συγκεκριμένα:

Άρθρον 98.

1. Εις την αρμοδιότητα του Ελεγκτικού Συνεδρίου ανήκουν ιδίως:

α) Ο έλεγχος των δαπανών του κράτους, ως και των δι` ειδικών νόμων εις τον έλεγχον αυτού υπαγομένων εκάστοτε οργανισμών τοπικής αυτοδιοικήσεως ή άλλων νομικών προσώπων δημοσίου δικαίου.

β) Η έκθεσις προς την Βουλήν επί του απολογισμού και ισολογισμού του Κράτους.

---

[19] Άρθρο 108 παρ.3 του Συντάγματος του 1968 και σχετική η ΣΕ 2204/1974 για την αίτηση αναίρεσης επί των υπολοίπων αποφάσεων του Σώματος.

[20] Η λειτουργία του Σώματος ως δικαστηρίου ορίζεται ρητά στο άρθρο 90 παρ.1 του Συντάγματος 2001 «οι προαγωγές, τοποθετήσεις, μεταθέσεις, αποσπάσεις και μετατάξεις των δικαστικών λειτουργών ενεργούνται με προεδρικό διάταγμα, που εκδίδεται ύστερα από απόφαση ανώτατου δικαστικού συμβουλίου. (…)Στο ανώτατο δικαστικό συμβούλιο του Ελεγκτικού Συνεδρίου μετέχει και ο γενικός επίτροπος της επικρατείας που υπηρετεί σε αυτό.» Περαιτέρω στην παρ.5 του άρθρου 90 καθορίζεται ότι οι προαγωγές στις θέσεις του προέδρου και του αντιπροέδρου του Συμβουλίου της Επικρατείας, του Αρείου Πάγου και του Ελεγκτικού Συνεδρίου ενεργούνται με προεδρικό διάταγμα που εκδίδεται ύστερα από πρόταση του Υπουργικού Συμβουλίου με επιλογή μεταξύ των μελών του αντίστοιχου ανώτατου δικαστηρίου, όπως νόμος ορίζει…». Επίσης στο άρθρο 91του Συντάγματος ορίζεται ότι το Ανώτατο Πειθαρχικό Συμβούλιο συγκροτείται από τον πρόεδρο του Συμβουλίου Επικρατείας ως πρόεδρό του, από δύο αντιπροέδρους ή συμβούλους της Επικρατείας, δύο αντιπροέδρους του Αρείου Πάγου ή αρεοπαγίτες, δύο αντιπροέδρους ή συμβούλους του Ελεγκτικού Συνεδρίου και δύο τακτικούς καθηγητές…». Στις αρμοδιότητες του Ανώτατου Ειδικού Δικαστηρίου του άρθρου 100 του Συντάγματος περιλαμβάνεται και η «άρση των συγκρούσεων μεταξύ των δικαστηρίων και των διοικητικών αρχών ή μεταξύ του Συμβουλίου της Επικρατείας και των τακτικών διοικητικών δικαστηρίων αφενός και των αστικών και ποινικών δικαστηρίων αφετέρου, ή τέλος, μεταξύ του Ελεγκτικού Συνεδρίου και των λοιπών δικαστηρίων», καθώς και η «άρση της αμφισβήτησης για την ουσιαστική αντισυνταγματικότητα ή την έννοια διατάξεων τυπικού νόμου, αν εκδόθηκαν για αυτές αντίθετες αποφάσεις του Συμβουλίου της Επικρατείας, του Αρείου Πάγου ή του Ελεγκτικού Συνεδρίου».

[21] Βλ. Κ.Ξ. Σαραντόπουλος, *Ερμηνευτικά προβλήματα εκ της εφαρμογής του άρθρου 98 του Συντάγματος*, Τιμητικός τόμος για τα 150 χρόνια του Ελεγκτικού Συνεδρίου, 1984, σελ. 161 επ.

γ) Η γνωμοδότησις επί των νόμων περί συντάξεων ή αναγνωρίσεως υπηρεσίας δια την παροχήν δικαιώματος συντάξεως κατά το άρθρον 73 παράγραφος 2, ως και επί παντός ετέρου θέματος οριζομένου υπό του νόμου.

δ) Ο έλεγχος των λογαριασμών των δημοσίων υπολόγων και των εν εδαφίω α` οργανισμών τοπικής αυτοδιοικησεως και νομικών προσώπων δημοσίου δικαίου.

ε) Η εκδίκασις ενδίκων μέσων επί διαφορών εξ απονομής συντάξεων, ως και εκ του ελέγχου των λογαριασμών εν γένει.

στ) Η εκδίκασις υποθέσεων αναφερομένων εις την ευθύνην των δημοσίων πολιτικών ή στρατιωτικών υπαλλήλων, ως και των υπαλλήλων των οργανισμών τοπικής αυτοδιοικησεως, δια πάσαν εκ δόλου ή αμελείας επελθούσης εις το Κράτος ή εις τους ανωτέρω οργανισμούς και νομικά πρόσωπα ζημίαν.

2. Αι αρμοδιότητες του Ελεγκτικού Συνεδρίου ρυθμίζονται και ασκούνται, ως νόμος ορίζει.

Κατά τας υπό στοιχεία α` και δ` περιπτώσεις της προηγουμένης παραγράφου δεν εφαρμόζονται αι διατάξεις του άρθρου 93 παράγραφοι 2 και 3.

3. Αι αποφάσεις του Ελεγκτικού Συνεδρίου επί των εν τη παραγράφω 1 υποθέσεων, δεν υπόκεινται εις τον έλεγχον του Συμβουλίου της Επικρατείας.

1.2 Η συνταγματική αναθεώρηση του 2001 και η έκταση των αρμοδιοτήτων του Ελεγκτικού Συνεδρίου

Το Σύνταγμα του 2001 επέκτεινε τις αρμοδιότητες του Ελεγκτικού Συνεδρίου και επιβεβαίωσε τη δικαστική αποστολή του, καθώς οι διατάξεις του άρθρου 98 που το αφορούν περιλαμβάνονται εκ νέου στο Τμήμα Ε΄ του Συντάγματος υπό τον τίτλο «Δικαστική Εξουσία». Σύμφωνα με τις διατάξεις του νέου άρθρου 98 του Συντάγματος:

«1. Στην αρμοδιότητα του Ελεγκτικού Συνεδρίου ανήκουν ιδίως:

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

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

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

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

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

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

ζ) Η εκδίκαση υποθέσεων που αναφέρονται στην ευθύνη των πολιτικών ή στρατιωτικών δημοσίων υπαλλήλων των οργανισμών τοπικής αυτοδιοίκησης και των άλλων νομικών προσώπων δημοσίου δικαίου για κάθε ζημία από δόλο ή αμέλεια που προκλήθηκε στο κράτος, στους οργανισμούς τοπικής αυτοδιοίκησης ή σε άλλα νομικά πρόσωπα δημοσίου δικαίου.

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

Στις περιπτώσεις των στοιχείων α και δ δεν εφαρμόζονται οι διατάξεις του άρθρου 93 παράγραφοι 2 και 3.

3. Οι αποφάσεις του Ελεγκτικού Συνεδρίου για υποθέσεις της παραγράφου 1 δεν υπόκεινται στο έλεγχο του Συμβουλίου της Επικρατείας».

Τις σημαντικότερες νομοθετικές ρυθμίσεις του Σώματος αποτελούν ο Οργανισμός για την εύρυθμη λειτουργία του Σώματος που εκδόθηκε με το ν.δ. της 4ης/6ης Ιουλίου 1923 και η τροποποίηση που επέφερε το ν.δ. 2712 της 11 Νοεμβρίου 1953 με τη δημιουργία των κλιμακίων για τον έλεγχο των λογαριασμών των δημοσίων υπολόγων και τον κανονισμό των συντάξεων και την αναγωγή της Ολομέλειας του Σώματος σε ακυρωτικό σχηματισμό, το κωδικοποιητικό διάταγμα 774/1980 «Περί κωδικοποιήσεως εις ενιαίο κείμενο των περί Ελεγκτικού Συνεδρίου ισχυουσών διατάξεων υπό τον τίτλο «Οργανισμός Ελεγκτικού Συνεδρίου» και το

προεδρικό διάταγμα 1225/1981 «Περί εκτελέσεως των περί Ελεγκτικού Συνεδρίου διατάξεων» όπως τροποποιήθηκαν.

1.2.1 Οι ελεγκτικές, οι γνωμοδοτικές και οι δικαιοδοτικές αρμοδιότητες του Σώματος

Όπως προκύπτει, το αναθεωρημένο Σύνταγμα ακολουθεί την τριπλή ταξινόμηση των αρμοδιοτήτων του Ελεγκτικού Συνεδρίου διακρίνοντας αυτές σε ελεγκτικές[22] (περιπτώσεις α, β και γ), γνωμοδοτικές (περιπτώσεις δ και ε) και σε δικαιοδοτικές (περιπτώσεις στ και ζ)[23].

Από τη διάταξη του άρθρου 98 του Συντάγματος και τις βασικές διατάξεις του Ν.2362/1995 «Περί Δημοσίου Λογιστικού, ελέγχου των δαπανών του κράτους και άλλων διατάξεων»[24], σε συνδυασμό με τις αρχές της ελεγκτικής, προκύπτει ότι ο συντακτικός νομοθέτης με την παράγραφο 1 εδ.α΄ του άρθρου 98 του Συντάγματος καθιερώνει τον έλεγχο των διατακτών, των οποίων οι πράξεις, δημιουργικές δικαιωμάτων και υποχρεώσεων του Δημοσίου, καταλήγουν στους λογαριασμούς των δημόσιων υπολόγων[25]. Αυτοί οι λογαριασμοί είναι το αποτέλεσμα της χρηματικής

---

[22] Έχει γίνει επανειλημμένα δεκτό από τη νομολογία του Ελεγκτικού Συνεδρίου ότι το άρθρο 98 του Συντάγματος διαχωρίζει την ελεγκτική αρμοδιότητα του Σώματος σε δύο φάσεις. Η πρώτη αφορά τον έλεγχο των δαπανών του Κράτους, ΟΤΑ και νομικών προσώπων και η δεύτερη τον έλεγχο των λογαριασμών των υπολόγων εν γένει, επιστέγασμα των οποίων είναι η Διαδήλωση. Βλ. σχετικά και Πράξη 133/1995 IV Τμήμα. Ειδικότερα για τον προληπτικό έλεγχο, Πρακτικό συνεδριάσεως Ολομελείας Ελεγκτικού Συνεδρίου 30ης Μαΐου 1979, Πρακτικό συνεδριάσεως Ολομελείας Ελεγκτικού Συνεδρίου 8ης Οκτωβρίου 1984 και Πρακτικό συνεδριάσεως Ολομελείας Ελεγκτικού Συνεδρίου 21ης Δεκεμβρίου 1988

[23] Σύμφωνα με τη θεωρία του δημοσιονομικού και όχι του διοικητικού δικαίου, ο προληπτικός έλεγχος των δαπανών και ο κατασταλτικός έλεγχος των λογαριασμών των υπολόγων (περιπτώσεις α και δ) αποτελούν αρμοδιότητες δικαστικές, η έκθεση επί του απολογισμού και του ισολογισμού, καθώς και η γνωμοδότηση επί των συνταξιοδοτικών νομοσχεδίων (περιπτώσεις β και γ) δεν είναι διοικητικές αρμοδιότητες, αλλά έχουν «παρακολουθηματικό χαρακτήρα των δικαστικών αρμοδιοτήτων του Ελεγκτικού Συνεδρίου επί των αντίστοιχων θεμάτων» όπ.π Λ.ΘΕΟΧΑΡΟΠΟΥΛΟ, *Δίκαιον Κρατικού Προϋπολογισμού*, 1979, σελ.5 επ.

24 Ο νόμος 2362/1995, όπως τροποποιήθηκε με το Ν. 3871/2010, κατήργησε τον προϊσχύσαντα Κώδικα Δημοσίου Λογιστικού (ΚΔΛ) του ν.δ. 321/1969, ο οποίος ίσχυσε για 26 χρόνια και είχε αντικαταστήσει τον ΣΙΒ 1852, τον πρώτο νόμο του δημοσίου λογιστικού από την απελευθέρωση του κράτους. Ειδικότερα στο άρθρο 27 του Ν.2362/95 όπως τροποποιήθηκε ορίζεται ότι «1. Όλες οι δαπάνες του Δημοσίου, των Οργανισμών Τοπικής Αυτοδιοίκησης (πρώτου και δεύτερου βαθμού) και των λοιπών νομικών προσώπων δημοσίου δικαίου, καθώς και τα έσοδα αυτών, υπόκεινται σε έλεγχο από το Ελεγκτικό Συνέδριο, σύμφωνα με τις διατάξεις που το διέπουν και τα διεθνή ελεγκτικά πρότυπα».

[25] Βλ. σχετικά με τις αλλαγές που επήλθαν στο Ελεγκτικό Συνέδριο με την αναθεώρηση του Συντάγματος του 2001, Ι.ΚΑΡΑΒΟΚΥΡΗΣ, Αναθεώρηση του Συντάγματος και Ελεγκτικό Συνέδριο, Εισήγηση σε Διημερίδα των Πανεπιστημίων Θράκης και Πειραιά στις 8-9 Νοεμβρίου 2006 (Κομοτηνή), σε Επιθεώρηση Δημοσίου Δικαίου και Διοικητικού Δικαίου (ΕΔΔΔΔ), 1/2007, σελ. 5-14 και Δ.Β. ΣΚΙΑΔΑΣ, *Οι Νέες Συνταγματικές Διατάξεις Σχετικά με το Δημοσιονομικό Έλεγχο των Δημοσίων Δαπανών*, Εκσυγχρονισμός, Εταιρία Κοινωνικών και Οικονομικών Μελετών, τεύχος 2, Ιούλιος 2001, σελ. 3-14.

δοσοληψίας επί της οποίας εκτείνεται η άλλη ελεγκτική αρμοδιότητα του Ελεγκτικού Συνεδρίου, δηλαδή, ο έλεγχος των λογαριασμών. Συνεπώς, η περίπτωση α του άρθρου 98 του Συντάγματος καθιερώνει τον έλεγχο των διατακτών, ο οποίος συνίσταται σε προληπτικό έλεγχο των δαπανών και καταλήγει στη θεώρηση ή μη των σχετικών χρηματικών ενταλμάτων πληρωμής από το αρμόδιο όργανο του Ελεγκτικού Συνεδρίου[26]. Ο έλεγχος των δημοσίων υπολόγων, που ορίζει η περίπτωση δ του άρθρου 98 του Συντάγματος, αποτελεί καθιέρωση του κατασταλτικού ελέγχου των λογαριασμών ή απολογισμών και την επ'αυτών κρίση του Ελεγκτικού Συνεδρίου με την έκδοση αποφάσεως (πράξεως) από δικαστικό σχηματισμό τριμελούς κλιμακίου.

Οι γνωμοδοτικές αρμοδιότητες του Ελεγκτικού Συνεδρίου, όπως αναφέρονται στις περιπτώσεις δ΄και ε΄ του άρθρου 98 παρ.1 του Συντάγματος, διακρίνονται σε τέσσερις κύριες αρμοδιότητες: στις γνωμοδοτήσεις επί των συνταξιοδοτικών νομοσχεδίων του άρθρου 73 παρ.2 του Συντάγματος, στη σύνταξη και υποβολή έκθεσης στη Βουλή για τον απολογισμό και ισολογισμό του Κράτους κατά το άρθρο 79 παρ.7 του Συντάγματος[27], στην ετήσια έκθεση επί των πεπραγμένων σύμφωνα με το άρθρο 42 π.δ. 774/1980 και στη γνωμοδότηση επί «των παρά των Υπουργών τιθεμένων θεμάτων, εφόσον δεν ήθελε κατά την κρίση του θεωρηθή ότι η ζητουμένη γνώμη του αποτελεί πρόκριμα των πράξεων ή των δικαστικών του αποφάσεων» σύμφωνα με το άρθρο 15 π.δ.774/1980. Τη νομολογία των δικαστηρίων της χώρας έχει απασχολήσει η φύση των γνωμοδοτήσεων επί των συνταξιοδοτικών νομοσχεδίων. Σύμφωνα με πάγια νομολογία του Ελεγκτικού Συνεδρίου έχει κριθεί ότι η διάταξη του άρθρου 73 παρ.2 του Συντάγματος[28], η οποία αφορά στα εξωτερικά τυπικά στοιχεία εγκύρου καταρτίσεως του νόμου, υπόκειται στον έλεγχο της δικαστικής εξουσίας και, συνεπώς, συνταξιοδοτικός νόμος, ο οποίος εκδίδεται χωρίς προηγουμένως να προκληθεί η σχετική προς το περιεχόμενό του γνωμοδότηση του Ελεγκτικού Συνεδρίου, στερείται κύρους λόγω

[26] Σήμερα το αρμόδιο όργανο είναι ο Επίτροπος, ενώ παλαιότερα το όργανο που προϊστατο του μονομελούς κλιμακίου

[27] Σύμφωνα με το άρθρο 79 παρ.7 του Συντάγματος «Το αργότερο μέσα σε ένα έτος από τη λήξη του οικονομικού έτους κατατίθεται στη Βουλή ο απολογισμός, καθώς και ο γενικός ισολογισμός του Κράτους, που συνοδεύονται υποχρεωτικά από την κατά το άρθρο 98 παρ. 1 περίπτωση ε' έκθεση του Ελεγκτικού Συνεδρίου, εξετάζονται από ειδική επιτροπή βουλευτών και κυρώνονται από την Ολομέλεια της Βουλής, σύμφωνα με όσα ορίζει ο Κανονισμός».

[28] Σύμφωνα με το άρθρο 73 παρ.2 του Συντάγματος «Νομοσχέδια που αναφέρονται οπωσδήποτε στην απονομή σύνταξης και στις προϋποθέσεις της υποβάλλονται μόνο από τον Υπουργό Οικονομικών ύστερα από γνωμοδότηση του Ελεγκτικού Συνεδρίου(…)»

αντισυνταγματικότητας και δεν εφαρμόζεται υπ'αυτού[29], εκτός αν η τροποποίηση ή η γενομένη προσθήκη είναι συναφής με διάταξη τεθείσα υπό γνωμοδότηση[30]. Το Ανώτατο Ειδικό Δικαστήριο με την 4/1988 απόφασή του έκρινε ότι η υποβολή των συνταξιοδοτικών νομοσχεδίων για γνωμοδότηση στο Ελεγκτικό Συνέδριο δεν ανήκει στα εσωτερικά στοιχεία του νόμου (*interna corporis*) και συνεπώς η ύπαρξη ή όχι της γνωμοδότησης ελέγχεται από τα δικαστήρια. Όσον αφορά στη σύνταξη και υποβολή έκθεσης στη Βουλή για τον απολογισμό[31] και ισολογισμό[32] του Κράτους, γνωστή και ως Διαδήλωση, καθιερώθηκε το 1923 και εκδίδεται από την Ολομέλεια του Ελεγκτικού Συνεδρίου. Με αυτόν τον τρόπο, η Βουλή ασκεί κατασταλτικό έλεγχο και βεβαιώνει εάν η εκτελεστική εξουσία ενήργησε την οικονομική διοίκηση του Κράτους σύμφωνα με τον προϋπολογισμό και τους νόμους. Το Ελεγκτικό Συνέδριο απευθύνει κάθε χρόνο έκθεση στη βουλή που εγχειρίζει στον Πρόεδρό της ο πρόεδρος του Συνεδρίου. Στην έκθεση που καταρτίζει η Ολομέλεια και δημοσιεύεται στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως το Ελεγκτικό Συνέδριο εκθέτει τα αποτελέσματα των εργασιών του, τις παρατηρήσεις του από την παραβολή των εσόδων και εξόδων προς τους σχετικούς νόμους και από την άσκηση γενικά των καθηκόντων του και τις σκέψεις του σχετικά με τις μεταρρυθμίσεις και βελτιώσεις της νομοθεσίας[33]. Για τη σύνταξη της έκθεσης η Ολομέλεια αντλεί στοιχεία από τις εκθέσεις των Παρέδρων, Διευθυντών και Επιτρόπων του Συνεδρίου, οι οποίοι υποβάλλουν στο Ελεγκτικό Συνέδριο έκθεση με το ανωτέρω περιεχόμενο και σχετικούς στατιστικούς πίνακες βάσει του άρθρου 147 του π.δ.1225/1981. Τέλος, οι Γνωμοδοτήσεις «επί των παρά των Υπουργών τιθεμένων θεμάτων, εφόσον δεν ήθελε κατά την κρίση του θεωρηθή ότι η ζητουμένη γνώμη του αποτελεί πρόκριμα των πράξεων ή των δικαστικών του αποφάσεων» εκδίδονται από την Ολομέλεια και δεν δεσμεύουν τους δικαιοδοτούντες σχηματισμούς του Δικαστηρίου[34].

---

[29] Βλ. σχετικά Ολομ.Ελ.Συν. 46/1979.

[30] Βλ. σχετικά Ολομ.Ελ.Συν. 55/1976, 1403/1997, Πρακτικά 16/1998 και Πρακτικό Συνεδριάσεως Ολομελείας ΕλΣυν 13ης Μαΐου 1981.

[31] Ο απολογισμός καταρτίζεται από το Γενικό λογιστήριο του Κράτους και μετά την έκθεση του Ελεγκτικού Συνεδρίου ψηφίζεται από τη βουλή και περιβάλλεται τη μορφή τυπικού νόμου.

[32] Ο ισολογισμός είναι ο τυπικός νόμος που εμφανίζει το τελικό υπόλοιπο από την εκτέλεση του γενικού προϋπολογισμού, το δημόσιο χρέος, τις εγγυήσεις του Κράτους και το υπόλοιπο των δημόσιων ταμείων την 31η Δεκεμβρίου του οικείου έτους (άρθρο 74 Ν.2362/1995)

[33] Για πληρέστερη κατανόηση των διαφορών της ετήσιας έκθεσης και της διαδήλωσης, βλ. Ι.ΣΑΡΜΑΣ, οπ.π., σελ. 530επ.

[34] Βλ. Σ.ΠΟΥΛΗΣ, αδημοσίευτες σημειώσεις από παραδόσεις στην Εθνική Σχολή Δικαστών και την εκεί παραπομπή στην απόφαση της Ολ.Ελ.Συν 385/1984

Οι δικαιοδοτικές αρμοδιότητες, όπως αναφέρονται στις περιπτώσεις στ και ζ της παραγράφου 1 του άρθρου 98 του Συντάγματος, περιλαμβάνουν την εκδίκαση τριών κυρίων κατηγοριών διαφορών, ήτοι τις διαφορές από τον έλεγχο των λογαριασμών (α.98 παρ.1 εδ.στ), τις διαφορές από την απονομή συντάξεως και τις διαφορές αστικής ευθύνης των δημοσίων υπαλλήλων. Ειδικότερα, το Ελεγκτικό Συνέδριο έχει «τη γενική αρμοδιότητα»[35] να δικάζει τις αιτήσεις δικαστικής προστασίας που η κείμενη νομοθεσία προβλέπει, για όλες τις διαφορές, οι οποίες είναι σχετικές με τον «έλεγχο των λογαριασμών των δημοσίων υπολόγων, τις διαφορές από τον έλεγχο των ΟΤΑ και τις διαφορές από τον έλεγχο των λογαριασμών άλλων ΝΠΔΔ ή ΝΠΙΔ, εφόσον όμως τα νομικά αυτά πρόσωπα έχουν υπαχθεί στον προληπτικό έλεγχο του Ελεγκτικού Συνεδρίου με ειδική διάταξη νόμου»[36]. Στη δικαιοδοσία του Ελεγκτικού Συνεδρίου βάσει του άρθρου 98 παρ.1 περ.στ εδ.α του Συντάγματος ανήκουν οι διαφορές σχετικά με την απονομή συντάξεων[37]. Βέβαια, στη δικαιοδοσία του Συνεδρίου υπάγονται οι διαφορές που αναφύονται κατά την απονομή συντάξεων σε βάρος του Δημοσίου Ταμείου, ενώ στα τακτικά διοικητικά δικαστήρια οι διαφορές κοινωνικής ασφαλίσεως. Τα κριτήρια διάκρισης μεταξύ συνταξιοδοτικών, διαφορών και διαφορών κοινωνικής ασφάλισης έχουν μεγάλη πρακτική σημασία καθώς οριοθετούν τη δικαιοδοσία μεταξύ του Ελεγκτικού Συνεδρίου και των τακτικών διοικητικών δικαστηρίων και του Συμβουλίου της Επικρατείας[38]. Το Ελεγκτικό Συνέδριο έχει κρίνει ότι στη συνταγματική διατύπωση για την εκδίκαση των ενδίκων μέσων από την απονομή συντάξεων συμπεριλαμβάνονται, όχι μόνο οι διαφορές από την απονομή συντάξεων σε βάρος δημόσιου ταμείου αλλά και οι διαφορές από την απονομή συντάξεων σε βάρος των ΟΤΑ και των ΝΠΔΔ, οι δαπάνες των οποίων ελέγχονται από το Ελεγκτικό Συνέδριο[39]. Στην αποκλειστική δικαιοδοσία του Ελεγκτικού Συνεδρίου έχει υπαχθεί και η επίλυση των διαφορών περί την αστική ευθύνη των δημοσίων υπαλλήλων,

---

[35] Βλ. Ολομ. Ελ.Συν. 1314/1998, η οποία επισημαίνει ότι «η εκδίκαση ενδίκων μέσων για διαφορές σχετικές με τον έλεγχο οποιουδήποτε λογαριασμού και γενικά κάθε διαχειρίσεως υπάγεται στην αρμοδιότητα του Ελεγκτικού Συνεδρίου, ακόμα και όταν για τη συγκεκριμένη περίπτωση δεν υπάρχει ειδική νομοθετική πρόβλεψη».

[36] Ελ.Συν. IV Τμήμα 1350/2001 και όπ.π., Δ.Β. ΣΚΙΑΔΑΣ, *Οι Νέες Συνταγματικές Διατάξεις Σχετικά με το Δημοσιονομικό Έλεγχο των Δημοσίων Δαπανών*, σελ. 4-6.

[37] Σημειώνεται ότι σύνταξη χαρακτηρίζεται τόσο η περιοδική παροχή που καταβάλλεται αντί μισθού μετά την αποχώρηση από την υπηρεσία στον τακτικό υπάλληλο του Δημοσίου ή τον στρατιωτικό ή σε τακτικό υπάλληλο ΝΠΔΔ ή ΟΤΑ όσο και η περιοδική παροχή που καταβάλλεται από το δημόσιο ταμείο σε παθόντες εξαιτίας πολεμικών συγκρούσεων.

[38] Βλ. και αντίθετη άποψη που διατυπώνεται από το Σαρμά, *Η Συνταγματική νομολογία του Ελεγκτικού Συνεδρίου*, εκδ. Σάκκουλας 1997, σελ.171.

[39] Βλ. Σ.ΠΟΥΛΗΣ, οπ.π.,και την εκεί παραπομπή στην Ολομ.Ελ.Συν. 1327/1982

καθώς και των υπαλλήλων των ΟΤΑ επί των φορέων τους σύμφωνα με την περίπτωση ζ της παραγράφου 1 του άρθρου 98 του Συντάγματος[40].

Σε διαφορετική κατηγοριοποίηση των αρμοδιοτήτων του Ελεγκτικού Συνεδρίου καταλήγει το Ανώτατο Ειδικό Δικαστήριο ερμηνεύοντας τις διατάξεις του άρθρου 98 του Συντάγματος. «*Διαλαμβάνεται ότι το Ελεγκτικό Συνέδριο έχει δύο διακεκριμένες κατηγορίες αρμοδιοτήτων: διοικητικές και δικαστικές. Από αυτές οι πρώτες (διοικητικές) διακρίνονται σε δύο υποκατηγορίες: ελεγκτικές και νομοπαρασκευαστικές και είναι αυτές των εδαφίων α΄, β΄, γ΄, δ΄ και ε΄(δηλαδή: (α) ο προληπτικός έλεγχος δαπανών, (β) ο έλεγχος συμβάσεων μεγάλης οικονομικής αξίας, (γ) ο έλεγχος των λογαριασμών των δημοσίων υπολόγων, (δ) οι γνωμοδοτήσεις καταρχήν για συνταξιοδοτικά νομοσχέδια και περαιτέρω για κάθε άλλο θέμα που ορίζει ο νόμος και (ε) η σύνταξη και η υποβολή έκθεσης προς τη Βουλή για τον απολογισμό και τον ισολογισμό του Κράτους. Οι δεύτερες (δικαστικές) είναι αυτές των εδαφίων στ΄και ζ΄ και αφορούν στην εκδίκαση διαφορών που ανακύπτουν από την απονομή συντάξεων και τον έλεγχο των λογαριασμών (εδ. στ΄) και υποθέσεων που αναφέρονται στην ευθύνη δημοσίων, υπό την ευρεία του όρου έννοια, υπαλλήλων για κάθε ζημία που έχουν προκαλέσει στο Κράτος ή σε δημόσιο νομικό πρόσωπο από δόλο ή αμέλεια (εδ. ζ΄). Με βάση αυτή τη διάκριση, η ΑΕΔ 20/2005 καταλήγει ότι το Ελεγκτικό Συνέδριο ασκεί δικαιοδοτική λειτουργία και εκδίδει δικαστικές αποφάσεις μόνο στις περιπτώσεις των εδαφίων στ΄ και ζ΄, ενώ στις άλλες περιπτώσεις , στις οποίες σημειώνει περιλαμβάνεται και ο έλεγχος συμβάσεων μεγάλης οικονομικής αξίας, δεν ασκεί δικαιοδοτική λειτουργία και δεν εκδίδει δικαστικές αποφάσεις (…) Η διάκριση της δικαστικής απόφασης από τη μη δικαστική, διοικητική απόφανση, με όποιο όνομα (πράξη, απόφαση ή άλλο), εστιάζεται και ορίζεται από το ότι οι δικαιοδοτικές ενέργειες του ΕΣ, συμπυκνώνεται σε κείμενο που είναι απόφαση διότι 1) απαγγέλλεται σε δημόσια συνεδρίαση και 2) είναι ειδικά και εμπεριστατωμένα αιτιολογημένο. Αντίθετα, οι διοικητικές ενέργειες του ΕΣ λαμβάνουν τη μορφή μη δικαστικής απόφασης διότι 1)*

[40] Βλ. σχετικά την ΕλΣυν Ολ. 68/1973, Ο Σ.ΠΟΥΛΗΣ, οπ.π., αναφέρει ότι «η αστική ευθύνη του δημοσίου υπαλλήλου και η συνακόλουθη χρηματική αξίωση του Δημοσίου ή αντιστοίχως των ΝΠΔΔ και των ΟΤΑ μπορεί να ανακύψει υπό δύο μορφές: είτε υπό τη μορφή της ζημίας, δηλαδή της δυσμενούς μεταβολής υλικών ή άϋλων αγαθών του Δημοσίου που προκλήθηκε από υπαίτιες πράξεις του υπαλλήλου κατά την ενάσκηση των καθηκόντων του (αστική ευθύνη εν στενή εννοία, η οποία ρυθμίζεται από την περίπτωση ζ΄ του άρθρου 98) είτε υπό τη μορφή της δημιουργίας προκλήσεως ελλείμματος σε δημόσια διαχείριση στην οποία ο υπάλληλος ήταν υπόλογος (δημοσιολογιστική ευθύνη, που ρυθμίζεται από την περ. στ του άρθρου 98)».

δεν απαγγέλλονται σε δημόσια συνεδρίαση και 2) δύνανται να μην είναι ειδικά και εμπεριστατωμένα αιτιολογημένες». [41]

1.2.2 Το ζήτημα της ενδεικτικής απαρίθμησης των αρμοδιοτήτων του Ελεγκτικού Συνεδρίου στο Σύνταγμα

Το άρθρο 98 του Συντάγματος απαριθμώντας τις αρμοδιότητες του Ελεγκτικού Συνεδρίου αναφέρει τη λέξη «ιδίως». Η ενδεικτική, λοιπόν, απαρίθμηση θέτει το ζήτημα μέχρι ποιου σημείου μπορούν να ανατεθούν και άλλες αρμοδιότητες στο Ελεγκτικό Συνέδριο για θέματα που σχετίζονται με τις συνταγματικά κατοχυρωμένες αρμοδιότητες, προσιδιάζουν στη φύση του δικαστηρίου και δεν έχουν υπαχθεί στη δικαιοδοσία άλλων δικαστηρίων[42]. Το θέμα άπτεται και της ίδιας της νομικής φύσης του Σώματος, εάν, δηλαδή, αποτελεί ανώτατο δημοσιονομικό δικαστήριο, οπότε είναι ο «φυσικός δικαστής» των δημοσιονομικών διαφορών ή αποτελεί διοικητικό δικαστήριο ειδικής δικαιοδοσίας, οπότε δικαιοδοτεί αποκλειστικά επί των διαφορών που του έχουν ανατεθεί από το Σύνταγμα[43]. Πάντως, με το αναθεωρηθέν άρθρο 94 παρ.1 του Συντάγματος ορίζεται ότι «στο Συμβούλιο της Επικρατείας και στα τακτικά διοικητικά δικαστήρια υπάγονται οι διοικητικές διαφορές, όπως νόμος ορίζει, με την επιφύλαξη των αρμοδιοτήτων του Ελεγκτικού Συνεδρίου». Και πάλι δημιουργείται το πρόβλημα αν η διάταξη αυτή αναφέρεται στις ήδη ανατεθείσες από το Σύνταγμα αρμοδιότητες του Συνεδρίου ή και σε άλλες[44]. Το Ανώτατο Ειδικό Δικαστήριο με την απόφασή του 5/1999 αναφέρει ότι «και ναι μεν η απαρίθμηση, στην παράγραφο 1 του άρθρου 98 του Συντάγματος είναι ενδεικτική, εκ τούτου όμως δεν έπεται ότι συγχωρείται η αφαίρεση από το Συμβούλιο της Επικρατείας του ελέγχου ορισμένων πράξεων των διοικητικών αρχών και η υπαγωγή αυτών στον έλεγχο του Ελεγκτικού Συνεδρίου, είτε υπό τη μορφή του δικαστικού ελέγχου, είτε υπό τη μορφή του δευτεροβάθμιου διοικητικού ελέγχου (…)». Πράγματι, ίσως, η πλέον αποδεκτή εκδοχή και σύμφωνη με την προαναφερόμενη

---

[41] Βλ. ΑΕΔ 20/2005 και το σχετικό σχόλιο Ιωάννης Π. Κάρκαλης «Μία νέα μορφή δικαστικής προστασίας ανήκει ήδη στο παρελθόν –ή μήπως δεν υπήρξε ποτέ?», σε Εφημερίδα Διοικητικού Δικαίου, Μάρτιος- Απρίλιος 2006, σελ. 176-180.

[42] Βλ. ΟλΕΣ 1566/1987, Πρακτικά ΟλΕΣ 3/1978 και απόφ. Ι Τμήματος 281/1996 και 1455/1997.

[43] Για τη χρήση της λέξης «ιδίως» και τις γραμματικές διατυπώσεις των προηγούμενων Συνταγμάτων καθώς και για ανάλυση του θέματος, βλ. Σ.ΠΟΥΛΗΣ, σημειώσεις από παραδόσεις στην Εθνική Σχολή Δικαστών, 2004

[44] Για τις γνώμες που έχουν διατυπωθεί, βλ. Σ. ΠΟΥΛΗΣ, οπ.π.

απόφαση του Ανωτάτου Ειδικού Δικαστηρίου είναι ότι μπορεί να ανατεθεί με νόμο στο Ελεγκτικό Συνέδριο η εκδίκαση και άλλων διοικητικών διαφορών, αρκεί οι διαφορές αυτές να προσιδιάζουν στη δημοσιονομική φύση του Ελεγκτικού Συνεδρίου και να συνάδουν με τις λοιπές αρμοδιότητές του που κατοχυρώνονται στο Σύνταγμα, να σχετίζονται, δηλαδή, με δημοσιονομικά ή συνταξιοδοτικά θέματα ή με ζητήματα αστικής ευθύνης των δημοσίων υπαλλήλων και σε καμία περίπτωση να μην εμπίπτουν στον σκληρό πυρήνα ακραιφνώς διοικητικών διαφορών.

1.3 Θεωρίες για τη φύση του Ελεγκτικού Συνεδρίου

Το ζήτημα της φύσης του Ελεγκτικού Συνεδρίου έχει απασχολήσει εκτεταμένα τη θεωρία και τη νομολογία. Στη θεωρία του διοικητικού δικαίου υποστηρίζεται ακόμα η άποψη ότι το Ελεγκτικό Συνέδριο έχει μικτό διφυή χαρακτήρα, ότι, δηλαδή, αποτελεί ανώτατη διοικητική αρχή και διοικητικό δικαστήριο με αρμοδιότητες αφενός διοικητικές και αφετέρου δικαστικές[45]. Αυτή η άποψη της θεωρίας στηρίζεται κυρίως στη διάταξη της παραγράφου 2 του άρθρου 98 του Συντάγματος, σύμφωνα με την οποία επί των ελεγκτικών και γνωμοδοτικών αρμοδιοτήτων του Συμβουλίου της Επικρατείας δεν εφαρμόζονται οι διατάξεις των παραγράφων 2 και 3 του άρθρου 93 του Συντάγματος που αφορούν τις αποφάσεις των δικαστηρίων[46]. Όμως, μετά την απόφαση 2909/1986 της Ολομελείας του Συμβουλίου της Επικρατείας και ήδη από τη θέση σε ισχύ του Συντάγματος του 1975 που ενέταξε το Ελεγκτικό Συνέδριο στο περί δικαστικής εξουσίας τμήμα Ε΄, φαίνεται ότι κρατούσα, πλέον, είναι η άποψη περί της αμιγώς δικαστικής φύσης του Ελεγκτικού Συνεδρίου ως του Ανώτατου Δημοσιονομικού δικαστηρίου της χώρας και ότι συνακόλουθα οι γνωμοδοτικές και ελεγκτικές του αρμοδιότητες ασκούνται απ'αυτό «λόγω ακριβώς του χαρακτήρα του ως δικαστηρίου και των συνδεομένων με

---

[45] Βλ. *inter alia*, Μ.ΣΤΑΣΙΝΟΠΟΥΛΟΣ, *Μαθήματα Δημοσιονομικού Δικαίου*, 1966, σελ.15, ΕΠ.ΣΠΗΛΙΩΤΟΠΟΥΛΟΣ, *Εγχειρίδιο Διοικητικού Δικαίου*, 11η έκδοση, 2001, σελ. 601, ο οποίος θεωρεί ότι το Σώμα «έχει χαρακτήρα τακτικού, με την ευρεία έννοια διοικητικού δικαστηρίου, με ειδική δικαιοδοσία, η οποία καθορίζεται απευθείας από το Σύνταγμα», Π.ΔΑΓΤΟΓΛΟΥ, *Διοικητικό Δικονομικό Δίκαιο*,2η έκδοση, 1994 σελ. 205 ο οποίος το θεωρεί «ειδικό διοικητικό δικαστήριο γιατί εκδικάζει ορισμένες διοικητικές διαφορές ουσίας», και Α.ΤΑΧΟΣ, *Ελληνικό Διοικητικό Δίκαιο*, εκδόσεις Σάκκουλα, 2001, σελ. 420, ο οποίος το χαρακτηρίζει «ανώτατο ειδικό διοικητικό δικαστήριο».

[46] Το άρθρο 92 παρ.2 και 3 του Συντάγματος αφορά τη δημοσιότητα των συνεδριάσεων των δικαστηρίων, την αιτιολογία και την απαγγελία σε δημόσια συνεδρίαση των δικαστικών αποφάσεων.

αυτό συνταγματικών εγγυήσεων»[47]. Το Ανώτατο Ειδικό Δικαστήριο, πάντως, φαίνεται ότι ακολουθεί τη θεωρία της «διφυούς υπόστασης» του Ελεγκτικού Συνεδρίου. Πράγματι, με τις αποφάσεις 16/1979 και 35/1995 το Ανώτατο Ειδικό Δικαστήριο δέχθηκε ότι στο Ελεγκτικό Συνέδριο «προσεδόθη διφυής υπόστασις και, δη, αφ'ενός ως διοικητικού και αφ'ετέρου ως δικαστικού οργάνου της Πολιτείας»[48] και έκρινε ότι «έχει υπόστασιν δικαστικήν και διοικητικήν»[49].

Το ζήτημα της φύσης του Ελεγκτικού Συνεδρίου δεν αποτελεί απλά θέμα νομικής συζήτησης, αλλά έχει και πρακτικό αντίκρισμα. Μάλιστα, κατά τη δεκαετία του 1980, το πρακτικό πρόβλημα της υπηρεσιακής κατάστασης των υπαλλήλων του Ελεγκτικού Συνεδρίου, αν, δηλαδή, πρόκειται για δικαστικούς ή διοικητικούς υπαλλήλους, αποτέλεσε το έναυσμα για την απόφαση 2909/1986 της Ολομελείας του Συμβουλίου της Επικρατείας. Εύστοχα επισημαίνεται[50] ότι ο πυρήνας του όλου προβλήματος ανάγεται στο πλαίσιο της ανεξαρτησίας του Ελεγκτικού Συνεδρίου και λιγότερο στις νομικές συνέπειες που προκύπτουν από τη διοικητική ή δικαστική φύση του θεσμού. Πρόκειται, δηλαδή, για το αν επιθυμούμε το Σώμα να τοποθετείται στο πλαίσιο της εκτελεστικής εξουσίας ως διοικητική αρχή ή αν επιθυμούμε τον εξωτερικό έλεγχο των δαπανών του Κράτους από δικαστική αρχή[51].

Ήδη, η Ολομέλεια του Ελεγκτικού Συνεδρίου με τις αποφάσεις 399/1997 και 1002/1999 αναγνώρισε ότι το Ελεγκτικό Συνέδριο είναι δικαστήριο με ίδια δικαιοδοσία και ότι οι υπαγόμενες σε αυτό υποθέσεις συνιστούν «ίδια κατηγορία διαφορών με δημοσιονομικό χαρακτήρα» και για το λόγο αυτό ανάγει τη δικαιοδοτική αρμοδιότητα αυτού σε «αυτοτελή δικαιοδοτικό κλάδο» και το Σώμα σε «ανώτατο δημοσιονομικό δικαστήριο».

Πέρα από το ζήτημα της φύσεως του Ελεγκτικού Συνεδρίου, *per se*, ως θεσμού τίθεται και το θέμα της φύσεως των πράξεών του κατά την άσκηση των

---

[47] Βλ. σχετικά Ολ. ΣτΕ 2908 και 2909/1986, κατά τη σκέψη μάλιστα της τελευταίας, «το Ελεγκτικό Συνέδριο εντάσσεται ως δικαστήριο στο περί της δικαστικής εξουσίας Τμήμα Ε΄ του Συντάγματος του 1975 καλυπτόμενο από όλες τις θεσπισμένες δια την κατοχύρωσή της ανεξαρτησίας των δικαστηρίων συνταγματικές εγγυήσεις. Στο δικαστήριο τούτο έχει, ειδικότερα, ανατεθεί από το Σύνταγμα έργο διφυές, ήτοι το μεν δικαιοδοτικό (άρθρο 98 παρ.1 εδ.ε και στ), το δε διοικητικό (άρθρο 98 παρ.1 εδ. α εως δ), το τελευταίο, δε τούτο έργο, το διοικητικό έχει ανατεθεί στο δικαστήριο τούτο από το Σύνταγμα και τους νόμους λόγω ακριβώς του χαρακτήρα του ως δικαστηρίου και των συνδεομένων με αυτό συνταγματικών εγγυήσεων.»

[48] ΑΕΔ 16/1979

[49] ΑΕΔ 35/1995

[50] Βλ. Ι.ΣΑΡΜΑΣ, *Η Συνταγματική νομολογία του Ελεγκτικού Συνεδρίου*, σελ. 18 επ.

[51] Βλ σχετικά Δ.Β.ΣΚΙΑΔΑΣ, *Ο προληπτικός έλεγχος των δημοσίων συμβάσεων*, Διοικητική Ενημέρωση, τεύχος 29, Απρίλιος-Μάϊος – Ιούνιος 2004, σελ. 7-10.

ελεγκτικών ή γνωμοδοτικών του αρμοδιοτήτων[52]. Συχνά, οι μη δικαιοδοτικές πράξεις του Συνεδρίου χαρακτηρίζονται ως διοικητικές. Η κρατούσα άποψη στο χώρο του Ελεγκτικού Συνεδρίου είναι ότι οι πράξεις που εκδίδονται από αυτό κατά την άσκηση των ελεγκτικών και γνωμοδοτικών του αρμοδιοτήτων δεν είναι ούτε δικαιοδοτικές, υπό την τυπική έννοια, ούτε διοικητικές, ούτε βεβαίως νομοθετικές, αλλά αποτελούν ελεγκτικές και γνωμοδοτικές πράξεις[53]. Πάντως, οι ελεγκτικές πράξεις περιλαμβάνουν αναγκαίως τη διαπίστωση για το αν η δαπάνη είναι ή όχι νόμιμη και αν ο λογαριασμός είναι ή όχι ελλειμματικός, αλλά και την κύρωση, δηλαδή θεώρηση ή μη του εντάλματος, την απαλλαγή ή τον καταλογισμό του υπολόγου[54].

[52] Βλ. και απόσπασμα ΣτΕ (Ολομ.) 2909/1986

[53] Όπως επισημαίνει ο Ι.ΣΑΡΜΑΣ, *Το δημόσιο χρήμα υπό έλεγχο, Η νομολογία του Ελεγκτικού Συνεδρίου*, σελ.20 «η όλη συζήτηση έχει ελάχιστο πρακτικό ενδιαφέρον από την στιγμή που γίνεται δεκτό ότι το Ελεγκτικό Συνέδριο είναι ένα ανώτατο δικαστήριο και μόνον, και ότι το σύνολο του προσωπικού του και των πράξεων του εντάσσεται στο πλαίσιο ασκήσεως της δικαστικής λειτουργίας».

[54] Σημειώνεται ότι η έκδοση των κυρωτικών ελεγκτικών πράξεων του Ελεγκτικού Συνεδρίου υποβάλλεται σε τρεις θεμελιώδεις αρχές, την αρχή της συλλογικότητας, καθώς οι κυρώσεις επιβάλλονται από πολυμελείς δικαστικούς σχηματισμούς του Σώματος, την αρχή της αντίκρουσης, εφόσον κατά κανόνα τηρείται η ακρόαση του ενδιαφερομένου (με την εξαίρεση στη διατύπωση αμφιβολιών από τον επίτροπο κατά τον προληπτικό έλεγχο) και την αρχή της διακρίσεως του ελέγξαντος οργάνου από τον επιβάλλοντα την κύρωση (με μόνη εξαίρεση την περίπτωση έκδοσης καταλογιστικής πράξης από επιτρόπους κατά τον κατασταλτικό έλεγχο επί των απολογισμών των δήμων)

2. Ο ΠΡΟΛΗΠΤΙΚΟΣ ΕΛΕΓΧΟΣ ΤΩΝ ΔΑΠΑΝΩΝ

2.1 Εξέλιξη και συνταγματική κατοχύρωση του προληπτικού ελέγχου των δαπανών

Ο προληπτικός έλεγχος των δαπανών αποτελεί σημαντικό τμήμα του ελέγχου της διαχείρισης του δημοσίου χρήματος στη χώρα μας, διότι με αυτόν τον τρόπο προλαμβάνεται η μη νόμιμη διαχείριση του δημοσίου χρήματος. Ο προληπτικός έλεγχος που διενεργείται από το Ελεγκτικό Συνέδριο πρέπει να διακρίνεται από τον διοικητικό έλεγχο[55], ο οποίος ασκείται από την εκτελεστική εξουσία είτε κατά το στάδιο της ανάληψης υποχρέωσης της δαπάνης είτε κατά το στάδιο της εκκαθάρισης που διενεργούν οι Υπηρεσίες Δημοσιονομικού Ελέγχου (ΥΔΕ)[56] ή αυτόν που ασκείται από τον ελεγκτή του δημόσιου ταμείου πριν από την εξόφληση του τίτλου πληρωμής, για τις δαπάνες εκείνες που δεν υπόκεινται σε δικαστικό προληπτικό έλεγχο.

Ο προληπτικός έλεγχος καθιερώθηκε για πρώτη φορά στην Ελλάδα το 1887 με το Ν. ΑΥΟΖ/1887 κατά το βελγικό πρότυπο[57]. Ασκείται από τις υπηρεσίες επιτρόπων που είναι εγκατεστημένες σε όλα τα Υπουργεία και τις περιφερειακές διευθύνσεις του κράτους και συνίσταται στη θεώρηση των τακτικών χρηματικών ενταλμάτων και των ενταλμάτων προπληρωμής[58], τα οποία μόνο μετά τη θεώρησή τους εξοφλούνται από τα δημόσια ταμεία. Υποκείμενο του προληπτικού ελέγχου των δαπανών είναι οι διατάκτες (κύριοι και δευτερεύοντες), ενώ αντικείμενο του

---

[55] Βλ. άρθρο 26 ν.2362/1995

[56] Σύμφωνα με το άρθρο 23 του 2362/1995 οι Υπηρεσίες Εντελλομένων Εξόδων μετονομάζονται σε Υπηρεσίες Δημοσιονομικού Ελέγχου, οι οποίες είναι υπηρεσίες του Υπουργείου Οικονομικών ανεξάρτητες από τους φορείς των οποίων ελέγχουν τις δαπάνες. Σύμφωνα με το άρθρο 23 παρ.4β ν.2362/1995 στις αρμοδιότητες των ΥΔΕ ανήκει, *inter alia*, ο έλεγχος της νομιμότητας και κανονικότητας, η εκκαθάρισης και η εντολή πληρωμής των δημοσίων δαπανών και κάθε άλλης δαπάνης ο έλεγχος της οποίας ανατίθεται σε αυτές με νόμο.

[57] Ο νόμος αυτός ανέθεσε τον προληπτικό έλεγχο στο Ελεγκτικό Συνέδριο διότι το εν λόγω Σώμα είχε αναγνωριστεί ως όργανο ανεξάρτητο από την εκτελεστική εξουσία και αρκετά ισχυρό, ώστε να είναι σε θέση να εμποδίζει τυχόν μη νόμιμες εντολές της Βουλής.

[58] Ο προληπτικός έλεγχος στα χρηματικά εντάλματα προπληρωμής (ΧΕΠ) ασκείται σε δύο φάσεις που απέχουν χρονικώς μεταξύ τους. Πρώτα ασκείται ο έλεγχος νομιμότητας, δηλαδή αν η δαπάνη προβλέπεται από νομική διάταξη, αν συντρέχουν οι προϋποθέσεις εκδόσεως ΧΕΠ, αν υπάρχει πίστωση στον προϋπολογισμό και αν η εν λόγω πίστωση είναι δεκτική εκδόσεως ΧΕΠ, οπότε με τη θεώρηση του ΧΕΠ εκταμιεύεται το εντελλόμενο ποσό από το δημόσιο ταμείο και στη συνέχεια ακολουθεί ο έλεγχος κανονικότητας της δαπάνης.

προληπτικού ελέγχου των δαπανών[59] αποτελούν όλες οι δαπάνες[60], οι εντελλόμενες δια τακτικών χρηματικών ενταλμάτων πληρωμής και δια χρηματικών ενταλμάτων προπληρωμής.

Με τις διατάξεις του άρθρου 34 του ν.1489/1984 ανατέθηκε η άσκηση του προληπτικού ελέγχου των κρατικών δαπανών στις Υπηρεσίες Εντελλομένων Εξόδων του Υπουργείου Οικονομικών (Γενικό Λογιστήριο του Κράτους) και, στη συνέχεια, με το άρθρο 21 παρ.3 του νόμου 1868/1989 επανήλθε στην αρμοδιότητα του Ελεγκτικού Συνεδρίου. Η Ολομέλεια του Ελεγκτικού Συνεδρίου με σειρά γνωμοδοτήσεων της[61] είχε κρίνει ότι ο προληπτικός έλεγχος νομιμότητας των κρατικών δαπανών από το Ελεγκτικό συνέδριο είναι συνταγματικώς κατοχυρωμένος και συνεπώς δεν δύναται να αφαιρεθεί η αρμοδιότητα αυτή με απόφαση του κοινού νομοθέτη. Η Ολομέλεια του Συνεδρίου στήριξε την άποψή της στη διάκριση που εισάγει το ίδιο το Σύνταγμα μεταξύ της έννοιας του ελέγχου των λογαριασμών (άρθρο 98 παρ.1 περ.δ) και αυτής του ελέγχου των δαπανών (άρθρο 98 παρ.1 περ.α) όπου εξ ορισμού ως έλεγχος λογαριασμών νοείται ο κατασταλτικός έλεγχος, ενώ ως έλεγχος δαπανών νοείται ο προληπτικός έλεγχος των διατακτών. Εξάλλου, από την ιστορική ερμηνεία του άρθρου 98 του Συντάγματος και βάσει των Πρακτικών της Βουλής σαφώς συνάγεται η βούληση του συντακτικού νομοθέτη να κατοχυρώσει τον ασκούμενο από ενενηντακονταετίας προληπτικό έλεγχο των κρατικών δαπανών από το Ελεγκτικό Συνέδριο[62].

Υπό το ισχύον νομοθετικό καθεστώς, ο προληπτικός έλεγχος ασκείται με βάση το Νόμο 2362/1995[63] «περί δημοσίου λογιστικού, ελέγχου των δαπανών του

---

[59] Μόνο οι δευτερεύοντες διατάκτες του Υπουργείου Εθνικής Άμυνας δεν υπόκεινται σε προληπτικό έλεγχο, υπόκεινται όμως σε κατασταλτικό. Βλ. και αντίθετη άποψη Μηλιώνη, οπ.π. σελίδα 271, άποψη την οποία στηρίζει σε πρακτικά Ολομελείας του Ελεγκτικού Συνεδρίου 19ης Γεν.Συν/25-5-1979

[60]Εξαιρούνται οι δαπάνες οι εντελλόμενες με έτερο τίτλο πληρωμής, όπως όταν πρόκειται για έξοδα μεταγωγής κρατουμένων για χρέη προς το δημόσιο, έξοδα εισπράξεως πλειστηριάσματος, έξοδα εκτελέσεως σε βάρος περιουσίας οφειλετών του Δημοσίου, αποζημίωση και οδοιπορικά δικαστικών αντιπροσώπων και γραμματέων καθώς και άλλη δαπάνη που ορίζεται με ειδικό νόμο (άρθρο 37 παρ.1 Ν.2362/1995).

[61] Βλ. Γνωμ.20/30-5-1979, 34/8-10-1984, 14/29-4-1991

[62] Σημειώνεται ότι κατά το χρόνο ψήφισης του Συντάγματος 1975, σύμφωνα με την τότε ισχύουσα νομοθεσία, το Ελεγκτικό Συνέδριο ασκούσε προληπτικό έλεγχο επί των κρατικών δαπανών, ενώ όσον αφορά στις δαπάνες των ΝΠΔΔ και των ΟΤΑ ασκείτο προληπτικό έλεγχος, εφόσον αυτό προβλεπόταν κάθε φορά «δια Βασιλικού διατάγματος» (άρθρο 18 ν.δ. 1265/1972). Άρα, με τη διάταξη του άρθρου 98 παρ.1 περ.α του Συντάγματος 1975 ότι στην αρμοδιότητα του Συνεδρίου ανήκει «ο έλεγχος των δαπανών του Κράτους, καθώς και των ΟΤΑ ή άλλων ΝΠΔΔ, που υπάγονται κάθε φορά στον έλεγχό του με ειδικούς για κάθε περίπτωση νόμους» ουσιαστικά επαναλαμβάνονται και κατοχυρώνονται συνταγματικώς τα κατά την ψήφιση του Συντάγματος ήδη ισχύοντα.

[63]Σύμφωνα με την παρ. 2 του άρθρου 27 του Ν.2362/1995 όπως αντικαταστάθηκε από το Ν.3871/2010 «Ο ασκούμενος από το Ελεγκτικό Συνέδριο προληπτικός έλεγχος διενεργείται σύμφωνα με τις

Κράτους και άλλες διατάξεις» όπως τροποποιήθηκε με το Ν.3871/2010[64], το άρθρο 16 του Ν.Δ. 496/74 Περί Λογιστικού των Ν.Π.Δ.Δ., το π.δ. 774/1980 «Περί κωδικοποιήσεως εις ενιαίο κείμενον των περί Ελεγκτικού Συνεδρίου ισχυουσών διατάξεων υπό τον τίτλο «Οργανισμός Ελεγκτικού Συνεδρίου» (άρθρο 19-21) και το π.δ. 1225/1981 «Περί εκτελέσεως των περί Ελεγκτικού Συνεδρίου διατάξεων» (άρθρο 144).

2.2 Το αντικείμενο του προληπτικού ελέγχου

Ο προληπτικός έλεγχος που ασκεί το Ελεγκτικό Συνέδριο δεν καλύπτει το σύνολο των εκταμιευόμενων δημοσίων δαπανών αλλά μόνο τις δαπάνες εκείνες που εντέλλονται με χρηματικό ένταλμα πληρωμής ή προπληρωμής και, επομένως, ένα μεγάλο τμήμα των δημοσίων δαπανών εξαιρείται από τον έλεγχο αυτό. Οι δαπάνες του Δημοσίου πληρώνονται με χρηματικά εντάλματα[65] τα οποία αποτελούν τίτλους πληρωμής που εκδίδονται από τις Υπηρεσίες Δημοσιονομικού Ελέγχου για την πληρωμή εκκαθαρισμένων απαιτήσεων πιστωτών του Δημοσίου. Με απόφαση του Υπουργού Οικονομικών οι σταθερές και διαρκούς χαρακτήρα δαπάνες μπορούν να πληρώνονται με άλλους τίτλους πληρωμής, π.χ. με μισθοδοτικές καταστάσεις. Παρέχεται επίσης η δυνατότητα πληρωμής δαπανών του Δημοσίου από τράπεζες ή άλλα πιστωτικά ιδρύματα.

Ο προληπτικός έλεγχος ασκείται επί των τακτικών χρηματικών ενταλμάτων που συνιστούν τον κανονικό τίτλο πληρωμής και εκδίδονται στο όνομα του

παραπάνω διατάξεις, με την επιφύλαξη των διατάξεων της παραγράφου 17 του άρθρου 282 του ν. 3852/2010 (ΦΕΚ 87 Α), και πραγματοποιείται σε δαπάνες, το κατώτατο ύψος των οποίων προσδιορίζεται με προεδρικό διάταγμα, που εκδίδεται με πρόταση των Υπουργών Οικονομικών και Δικαιοσύνης, Διαφάνειας και Ανθρωπίνων Δικαιωμάτων, ύστερα από τη σύμφωνη γνώμη της Ολομέλειας του Ελεγκτικού Συνεδρίου.»

[64] Ν.3871/2010 ΦΕΚ Α 141/17.08.2010 « Δημοσιονομική διαχείριση και ευθύνη»

[65] Τα χρηματικά εντάλματα διακρίνονται σε τακτικά (τα οποία εκδίδονται στο όνομα του δικαιούχου για την πληρωμή εκκαθαρισμένων απαιτήσεων κατά του Δημοσίου, άρθρο 28 παρ.1γ ν.2362/1995), προπληρωμής (άρθρο 38 ν.2362/1995, με τα οποία προκαταβάλλεται χρηματικό ποσό σε οριζόμενο υπόλογο για να το διαχειριστεί και να αποδώσει λογαριασμό σε τακτή προθεσμία, χωρίς να κατονομάζεται στο ένταλμα ο δικαιούχος), επιτροπικά (με τα οποία μεταβιβάζονται πιστώσεις στους δευτερεύοντες διατάκτες, άρθρο 20 παρ. 1γ ν.2362/1995) ή ανακλητικά (με τα οποία ανακαλούνται οι μεταβιβασθείσες πιστώσεις), συμψηφιστικά (τα οποία εκδίδονται ώστε να συμψηφιστούν προπληρωμές που έγιναν με προκαταβολές ή με προσωρινά χρηματικά εντάλματα) και τα προσωρινά (τα οποία δεν εκδίδονται σε βάρος πιστώσεων που έχουν αναγραφεί στον προϋπολογισμό αλλά αποτελούν προπληρωμή εκτός προϋπολογισμού, άρθρο 43 ν.2362/1995).

δικαιούχου του δημοσίου ή του νομικού προσώπου δημοσίου δικαίου που αναγνωρίζεται με βάση τα νόμιμα δικαιολογητικά. Απαραίτητο στοιχείο για τη νομική ισχύ του χρηματικού εντάλματος αποτελεί η θεώρησή του από τα όργανα του Ελεγκτικού Συνεδρίου. Η πράξη μάλιστα θεώρησης του εντάλματος προσδίδει σε αυτό τεκμήριο της δαπάνης και εκτελεστότητα. Άρα, το ένταλμα πριν τη θεώρησή του δεν συνιστά διοικητική πράξη και δεν μπορεί να ακυρωθεί.

Επίσης, προληπτικός έλεγχος ασκείται επί των χρηματικών ενταλμάτων προπληρωμής που εκδίδονται εξαιρετικά είτε για την εξυπηρέτησης μιας κατεπείγουσας ανάγκης που δεν επιτρέπει την καθυστέρηση για την έκδοση τακτικού χρηματικού εντάλματος στο όνομα του δικαιούχου είτε λόγω της φύσης της δαπάνης μετά από αιτιολογημένη απόφαση του διατάκτη, αφού συνιστούν παρέκκλιση από την τακτή διαδικασία. Σύμφωνα με το άρθρο 43 παρ.4 του νόμου 2362/1995, τα προσωρινά εντάλματα, τα οποία εκδίδονται από τον Υπουργό για επείγουσες ανάγκες που δεν προβλέπονται από το νόμο ή για τις οποίες δεν υπάρχει πίστωση, δεν υπόκεινται στον προληπτικό έλεγχο του Ελεγκτικού Συνεδρίου. Εξυπακούεται ότι τα τελευταία αυτά εντάλματα δεν υπάγονται στον προληπτικό έλεγχο του Ελεγκτικού Συνεδρίου, καθώς σε τέτοια περίπτωση κατά τον έλεγχο νομιμότητας δεν θα μπορούσαν να θεωρηθούν, αφού είτε δεν θα υπάρχει εγγραφή στον προϋπολογισμό είτε η δαπάνη δεν προβλέπεται εκ του νόμου[66].

2.2.1 Οι εξαιρέσεις από τον προληπτικό έλεγχο

Παρά τη ρητή συνταγματική κατοχύρωση υπάρχουν περιπτώσεις κρατικών δαπανών που δεν υπάγονται στον προληπτικό έλεγχο του Ελεγκτικού Συνεδρίου. Έτσι σύμφωνα άρθρο 27 παρ.6 ν.2362/1995, πριν την τροποποίησή του, οριζόταν ότι εξαιρούνται του προληπτικού ελέγχου[67]: α) οι σταθερές και οι διαρκούς ή περιοδικού χαρακτήρα δαπάνες, όπως μισθοί συντάξεις, μισθώματα και δημόσιο χρέος, β) μέρος των δαπανών των Υπουργείων Εθνικής Άμυνας, Δημόσιας Τάξης και Εξωτερικών, γ)

[66] Όπ.π. . Α.Γέροντας, *Δημοσιονομικό Δίκαιο*,σελ. 198 επ.

[67] Σύμφωνα με το πρακτικό Ολομ Ελ.Συν. 15ης Γεν.Συν./1-6-1998 οι εξαιρέσεις από τον προληπτικό έλεγχο που προβλέπει το άρθρο 1 π.δ. 219/1973 είναι στενά ερμηνευτέες.

προπληρωμές και προκαταβολές δαπανών και δ) διάφορες δαπάνες των δημοσίων επενδύσεων[68].

Δεν ασκείται προληπτικός έλεγχος επί των δαπανών διαρκούς χαρακτήρα προφανώς λόγω εξοικονόμησης χρόνου. Πράγματι, ορισμένες εξαιρέσεις από τον προληπτικό έλεγχο δικαιολογούνται λόγω της φύσης των δαπανών (π.χ. πάγιες προκαταβολές ή επείγουσες δαπάνες ή αποδοχές των διπλωματικών υπαλλήλων στο εξωτερικό). Επιπλέον, τα μισθώματα προσδιορίζονται στην οικεία σύμβαση και επαναλαμβάνονται, ενώ όσον αφορά στους μισθούς και τις συντάξεις προσδιορίζονται σαφώς από τους ειδικούς μισθολογικούς και συνταξιοδοτικούς νόμους και διενεργούνται με διαδικασία που παρέχει εγγυήσεις τόσο ως προς την ορθότητα της εκκαθάρισης όσο και προς την αναζήτηση των επιπλέον καταβληθέντων ποσών, αφού είναι ευχερής η παρακράτηση από τις αποδοχές επόμενων μισθών[69].

Περαιτέρω η ισχύουσα αναθεωρημένη παράγραφος 2 του άρθρου 27 ορίζει ότι «*Ο ασκούμενος από το Ελεγκτικό Συνέδριο προληπτικός έλεγχος διενεργείται σύμφωνα με τις παραπάνω διατάξεις, με την επιφύλαξη των διατάξεων της παραγράφου 17 του άρθρου 282 του ν. 3852/2010 (ΦΕΚ 87 Α), και πραγματοποιείται σε δαπάνες, το κατώτατο ύψος των οποίων προσδιορίζεται με προεδρικό διάταγμα, που εκδίδεται με πρόταση των Υπουργών Οικονομικών και Δικαιοσύνης, Διαφάνειας και Ανθρωπίνων Δικαιωμάτων, ύστερα από τη σύμφωνη γνώμη της Ολομέλειας του Ελεγκτικού Συνεδρίου*». Ενώ λοιπόν στο άρθρο *275 του ν. 3852/2010* με τίτλο Προληπτικός Έλεγχος Ελεγκτικού Συνεδρίου ορίζεται ότι «*Οι δαπάνες των δήμων, των περιφερειών, των νομικών τους προσώπων δημοσίου δικαίου, καθώς και των κοινωφελών επιχειρήσεων, των επιχειρήσεων ύδρευσης αποχέτευσης και των δημοτικών ανωνύμων εταιρειών του άρθρου 266 του Κ.Δ.Κ. ανεξαρτήτως πληθυσμού, υπάγονται στον προληπτικό έλεγχο του Ελεγκτικού Συνεδρίου, σύμφωνα με τα προβλεπόμενα στις διατάξεις 1 έως 3 του άρθρου 169 του Κ.Δ.Κ.*» στο άρθρο 282 του ίδιου νόμου με τίτλο Μεταβατικές Διατάξεις στην παρ. 17 ορίζεται ότι: «*Κατά τη διάρκεια εφαρμογής του προγράμματος σταθεροποίησης και ανάπτυξης της οικονομίας της χώρας, σύμφωνα και με τις διατάξεις της σχετικής νομοθεσίας, η εκκαθάριση, ο έλεγχος νομιμότητας και η εντολή πληρωμής των δαπανών των περιφερειών*

[68] Οι ανωτέρω δαπάνες συνεχίζουν να εξαιρούνται του προληπτικού ελέγχου
[69] Βλ. Μπάρμπας Νικόλαος, *Στοιχεία Δημοσιονομικού Δικαίου*, εκδ. Σάκκουλα, 2002, σελ.132-133.

διενεργείται από τις υπηρεσίες δημοσιονομικού ελέγχου του Υπουργείου Οικονομικών (Γενικό Λογιστήριο του Κράτους), που λειτουργούν σε κάθε περιφέρεια.

Κατά το ίδιο διάστημα δεν εφαρμόζεται το άρθρο 275 του παρόντος, για τις δαπάνες των περιφερειών»

Αξίζει να σημειωθεί ότι το τμήμα των κρατικών δαπανών που εξαιρείται από τον προληπτικό έλεγχο του Ελεγκτικού Συνεδρίου υπερβαίνει το μισό σχεδόν των κρατικών δαπανών κάθε χρόνο[70]. Αυτό όμως δεν αναιρεί την σπουδαιότητα του προληπτικού δικαστικού ελέγχου, καθώς σε αυτόν υπόκεινται όλες οι μεγάλες οικονομικής αξίας δαπάνες, όπως οι προμήθειες και τα δημόσια έργα.

2.3 Το υποκείμενο του προληπτικού ελέγχου

Υποκείμενο του προληπτικού ελέγχου, ο οποίος διενεργείται από το Ελεγκτικό Συνέδριο, είναι οι αρμόδιοι διατάκτες. Σύμφωνα με το άρθρο 20 του νόμου 2362/1995 «*Διατάκτης είναι ο Υπουργός ή το προβλεπόμενο από τις οργανωτικές διατάξεις όργανο του φορέα της Γενικής Κυβέρνησης είτε άλλο εξουσιοδοτημένο από αυτούς όργανο, το οποίο αναλαμβάνει υποχρεώσεις σε βάρος των πιστώσεων του προϋπολογισμού του φορέα του και προσδιορίζει τις απαιτήσεις σε βάρος του*». Οι διατάκτες διακρίνονται σε κύριους και δευτερεύοντες. Κύριοι είναι όσοι αναλαμβάνουν υποχρεώσεις εις βάρος πιστώσεων που έχουν τεθεί στη διάθεσή τους απευθείας από τον κρατικό προϋπολογισμό. Κύριοι διατάκτες είναι ο υπουργός, ο γενικός γραμματέας περιφερείας ή άλλο αρμόδιο όργανο που αναλαμβάνει υποχρεώσεις εις βάρος πιστώσεων προϋπολογισμού του φορέα του και προσδιορίζει τις απαιτήσεις του δημοσίου. Δευτερεύοντες διατάκτες είναι οι δημόσιοι λειτουργοί στους οποίους ο κύριος διατάκτης με έγγραφη εντολή του (επιτροπικό ένταλμα) μεταβιβάζει μέρος των πιστώσεων ορισμένων κονδυλίων του κρατικού προϋπολογισμού, προκειμένου αυτοί στους οποίους γίνεται η μεταβίβαση των πιστώσεων να προβούν στην έκδοση χρηματικών ενταλμάτων για την πληρωμή των νόμιμα αναγνωριζόμενων δαπανών της υπηρεσίας τους. Οι διατάκτες είναι υπεύθυνοι για την ανάληψη της υποχρέωσης των δημοσίων δαπανών, την εκκαθάριση και την

[70] Βλ. Ν.ΜΗΛΙΩΝΗΣ, οπ.π, σελ. 276

εντολή πληρωμής αυτών όχι όμως και για την πληρωμή τους που ανήκει στην ευθύνη των δημοσίων υπολόγων.

Καθήκον των κύριων και δευτερευόντων διατακτών είναι η διενέργεια της «σύνθετης δημοσιολογιστικής διαδικασίας» που αντιστοιχεί με τη διαδικασία διενέργειας της δαπάνης και καταλήγει στην εκταμίευση του ποσού από το δημόσιο ταμείο και την απόσβεση της απαίτησης του πιστωτή.

2.4 Διαδικασία και όργανα άσκησης του προληπτικού ελέγχου

2.4.1 Ο εσωτερικός προληπτικός έλεγχος

Σύμφωνα με το ελληνικό δημοσιονομικό δίκαιο, τον προληπτικό έλεγχο κατά τη φάση ανάληψης της δαπάνης ασκεί ο Υπουργός Οικονομικών, ο οποίος και αποβαίνει ρυθμιστής των δημοσίων δαπανών. Ειδικότερα, πριν από την εκτέλεση οποιασδήποτε δαπάνης ακολουθούνται τα στάδια της ανάληψης υποχρέωσης, της αναγνώρισης της δαπάνης, της εκκαθάρισης, της εντολής πληρωμής και, τέλος, της πληρωμής.

Με τη διοικητική πράξη της ανάληψης υποχρέωσης[71] λαμβάνει μορφή η απόφαση του διατάκτη περί εγκρίσεως της δαπάνης και αποτελεί δικαιολογητικό της αντίστοιχης δαπάνης. Το σχέδιο της απόφασης ανάληψης υποχρέωσης συντάσσεται από την αρμόδια υπηρεσία του διατάκτη και παραδίδεται στην Υπηρεσία Δημοσιονομικού Ελέγχου[72] (αποκεντρωμένη υπηρεσία του Γενικού Λογιστηρίου του

---

[71] Σύμφωνα με το άρθρο 21 ν.2362/1995 ανάληψη υποχρέωσης είναι η διοικητική πράξη με την οποία γεννάται ή βεβαιώνεται η υποχρέωση του Δημοσίου έναντι τρίτων. Ως ανάληψη υποχρέωσης νοείται η έγκριση της δαπάνης από τον αρμόδιο διατάκτη ή το κατά νόμον εξουσιοδοτούμενο όργανο. Υπό τη νομική έννοια, έγκριση είναι η διοικητική πράξη με την οποία γεννάται ή βεβαιώνεται υποχρέωση του δημοσίου έναντι τρίτων ενώ υπό τη λογιστική έννοια είναι η εγγραφή του ποσού της δαπάνης στο οικείο βιβλίο ανειλημμένων υποχρεώσεων. Μετά την αντικατάστασή του από το ν.3871/2010 το άρθρο 21 με τίτλο Ανάληψη υποχρεώσεων ορίζει ότι «1. Ανάληψη υποχρέωσης είναι η διοικητική πράξη με την οποία γεννάται ή βεβαιώνεται υποχρέωση του Δημοσίου και των λοιπών φορέων της Γενικής Κυβέρνησης έναντι τρίτων (νομική δέσμευση). 2. Πριν από κάθε ενέργεια για την εκτέλεση οποιασδήποτε δαπάνης του Δημοσίου και των λοιπών φορέων της Γενικής Κυβέρνησης απαιτείται σχετική απόφαση ανάληψης υποχρέωσης του αρμόδιου διατάκτη ή του κατά νόμο εξουσιοδοτημένου οργάνου, με την οποία δεσμεύεται η αναγκαία πίστωση (δημοσιονομική δέσμευση)».

[72] Σύμφωνα με το άρθρο 23 του Ν.2362/2010 «*Υπηρεσίες Δημοσιονομικού Ελέγχου»:*

1. Οι Υπηρεσίες Εντελλομένων Εξόδων, όπου προβλέπονται από τις κείμενες διατάξεις, μετονομάζονται σε Υπηρεσίες Δημοσιονομικού Ελέγχου (Υ.Δ.Ε.).
2. Οι Υπηρεσίες Δημοσιονομικού Ελέγχου και τα Ειδικά Λογιστήρια είναι υπηρεσίες του Υπουργείου Οικονομικών (Γενικό Λογιστήριο του Κράτους), ανεξάρτητες από τους φορείς των οποίων ελέγχουν τις δαπάνες.

Κράτους), η οποία με βάση τα στοιχεία που τηρούνται σε αυτήν ελέγχει και βεβαιώνει αν υπάρχει ανάλογη πίστωση και ότι δεν υπάρχει υπέρβαση του ποσοστού διάθεσης[73]. Σε περίπτωση που η Υπηρεσία Δημοσιονομικού Ελέγχου αρνηθεί την έγκριση της δαπάνης, ο διατάκτης είτε συμφωνεί και παραιτείται από κάθε περαιτέρω ενέργεια είτε επιμένει οπότε τη διαφωνία επιλύει ο Υπουργός Οικονομικών[74]. Εάν τυχόν ο αρμόδιος υπουργός δεν αποδέχεται την αρνητική απόφαση του Υπουργού Οικονομικών, αποφαίνεται το Υπουργικό Συμβούλιο. Κατά τη φάση αυτή η Υπηρεσία Δημοσιονομικού Ελέγχου ελέγχει τη νομιμότητα και κανονικότητα της δαπάνης και εξετάζει και τα παρεμπιπτόντως αναφυόμενα ζητήματα, ενώ σε περίπτωση αμφιβολιών για το ουσιαστικό μέρος της δαπάνης εκδίδει το ένταλμα, αλλά αναφέρει την περίπτωση στον υπουργό Οικονομικών και τον αρμόδιο διατάκτη[75].

Κατά το στάδιο αναγνώρισης και εκκαθάρισης[76] της δαπάνης προσδιορίζεται το ποσό της οφειλής με βάση δικαιολογητικά έγγραφα που ορίζονται από τις κείμενες διατάξεις. Στον έλεγχο των δικαιολογητικών προβαίνουν οι αρμόδιες Υπηρεσίες Δημοσιονομικού Ελέγχου και το αποτέλεσμα του ελέγχου αυτού σημειώνουν με

---

3. Οι υπάλληλοι των Υπηρεσιών Δημοσιονομικού Ελέγχου και των Ειδικών Λογιστηρίων, κατά την άσκηση των αρμοδιοτήτων τους, δεν θεωρούνται δημόσιοι υπόλογοι και ευθύνονται μόνο για δόλο ή βαρεία αμέλεια, κατά τις διατάξεις του Υπαλληλικού Κώδικα.

4. Οι Υ.Δ.Ε. έχουν τις ακόλουθες γενικές αρμοδιότητες:

α) Συμμετέχουν με εισηγήσεις στην αρμόδια Διεύθυνση του Γενικού Λογιστηρίου του Κράτους για την Κατάρτιση του Προϋπολογισμού των φορέων, των οποίων ελέγχουν τις δαπάνες και παρακολουθούν την ορθή εκτέλεσή του.

β) Ελέγχουν τη νομιμότητα και κανονικότητα και προβαίνουν στην εκκαθάριση και εντολή πληρωμής των δημοσίων δαπανών και κάθε άλλης δαπάνης, ο έλεγχος της οποίας ανατίθεται σε αυτές με νόμο, με την επιφύλαξη των διατάξεων της παρ. 5 του άρθρου 26 του παρόντος νόμου για τις δαπάνες που αναφέρονται στην παράγραφο αυτή.

γ) Διενεργούν, σύμφωνα με τις ισχύουσες διατάξεις και στα πλαίσια της συνεργασίας με την Ευρωπαϊκή Επιτροπή, τους ελέγχους που τους ανατίθενται, στα επιχορηγούμενα από την Ευρωπαϊκή `Ενωση προγράμματα.

δ) Εγκρίνουν τους προϋπολογισμούς - απολογισμούς και τις τροποποιήσεις αυτών των Ν.Π.Δ.Δ. του νομού ή της νομαρχίας που εδρεύουν.

ε) Βεβαιώνουν στις πράξεις διορισμών, εντάξεων και μετατάξεων των υπαλλήλων του Δημοσίου για την ύπαρξη σχετικών προβλέψεων στον Προϋπολογισμό.

στ) Καταρτίζουν τον απολογισμό εξόδων των φορέων του Κρατικού Προϋπολογισμού για το Οικονομικό έτος που έληξε.

ζ) Παρέχουν στοιχεία και οποιασδήποτε φύσης πληροφορίες στην Υπηρεσία Θησαυροφυλακίου σχετικά με τις υπό πληρωμή δαπάνες.

η) Ασκούν κάθε άλλη αρμοδιότητα που ανατίθεται σε αυτές με αποφάσεις του Υπουργού Οικονομικών.

[73] Βλ. π.δ.136/1998, «Περιορισμοί έκδοσης χρηματικών ενταλμάτων προπληρωμής και ευθύνες υπολόγων», ΦΕΚ Α΄107/20.05.1998

[74] Βλ παρ.5 άρθ. 26 Ν. 2362/1995 και παρ. 4 άρθ. 1 του π.δ. 151/1998 «Διαδικασία ελέγχου, εκκαθάρισης και εντολής πληρωμής των δαπανών του Δημοσίου», ΦΕΚ Α΄ 116/3.6.1998.

[75] Βλ παρ. 5 άρθ. 1 του π.δ. 151/1998

[76] Βλ. παρ.3 άρθρο 26 Ν.2362/1995 και αρ.2 π.δ. 151/1998

πράξη που συντάσσουν πάνω στα δικαιολογητικά με την οποία φαίνεται ολογράφως και αριθμητικώς το ποσό της οφειλής και υπογράφεται από τα αρμόδια όργανα της Υπηρεσία Δημοσιονομικού Ελέγχου. Στην έννοια του προσδιορισμού του ποσού της οφειλής εντάσσεται και ο υπολογισμός των κρατήσεων οι οποίες πρέπει να αποδοθούν σε τρίτους. Σημειώνεται ότι οι Υπηρεσίες Δημοσιονομικού Ελέγχου μπορούν να διενεργήσουν και επιτόπιους ελέγχους, καθώς και να ζητήσουν τη βοήθεια ειδικών εμπειρογνωμόνων[77]. Στο τέλος του οικονομικού έτους, η αρμόδια υπηρεσία του Υπουργείου Οικονομικών συντάσσει έκθεση επί του ελέγχου των δαπανών του προϋπολογισμού με βάση στοιχεία που παρέχουν οι επιμέρους Υπηρεσίες Δημοσιονομικού Ελέγχου και την υποβάλλει στον Υπουργό Οικονομικών. Σε αυτό το σημείο λήγει ο εσωτερικός έλεγχος που ασκούν οι Υπηρεσίες Δημοσιονομικού Ελέγχου[78].

Στη συνέχεια, ακολουθεί η υλική ενέργεια της εκδόσεως του οικείου τίτλου πληρωμής και η εξόφληση του χρηματικού εντάλματος, δηλαδή η πληρωμή. Στο στάδιο της εντολής πληρωμής ο αρμόδιος διατάκτης διατάσσει τον δημόσιο ταμία να προβεί στην πληρωμή της αναληφθείσας και εκκαθαρισθείσας δαπάνης.

Στην αρμοδιότητα του διατάκτη εμπίπτει μόνο το πρώτο στάδιο της ανάληψης της υποχρέωσης. Ο διατάκτης συνεπώς είναι όργανο επιτελικό με αποφασιστικές και όχι εκτελεστικές αρμοδιότητες και η ευθύνη του είναι αστική, δηλαδή του παρανομούντος κατά την εκτέλεση της υπηρεσίας ή αρμοδιοτήτων οργάνου[79]. Η αναγνώριση και η εκκαθάριση της δαπάνης ανήκουν στις Υπηρεσίες Δημοσιονομικού Ελέγχου και οι υπάλληλοι τους κατά την άσκηση των αρμοδιοτήτων αυτών δεν είναι δημόσιοι υπόλογοι, υπέχουν όμως αστική ευθύνη[80].

---

[77] Β. εδ.γ΄ παρ. 5 άρ.26 Ν.2362/1995.

[78] Για περισσότερες λεπτομέρειες επί του εσωτερικού ελέγχου, βλ. Δ.ΣΟΛΔΑΤΟΣ, *Δημόσιο Λογιστικό, Κωδικοποιημένη Νομοθεσία-Ερμηνεία-Νομολογία*, Εκδόσεις Μ.Δημοπούλου, Θεσσαλονίκη, 2001

[79] Διαφορετικές αρμοδιότητες αποδίδονται στο διατάκτη με τη θέση σε ισχύ του Προϋπολογισμού Προγραμμάτων, ο οποίος όμως λειτουργεί σε πιλοτική εφαρμογή. Βλ. σχετικά Ο.ΛΟΥΚΑΝΙΔΟΥ, *Η δημοσιονομική μεταρρύθμιση ως απάντηση στην οικονομική κρίση. Η συμβολή του προϋπολογισμού προγραμμάτων και του δημοσιονομικού ελέγχου*, Διοικητική Ενημέρωση, τ.54, 2010, σελ. 47.

[80] Βλ. πρακτικά της 6ης Γενικής Συνεδρίασης της 15-2-2006 Ολομέλειας του Ελεγκτικού Συνεδρίου (Ε.Σ.) έγινε δεκτό κατά πλειοψηφία, ότι οι υπάλληλοι των Υπηρεσιών Δημοσιονομικού Ελέγχου (Υ.Δ.Ε.) που κατά την άσκηση των αρμοδιοτήτων τους εκκαθαρίζουν και εντέλλονται την πληρωμή των δαπανών των Νομαρχιακών Αυτοδιοικήσεων (Ν.Α) έχουν την ιδιότητα του δημοσίου υπολόγου τα οποία και δεν ανακληθήκαν με τα Πρακτικά της 16ης Συνεδριάσεως της Ολομελείας του Ελεγκτικού Συνεδρίου της 17ης Σεπτεμβρίου 2008.

2.4.2 Ο δικαστικός προληπτικός έλεγχος

Ο προληπτικός έλεγχος από τα μέλη του Ελεγκτικού Συνεδρίου ασκείται κατά το στάδιο της εντολής πληρωμής της δαπάνης, παρεμβάλλεται, δηλαδή, κατά το στάδιο μετά την εκκαθάριση και την έκδοση του τίτλου πληρωμής αλλά πριν την εξόφλησή του. Ο προληπτικός έλεγχος καταλαμβάνει αδιακρίτως κύριους και δευτερεύοντες διατάκτες[81].

Ο νόμος ΑΥΟΖ/1887 προέβλεπε την άσκηση του προληπτικού ελέγχου, τη θεώρηση, δηλαδή, του εντάλματος από τον ίδιο τον πρόεδρο του Ελεγκτικού Συνεδρίου και στη συνέχεια ο Ν.1937/1920 ανέθεσε την άσκηση του προληπτικού ελέγχου των δαπανών του Υπουργείου στους Παρέδρους. Με το άρθρο 30 του ν.δ. 321/1969 καθιερώθηκε ο θεσμός του Επιτρόπου και ανατέθηκε σε υπαλλήλους του Ελεγκτικού Συνεδρίου ο προληπτικός έλεγχος των δαπανών των νομαρχιών τον οποίο μέχρι τότε ασκούσαν υπάλληλοι του Υπουργείου Οικονομικών. Με τη θέση σε ισχύ του Συντάγματος του 1975, το οποίο ενέταξε το Ελεγκτικό Συνέδριο στο Κεφάλαιο *περί δικαστικής λειτουργίας*, κατοχύρωσε το δικαστικό προληπτικό έλεγχο των δημοσίων δαπανών και εξαίρεσε από τον αναιρετικό έλεγχο του Συμβουλίου της Επικρατείας τις πράξεις και αποφάσεις του Ελεγκτικού Συνεδρίου, προέκυψε ζήτημα, όταν ο προληπτικός έλεγχος με το άρθρο 10 του νόμου 1816/1988 αφαιρέθηκε από τους Παρέδρους και περιήλθε εξ ολοκλήρου στους δικαστικούς υπαλλήλους του Συνεδρίου. Το πρόβλημα εστιαζόταν στο εάν ήταν επιτρεπτό ο προληπτικός έλεγχος να ασκείται και από πρόσωπα μη έχοντα τη δικαστική ιδιότητα. Στην Γνωμοδότηση της 21-12-1988 η Ολομέλεια του Ελεγκτικού Συνεδρίου έκρινε ότι το ισχύον Σύνταγμα κατοχυρώνει το δικαστικό προληπτικό έλεγχο, ο οποίος μπορεί να ασκείται μόνο από δικαστικούς λειτουργούς που απολαύουν λειτουργικής και προσωπικής ανεξαρτησίας σύμφωνα με το άρθρο 87 του Συντάγματος και έκρινε ότι ο συντακτικός νομοθέτης δεν υπήγαγε τις σχετικώς εκδιδόμενες πράξεις στον έλεγχο του Συμβουλίου της Επικρατείας, επειδή είχε υπόψη του τη δικαστική ιδιότητα των ασκούντων τον έλεγχο. Με το άρθρο 13 του ν.2145/1993, ο έλεγχος περιήλθε πάλι στους δικαστικούς λειτουργούς του Σώματος, αλλά με το άρθρο 25 παρ.3 του νόμου 2479/1997 μεταβιβάστηκε στους Επιτρόπους-δικαστικούς υπαλλήλους χωρίς να

[81]Βλ. Ν.ΜΗΛΙΩΝΗΣ, οπ.π, σελ.276 επ.

αμφισβητηθεί περαιτέρω η συμβατότητα της ρυθμίσεως με το Σύνταγμα καθώς δικαιολογητικός λόγος της ρύθμισης ήταν η έλλειψη επαρκούς αριθμού δικαστών[82].

Το αποτέλεσμα του προληπτικού ελέγχου των δαπανών υλοποιείται στη θεώρηση ή μη του οικείου χρηματικού εντάλματος πληρωμής από τον Επίτροπο της αρμόδιας υπηρεσίας Επιτρόπου, εφόσον διαπιστωθεί ότι η εντελλόμενη δαπάνη βρίσκεται εντός των ορίων της εγκεκριμένης υπό του οικείου Κωδικού Αριθμού πιστώσεως, είναι σύμφωνη με το νόμο και τα δικαιολογητικά αυτής είναι πλήρη και έχουν εκδοθεί νομίμως[83]. Αν υπάρχει οποιαδήποτε έλλειψη συντάσσεται πράξη επιστροφής, όπου σημειώνονται οι διαπιστωθείσες ελλείψεις των οποίων ζητείται η αναπλήρωση ή σε περίπτωση άρσεως παρανομίας η ευθεία αιτιολογημένη άρνηση θεωρήσεως. Η πράξη άρνησης θεωρήσεως του χρηματικού εντάλματος αποστέλλεται μαζί με τα δικαιολογητικά στην αρχή που εξέδωσε το ένταλμα. Αν ο διατάκτης αποδεχθεί τις απόψεις του Επιτρόπου, το χρηματικό ένταλμα ακυρώνεται και έτσι ματαιώνεται η ενέργεια της δαπάνης, δηλαδή η πληρωμή. Αυτό ακριβώς είναι και το μέγιστο πλεονέκτημα του προληπτικού ελέγχου διότι προλαμβάνει την ενέργεια μιας παράνομης δαπάνης. Σε περίπτωση, όμως, αντίθετης γνώμης εκ μέρους του Διατάκτη επαναφέρεται το χρηματικό ένταλμα προς θεώρηση στην Υπηρεσία Επιτρόπου δι'εγγράφου στο οποίο διατυπώνονται οι αντιρρήσεις του Διατάκτη στις παρατηρήσεις του Επιτρόπου. Εάν ο Επίτροπος εξακολουθεί να εμμένει στην άρνηση θεώρησης, υποχρεούται να υποβάλλει με αιτιολογημένη έκθεση διαφωνίας το φάκελο της υποθέσεως στο αρμόδιο τμήμα του Ελεγκτικού Συνεδρίου προς επίλυση της δημοσιολογιστικής διαφοράς[84].

---

[82] ΟλΣΕ 2909/1986

[83] Σημειώνεται ότι η πράξη θεώρησης του χρηματικού εντάλματος είναι δυνατό να ανακληθεί οίκοθεν από το αρμόδιο όργανο αν διαπιστωθεί ότι εμφιλοχώρησε πλάνη περί τα πράγματα ή το δίκαιο υπό τον όρο όμως ότι εν τω μεταξύ δεν επήλθαν έννομες συνέπειες από την πράξη αυτή, δεν έχει δηλαδή εξοφληθεί ο τίτλος. Ο Κ.ΡΙΖΟΣ εις *Ο έλεγχος των δημοσίων δαπανών και λογαριασμών από το Ελεγκτικό Συνέδριο*, Εθνικό Τυπογραφείο, Αθήνα, 1999 υποστηρίζει ότι αν το ένταλμα έχει εξοφληθεί, υπάρχει ευκαιρία ανακλήσεως εγγράφως της πράξης θεωρήσεως λόγω πλάνης περί τα πράγματα και στη συνέχεια καταλογισμού του ανοικείως λαβόντος από το αρμόδιο όργανο, δηλαδή το κλιμάκιο.

[84] Βλ. άρθρο 21 π.δ. 774/1980

2.5 Έκταση δικαστικού ελέγχου διαχείρισης δημόσιου πλούτου: ο έλεγχος νομιμότητας και κανονικότητας

Ο όρος «έλεγχος των δαπανών» που αναφέρεται στη διάταξη του άρθρου 98 παρ.1 εδ.α του Συντάγματος εννοεί τόσο τον «τυπικό έλεγχο» ή έλεγχο της νομιμότητας και κανονικότητας της διαχειρίσεως, δηλαδή, τη διαπίστωση της τηρήσεως στη διαχείριση του δημοσίου χρήματος των επιβαλλόμενων όρων από τις σχετικές διατάξεις. Στη θεωρία του δημοσιονομικού δικαίου[85] υποστηρίζεται ότι περιλαμβάνει και τον «ουσιαστικό έλεγχο», την εξακρίβωση της αλήθειας των αναφερομένων γεγονότων ή στοιχείων στα δικαιολογητικά και τη διαπίστωση εάν οι διαχειριστικές πράξεις των αρμόδιων οργάνων έγιναν βάσει των αρχών της χρηστής δημόσιας διαχείρισης. Η αρχή αυτή επιβάλλει τη διαχείριση μετά από περίσκεψη και ορθή εκτίμηση των αναγκών ανάλογα με τον τόπο και το χρόνο, ώστε να επιτυγχάνεται το μεγαλύτερο δυνατό αποτέλεσμα με τη διάθεση των πλέον οικονομικών μέσων. Σε κάθε περίπτωση, αποκλείεται ο έλεγχος σκοπιμότητας των οικείων διοικητικών πράξεων βάσει ρητών διατάξεων του άρθρου 17 παρ.5 του π.δ. 774/1980 και 4 παρ. 1 του ν.δ. 1265/1972[86].

Ειδικότερα, ο τυπικός έλεγχος διακρίνεται: 1) σε έλεγχο νομιμότητας της δαπάνης[87], δηλαδή αν α) η δαπάνη προβλέπεται από ουσιαστική διάταξη νόμου[88] και β) υπάρχει εγγεγραμμένη σχετική πίστωση στον προϋπολογισμό και 2) σε έλεγχο κανονικότητας[89], δηλαδή αν η δαπάνη έχει νόμιμα αναληφθεί και αν επισυνάπτονται

---

[85] Βλ.σχετικά Ν.ΜΗΛΙΩΝΗΣ, *Ο θεσμικός ρόλος του Ελεγκτικού Συνεδρίου*, Εκδόσεις Αντ.Ν. Σάκκουλα, 2002, σελ. 425 επ.

[86] Βλ. σχετικά Α.ΛΙΓΩΜΕΝΟΥ, *Αρχές Ελεγκτικής Διαδικασίας στο Δημόσιο Τομέα*, Επιθεώρηση Δημοσίου και Διοικητικού Δικαίου, τεύχος 1/2009, σελ. 11-16.

[87] Θεωρείται ότι πληρούται ο όρος της νομιμότητας της δαπάνης, αν πρόκειται για δαπάνες που μπορούν να χαρακτηρισθούν ότι ανάγονται στη «λειτουργική δραστηριότητα» της δημόσιας υπηρεσίας ή του ΝΠΔΔ ή ότι αποβλέπουν στην εξυπηρέτηση του σκοπού για τον οποίο συστήθηκε η υπηρεσία ή το ΝΠΔΔ.

[88] Στον έλεγχο της νομιμότητας υπάγεται και η έρευνα της ορθής ή μη υπαγωγής των δαπανών στους οικείους Κωδικούς Αριθμούς του προϋπολογισμού. Η έρευνα αυτή αναφέρεται στον έλεγχο τήρησης των αρχών της ειδικότητας των αναγραφόμενων στον προϋπολογισμό πιστώσεων. Εξάλλου, για να είναι νόμιμη μια δαπάνη απαιτείται να συντρέχουν αθροιστικώς και οι δύο υπό α και β προϋποθέσεις. Η πίστωση σε συνάρτηση προς την εντελλόμενη δαπάνη ερευνάται διττώς, αν η αιτιολογία της εγγεγραμμένης πιστώσεως ταυτίζεται με την αιτιολογία της εντελλόμενης δαπάνης (τήρηση της αρχής της ειδικότητας και αποκλειστικότητας των πιστώσεων, δηλαδή πρόκειται για ποιοτικό στοιχείο) και αν υφίσταται επαρκής πίστωση και δεν έχει εξαντληθεί η σχετική πίστωση ή δεν έχει υπερβεί τα επιτρεπόμενα ποσοστά διαθέσεως ή όρια πληρωμών (ποσοτικό στοιχείο).

[89] Στο πλαίσιο του ελέγχου της κανονικότητας της δαπάνης ελέγχεται αν η «ανάληψη της υποχρέωσης» ακολούθησε την προβλεπομένη διαδικασία. Για τη διενέργεια του ελέγχου της κανονικότητας ελέγχεται αν επισυνάπτονται δια τον «έλεγχο και εκκαθάριση της δαπάνης» (άρθρο 26 Ν.2362/1995) τα οριζόμενα από τις διατάξεις δικαιολογητικά (υλικό στοιχείο), δηλαδή αν αποδεικνύεται ότι αποδίδεται κατά τις νόμιμες διατυπώσεις «βέβαιο και εκκαθαρισμένο χρέος» του

τα νόμιμα δικαιολογητικά, καθώς και αν η σχετική απαίτηση δεν έχει υποπέσει σε παραγραφή[90].

2.6 Ειδικότερα ζητήματα στον προληπτικό έλεγχο

2.6.1 Επίλυση διαφωνίας Διατάκτη - Επιτρόπου

Από την στιγμή που η υπόθεση λόγω της διαφωνίας Διατάκτη-Επιτρόπου περιέλθει στη δικαιοδοσία του αρμόδιου τμήματος του Ελεγκτικού Συνεδρίου, η υπηρεσία Επιτρόπου δεν έχει πλέον καμία αρμοδιότητα. Σε αυτό ακριβώς το σημείο λήγει η διοικητική φάση του ελέγχου. Μετά την έγγραφη διατύπωση γνώμης του Γενικού Επιτρόπου της Επικρατείας στο Ελεγκτικό Συνέδριο, ο φάκελος χρεώνεται σε δικαστή του τμήματος, ο οποίος αφού μελετήσει το πραγματικό και νομικό μέρος της υπόθεσης εισηγείται σχετικώς με έκθεσή του στο Τμήμα. Το Τμήμα με αιτιολογημένη δικαστική πράξη[91] επιλύει τη διαφωνία και αποφαίνεται είτε υπέρ της θεώρησης του εντάλματος είτε κατά της θεώρησης. Η πράξη του Τμήματος που επιλύει τη διαφωνία είναι υποχρεωτική για τον Επίτροπο και τον διατάκτη. Έτσι, μετά την έκδοση της πράξης του Τμήματος ο φάκελος της υπόθεσης επιστρέφει στην υπηρεσία Επιτρόπου όπου το αρμόδιο όργανο θεωρεί υποχρεωτικώς το χρηματικό ένταλμα, ενώ σε περίπτωση που αποφανθεί κατά της θεώρησης, το χρηματικό ένταλμα επιστρέφεται στην ελεγχόμενη αρχή και κοινοποιείται επί αποδείξει και η πράξη του Τμήματος. Σε εξαιρετικές περιπτώσεις, λόγω μείζονος σπουδαιότητας του

Δημοσίου. Ειδικότερα ερευνάται αν τα δικαιολογητικά έχουν συνταχθεί νομίμως, αν είναι πλήρη και ακριβή. Τον έλεγχο ακολουθεί η πράξη εκκαθαρίσεως, με την οποία καθορίζονται τα δικαιώματα των πιστωτών του Δημοσίου (άρθρο 26 παρ.4 Ν.2362/1995). Η εργασία αυτή ανήκει στις ΥΔΕ του Υπουργείου Οικονομικών, οι οποίες συγκεντρώνουν τα σχετικά δικαιολογητικά είτε κατόπιν αποστολής από τις υπηρεσίες του διατάκτη είτε και αυτεπαγγέλτως, εφόσον υπάρχουν σε αυτές πλήρη στοιχεία που αποδεικνύουν το δικαίωμα του δικαιούχου. Ο προσδιορισμός του ποσού της οφειλής καθορίζεται με πράξη της αρμόδιας ΥΔΕ. Η εν λόγω πράξη συντάσσεται επί των δικαιολογητικών και σε αυτή αναγράφεται ολογράφως και αριθμητικώς το χρηματικό ποσό της αναγνωριζόμενης οφειλής και υπογράφεται από τα αρμόδια όργανα. Μετά ακολουθεί η έκδοση του οικείου τίτλου πληρωμής (χρηματικού εντάλματος) επί του αρμοδίου δημοσίου ταμείου. Με το χρηματικό ένταλμα δίνεται εντολή εκταμίευσης του εκκαθαρισθέντος ποσού, ώστε να αποσβεσθεί η προς τον δικαιούχο οφειλή του δημοσίου.

[90] Βλ. Μπάρμπας Νικόλαος, οπ.π , *Στοιχεία Δημοσιονομικού Δικαίου*, σελ. 134 επ.

[91] Σημειώνεται ότι η πράξη του Τμήματος του Ελεγκτικού Συνεδρίου, δεδομένου ότι προέρχεται από δικαστικό σχηματισμό, ο οποίος αποτελείται αποκλειστικά από δικαστές του Συνεδρίου αποτελεί δικαστική πράξη. Δεν αποτελεί διοικητική πράξη, όπως δεχόταν μέρος της νομολογίας (βλ. Ολομ Ελ.Συν. 257/1987), αλλά ούτε και δικαστική απόφαση, εφόσον ούτε δημοσιεύεται ούτε αιτιολογείται βάσει ρητής συνταγματικής επιταγής (άρθρο 98 παρ.2 εδ.β Σ κατά παραπομπή σε άρθρο 93 παρ.2 και 3 του Συντάγματος. Βλ. όμως, και άρθρο 141 π.δ.1225/1981). Για τη σχετική συζήτηση βλ. Ν. ΜΗΛΙΩΝΗΣ, οπ.π., σελ.286, σημείωση 72 και σελ.304 επ.

θέματος το Τμήμα που αναλαμβάνει να επιλύσει τη διαφωνία διατάκτη-Επιτρόπου δύναται να παραπέμψει την υπόθεση στην Ολομέλεια του Σώματος με πρακτικό που επέχει θέση εισήγησης. Η Ολομέλεια εκφέρει γνώμη επί του θέματος και αναπέμπει στο Τμήμα για την περαιτέρω εξέτασή της. Αν κατά την άσκηση του προληπτικού ελέγχου διαπιστωθεί ποινικώς κολάσιμη πράξη, ανακοινώνεται στον Υπουργό Δικαιοσύνης, τον αρμόδιο διατάκτη και τον οικείο Εισαγγελέα[92].

2.6.2 Μηχανισμοί προστασίας διατάκτη και δικαιούχου

Ακριβώς επειδή οι δικαστικές πράξεις του Τμήματος του Ελεγκτικού Συνεδρίου δεν αποτελούν δικαστικές αποφάσεις και, συνεπώς, δεν παράγουν δεδικασμένο[93], έχουν θεσπισθεί μηχανισμοί προστασίας τόσο του διατάκτη όσο και του δικαιούχου. Οι μηχανισμοί αυτοί είναι η ανάκληση της πράξης του τμήματος, η θεώρηση του χρηματικού εντάλματος με ευθύνη του Υπουργού και η νομολογιακή κατασκευή της συγγνωστής πλάνης.

2.6.2.1 Ανάκληση της πράξης του Τμήματος

Οι πράξεις του τμήματος που αποφαίνονται επί της διαφωνίας διατάκτη-Επιτρόπου μπορούν να ανακληθούν για δικαιολογημένη αιτία, για πλάνη περί το δίκαιο ή τα πράγματα που εμφιλοχώρησε κατά την έκδοσή τους. Έχει κριθεί νομολογιακώς ότι την ανάκληση της αρνητικής πράξης του τμήματος λόγω πλάνης περί τα πράγματα μπορεί να ζητήσει ο διατάκτης της δαπάνης, εφόσον, βέβαια, δεν θεμελιώθηκαν εκ της πράξεως δικαιώματα αστικής ή διοικητικής φύσεως. Την ίδια εξουσία έχει και το τμήμα οίκοθεν ή με αφορμή σχετική αναφορά τρίτου δικαιούχου της δαπάνης[94].

---

[92] Βλ. άρθρο 21 παρ.3 π.δ. 774/1980

[93] Βλ σχετικά Γ. ΚΑΡΚΑΛΗ, Δικαστικός προληπτικός έλεγχος των δαπανών: Μία νέα μορφή δικαστικής προστασίας? Σε: Τιμ.Τόμος για τα 170 χρόνια του ΕΣ, 2004, σελ. 321, ο οποίος υποστηρίζει ότι το Τμήμα του Ες μπορεί να χαρακτηριστεί δικαστήριο σύμφωνα με το κοινοτικό δίκαιο διότι συγκεντρώνει τα χαρακτηριστικά που απαιτεί το ΔΕΚ στην 6.7.2000 απόφασή του.

[94] Διευκρινίζεται ότι ο δικαιούχος του εντάλματος δε νομιμοποιείται ενεργητικώς να ζητήσει την ανάκληση της πράξης του Τμήματος, απλά δύναται να υποβάλει σχετική αναφορά στο διατάκτη ή στο Τμήμα. Βλ. σχετικά οπ.π., Α.Γέροντας, *Δημοσιονομικό Δίκαιο*,σελ. 205

Το Τμήμα του Ελεγκτικού Συνεδρίου μπορεί αυτεπάγγελτα να επανεξετάσει τη νομιμότητα της δαπάνης που είχε κριθεί νόμιμη και το χρηματικό ένταλμα με το οποίο είχε θεωρηθεί αν κατά την κρίση του έσφαλε προηγουμένως ως προς την ερμηνεία ή εφαρμογή της διάταξης. Εφόσον όμως το χρηματικό ένταλμα που είχε θεωρηθεί εξοφλήθηκε, το Τμήμα δεν μπορεί να ανακαλέσει την προηγούμενη πράξη του, μπορεί, όμως, να τη μεταρρυθμίσει ως προς τη νομική της θεμελίωση[95].
Διευκρινίζεται ότι η αντικειμενική αδυναμία να πληρωθεί η δαπάνη εξαιτίας κρίσης του Τμήματος ότι δεν πρέπει να θεωρηθεί το χρηματικό ένταλμα, θεραπεύεται μόνο αν ο ενδιαφερόμενος προσφύγει ενώπιον αρμόδιου δικαστηρίου και επιδιώξει την έκδοση ευνοϊκής για αυτόν απόφασης, η οποία με δύναμη δεδικασμένου θα κρίνει το θέμα που απασχόλησε το Τμήμα και θα είναι δεσμευτική τόσο για τη Διοίκηση όσο και για το Ελεγκτικό Συνέδριο[96].

2.6.2.2 Θεώρηση χρηματικού εντάλματος με ευθύνη του διατάκτη υπουργού

Ο αρμόδιος Υπουργός, ο κύριος δηλαδή διατάκτης, μπορεί να ζητήσει προσωπικά την υπ'ευθύνη του θεώρηση του χρηματικού εντάλματος[97], εφόσον η Υπηρεσία Επιτρόπου έχει αρνηθεί αιτιολογημένα τη θεώρηση του εντάλματος για συγκεκριμένη αιτία και επιπλέον έχει αποφανθεί και το αρμόδιο Τμήμα με πράξη του περί μη θεωρήσεως του εντάλματος. Συνεπώς, δε νοείται θεώρηση χρηματικού εντάλματος με ευθύνη του Υπουργού πριν το Τμήμα αποφανθεί επί της διαφωνίας Επιτρόπου-διατάκτη. Αυτό το δικαίωμα θεωρήσεως του εντάλματος έχει μόνο ο Υπουργός προσωπικώς, καθώς αυτός έχει την πολιτική ευθύνη και λογοδοτεί στη Βουλή[98]. Σε περίπτωση που η Βουλή δεν εγκρίνει την ενέργεια του Υπουργού να ζητήσει την υπ'ευθύνη του θεώρηση του χρηματικού εντάλματος, τότε αυτός καταλογίζεται με το ποσό του εντάλματος με απόφαση της Ολομελείας του Ελεγκτικού Συνεδρίου μετά από αίτηση του Γενικού Επιτρόπου της Επικρατείας[99].

---

[95] Βλ. σχετικά Πράξεις 85/1998,105/1999,106/2000 και 16/2000 του Ι Τμήματος.
[96] Βλ. Πρακτικό 10ης γενικής Συνέλευσης Ολομ Ελ.Συν. 2-3-1994 και Δ.ΣΟΛΔΑΤΟΣ, οπ.π. σελ. 570
[97] Βλ. άρθρο 21 παρ.2 π.δ.774/1980
[98] Μετά τη θεώρηση του εντάλματος με ευθύνη του υπουργού υποβάλλεται από τον Γενικό Επίτροπο Επικρατείας πίνακας στον Υπουργό Οικονομικών, το Υπουργικό Συμβούλιο και τη Βουλή, στην οποία αναγράφεται η αιτιολογία της μη θεωρήσεως. Η Βουλή θα εγκρίνει ή όχι το ένταλμα εντός της πρώτης συνόδου από την υποβολή του πίνακα.
[99] Σημειώνεται ότι αυτό αποτελεί και τη μόνη περίπτωση καταλογισμού διατάκτη στο ελληνικό δημοσιολογιστικό σύστημα.

Λοιποί διατάκτες[100] δεν έχουν το δικαίωμα να ζητήσουν την υπ'ευθύνη τους θεώρηση χρηματικού εντάλματος, εφόσον η εντελλόμενη δαπάνη κρίθηκε μη νόμιμη από το Ελεγκτικό Συνέδριο.

2.6.2.3 Η νομολογιακή κατασκευή της συγγνωστής πλάνης

Στο ίδιο πλαίσιο κινείται και η νομολογιακή κατασκευή της συγγνωστής πλάνης. Υπάρχουν εξαιρετικές περιπτώσεις κατά τις οποίες, παρόλο που η δαπάνη κρίνεται μη νόμιμη, το ένταλμα κρίνεται θεωρητέο λόγω συγγνωστής πλάνης. Για να προσφύγουμε σε αυτή τη νομολογιακή κατασκευή, πρέπει, αρχικά, να διαπιστώνεται πλάνη της διοικητικής αρχής που ανέλαβε εκ μέρους του Δημοσίου τη σχετική υποχρέωση. Η πλάνη είναι δυνατό να αναφέρεται είτε στην ισχύ ή την ερμηνεία διατάξεων είτε στην ύπαρξη ή εκτίμηση πραγματικών περιστατικών και πρέπει να είναι δικαιολογημένη. Η δαπάνη πρέπει να θεραπεύει το δημόσιο συμφέρον, ενώ η πλάνη πρέπει να αναφέρεται σε δεδουλευμένη εργασία ή παροχή προς της Διοίκηση[101]. Άρα, η κατασκευή της συγγνωστής πλάνης καλύπτει τετελεσμένες καταστάσεις που όμως συνοδεύονται από καλοπιστία και εξυπηρετεί και την αρχή της συνέχειας των δημοσίων υπηρεσιών, αφού το Δημόσιο εκπληρώνει τις παράνομες αλλά καλοπίστως αναληφθείσες υποχρεώσεις έναντι τρίτων. Με αυτόν τον τρόπο αποφεύγεται η κατάρρευση της διαδικασίας ολοκλήρωσης της δημόσιας δαπάνης για λόγους, οι οποίοι δεν κρίνονται τόσο σημαντικοί[102].

Θα πρέπει να διευκρινισθεί ότι η νομολογιακή κατασκευή δεν ισχύει στον κατασταλτικό έλεγχο, όπου έχει ήδη συντελεσθεί η εκταμίευση του δημοσίου χρήματος[103]. Εξάλλου, η συγγνωστή πλάνη δεν αποτελεί λόγο απαλλαγής από την

---

[100] Ο εποπτεύων υπουργός ΝΠΔΔ δεν δύναται να ζητήσει την υπ'ευθύνη του θεώρηση χρηματικού εντάλματος, διότι δεν υπάρχει σχετική ρητή διάταξη και διότι δεν λογοδοτεί για τη διαχείριση των ΝΠΔΔ ενώπιον της Βουλής. Υποστηρίζεται, βέβαια, ότι, εάν πρόκειται για ΝΠΔΔ των οποίων ο προϋπολογισμός συνδημοσιεύεται με τον κρατικό προϋπολογισμό, ο εποπτεύων υπουργός έχει την αρμοδιότητα να θεωρήσει με δική του ευθύνη τα εντάλματα που εκδίδονται από τα πρόσωπα αυτά, βλ. Ν.ΜΗΛΙΩΝΗΣ, οπ.π, σελ. 294

[101] Βλ. Ελ.Συν. Πράξη IV Τμήματος 32/1999 και 1/2000 και 41/2000, Πράξεις VII Τμήματος 166/2009, 351/2009, 309/2009, 105/2009, 179/1999, 190/2009, 271/2009, 118/2009, 208/2009, 49/2009, 274/2009 και 76/2009.

[102] Όπως εύστοχα σημειώνει ο Ι.ΣΑΡΜΑΣ, οπ.π. με την κατασκευή της συγγνωστής πλάνης «από την άλλη μεριά σχετικοποιείται η νομιμότητα, αφού πλέον η παρανομία εμφανίζεται να θεραπεύεται βάσει υποκειμενικών εν πολλοίς εκτιμήσεων του αρμόδιου Τμήματος του Ελεγκτικού Συνεδρίου».

[103] Εξυπακούεται ότι, εάν πληρωθεί η δαπάνη, και δεν είναι νόμιμη ή κανονική, δεν μπορεί να ισχυριστεί κανείς ότι πλήρωσε κατά συγγνωστή πλάνη

ευθύνη του υπολόγου για μη νόμιμη πληρωμή, αλλά είναι λόγος θεώρησης του εντάλματος προκειμένου να γίνει η πληρωμή.

2.7 Η φύση του προληπτικού ελέγχου

Στην κλασική διδασκαλία του διοικητικού δικαίου επικρατεί η άποψη ότι ο προληπτικός έλεγχος των δαπανών από το Ελεγκτικό Συνέδριο αποτελεί διοικητική αρμοδιότητα[104]. Το Ανώτατο Ειδικό Δικαστήριο στην απόφαση 15/1979[105] έκρινε στηριζόμενο στην άποψη περί διφυούς υπόστασης του Ελεγκτικού Συνεδρίου ότι «εις το Ελεγκτικό Συνέδριο προσεδόθη διφυής υπόσταση και δη αφενός ως διοικητικού και αφετέρου ως δικαστικού οργάνου της Πολιτείας, υπάγονται δε κατά την παράγραφο 1 εις τη διοικητική αυτού αρμοδιότητα ο έλεγχος της νομιμότητας των δαπανών του Κράτους (…)». Η πράξη λοιπόν του Τμήματος «ως εκ της φύσεώς της αλλά και κατά την ως ανωτέρω ρητήν πρόβλεψιν του Συντακτικού Νομοθέτου, εντάσσεται εις την διοικητικήν αρμοδιότητα του Ελεγκτικού Συνεδρίου». Την ίδια άποψη ακολουθεί το Ανώτατο Ειδικό Δικαστήριο στις αποφάσεις του 6/1984, 2/1989 και 12 12/1993 αλλά και στην 20/2005. Τονίζει ότι « … ως αποφάσεις σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 100 παρ.1 περ.ε΄ του Συντάγματος και 6 παρ. ε΄και 48 παρ.1 του ν.345/1976, για τις το Ανώτατο Ειδικό Δικαστήριο έχει δικαιοδοσία να αίρει αμφισβήτηση που έχει προκύψει από αντίθετες αποφάσεις του Συμβουλίου Επικρατείας, του Αρείου Πάγου και του Ελεγκτικού Συνεδρίου, ως προς την ουσιαστική αντισυνταγματικότητα ή την έννοια διατάξεων τυπικού νόμου, νοούνται οι αμετάκλητες δικαστικές αποφάσεις που εκδίδονται κατά την άσκηση της δικαιοδοτικής λειτουργίας που ανατέθηκε από το Σύνταγμα στα ως άνω δικαστήρια και απαγγέλλονται, σύμφωνα με το άρθρο 93 παρ. 1 και 3 του Συντάγματος, σε δημόσια συνεδρίαση. Έτσι, δεν αποτελούν δικαστικές αποφάσεις, κατά την έννοια

---

[104] Βλ. Α.ΤΑΧΟΣ, *Ελληνικό Διοικητικό Δίκαιο*, 6η έκδοση, 2000, εκδόσεις Σάκκουλα, Θεσσαλονίκη, σελ. 420 και Π.Δ.ΔΑΓΤΟΓΛΟΥ, *Γενικό Διοικητικό Δίκαιο*, 4η έκδοση, 1997, σελ. 497. Με αυτή την άποψη συνηγορεί και το γεγονός ότι με το π.δ. 1225/1981 οι ελεγκτικές και γνωμοδοτικές αρμοδιότητες του Ελεγκτικού Συνεδρίου κατατάσσονται στο τρίτο μέρος αυτού με τον τίτλο «κανόνες διεξαγωγής μη δικαστικών καθηκόντων του Ελεγκτικού Συνεδρίου», άρθρα 131 επ.

[105] Στην εν λόγω υπόθεση είχε τεθεί ζήτημα άρσης της αμφισβήτησης ως προς την έννοια τυπικού νόμου λόγω έκδοσης περί την ερμηνεία του αντιθέτων αποφάσεων του Αρείου Πάγου και του Ελεγκτικού Συνεδρίου. Το ΑΕΔ έκρινε ότι δεν υφίσταται αμφισβήτηση εκ του λόγου ότι η φερόμενη ως απόφαση του Ελεγκτικού Συνεδρίου δεν εκδόθηκε κατά την άσκηση των δικαστικών αρμοδιοτήτων του Σώματος.

των ως άνω διατάξεων, οι πράξεις των Κλιμακίων και των Τμημάτων και τα πρακτικά συνεδριάσεως της Ολομελείας του Ελεγκτικού Συνεδρίου κατά την άσκηση των διοικητικών αρμοδιοτήτων του Ελεγκτικού Συνεδρίου (ελεγκτικών και νομοπαρασκευαστικών), αφού, ακόμη και όταν περιέχουν ειδική και εμπεριστατωμένη αιτιολογία, δεν απαγγέλλονται (δημοσιεύονται) σε δημόσια συνεδρίαση.

Στο ίδιο πλαίσιο, η Ολομέλεια του Συμβουλίου της Επικρατείας με την απόφαση 2909/1986 έκρινε ότι στο Ελεγκτικό Συνέδριο «έχει ειδικότερα ανατεθή από το Σύνταγμα έργο διφυές, ήτοι το μεν δικαιοδοτικό (άρθρα 98 παρ.1 εδ.ε και στ), το δε διοικητικό (άρθρο 98 παρ.1 εδ.α-δ), το τελευταίο δε τούτο έργο, το διοικητικό, έχει ανατεθεί στο δικαστήριο τούτο από το Σύνταγμα και τους νόμους λόγω ακριβώς του χαρακτήρα του ως δικαστηρίου και των συνδεομένων με αυτό συνταγματικών εγγυήσεων».

Στη θεωρία του δημοσιονομικού δικαίου υποστηρίζεται, πλέον, σθεναρά η άποψη ότι ο προληπτικός έλεγχος που ασκείται από το Ελεγκτικό Συνέδριο και οι πράξεις που εκδίδονται από τον έλεγχο αυτό αποτελούν, κατά το οργανικό τουλάχιστον κριτήριο, δικαστικές πράξεις εφόσον το Σώμα υπό το ισχύον Σύνταγμα είναι αμιγώς δικαστήριο[106]. Το ίδιο το Ελεγκτικό Συνέδριο με το πρακτικό Ολομελείας της 23ης Γενικής Συνέλευσης της 2ας Ιουνίου 1997 υποστηρίζει ότι ο έλεγχος είτε ασκούμενος προληπτικώς είτε κατασταλτικώς κατά το οργανικό και το λειτουργικό κριτήριο είναι έλεγχος δικαστικός. Το Σύνταγμα αναθέτοντας στο Συνέδριο τον προληπτικό έλεγχο των πράξεων της Διοίκησης με τις οποίες εντέλλονται δαπάνες «εισάγει τεκμήριο αντίθετο εκείνων της νομιμότητας των διοικητικών πράξεων, δηλαδή, απαιτεί δια του προληπτικού ελέγχου να εξακριβωθεί από το Ελεγκτικό Συνέδριο η νομιμότητα των πράξεων, η οποία δεν θεωρείται τεκμαιρόμενη» και στη συνέχεια «ο προληπτικός έλεγχος…εφόσον αποβαίνει θετικώς καταλήγει στην Πράξη Θεώρησης του υποβαλλόμενου προς έλεγχο χρηματικού εντάλματος, η οποία και μόνο προσδίδει τεκμήριο νομιμότητας της δαπάνης και περαιτέρω εκτελεστότητα στο σχετικό χρηματικό ένταλμα. (…) Κατά τη διαδικασία αυτή(άρθρο 21 π.δ. 774/1980), η οποία σημειωτέον είναι αποκλειστική, τόσο η άρνηση θεωρήσεως του χρηματικού εντάλματος (…) όσο και η πράξη

[106] Βλ.Ι.ΣΑΡΜΑΣ, οπ.π., σελ. 424 επ.ο οποίος και αναφέρει ότι «η απόφαση του Ανώτατου Ειδικού Δικαστηρίου, όσο σεβαστή και να είναι, πρέπει να θεωρηθεί ξεπερασμένη» και Ν.ΜΗΛΙΩΝΗΣ, οπ.π., σελ 298 επ.

θεωρήσεως αυτού…καθώς και η πράξη του Τμήματος…είναι πράξεις Δικαστικές τόσο κατά το τυπικό, όσο και κατά το ουσιαστικό, δηλαδή το λειτουργικό κριτήριο[107]». Γίνεται, λοιπόν, αντιληπτό ότι η διαδικασία του προληπτικού ελέγχου διακρίνεται σε δύο φάσεις, στη φάση ανίχνευσης της παρανομίας από την υπηρεσία Επιτρόπου του δικαστηρίου και στη φάση κατά την οποία το αρμόδιο Τμήμα αποφαίνεται για τη θεώρηση ή μη του εντάλματος του οποίου το κύρος αμφισβητήθηκε από τον επίτροπο.

Όσον αφορά στην πρώτη φάση του ελέγχου, πρόκειται για την ανάθεση μιας μη δικαιοδοτικής αρμοδιότητας σε δικαστικό Σώμα. Εφόσον η δραστηριότητα αυτή κατά συνταγματική επιταγή ασκείται από δικαστικό όργανο, τότε είναι και δικαστική κατά το οργανικό κριτήριο[108]. Αναμφισβήτητα, η ουσία της διαδικασίας είναι αμιγώς ελεγκτική[109] και, από λειτουργική άποψη, το εύρος του εξωτερικού προληπτικού ελέγχου δεν διαφοροποιείται σε σχέση με τον εσωτερικό προληπτικό έλεγχο που διενεργούν οι Υπηρεσίες Δημοσιονομικού Ελέγχου. Ο εξωτερικός, όμως, έλεγχος έχει τη νομική δυνατότητα να προσδώσει με τη θεώρηση του εντάλματος ένα είδος τεκμηρίου νομιμότητας στην ελεγχόμενη δημόσια δαπάνη. Όπως καταλήγει και το πρακτικό Ολομελείας του Συνεδρίου της 2ας Ιουνίου 1997, όταν ο έλεγχος της διαχειρίσεως του δημοσίου πλούτου ασκείται από διοικητικά όργανα, τότε είναι διοικητικός. Όταν όμως ασκείται από σώμα εντεταγμένο στη δικαστική λειτουργία, τότε είναι δικαστικός. Σύμφωνα με το εν λόγω πρακτικό, η διασφάλιση του έργου και η αξιοπιστία των αποτελεσμάτων του Ελεγκτικού Συνεδρίου οφείλεται σε μεγάλο βαθμό στη δικαστική φύση του, η οποία μετά το Σύνταγμα του 1975 είναι πλέον αναμφισβήτητη. Εξάλλου, παρά το ό,τι στην παράγραφο 2 του άρθρου 98 του Συντάγματος ορίζεται ότι οι αρμοδιότητες του Ελεγκτικού Συνεδρίου ρυθμίζονται και ασκούνται όπως νόμος ορίζει, «πλην όμως η ρύθμιση ή ο τρόπος άσκησης των εν λόγω αρμοδιοτήτων δεν μπορεί να φθάνει στο σημείο που να τις περιγράφει και στην πραγματικότητα να τις καταλύει. Κατά συνέπεια, ο έλεγχος του Ελεγκτικού Συνεδρίου δεν μπορεί να είναι ελάσσων του διοικητικού (τυπικού-νομιμότητας και

---

[107] Βλ. αντίθετα ΑΕΔ 32/2001.

[108] Η θεωρία ότι στο ελληνικό διοικητικό δίκαιο φαίνεται να επικρατεί το οργανικό κριτήριο δεν είναι άγνωστη, βλ. Ν.ΜΗΛΙΩΝΗΣ, οπ.π., σελ. 300 και την εκεί παραπομπή σε άρθρο του Β.ΣΚΟΥΡΗ «*Συνταγματική καθιέρωση του οργανικού κριτηρίου;*».

[109] Εξάλλου, όπως υποστηρίζει και ο Ι.ΣΑΡΜΑΣ, οπ.π., η ελεγκτική δραστηριότητα δεν είναι εκ φύσεως διοικητική, αλλά ασκείται και στο πλαίσιο και των τριών λειτουργιών. «Είναι η φύση του οργάνου που την πραγματοποιεί και η φύση της λειτουργίας μέσα στην οποία πραγματοποιείται που προσδίδει το χαρακτήρα της ελεγκτικής δραστηριότητας».

κανονικότητας-και ουσιαστικού, όχι όμως και σκοπιμότητας)». Τέλος, χρησιμοποιείται και το επιχείρημα της δημιουργίας «οιονεί δεδικασμένου» που δημιουργεί η πράξη θεώρησης του αρμόδιου οργάνου του Ελεγκτικού Συνεδρίου. Εφόσον το ανέκκλητο της πράξης θεώρησης δεν επιτρέπει την επανεξέταση της ήδη ελεγχθείσας δαπάνης κατά τον κατασταλτικό έλεγχο, είναι δυνατό να θεωρηθεί ότι και με αυτή την κατασκευή υποστηρίζεται η άποψη ότι και κατά το λειτουργικό κριτήριο η πρώτη φάση του προληπτικού ελέγχου αποτελεί δικαστική αρμοδιότητα του Σώματος[110].

Όσον αφορά στην περίπτωση που το Τμήμα αποφαίνεται με πράξη επί της αμφισβήτησης διατάκτη-επιτρόπου υποστηρίζεται ότι υπάρχουν όλα τα στοιχεία της κατ'ουσία δικαστικής απόφασης πλην βέβαια του δεδικασμένου, καθώς πρόκειται για επίλυση αμφισβήτησης περί της νομιμότητας της δαπάνης και της εγκυρότητας του τίτλου, το Τμήμα επιλαμβάνεται ως τρίτος και ο διατάκτης δεσμεύεται από την κρίση του Τμήματος χωρίς να μπορεί να προσβάλει την πράξη, αλλά δικαιούται μόνο να υποβάλει αίτηση ανάκλησης ενώπιον του Τμήματος. Εξάλλου, το Τμήμα που επιλαμβάνεται της διαφωνίας αποτελεί δικαστικό σχηματισμό που συγκροτείται από δικαστικούς λειτουργούς του Σώματος. Ωστόσο το Συμβούλιο της Επικρατείας με την 2740/2008 Τμ. ΣΤ΄ απόφαση του επανέρχεται στο θέμα και υποστηρίζει ότι κατά τον προληπτικό έλεγχο νομιμότητας των δαπανών από το Ελεγκτικό Συνέδριο δεν ασκείται δικαιοδοτική εξουσία και σε καμία περίπτωση ο εν λόγω έλεγχος δεν υποκαθιστά τον δικαστικό τον οποίο ασκούν, κατ΄εφαρμογή των άρθρων 94 και 95 του Συντάγματος τα τακτικά διοικητικά δικαστήρια και το ΣΕ επί της νομιμότητας των πράξεων που εκδίδονται, μεταξύ άλλων, κατά το στάδιο εκτέλεσης των διοικητικών συμβάσεων. Συνεπώς ο προληπτικός έλεγχος, τον οποίο δικαιούνται να ασκούν οι Επίτροποι του ΕΣ επί των χρηματικών ενταλμάτων που εκδίδονται στο πλαίσιο της εκτέλεσης διοικητικής σύμβασης, δεν εμποδίζει τον δικαστικό έλεγχο της σχετικής διαφοράς από τα τακτικά διοικητικά δικαστήρια και το ΣΕ[111].

---

[110] Βλ. και Λ.ΘΕΟΧΑΡΟΠΟΥΛΟΣ, *Η δικαστηριακή φύση του Ελληνικού Ελεγκτικού Συνεδρίου*, εις *Ιστορική εξέλιξις του θεσμού των Ελεγκτικών Συνεδρίων Ελλάδος και Γαλλίας*, 1993, ο οποίος υποστηρίζει ότι «η απόφαση (πράξη) θεωρήσεως υπό του αρμοδίου οργάνου του Ελεγκτικού Συνεδρίου, χρηματικού εντάλματος πληρωμής δημοσίας ως νομίμου, έχει προφανώς δύναμη δεδικασμένου, με συνέπεια ν' απαλλάσσεται της ευθύνης τόσον ο διατάκτης της δαπάνης, όσο και ο καταβάλλων τη δαπάνη δημόσιος ταμίας».

[111] Βλ και σχετικό σχόλιο του Ν. ΜΗΛΙΩΝΗ στο *Θεωρία και Πράξη Διοικητικού Δικαίου*, Νομική Βιβλιοθήκη, Τεύχος 2/2010, σελ. 195-198.

Καθώς, ενόψει και των συχνών νομοθετικών μεταβολών, είναι δυνατό ο επιτόπιος έλεγχος των δαπανών να ασκείται εκτός από τους επιτρόπους και από παρέδρους, δηλαδή από δικαστικούς λειτουργούς του Σώματος, έχει τεθεί το ζήτημα εάν η σύμπτωση των ίδιων προσώπων και στις δύο φάσεις του προληπτικού ελέγχου συνάδει με το άρθρο 6 παρ.1 της Ευρωπαϊκής Σύμβασης των Δικαιωμάτων του Ανθρώπου που κατοχυρώνει το δικαίωμα της δίκαιης δίκης[112]. Όταν το ζήτημα τέθηκε με την υπόθεση Μπέης κατά Ελλάδος (19/3/1997) η Επιτροπή Ανθρωπίνων Δικαιωμάτων στην έκθεσή της επί του ζητήματος του προληπτικού ελέγχου έκρινε ότι « το ελληνικό Ελεγκτικό Συνέδριο δεν συνιστά δικαστήριο με την έννοια του άρθρου 6, καθόσον καλείται να εξετάσει τις πράξεις των ιδίων των μελών του»[113].

2.8 Ο προληπτικός έλεγχος των δημοσίων συμβάσεων

Το άρθρο 98 παρ.1 του Συντάγματος 2001 ορίζει ότι στην αρμοδιότητα του Ελεγκτικού Συνεδρίου ανήκει και «*ο έλεγχος των συμβάσεων μεγάλης οικονομικής αξίας στις οποίες αντισυμβαλλόμενος είναι το δημόσιο ή άλλο νομικό πρόσωπο που εξομοιώνεται με το Δημόσιο από την άποψη αυτή, όπως νόμος ορίζει*». Έτσι, το προηγούμενο νομοθετικό κεκτημένο ανήχθη σε συνταγματική διάταξη. Πλέον, ο προληπτικός έλεγχος των συμβάσεων ασκείται πριν την ανάληψη και πραγματοποίηση της δαπάνης και συγκεκριμένα πριν από την υπογραφή της σύμβασης[114].

Με το άρθρο 15 του νόμου 2145/1993 προστέθηκε στο άρθρο 19 π.δ. 774/1980 νέα παράγραφος 7 που όριζε ότι για την εκτέλεση έργων ή προμηθειών από το Δημόσιο, τα νομικά πρόσωπα δημοσίου δικαίου και τις δημόσιες επιχειρήσεις ή οργανισμούς, η δαπάνη των οποίων υπερβαίνει το ποσό του ενός δισεκατομμυρίου

---

[112] Το άρθρο 6 παρ.1 ΕΣΔΑ ορίζει ότι «Παν πρόσωπον έχει δικαίωμα όπως η υπόθεσή του δικασθεί δικαίως, δημοσία και εντός λογικής προθεσμίας υπό ανεξαρτήτου και αμερολήπτου δικαστηρίου, νομίμως λειτουργούντος το οποίον θα αποφασίσει είτε επί των αμφισβητήσεων επί των δικαιωμάτων και υποχρεώσεών του αστικής φύσεως είτε επί του βασίμου πάσης εναντίον του κατηγορίας ποινικής φύσεως(…)»
Σημειώνεται ότι στην ιδιαιτέρως γνωστή υπόθεση «*Procola* κατά Λουξεμβούργου», 28/9/1995, το Ευρωπαϊκό Δικαστήριο Ανθρωπίνων Δικαιωμάτων έκρινε ότι παραβιάζεται το δικαίωμα δίκαιης δίκης καθώς τα μέλη του Συμβουλίου της Επικρατείας του Λουξεμβούργου επελήφθησαν, ως δικαστικός σχηματισμός, ενός διατάγματος, το οποίο είχαν προηγουμένως επεξεργαστεί ορισμένοι εξ αυτών στο πλαίσιο των γνωμοδοτικών αρμοδιοτήτων του Σώματος.

[113] Βλ. www.coe.int

[114] Ι.ΚΑΡΑΒΟΚΥΡΗΣ, Αναθεώρηση του Συντάγματος και Ελεγκτικό Συνέδριο, Εισήγηση σε Διημερίδα των Πανεπιστημίων Θράκης και Πειραιά στις 8-9 Νοεμβρίου 2006 (Κομοτηνή), σε Επιθεώρηση Δημοσίου Δικαίου και Διοικητικού Δικαίου (ΕΔΔΔΔ), 1/2007, σελ. 12-13.

δραχμών δύναται να διενεργείται μετά από πρόταση του αρμόδιου υπουργού έλεγχος νομιμότητας από το Ελεγκτικό Συνέδριο και προ της υπογραφής της οικείας σύμβασης. Η σύμβαση ήταν δυνατό να υπογραφεί αν ο έλεγχος του Ελεγκτικού Συνεδρίου δεν ολοκληρωνόταν σε δεκαπέντε μέρες από την υποβολή του φακέλου. Η σύμβαση δεν υπογραφόταν εάν το αποτέλεσμα του ελέγχου από το Κλιμάκιο ήταν αρνητικό[115]. Με το άρθρο 8 παρ.1 του νόμου 2741/1999 αυξήθηκε το όριο της προϋπολογιζόμενης δαπάνης των υπό έλεγχο συμβάσεων και ορίστηκε υποχρεωτικός ο έλεγχος ενώ επεκτάθηκε και η προθεσμία διεξαγωγής του ελέγχου. Ειδικότερα, στις προμήθειες αγαθών του άρθρου 1 του ν.2286/1995 και στις συμβάσεις παροχής υπηρεσιών, η προϋπολογιζόμενη δαπάνη των οποίων υπερβαίνει το ποσό των 500.000.000 δραχμών, καθώς και στην εκτέλεση έργων από το Δημόσιο, τα Ν.Π.Δ.Δ και τις δημόσιες επιχειρήσεις που ξεπερνούν το ποσό των 1.000.000.000 ασκείται υποχρεωτικά έλεγχος νομιμότητας της σύμβασης πριν τη σύναψή της από κλιμάκιο του Ελεγκτικού Συνεδρίου το οποίο αποτελείται από ένα σύμβουλο και δύο παρέδρους.[116].

Τέλος με την παρ.27 άρθρ.12 Ν.3310/2005[117] ορίζεται ότι: α) Ο προβλεπόμενος από τη διάταξη της παρ. 7 του άρθρου 19 του Π.δ. 774/1980 "Περί κωδικοποιήσεως εις ενιαίον κείμενον των περί Ελεγκτικού Συνεδρίου ισχυουσών διατάξεων κ.λπ. (ΦΕΚ 189 Α`), όπως αυτή προστέθηκε με την πρώτη περίοδο του άρθρου 15 του ν. 2145/1993 (ΦΕΚ 88 Α`) και ισχύει μετά την αντικατάστασή της από την παρ. 1 του άρθρου 8 του ν. 2741/1999 (ΦΕΚ 199 Α`) και την τροποποίησή της από το άρθρο 2 του ν. 3060/2002 (ΦΕΚ 242 Α`) και το άρθρο 9 του ν. 3090/2002 (ΦΕΚ 329 Α`) και 12 παρ. $27^{α}$ του Ν. 3310/2005 (ΦΕΚ Α΄ 30), καθώς και τις διατάξεις του Ν. 3414/2005 (ΦΕΚ Α΄ 279), ο έλεγχος νομιμότητας επί των συμβάσεων προμήθειας αγαθών του άρθρου 1 του ν. 2286/1995 (ΦΕΚ 19 Α`), παροχής υπηρεσιών και για την εκτέλεση έργων διενεργείται υποχρεωτικά, πριν από τη σύναψή τους, από Κλιμάκια του Ελεγκτικού Συνεδρίου, εφόσον η προϋπολογιζόμενη δαπάνη τους υπερβαίνει το ποσό του ενός εκατομμυρίου (1.000.000,00) ευρώ[118] χωρίς να λαμβάνεται υπόψη ο αναλογών φόρος

---

[115]Δ.Β. ΣΚΙΑΔΑΣ, *Οι Νέες Συνταγματικές Διατάξεις Σχετικά με το Δημοσιονομικό Έλεγχο των Δημοσίων Δαπανών*, Εκσυγχρονισμός, Εταιρία Κοινωνικών και Οικονομικών Μελετών, τεύχος 2, Ιούλιος 2001, σελ. 6-8.

[116]Βλ σχετικά Δ.Β.ΣΚΙΑΔΑΣ, *Ο προληπτικός έλεγχος των δημοσίων συμβάσεων*, Διοικητική Ενημέρωση, τεύχος 29, Απρίλιος-Μάϊος -Ιούνιος 2004, σελ. 5-7.

[117] Ν.3310/2005,ΦΕΚ Α 30/14.2.2005

[118] Η διάταξη αφορά τα έργα που χρηματοδοτούνται αμιγώς από εθνικούς πόρους.

προστιθέμενης αξίας (ΦΠΑ)[119]. β) Οι διατάξεις της παραγράφου αυτής δεν θίγουν την κατά τις κείμενες διατάξεις αρμοδιότητα των Κλιμακίων του Ελεγκτικού Συνεδρίου ως προς τους φορείς που υπάγονται στον προληπτικό του έλεγχο".

Περαιτέρω ο προσυμβατικός έλεγχος για τα συγχρηματοδοτούμενα έργα από εθνικούς και κοινοτικούς πόρους ανέρχεται στο ποσό των 5.000.000 ευρώ[120] ενώ στην περίπτωση των προγραμματικών συμβάσεων σε περίπτωση που πρόκειται συγχρηματοδοτούμενα έργα ο προσυμβατικός έλεγχος διενεργείται εφόσον η προϋπολογιζόμενη δαπάνη τους υπερβαίνει το ποσό των 10.000.000 ευρώ χωρίς ΦΠΑ[121].

Μάλιστα αν δεν διενεργηθεί ο έλεγχος, η συναπτόμενη σύμβαση είναι άκυρη. Ο αρμόδιος υπουργός ή φορέας υποβάλλει στο κλιμάκιο τα σχετικά έγγραφα μαζί με το σχέδιο της σύμβασης[122]. Ο έλεγχος ολοκληρώνεται σε ένα μήνα από τη διαβίβαση του φακέλου στο Ελεγκτικό Συνέδριο. Αν μέσα σε δέκα μέρες από την παρέλευση του χρόνου αυτού δεν επανέλθει ο φάκελος στον αρμόδιο φορέα, η σύμβαση μπορεί να συναφθεί. Εξυπακούεται ότι αν ο έλεγχος αποβεί αρνητικός, η σύμβαση δεν εκτελείται και άρα η διαπίστωση πλημμελειών οδηγεί στη ματαίωση της υπογραφής της σύμβασης.

Κατά τη διαδικασία αυτή, το κλιμάκιο δεν ενεργεί ως δικαστήριο, ούτε διεξάγει δίκη και η εκδιδόμενη πράξη δεν αποτελεί ούτε δικαστική απόφαση αλλά ούτε και διοικητική πράξη[123]. Το Συμβούλιο της Επικρατείας με την απόφαση 1633/2002 έκρινε ότι «ο προληπτικός έλεγχος των μεγάλης οικονομικής αξίας συμβάσεων προμηθειών του Δημοσίου δεν αποτελεί άσκηση δικαιοδοτικής εξουσίας και συνεπώς δεν υποκαθιστά τον δικαστικό έλεγχο που ασκεί το Συμβούλιο της Επικρατείας κατά το άρθρο 95 παρ.1 εδ.α του Συντάγματος, επί της νομιμότητας της

---

[119] Βλ άρθρο 19 Ν 3193/2003 (ΦΕΚ Α΄266)

[120] Βλ. άρθρο 25 παρ.3 Ν.3614/2007 (ΦΕΚ Α΄267)

[121] Βλ. άρθρο 25 παρ.4 Ν.3614/2007 (ΦΕΚ Α΄267). Βλ. επίσης σχετικά για το ειδικότερο θέμα των προγραμματικών συμβάσεων, Γ. ΜΑΡΑΓΚΟΥ, *Προγραμματικές συμβάσεις και προσυμβατικός έλεγχος από το Ελεγκτικό Συνέδριο*, Εισήγηση στην επιστημονική εκδήλωση που οργανώθηκε στην Αθήνα στις 19.2.2010 από το Κέντρο Δημοσίου και Ευρωπαϊκού Οικονομικού Δικαίου σε συνεργασία με το Ελεγκτικό Συνέδριο σε Θεωρία και Πράξη Διοικητικού Δικαίου, Νομική Βιβλιοθήκη, τεύχος 2/2010, σελ. 129-134.

[122] Ο αρμόδιος υπουργός ή φορέας μπορεί να ζητήσει τη διενέργεια ελέγχου νομιμότητας και για επί μέρους φάσεις της διαδικασίας που προηγούνται της σύναψης της σύμβασης.

[123] Βλ. ΑΕΔ 20/2005 αλλά και την αντίθετη ΕΣ Ολομ. πρακτικά 3/23.3.2005 όπου η Ολομέλεια του Ελεγκτικού Συνεδρίου δέχεται υη δικαστική φύση της πράξης του Κλιμακίου, πολύ περισσότερο του Τμήματος. Επίσης βλ. Α. ΓΕΡΟΝΤΑΣ, *Ο προληπτικός έλεγχος των δημοσίων συμβάσεων από το Ελεγκτικό Συνέδριο*, Τιμητικός Τόμος για τα 170 χρόνια του Ελεγκτικού Συνεδρίου, Διαφάνεια και ανεξαρτησία στον έλεγχο του δημοσίου χρήματος, εκδ. Αντ. Σάκκουλας, σελ 65 επ.

διοικητικής διαδικασίας που απολήγει στη σύναψη διοικητικής συμβάσεως προμήθειας, όπως ο επίδικος διαγωνισμός, η φύση δε του προληπτικού αυτού ελέγχου δεν μεταβλήθηκε εκ του γεγονότος ότι μετά τη δια νόμου θέσπισή του απέκτησε και συνταγματικό έρεισμα.[124]». Μάλιστα, από το άρθρο 98 παρ.1 εδ.β του Συντάγματος σε συνδυασμό με το άρθρο 20 παρ.1 του Συντάγματος[125] προκύπτει ότι σε περίπτωση που εκκρεμεί ενώπιον του Συμβουλίου της Επικρατείας αίτηση ασφαλιστικών μέτρων με την οποία ζητείται κατ'εφαρμογήν του άρθρου 3 του ν. 2522/1997[126] προσωρινή δικαστική προστασία για να αρθεί πιθανολογούμενη παράβαση της κοινοτικής ή εσωτερικής νομοθεσίας από διοικητική πράξη ή παράλειψη στο πλαίσιο διενεργούμενου διαγωνισμού προς σύναψη διοικητικής συμβάσεως προμήθειας ή για να αποτραπεί περαιτέρω ζημία στα έννομα συμφέροντα του ασκούντος την αίτηση, δεν κωλύεται η οικεία Επιτροπή Αναστολών του άρθρου 52 π.δ. 18/1989[127] να ασκήσει την κατά το άρθρο 3 του. Ν. 2522/1997 αρμοδιότητά της, εάν πριν από την εκδίκαση της αιτήσεως, το Ελεγκτικό Συνέδριο, διατυπώνοντας κατ'εφαρμογήν των διατάξεων του άρθρου 19 παρ. 7 του π.δ. 774/1980, το πόρισμά του, θεωρήσει ότι η εν λόγω πράξη εκδόθηκε ή η παράλειψη συντελέστηκε κατά παράβαση νόμου ή πλάνη περί τα πράγματα. Σε αυτή την περίπτωση, όπως έκρινε η Επιτροπή Αναστολών στην απόφαση αρ. 664/2002, η δίκη διατηρεί το αντικείμενό της. Από την 30η Σεπτεμβρίου 2010 ισχύει ο Ν. 3886/2010 (ΦΕΚ 173 Α') για τη δικαστική προστασία κατά τη σύναψη δημοσίων συμβάσεων, ο οποίος θεσπίστηκε προς εναρμόνιση με την Οδηγία 2007/66/ΕΚ και καταργεί το Ν. 2522/1997 και το Ν. 2854/2000[128].

---

[124] Για τη δέσμευση του Ελεγκτικού Συνεδρίου από το δεδικασμένο αποφάσεων άλλων δικαστηρίων βλ. ΕλΣυν 55/2007 Τμήμα VI και σχόλιο της ΕΥΑΓΓΕΛΙΑΣ ΜΠΑΛΤΑ, *Η προστασία του περιβάλλοντος ως παράμετρος του προσυμβατικού ελέγχου που ασκεί το Ελεγκτικό Συνέδριο*, Εφημερίδα Διοικητικού Δικαίου, Μάρτιος – Απρίλιος 2007, σελ. 173-177.

[125] Το άρθρο 20 παρ.1 του Συντάγματος κατοχυρώνει το δικαίωμα παροχής έννομης προστασίας στην οποία περιλαμβάνεται και η προσωρινή δικαστική προστασία

[126] Ο ν.2522/1997 αφορά στη δικαστική προστασία κατά το στάδιο που προηγείται της σύναψης συμβάσεων δημοσίων έργων, κρατικών προμηθειών και υπηρεσιών σύμφωνα με την οδηγία 89/665 Ε.Ο.Κ. (ΦΕΚ Α΄178/8.9.1997)

[127] Το άρθρο 52 του π.δ. 18/1989 «Κωδικοποίηση Διατάξεων Νόμων για το Συμβούλιο της Επικρατείας» αφορά στην αναστολή εκτελέσεως της προσβαλλόμενης πράξης, μετά από αίτηση εκείνου που άσκησε αίτηση ακυρώσεως.

[128] Πεδίο εφαρμογής (το σύνολο των πληροφοριών έχει ληφθεί από τη Μονάδα Παρακολούθησης Διαγωνισμών και Συμβάσεων mopadis.cieel.gr).
Στο πεδίο εφαρμογής του νέου νόμου υπάγονται οι διαφορές που αναφύονται πριν τη σύναψη δημοσίων συμβάσεων έργων, προμηθειών και υπηρεσιών, όταν η σύμβαση διέπεται από τις διατάξεις των Οδηγιών 2004/18 ΕΚ και 2004/17 ΕΚ ή τις διατάξεις με τις οποίες μεταφέρθηκαν οι εν λόγω Οδηγίες στην εσωτερική έννομη τάξη. Επίσης, προβλέπεται ρητά ότι στο πεδίο εφαρμογής του υπάγονται και οι διαφορές που ανακύπτουν κατά τις διαδικασίες ανάθεσης συμφωνιών – πλαισίων,

Τα αποτελέσματα του ελέγχου δεν αποτελούν δεδικασμένο και γι'αυτό υπόκεινται σε ανάκληση, αν, βέβαια, υπάρχει νομικός ή πραγματικός λόγος[129].

συμβάσεων παραχώρησης δημοσίων έργων και δυναμικών συστημάτων αγορών (άρθρο 1).
Δικαιοδοσία και καθ'ύλην αρμοδιότητα
Επέρχονται τροποποιήσεις στις διατάξεις για τη δικαιοδοσία και την καθ' ύλη αρμοδιότητα των δικαστηρίων. Ειδικότερα, στην αρμοδιότητα του Διοικητικού Εφετείου υπάγονται διαφορές που αφορούν συμβάσεις με προϋπολογισμό έως 14.999.999 ευρώ οι οποίες εμπίπτουν στο ρυθμιστικό πεδίο της Οδηγίας 2004/18 ΕΚ. Το αρμόδιο Διοικητικό Εφετείο αποφαίνεται αμετάκλητα. Οι αιτήσεις προσωρινής προστασίας εκδικάζονται κατά κανόνα από τον Πρόεδρο Εφετών του οικείου Διοικητικού Εφετείου ή από τον Εφέτη που αυτός ορίζει. Αντίθετα, υπάγονται εξαιρετικά στην αρμοδιότητα του Συμβουλίου της Επικρατείας διαφορές που αφορούν συμβάσεις παραχώρησης δημοσίων έργων ή υπηρεσιών, διαφορές από συμβάσεις που εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής της Οδηγίας 2004/17/ΕΚ ανεξαρτήτως προϋπολογιζόμενης αξίας ή διαφορές από συμβάσεις με προϋπολογισμό μεγαλύτερο των 15.000.000 ευρώ, περιλαμβανομένου του ΦΠΑ (άρθρο 3). Με την εν λόγω ρύθμιση ο νομοθέτης επιλύει οριστικά το πρόβλημα της διάσπασης της δικαιοδοσίας σε διαφορές που προκύπτουν κατά το προσυμβατικό στάδιο των δημοσίων συμβάσεων μεταξύ πολιτικών και διοικητικών δικαστηρίων υπέρ των τελευταίων. Επισημαίνεται ότι οι διατάξεις αυτές αρχίζουν να εφαρμόζονται από την 1η Ιανουαρίου 2011 (άρθρο 11 παρ. 1).
Προδικαστική προσφυγή
Η προθεσμία για την άσκηση προδικαστικής προσφυγής ανέρχεται πλέον σε 10 ημέρες (αντί της προγενέστερης προθεσμίας των 5 ημερών) αφότου ο ενδιαφερόμενος έλαβε πλήρη γνώση της προσβαλλόμενης παράνομης πράξης ή παράλειψης (άρθρο 4 παρ. 1). Η προθεσμία αυτή τηρείται σε κάθε περίπτωση πριν τη σύναψη της σύμβασης και έτσι υλοποιείται η επιταγή της παρ. 2 του άρθρου 2α της Οδηγίας 2007/66, περί υποχρέωσης της αναθέτουσας αρχής να αναμείνει για χρονικό διάστημα (standstill) 10 ημερών από την κοινοποίηση της απόφασης για την ανάθεση της σύμβασης στους ενδιαφερόμενους μέχρι τη σύναψη της σύμβασης.
- Η προθεσμία εντός της οποίας η αναθέτουσα αρχή οφείλει να αποφανθεί αιτιολογημένα επί της προδικαστικής προσφυγής ανέρχεται πλέον σε 15 ημέρες από την άσκησή της (αντί της προγενέστερης προθεσμίας των 10 ημερών). Παρόλα αυτά ο νόμος παρέχει τη δυνατότητα στην αναθέτουσα αρχή να δεχθεί εν όλω ή εν μέρει την προδικαστική προσφυγή και μετά την πάροδο της ανωτέρω προθεσμίας, έως την προτεραία της πρώτης ορισθείσας δικασίμου της αίτησης ασφαλιστικών μέτρων. Στην περίπτωση αυτή καταργείται αντιστοίχως η δίκη επί της εν λόγω αίτησης (άρθρο 4 παρ. 4). Κατά τον τρόπο αυτό αποφεύγεται η μέχρι τούδε «συρροή» διοικητικών προσφυγών λόγω της συμπληρωματικής εφαρμογής των διατάξεων του κοινοτικού δικαίου για τις δημόσιες συμβάσεις και της αντίστοιχης εθνικής νομοθεσίας.
- Ορίζεται ρητά ότι σε διαφορές που διέπονται από τον παρόντα νόμο εφαρμόζονται αποκλειστικά οι διατάξεις αυτού κατ' αποκλεισμό παράλληλης εφαρμογής τυχόν άλλων διατάξεων της εθνικής νομοθεσίας ή εσωτερικών κανονισμών που αφορούν την άσκηση διοικητικών προσφυγών (άρθρο 4 παρ. 6).
Αίτηση ασφαλιστικών μέτρων
Ανασταλτικό αποτέλεσμα σύμφωνα με το νέο νόμο επιφέρει αυτόματα και η άσκηση της αίτησης ασφαλιστικών μέτρων υπό την επιφύλαξη έκδοσης προσωρινής διαταγής με αντίθετο περιεχόμενο (άρθρο 5 παρ. 2 και παρ. 4).
- Ως προς την αίτηση ασφαλιστικών μέτρων επέρχονται τροποποιήσεις στις προβλεπόμενες προθεσμίες. Συγκεκριμένα, για την έκδοση προσωρινής διαταγής, καλείται η αναθέτουσα αρχή να εκθέσει τις απόψεις της προ 3 τουλάχιστον ημερών (αντί των 24 ωρών που προβλέπονταν ως σήμερα). Η προσωρινή διαταγή εκδίδεται είτε κατόπιν υποβολής αίτησης είτε και αυτεπαγγέλτως (άρθρο 5 παρ. 4). Επίσης, η προθεσμία για την έκδοση απόφασης επί της αίτησης ασφαλιστικών μέτρων ορίζεται πλέον σε 20 ημέρες (αντί της προγενέστερης προθεσμίας των 15 ημερών) από την εκδίκαση της αίτησης (άρθρο 5 παρ. 6).
Δυνατότητα ακύρωσης συναφθείσας σύμβασης
Προβλέπεται η δυνατότητα του Δικαστηρίου να κηρύξει –μετά από αίτηση του ενδιαφερομένου– συναφθείσα σύμβαση ως άκυρη αναδρομικά σε συγκεκριμένες, ρητώς αναφερόμενες περιπτώσεις, ήτοι όταν α) ανατέθηκε χωρίς προηγουμένως να έχει δημοσιευθεί προκήρυξη στην Επίσημη Εφημερίδα της Ευρωπαϊκής Ένωσης, β) δεν τηρήθηκε η υποχρέωση αναστολής της σύναψης της σύμβασης, όπως ορίζεται στις διατάξεις της παρ. 2 του άρθρου 5, γ) συνάφθηκε συμφωνία – πλαίσιο και παραβιάσθηκαν οι υποχρεώσεις που επιβάλλει η παρ. 4 δεύτερο εδάφιο, περ. β΄ του άρθρου 28 του ΠΔ

Το κλιμάκιο κατά την άσκηση του ελέγχου περιορίζεται σε έλεγχο τήρησης της διαγραφόμενης από το νόμο 2286/1995 και των π.δ. 370/1995 και 394/1996 διαδικασίας και άρα σε έλεγχο νομιμότητας των διοικητικών πράξεων για την ανάδειξη αναδόχου καθώς και του σχεδίου συμβάσεως χωρίς να μπορεί να ελέγχει την ορθότητα των τεχνικών κρίσεων της Διοίκησης ή της κρίσεις σκοπιμότητάς της[130]. Κατά αυτή τη διαδικασία, το Ελεγκτικό Συνέδριο δεν μπορεί να υποκαταστήσει τη Διοίκηση στις ουσιαστικές και τεχνικές κρίσεις της ούτε να δικαιοδοτήσει ως δικαστήριο που ερευνά τη βασιμότητα των λόγων ακυρότητας, αλλά χάριν της εμπιστοσύνης των διοικούμενων ελέγχει αν τα όργανα της Διοίκησης υπερέβησαν τη δυνατή ερμηνεία της έννοιας του νόμου ή αν οι πράξεις της διαδικασίας χαρακτηρίζονται από ουσιώδεις νομικές πλημμέλειες[131]. Το Κλιμάκιο, μάλιστα, ελέγχει «ό,τι από το σύνολο της διαδικασίας είναι λυσιτελές εν όψει του τελικού στόχου» και ονομάζει το είδος αυτό ελέγχου «οικονομία του ελέγχου»[132]. Έτσι, το Κλιμάκιο ερευνά αν η παράβαση τύπου της διαδικασίας, ακόμα και αν αρχικά φαίνεται επουσιώδης, συνιστά παράβαση τύπου που έχει τεθεί για την προστασία του ελεύθερου ανταγωνισμού, της ισότητας, της διαφάνειας και της

60/2007, δ) εφαρμόσθηκε δυναμικό σύστημα αγορών και παραβιάσθηκαν οι υποχρεώσεις που προκύπτουν από τις παρ. 5 και 6 του άρθρου 27 του ίδιου ΠΔ. Στην περίπτωση αυτή οι αξιώσεις των μερών διέπονται από τις διατάξεις περί αδικαιολόγητου πλουτισμού (άρθρο 8 παρ. 1 και 2).
- Προβλέπεται εξαιρετικά η δυνατότητα του δικαστηρίου, εκτιμώντας τις ιδιαίτερες περιστάσεις, να κηρύξει την ακυρότητα μόνο του ανεκτέλεστου μέρους της σύμβασης ή να συντάμει τη διάρκειά της (άρθρο 8 παρ. 3). Επίσης, το δικαστήριο μπορεί να μην κηρύξει άκυρη τη σύμβαση, εφόσον συντρέχουν επιτακτικοί λόγοι δημοσίου συμφέροντος (άρθρο 8 παρ. 4). Στις περιπτώσεις αυτές το δικαστήριο οφείλει να επιβάλλει με την ίδια απόφαση στην αναθέτουσα αρχή και πρόστιμο, το οποίο περιέρχεται στον αιτούντα και δεν μπορεί να υπερβαίνει το 10% του χρηματικού αντικειμένου της σύμβασης (άρθρο 8 παρ. 5).
- Η προθεσμία άσκησης προσφυγής για την ακύρωση της σύμβασης είναι κατά κανόνα 30 ημερών και άρχεται από την επομένη είτε της δημοσίευσης της απόφασης είτε της ενημέρωσης των ενδιαφερομένων με άλλο τρόπο. Ορίζεται, επίσης, απώτατη προθεσμία 6 μηνών από την επομένη της σύναψης της σύμβασης (άρθρο 8 παρ. 6).

[129] Βλ. πρακτικό διασκέψεως 89/2001 ΣΤ Κλιμακίου και ανακλητικό πρακτικό 101/2001 εις Ι.ΣΑΡΜΑ, οπ.π., σελ. 459 επ. Εάν, μάλιστα, μετά από απόρριψη του κλιμακίου ανακλητικού αιτήματος προσκομιστούν νέα στοιχεία (που προέκυψαν είτε μετά την έκδοση του πορίσματος είτε δεν τέθηκαν καθόλου υπόψη) το κλιμάκιο δύναται να επανέλθει και να ανατρέψει προγενέστερο πόρισμα ελέγχου. Βλ. Ν.ΜΗΛΙΩΝΗΣ, οπ.π. σελ.320

[130] Βλ. Πρακτικό Ζ Κλιμακίου Ελ.Συν 28/6-7-2001

[131] Όπως επισημαίνει ο Ι.ΣΑΡΜΑΣ, οπ.π,. το κλιμάκιο ελέγχει όχι αν η ελεγχόμενη αρχή ενήργησε κατά την έννοια του νόμου, όπως το κλιμάκιο την αντιλαμβάνεται, αλλά αν ενήργησε εντός της δυνατής ερμηνείας του νόμου ήτοι αν είναι νομικώς υποστηρίξιμη η ερμηνευτική εκδοχή επί της οποίας βασίσθηκαν οι διοικητικές πράξεις και το σχέδιο συμβάσεως.

[132] Βάσει της οικονομίας του ελέγχου, ο έλεγχος διακρίνεται σε τρεις φάσεις, στα γενικά ζητήματα της διαδικασίας, την εκβολή από τη διαδικασία κάθε υποψηφίου μέχρι του τελικού αναδόχου και τα προσόντα του υπέρ ου η κατακύρωση. Για λεπτομέρειες, βλ. Ι.ΣΑΡΜΑΣ, οπ.π. σελ. 452 επ.

αμεροληψίας των διοικητικών οργάνων[133]. Το Κλιμάκιο κρίνει με βάση μόνο τα έγγραφα στοιχεία που περιέχονται στο φάκελο, ενώ είναι δυνατό να ζητήσει προφορικές εξηγήσεις από τη Διοίκηση, οι οποίες αποβλέπουν μόνο στην παροχή διευκρινίσεων και δεν αποτελούν συμπλήρωση ή ανατροπή των ήδη υπαρχόντων στοιχείων[134]. Ο έλεγχος επικεντρώνεται στα ζητήματα που επισημαίνει η ίδια η Διοίκηση, καθώς και σε αυτά που ανέκυψαν είτε λόγω ενστάσεων ή προσφυγών των συμμετεχόντων στο διαγωνισμό είτε προκλήθηκαν από καταγγελίες στις οποίες δόθηκε δημοσιότητα[135].

2.9 Ο παρεμπίπτων έλεγχος νομιμότητας των διοικητικών πράξεων από το Ελεγκτικό Συνέδριο κατά τη θεώρηση των ενταλμάτων πληρωμής

Η διάταξη του άρθρου 17 παρ.3 π.δ.774/1980 ορίζει ότι «κατά τον υπό του Συνεδρίου ασκούμενον έλεγχον επιτρέπεται η εξέταση και των παρεμπιπτόντως αναφερομένων ζητημάτων, επιφυλασσομένων των περί δεδικασμένου διατάξεων». Από τη διάταξη αυτή συνάγεται ότι το Ελεγκτικό Συνέδριο κατά την άσκηση του προληπτικού ελέγχου των δαπανών δεν περιορίζεται μόνο στη διαπίστωση ή μη της πιστώσεως, αλλά ερευνά και τη νομιμότητα της διαδικασίας πραγματοποιήσεως της δαπάνης, ενώ δύναται να εξετάζει παρεμπιπτόντως και τα ζητήματα που συνάπτονται άμεσα με τη διαδικασία και να εξετάζει τη νομιμότητα των δημιουργικών της δαπάνης πράξεων, εφόσον αυτές ασκούν ουσιώδη επιρροή στη νομιμότητα της ελεγχόμενης δαπάνης και τα σχετικά ζητήματα δεν έχουν κριθεί τελεσίδικα με απόφαση του αρμόδιου δικαστηρίου.

Έτσι, κατά την εξέταση των δαπανών το Ελεγκτικό Συνέδριο ελέγχει το κύρος των διοικητικών πράξεων στις οποίες στηρίζεται η δαπάνη και ειδικότερα αν η αρχή που έχει εκδώσει το χρηματικό ένταλμα στηρίχτηκε στα δικαιολογητικά που απαιτεί ο νόμος ή ενήργησε σύμφωνα με τους νόμιμους τύπους και αν έχει εφαρμόσει ορθά

---

[133] Βλ.άρθρο 8, ν.2741/1999

[134] Βλ. την Φ.Γ8/15686/8.7.2002 απόφαση της Ολομέλειας του ΕΣ (ΦΕΚ Β΄ 1242), όπως έχει τροποποιηθεί και συμπληρωθεί με τις Φ.Γ8/2243176.10.2004 (ΦΕΚ Β΄1620), και Φ. Γ8/52557/6.12.2006 (ΦΕΚ Β΄62/25.01.2007).

[135] Βλ. σχετικά, Γ.Ι. ΚΟΥΡΤΗΣ, *Διαδικασία και δικονομικά προβλήματα ενώπιον του Κλιμακίου του Ελεγκτικού Συνεδρίου*, Διοικητική Δίκη, Ιούλιος – Αύγουστος, 2001, σελ. 841-867.

το νόμο χωρίς, βέβαια, να ελέγχει και την εκτίμηση των πραγματικών περιστατικών που έγιναν δεκτά από την αρχή[136].

Στη θεωρία και τη νομολογία επικρατεί συζήτηση για το ποια είναι η εξέταση των παρεμπιπτόντως αναφερομένων ζητημάτων που αναφέρει το άρθρο 17 π.δ.774/1980. Εάν δεχθούμε το τεκμήριο της νομιμότητας των διοικητικών πράξεων[137], όπως αυτό εφαρμόζεται στη διοικητική δίκη, τότε ως παρεμπίπτοντα αναφυόμενα ζητήματα είναι όσα αφορούν στην ισχύ του κανόνα δικαίου επί του οποίου στηρίχθηκε η κρινόμενη πράξη, δηλαδή, κυρίως ο έλεγχος της συνταγματικότητας του νόμου, η ύπαρξη νόμιμης εξουσιοδότησης για την έκδοση κανονιστικής πράξης και όσον αφορά στις ατομικές διοικητικές πράξεις μόνο ζητήματα σχετικά με το υποστατό. Άρα, ακολουθώντας αυτή τη γενική αρχή του διοικητικού δικαίου το Ελεγκτικό Συνέδριο δεν θα πρέπει να εξετάζει παρεμπιπτόντως τις ατομικές διοικητικές πράξεις που δεν υπάγονται στο κύριο αντικείμενό του, όπως ο διορισμός του μισθοδοτούμενου υπαλλήλου, η σύμβαση δημοσίου έργου ή η πράξη ανάθεσης καθηκόντων διατάκτη ή ο διορισμός του. Το Ελεγκτικό Συνέδριο ασκεί στην πράξη ευρύ παρεμπίπτοντα έλεγχο, τόσο επί της πράξης ανάληψης υποχρέωσης, όσο και επί της πράξης διορισμού του υπολόγου[138]. Το Ελεγκτικό Συνέδριο στηρίζει τον παρεμπίπτοντα έλεγχο στο γεγονός ότι η γενική αρχή του τεκμηρίου νομιμότητας των διοικητικών πράξεων οφείλει να υποχωρήσει στη ρητή επιταγή του νόμου[139]. Επιπλέον, οι δύο θεσμοί της διοικητικής και της δημοσιονομικής δίκης έχουν και διαφορετικό σκοπό, αλλά και διαφορετικό αντικείμενο και γι'αυτό ίσως δεν είναι αναγκαίο να μεταφερθούν όλες ανεξαιρέτως οι αρχές της διοικητικής δίκης στο Ελεγκτικό Συνέδριο. Πράγματι, η μη δυνατότητα παρεμπίπτοντος ελέγχου των ατομικών διοικητικών πράξεων στηρίζεται στις αρχές της προστασίας των κεκτημένων δικαιωμάτων και της ασφάλειας δικαίου. Εξάλλου,

---

[136] Τον παρεμπίπτοντα έλεγχο ερευνά και το αρμόδιο Τμήμα του Ελεγκτικού Συνεδρίου όταν επιλαμβάνεται διαφωνίας ή αμφιβολίας που ανέκυψε σχετικά με τη θεώρηση ή μη του εντάλματος.

[137] Σύμφωνα με το τεκμήριο της νομιμότητας, που αποτελεί πάγια αρχή του διοικητικού δικαίου, η ατομική διοικητική πράξη από την έναρξη της ισχύος της έως την ακύρωσή της με δικαστική απόφαση ή με διοικητική πράξη ή την ανάκληση ή την κατάργησή της ή γενικά την παύση της ισχύος της, κατά οποιονδήποτε τρόπο, παράγει όλα τα έννομα αποτελέσματά της, ανεξάρτητα από το αν τυχόν έχει νομική πλημμέλεια. Τούτο ισχύει, και εάν ακόμα η πράξη παραβιάζει την αρχή της νομιμότητας και έχει ελάττωμα, το οποίο σε περίπτωση προσβολής της με το προβλεπόμενο ένδικο βοήθημα μπορεί να φέρει την ακύρωση ή τροποποίησή της. Βλ. σχετικά ΕΠ.ΣΠΗΛΙΩΤΟΠΟΥΛΟΣ, *Εγχειρίδιο Διοικητικού Δικαίου*, Εκδόσεις Σάκκουλα, 11η έκδοση, Αθήνα, 2001, σελ.115-119

[138] Βλ. Πρακτικά 14ης ΓενΣυν.Ολομ. 20/5/1992 και Πρακτικό Δ Τμήματος 247/1997 με το οποίο κρίθηκε ότι στον παρεμπίπτοντα έλεγχο ανήκει και η νομιμότητα διορισμού ιατρού του ΕΣΥ κατά τον έλεγχο εντάλματος πληρωμής εφημεριών.

[139] Σχετικά βλ. Πράξη 127/1997 Ι Τμήματος

η διοικητική δίκη στηρίζεται στην εκτελεστή διοικητική πράξη που αποτελεί το αντικείμενό της, κινείται από ιδιώτες και στοχεύει στη θεραπεία του προσωπικού εννόμου συμφέροντος του προσφεύγοντος. Αντιθέτως, ο προληπτικός έλεγχος στοχεύει στην προστασία του δημοσίου χρήματος από παράνομες εκταμιεύσεις και, ενώ στηρίζεται στην κρίση περί θεώρησης ή μη του εντάλματος, το αντικείμενό του δεν είναι η νομιμότητα του εντάλματος, αλλά η νομιμότητα της δαπάνης που εντέλλεται με αυτό. Η δαπάνη δεν είναι μια διοικητική πράξη, αλλά μια διαδικασία που απεικονίζεται σε περισσότερα διοικητικά έγγραφα και απολήγει στην εκταμίευση του δημοσίου χρήματος. Ο έλεγχος, συνεπώς, «θα ήταν τυφλός και θεωρητικός αν δεν κάλυπτε και την πράξη ανάληψης της υποχρέωσης και την πράξη διορισμού του διατάκτη»[140].

Κατά τη νομολογία του Συμβουλίου της Επικρατείας, το Ελεγκτικό Συνέδριο δεσμεύεται από το τεκμήριο νομιμότητας των ατομικών διοικητικών πράξεων κατά τη διενέργεια του προληπτικού ελέγχου των δαπανών. Το Συμβούλιο της Επικρατείας με την απόφαση 3564/1986 έκρινε ότι κατά τα άρθρα 17 παρ.1, εδ.β, 19 παρ.2 και 21 του π.δ. 774/1980 οι επίτροποι του δικαστηρίου κατά τη διενέργεια των ατομικών διοικητικών πράξεων, οι οποίες, και αν ακόμη δεν είναι σύννομες, παράγουν πάντως όλες τις έννομες συνέπειες τους και θεωρούνται έγκυρες εφόσον δεν ανακλήθηκαν από τη Διοίκηση ή δεν ακυρώθηκαν με δικαστική απόφαση. Στην εν λόγω υπόθεση, το δικαστήριο δέχτηκε ότι είναι παράνομη η αιτιολογία διοικητικής πράξης δια της οποίας η Διοίκηση αρνείται την καταβολή χρηματικού ποσού σε διοικούμενο, επικαλούμενη πράξη του Συνεδρίου που έκρινε παρεμπιπτόντως τη νομιμότητα ατομικής διοικητικής πράξης, απ'όπου απέρρεε κατά το διοικούμενο η υποχρέωση της Διοίκησης να καταβάλει σε αυτόν το ποσό που διεκδικεί. Με βάση την άποψη αυτή, το Ελεγκτικό Συνέδριο δεσμεύεται από το τεκμήριο της νομιμότητας κατά τον προληπτικό έλεγχο των δαπανών, ο οποίος περιλαμβάνεται στις διοικητικές του αρμοδιότητες, διότι θα ήταν άτοπο να παρέχεται σε επιτρόπους[141] αυτή η δυνατότητα, τη στιγμή που οι διοικητικές πράξεις διέφυγαν του ακυρωτικού ή του ουσιαστικού ελέγχου.

---

[140] Βλ. Ι.ΣΑΡΜΑΣ, οπ.π. σελ. 412 επ., ο οποίος υποστηρίζει ότι ο έλεγχος θα ήταν θεωρητικός, αν επαναπαυόμενος στη θεωρία του *de facto*, δεχόταν ως διατάκτη όποιον εμφανιζόταν ως τέτοιος χωρίς να ελέγχει και τη νομιμότητα του διορισμού του.

[141] Υπενθυμίζεται ότι με την απόφαση ΣτΕ 1641/1986, είχε κριθεί ότι «οι εκδιδόμενες πράξεις του Τμήματος του Ελεγκτικού Συνεδρίου είναι διοικητικές πράξεις για τις οποίες δεν συντρέχει η άσκηση ενδίκου μέσου σε δικαστικό σχηματισμό του Ελεγκτικού Συνεδρίου…»

Πράγματι, η παρεμπίπτουσα κρίση του Ελεγκτικού Συνεδρίου κατά τον προληπτικό έλεγχο των δαπανών έχει περιορισμένη ισχύ, αναφέρεται μόνο στην περίπτωση που θεωρήθηκε αναγκαία η εξέταση και δεν αποτελεί δεδικασμένο σε άλλες περιπτώσεις που μπορεί να ανακύψουν στο μέλλον. Η κύρωση της παρανομίας κατά τον παρεμπίπτοντα έλεγχο δεν είναι η ακύρωση της σχετικής πράξης που εξακολουθεί να υφίσταται και να παράγει τα έννομα αποτελέσματά της. Η παράνομη διοικητική πράξη μπορεί να ακυρωθεί μόνο από το αρμόδιο δικαστήριο.

Όσον αφορά το ζήτημα εάν τα αρμόδια όργανα του Ελεγκτικού Συνεδρίου έχουν το δικαίωμα κατά την άσκηση των μη δικαιοδοτικών τους αρμοδιοτήτων να ασκούν έλεγχο συνταγματικότητας των νόμων, η Ολομέλεια του Σώματος έλυσε το ζήτημα με τη Γνωμοδότηση της 23ης Γενικής Συνεδριάσεως της 2ας Ιουνίου 1997. Η Ολομέλεια στήριξε την επιχειρηματολογία της σε δύο κύριους άξονες. Πρώτον, εφόσον το Σύνταγμα έχει αναθέσει στα Δικαστήρια, πέρα από τα αυστηρά δικαιοδοτικά τους καθήκοντα και άλλες αρμοδιότητες που αναφέρονται, είτε στη διοίκηση της Δικαιοσύνης (άρθρα 90 και 91 του Συντάγματος), είτε στην επεξεργασία κανονιστικών διαταγμάτων (άρθρο 95 παρ.1 δ του Συντάγματος), είτε στον έλεγχο των δαπανών και των λογαριασμών (άρθρο 98 παρ.1 εδ.α και γ του Συντάγματος), συνάγεται ότι κάθε όργανο με δικαστική υπόσταση ανεξαρτήτως των ειδικότερων καθηκόντων που εκ του Συντάγματος καλείται να επιτελέσει, έχει δικαίωμα και υποχρέωση να μην εφαρμόζει «νόμο που το περιεχόμενό του είναι αντίθετο προς το Σύνταγμα»[142]. Ως δεύτερο επιχείρημα, το Ελεγκτικό Συνέδριο χρησιμοποιεί το γεγονός ότι ο συνταγματικός νομοθέτης στο άρθρο 98 παρ.2 του Συντάγματος αναφερόμενος στις μη δικαιοδοτικές αρμοδιότητες του Σώματος ορίζει ότι κατά την άσκηση αυτών δεν εφαρμόζονται οι διατάξεις του άρθρου 93 παρ.2 και 3 του Συντάγματος, δηλαδή η αρχή της δημοσιότητας των συνεδριάσεων και της αιτιολογίας των δικαστικών αποφάσεων, χωρίς να κάνει μνεία και της παραγράφου 4 του ίδιου άρθρου. Γι'αυτό και η Ολομέλεια του Ελεγκτικού Συνεδρίου έκρινε στην εν λόγω γνωμοδότηση ότι ο «συνταγματικός νομοθέτης θεώρησε ως δεδομένη (κατά τα παγίως άλλωστε μέχρι τότε κρατούντα) την αρμοδιότητα του Ελεγκτικού Συνεδρίου-όπως και των άλλων δικαστηρίων και των λοιπών κλάδων της δικαιοσύνης-κατά την ενάσκηση των μη δικαιοδοτικών του καθηκόντων, να προβαίνει σε παρεμπίπτοντα έλεγχο των γενεσιουργών της δημόσιας δαπάνης νομοθετικών διατάξεων». Εξάλλου,

[142] Άρθρο 93 παρ.4 του Συντάγματος

η έρευνα της συνταγματικότητας των νόμων είναι αυτονόητη ως στοιχείο «εκ των ων ουκ άνευ», εφόσον αντισυνταγματικός νόμος μη δυνάμενος να ελεγχθεί από το Ελεγκτικό Συνέδριο, είτε κατά τον προληπτικό, είτε κατά τον κατασταλτικό έλεγχο, θα είχε ως συνέπεια την κατ'ουσία παράνομη εκταμίευση του δημόσιου χρήματος, χωρίς να υφίσταται δυνατότητα το ζήτημα να έλθει σε δικαστικό σχηματισμό του Ελεγκτικού Συνεδρίου, εφόσον τα όργανα αυτού που θα προέβαιναν στον έλεγχο δεν θα είχαν την ευχέρεια να ερευνήσουν το ζήτημα της συνταγματικότητας νόμου, ο οποίος επιτρέπει μη νόμιμη δημόσια δαπάνη. Ειδικότερα, με τη συγκεκριμένη γνωμοδότηση κρίθηκαν αντισυνταγματικές οι διατάξεις του νόμου που προέβλεπαν απλώς την «ενημέρωση» του Ελεγκτικού Συνεδρίου επί του ελέγχου των λογαριασμών των συσταθέντων στα Ανώτατα Εκπαιδευτικά Ιδρύματα Ειδικών Λογαριασμών.

2.10 Ο προληπτικός έλεγχος των δημοσίων δαπανών στην τοπική αυτοδιοίκηση

Το άρθρο 98 του Συντάγματος ορίζει ότι στον προληπτικό έλεγχο υπάγονται οι δαπάνες του Κράτους, καθώς και των οργανισμών τοπικής αυτοδιοίκησης ή άλλων νομικών προσώπων που υπάγονται με ειδική διάταξη νόμου στο καθεστώς αυτό. Συνεπώς, μόνο οι δαπάνες του Κράτους υπόκεινται σε υποχρεωτικό κατά το Σύνταγμα προληπτικό έλεγχο, όχι και οι δαπάνες των νομικών προσώπων δημοσίου δικαίου, στα οποία ανήκουν και οι νομαρχιακές αυτοδιοικήσεις. Άρα, εκφεύγει από τον προληπτικό έλεγχο ό,τι οργανώνεται ως δημόσια υπηρεσία με αυτοτελή νομική προσωπικότητα. Την ακραία γραμματική ερμηνεία ότι ο προληπτικός έλεγχος θα μπορούσε να εξαλειφθεί εντελώς, αν ο νομοθέτης αναθέσει όλες τις κρατικές δαπάνες σε ειδικούς ανά υπουργείο λογαριασμούς οργανωμένους σε ΝΠΔΔ, απέκρουσε το IV Τμήμα του Ελεγκτικού Συνεδρίου με την 133/1995 πράξη του. Με την πράξη αυτή κρίθηκε ότι ο σκοπός που διαπνέει τη διάταξη της περίπτωσης α' παρ.1 τους άρθρου 98 του Συντάγματος είναι να υπάγονται σε υποχρεωτικό έλεγχο από το Ελεγκτικό Συνέδριο οι κατά τεκμήριο σημαντικότερες από τις δημόσιες δαπάνες. Συνεπώς, ναι μεν «ο νομοθέτης διατύπωσε τη διάταξη αυτή με βάση ένα οργανικό κριτήριο διακρίσεως, η πρόθεσή του, όμως, καθορίσθηκε με βάση τα λειτουργικά δεδομένα, έτσι όπως αυτά προέκυπταν από την ισχύουσα νομοθεσία κατά το χρόνο ψηφίσεως

του Συντάγματος…να τονίσει την πρόθεσή του όπως οι κρατικές, υπό λειτουργική έννοια δαπάνες, υπάγονται στον υποχρεωτικό έλεγχο του Ελεγκτικού Συνεδρίου κατά τρόπο που να μη κινδυνεύει να καταστεί κενό γράμμα η συνταγματική εγγύηση ως εκ της συστάσεως ΝΠΔΔ. για την άσκηση από μεταφορά και με κρατική επιχορήγηση κρατικών αρμοδιοτήτων». Στη νομολογία αυτή δεν δόθηκε συνέχεια ενόψει και της συνταγματικής αναθεώρησης που ακολούθησε το 2001[143]. Θα πρέπει βέβαια να σημειωθεί ότι σύμφωνα με το άρθρο 118 του Ν.2362/1995 ο προληπτικός έλεγχος των δαπανών των Νομαρχιακών Αυτοδιοικήσεων διενεργείται από τις Υπηρεσίες Δημοσιονομικού Ελέγχου. Τα προεδρικά διατάγματα 172/1997 και 133/2001 καθιέρωσαν με ορισμένες εξαιρέσεις τον προληπτικό έλεγχο σε πέντε μεγάλους δήμους της χώρας, δηλαδή στους δήμους Αθηναίων, Πειραιώς Θεσσαλονίκης, Ηλιουπόλεως και Περιστερίου. Βάση του άρθρου 23 παρ.1 του Ν.3202/2003, που εξειδικεύει το άρθρο 98 παρ. 1 εδ.α΄ του Συντάγματος για τους ΟΤΑ «οι δαπάνες των ΟΤΑ πρώτου βαθμού με πληθυσμό άνω των πέντε χιλιάδων (5.000) κατοίκων υπάγονται από 1ης Ιουλίου 2004 στον προληπτικό έλεγχο του Ελεγκτικού Συνεδρίου, σύμφωνα με τις διατάξεις που διέπουν αυτό.»[144].

Ειδικότερα σύμφωνα με το Σύνταγμα οι ΟΤΑ έχουν οικονομική αυτοτέλεια καθώς καταρτίζουν ξεχωριστό προϋπολογισμό και απολογισμό διαθέτουν ίδια περιουσία και έσοδα. Ο έλεγχος των οικονομικών των ΟΤΑ, σύμφωνα με το άρθρο 98 και 102 παπ. 5 Σ, έχει ως αντικείμενο τη νόμιμη διαχείριση του δημοσίου χρήματος και την τήρηση της σχετικής νομοθεσίας. Βεβαίως μπορεί να αποτελεί και έλεγχο «χρηστή διαχείρισης» και «αποδοτικότητας» αξιολογώντας τη διοίκηση και τη διαχείριση του ΟΤΑ με στόχο τη βελτίωση της ποιότητας και της αποτελεσματικότητας των παρεχόμενων υπηρεσιών των ΟΤΑ[145]. Με το άρθρο 23 παρ.2 του Ν.3202/2003 ορίζεται πως «αρμόδια όργανα για την άσκηση του ελέγχου αυτού είναι οι Υπηρεσίες Επιτρόπων του Ελεγκτικού Συνεδρίου που εδρεύουν στις

---

[143] Βλ. Σ.ΠΟΥΛΗΣ, σημειώσεις από προφορικές παραδόσεις στην Εθνική Σχολή Δικαστών, Σεπτέμβριος 2004

[144]Με το άρθρο 11 του Ν. 3250/04, ΦΕΚ-124 Α' (όπως τροποποιήθηκε με την παρ. 9 του άρθρου 18 του Ν. 3320/05), ορίστηκε ότι : «Η ισχύς της διάταξης της παρ. 1 του άρθρου 23 του Ν. 3202/2003 (ΦΕΚ 284 Α΄) αρχίζει από 1.7.2005».

145 Βλ. άρθρο 12 ν.2539/1997 Επισημαίνεται ότι στους ΟΤΑ α' βαθμού διενεργείτο στο πρόσφατο παρελθόν, καταρχάς, μόνο κατασταλτικός έλεγχος, ο οποίος προσιδιάζει στα πρότυπα της Ευρωπαϊκής Ένωσης, καθώς είναι δειγματοληπτικός, τακτικός ή έκτακτος, ειδικός ή θεματικός, κατά κανόνα επιτόπιος και ασκείται από δικαστικούς υπαλλήλους του Ελεγκτικού Συνεδρίου

πρωτεύουσες των νομών ή νομαρχιών του κράτους, που ορίζονται με απόφαση της Ολομέλειας του Ελεγκτικού Συνεδρίου.»

Περαιτέρω, με το άρθρο 23 παρ.3 του Ν.3202/2003 εξαιρούνται από τον προληπτικό έλεγχο του ΕΣ οι εξής κατηγορίες δαπανών: α) οι δαπάνες πληρωμής αποδοχών των τακτικών υπαλλήλων, περιλαμβανομένων των με σύμβαση αορίστου χρόνου, β) οι δαπάνες αποδόσεως υπέρ τρίτων ενεργούμενων κρατήσεων (ασφαλιστικών εισφορών, φόρων κλπ.), γ) οι περιοδικές δαπάνες μισθωμάτων ακινήτων και εγκαταστάσεων…δ) οι δαπάνες καταναλώσεως ηλεκτρικού ρεύματος, νερού και σταθερής τηλεφωνίας.

Σε περίπτωση μη θεώρησης του χρηματικού εντάλματος βαρύνεται ο ΟΤΑ και αστική ευθύνη προσωπική (του δημάρχου, αντιδημάρχου, μέλους του δημοτικού συμβουλίου …) υπάρχει μόνο έναντι του δήμου και μόνο σε περίπτωση καταλογισμού.(άρθρο141 ΔΚΚ).

Η εισαγωγή του προληπτικού ελέγχου δαπανών έχει δημιουργήσει σοβαρά προβλήματα στους δήμους λόγω των βαρών που γεννά για τους ΟΤΑ η μη θεώρηση των ενταλμάτων από το Ελεγκτικό Συνέδριο[146] χωρίς ωστόσο να είναι τουλάχιστον υπό το ισχύον συνταγματικό καθεστώς και τη βούληση του νομοθέτη εφικτή η κατάργησή του[147].

Πλέον, σύμφωνα με το άρθρο 169 παρ. 1 του ΔΚΚ (Ν. 3463/2006) ο προληπτικός έλεγχος εξακολουθεί να αφορά τους δήμους με πληθυσμό άνω των 5.000 κατοίκων ενώ με π.δ. κατά την παρ.4, που εκδίδεται μετά από πρόταση του υπουργού Εσωτερικών, μετά από αίτηση του οικείου ΟΤΑ Α’ βαθμού που έχει πληθυσμό κάτω των 5000 κατοίκων μπορεί να υπαχθεί και αυτό στον έλεγχο.

Αυξάνεται επίσης ο κατάλογος των δαπανών που εξαιρούνται από τον προληπτικό έλεγχο. Συγκεκριμένα, εξαιρούνται επιπλέον από τον προληπτικό έλεγχο οι δαπάνες πληρωμής κάθε είδους αποδοχών καθώς και τα κατ’αποκοπήν έξοδα κίνησης των τακτικών υπαλλήλων, περιλαμβανομένων των έμμισθων δικηγόρων, οι υποχρεωτικές δαπάνες των περιπτ. στ’, ζ’, η’, ιβ’ της παρ.1 του άρθρου 158 (έξοδα βεβαίωσης και είσπραξης, τοκοχρεολύσια δανείων, έξοδα υποχρεωτικής ασφάλισης

---

146 Βλ. για το θέμα αυτό νομολογία του 2005 του Τμήματος Ι και VII του ΕΣ. Επίσης βλ. *Νομολογία Ελεγκτικού Συνεδρίου επί θεμάτων δαπανών ΟΤΑ α΄ βαθμού ετών 2000-2006*, Ελληνική Εταιρία Τοπικής Ανάπτυξης & Αυτοδιοίκησης, Αθήνα 2006.

147 Η Ολ.ΕΣ., Πρακτικά 19/1979 και 20/1979 αποφάνθηκε ότι η κατάργηση του προληπτικού ελέγχου των δαπανών του κράτους προσκρούει στο ά.98 Σ «όπερ, καθ’ α προκύπτει εκ των πρακτικών συζητήσεως της Βουλής, σαφώς καθιερώνει τον προληπτικόν έλεγχον των δαπανών και τον κατασταλτικόν έλεγχον των λογαριασμών των υπολόγων».

οχημάτων, δαπάνες εκτέλεσης τελεσίδικων αποφάσεων)[148], δαπάνες απομαγνητοφώνησης των πρακτικών των συνεδριάσεων των δημοτικών συμβουλίων κλπ. (περ.ε΄), καθώς και οι δαπάνες μικρότερες των 1000 ευρώ ετησίως (περ.στ΄)[149].

Κατά το άρθρο 169 παρ. 1, ο έλεγχος διενεργείται σύμφωνα με τη νομοθεσία που διέπει το ΕΣ και αναφέρεται στην εξέταση*: α) αν η σχετική πίστωση είναι εγγεγραμμένη στον προϋπολογισμό του δήμου, β) αν τηρήθηκε η προβλεπόμενη νόμιμη διαδικασία του λογιστικού των δήμων και κοινοτήτων και γ) αν τα δικαιολογητικά της δαπάνης είναι πλήρη*[150].

Η νέα αρχιτεκτονική για την τοπική αυτοδιοίκηση Ν.3852/2010[151] με την οποία τέθηκε σε εφαρμογή το πρόγραμμα «ΚΑΛΛΙΚΡΑΤΗΣ» στοχεύει, στην εξοικονόμηση πόρων με τον δραστικό περιορισμό των ΟΤΑ και των Νομικών τους Προσώπων, στην μείωση των λειτουργικών τους δαπανών και της σπατάλης μέσα από την δημιουργία οικονομιών κλίμακας σε οικονομικούς και ανθρώπινους πόρους, στην αντιμετώπιση προβλημάτων επικάλυψης αρμοδιοτήτων και αντιφατικών – αντικρουόμενων αποφάσεων, στην αναπτυξιακή προοπτική- μέσα από την λειτουργική αυτονομία των νέων ΟΤΑ- αξιοποιώντας τα τοπικά και περιφερειακά συγκριτικά πλεονεκτήματα, στην ενίσχυση της κοινωνικής συνοχής, στην αξιοποίηση του αυτοδιοικητικού δυναμικού για την αποτελεσματική διευθέτηση των τοπικών υποθέσεων και την εξυπηρέτηση του πολίτη. Στο νέο μοντέλο για την τοπική αυτοδιοίκηση οι νέοι οργανισμοί ΟΤΑ α’ (Δήμοι) και β’ (Περιφέρειες) βαθμού πλέον δεν θα έχουν σχέσεις ελέγχου και ιεραρχίας, αλλά συνεργασίας και συναλληλίας. Οι νέοι δήμοι δεν έχουν ιεραρχική προς τα πάνω σχέση με τις υπό δημιουργία περιφέρειες, όπως μέχρι σήμερα συνέβαινε τόσο με τις Νομαρχιακές Αυτοδιοικήσεις, όσο και την Περιφερειακή Διοίκηση, αλλά οριζόντιες.

Η Κεντρική Διοίκηση για να ελέγχει τους νέους ΟΤΑ, χωρίς να θίγεται η συνταγματικά κατοχυρωμένη διοικητική και οικονομική τους αυτοτέλεια, προβαίνει στην σύσταση επτά Αποκεντρωμένων Μονάδων Διοίκησης. Στην έδρα κάθε αποκεντρωμένης διοίκησης ιδρύεται αυτοτελής υπηρεσία εποπτείας ΟΤΑ που

---

[148] Βλ. σχετικά Ν.ΜΗΛΙΩΝΗΣ, *Προαιρετικές και υποχρεωτικές δαπάνες των ΟΤΑ και προβλήματα εκτέλεσης του προϋπολογισμού τους*, Εφημερίδα Διοικητικού Δικαίου, Μάϊος – Ιούνιος 2007, σελ.375-380.

[149] Βλ. Κώδικας Δήμων και Κοινοτήτων, Υπουργείο Εσωτερικών Δημόσιας Διοίκησης και Αποκέντρωσης, Κεντρική Ένωση Δήμων και Κοινοτήτων και Ελληνική Εταιρεία Τοπικής Ανάπτυξης και Αυτοδιοίκησης, Αθήνα 2006 (με τη σχετική νομοθεσία, νομολογία και γνωμοδοτήσεις του Ν.Σ.Κ.)

[150]Βλ. *Νομολογία Ελεγκτικού Συνεδρίου επί θεμάτων δαπανών ΟΤΑ α΄ βαθμού έτους 2006*, Ελληνική Εταιρία Τοπικής Ανάπτυξης & Αυτοδιοίκησης, Αθήνα 2007.

[151] Ν.3852/2010(ΦΕΚ Α΄ 87/7-6-2010)

υπάγεται απευθείας στον Υπουργό. Η υπηρεσία αυτή είναι αρμόδια για τον έλεγχο νομιμότητας των πράξεων των ΟΤΑ και για τον πειθαρχικό έλεγχο των αιρετών. Ο έλεγχος των δαπανών και των λογαριασμών των δήμων, των ΝΠΔΔ αυτών, των κοινωφελών επιχειρήσεων τους, των επιχειρήσεων ύδρευσης και αποχέτευσης και των δημοτικών ΑΕ του άρθρου 266 του Κώδικα Δήμων Κοινοτήτων (ΔΚΚ), επεκτείνεται ανεξαρτήτως πληθυσμού, στον προληπτικό και στον κατασταλτικό έλεγχο του Ελεγκτικού Συνεδρίου. Για συμβάσεις αγαθών, εκτέλεσης έργων και παροχής υπηρεσιών και για ποσά από 100.000€ έως 500.000€, χωρίς ΦΠΑ, θα διενεργείται προληπτικός έλεγχος νομιμότητας πριν την σύναψή τους, από τον αρμόδιο για τον προληπτικό έλεγχο επίτροπο του Ελεγκτικού Συνεδρίου. Για συμβάσεις ποσού άνω των 500.000€, χωρίς ΦΠΑ, διενεργείται υποχρεωτικά προ της σύναψής τους έλεγχος νομιμότητας από το αρμόδιο κλιμάκιο του Ελεγκτικού Συνεδρίου. Με το άρθρο 277 του Ν. 3852/2010 εντάσσεται επίσης στην αρμοδιότητα του επιτρόπου του Ελεγκτικού Συνεδρίου, που είναι υπεύθυνος για τον προληπτικό έλεγχο των δαπανών του δήμου, η παρακολούθηση της κανονικής είσπραξης των εσόδων των ΟΤΑ και των Νομικών Προσώπων τους και η άσκηση έλεγχου για την είσπραξη των νομίμως βεβαιωθέντων χρεών, οφειλών και προστίμων σε βάρος τρίτων. Σε περίπτωση αδράνειας είσπραξης ενημερώνεται ο Γεν. Γραμματέας Αποκεντρωμένης Διοίκησης και ο Ελεγκτής Νομιμότητας για την εκδήλωση ενεργειών τους. Εάν η αδράνεια συνεχίζεται και οφείλεται σε δόλο ή βαριά αμέλεια των διοικούντων του δήμου, των Νομικών Προσώπων ή των προϊσταμένων των υπηρεσιών αυτών, τα αιρετά πρόσωπα παραπέμπονται στην επιτροπή του άρθρου 141 του ΔΚΚ για προσωπικό καταλογισμό για κάθε θετική ζημιά και οι υπάλληλοι των υπηρεσιών στο Ελεγκτικό Συνέδριο, για καταλογισμό.

2.11 Ο προληπτικός έλεγχος de lege ferenda

Ο προληπτικός έλεγχος, όπως ασκείται σήμερα κατά το τελευταίο στάδιο, δηλαδή, πριν την εξόφληση του τίτλου, ίσως και να καθίσταται ατελέσφορος και να προκαλεί σημαντικές δυσκολίες επανόδου των πραγμάτων στην προ της παρανομίας κατάσταση. Εύλογα, αν κατά το τελευταίο στάδιο της δαπάνης διαπιστωθεί ότι το δημόσιο έργο ανατέθηκε μη νομίμως απευθείας ή η διακήρυξη της προμήθειας δεν

έτυχε την κατά νόμο δημοσιότητα ή ο προσληφθείς υπάλληλος δεν είχε τα κατά νόμο προσόντα, το εκδοθέν ένταλμα δεν θεωρείται και δεν εξοφλείται, αλλά το επίμαχο έργο έχει ήδη εκτελεστεί, η δημόσια υπηρεσία έχει παραλάβει την προμήθεια και ο παρανόμως προσληφθείς υπάλληλος έχει προσφέρει τις υπηρεσίες του. Σε αυτή την περίπτωση, ο πιστωτής του Δημοσίου για να ικανοποιηθεί η αξίωσή του κατά του Δημοσίου υποχρεούται να καταφύγει στα διοικητικά ή πολιτικά δικαστήρια σύμφωνα με τις διατάξεις του αδικαιολόγητου πλουτισμού. Η μόνη ίσως λύση για την αποφυγή αυτής της κατάστασης είναι η παρεμβολή του προληπτικού ελέγχου στο στάδιο πριν την ανάληψη της δαπάνης αν και σε αυτή την περίπτωση, τίθεται το ζήτημα μήπως ο έλεγχος στο στάδιο πριν την ανάληψη της δαπάνης θα ήταν χρονοβόρος και, ίσως, οικονομικά ασύμφορος.

3. Ο ΚΑΤΑΣΤΑΛΤΙΚΟΣ ΕΛΕΓΧΟΣ ΤΩΝ ΔΑΠΑΝΩΝ

Το Ελεγκτικό Συνέδριο παράλληλα με τον προληπτικό έλεγχο ασκεί και κατασταλτικό έλεγχο στους υπολόγους του Δημοσίου, των ΟΤΑ και λοιπών ΝΠΔΔ, σε κατηγορίες ΝΠΙΔ, καθώς και των αποκεντρωμένων υπηρεσιών. Σκοπός του κατασταλτικού ελέγχου είναι η νομιμότητα και κανονικότητα καταρχήν των πράξεων που δεν έχουν ελεγχθεί προληπτικώς.

Στο αναθεωρηθέν άρθρο 98 παρ.1 εδ.γ ορίζεται ότι στην αρμοδιότητα του Ελεγκτικού Συνεδρίου ανήκουν «γ) ο έλεγχος των λογαριασμών των δημοσίων υπολόγων και των οργανισμών τοπικής αυτοδιοίκησης ή άλλων νομικών προσώπων που υπάγονται, στον προβλεπόμενο υπό το εδάφιο α έλεγχο»[152]. Με την τελευταία συνταγματική αναθεώρηση σε κατασταλτικό έλεγχο υπάγονται τα νομικά πρόσωπα που υπάγονται και σε προληπτικό έλεγχο. Τίθεται, λοιπόν, το ζήτημα αν ο κοινός νομοθέτης μπορεί να υπαγάγει σε κατασταλτικό έλεγχο νομικά πρόσωπα που δεν υπάγονται σε προληπτικό έλεγχο[153]. Παρατηρείται, συνεπώς, διεύρυνση του υποκειμένου του προληπτικού και, συνεπακόλουθα, και του κατασταλτικού ελέγχου, αφού επιτρέπεται στον κοινό νομοθέτη με ειδική διάταξη να υπαγάγει στον έλεγχο και ΝΠΙΔ., ενώ ταυτόχρονα συνδέεται το υποκείμενο του κατασταλτικού με αυτό του προληπτικού[154]. Επομένως δεν υπάγονται όλα τα ΝΠΔΔ στον κατασταλτικό έλεγχο και ένα ΝΠΔΔ. που δεν ελέγχεται προληπτικά δεν μπορεί να ελεγχθεί και κατασταλτικά. Το Ελεγκτικό Συνέδριο με τις αποφάσεις 1332/2001 και 1350/2001 (IV Τμήμα) επανέλαβε το κριτήριο του δημοσίου χρήματος και έκρινε ότι ελέγχονται κατασταλτικά και τα ΝΠΔΔ ή ΝΠΙΔ., εάν διαχειρίζονται κρατικές επιχορηγήσεις ή ενισχύσεις και ότι μόνο τα αυτοτελή κεφάλαια των ΝΠΔΔ εκφεύγουν από τον κατασταλτικό έλεγχο.

Στην περίπτωση στ' του άρθρου 98 του Συντάγματος αναφέρεται ότι στο Ελεγκτικό Συνέδριο ανήκει και η εκδίκαση των διαφορών σχετικά με τον έλεγχο των λογαριασμών της περ. γ. Κατά την έννοια της εν λόγω διάταξης το Ελεγκτικό

---

[152] Στον προληπτικό έλεγχο του εδαφίου α υπάγεται το Κράτος καθώς και οι ΟΤΑ ή άλλα νομικά πρόσωπα που υπάγονται στον έλεγχο με ειδική διάταξη.

[153] Πάντως, πριν την αναθεώρηση του 2001, το Ελεγκτικό Συνέδριο με το Πρακτικό 10/3-3-1983 καθόρισε ως «αληθή έννοια της διατάξεως του άρθρου 98 παρ.1 περ.δ του Συντάγματος ότι στον κατασταλτικό έλεγχο υπόκεινται υποχρεωτικώς πάρα της δημόσιας διαχειρίσεως και οι λογαριασμοί (απολογισμοί) πάντων ανεξαιρέτως των ΟΤΑ και των λοιπών ΝΠΔΔ μη προαπαιτουμένης προς τούτο και της δι'ειδικού νόμου προτέρας υπαγωγής τούτων».

[154] Βλ. αδημοσίευτες σημειώσεις από παραδόσεις Σ.ΠΟΥΛΗ στην Εθνική Σχολή Δικαστών, 2004

Συνέδριο έχει γενική αρμοδιότητα να επιλαμβάνεται όλων των ενδίκων μέσων και βοηθημάτων επί διαφορών που ανακύπτουν κατά τον έλεγχο πάσης φύσεως λογαριασμών των δημοσίων υπολόγων χωρίς για την εφαρμογή του γενικού αυτού κανόνα να απαιτείται ειδική νομοθετική ρύθμιση[155].

Διαφορές από τον έλεγχο των λογαριασμών σημαίνει διαφορές από τον έλεγχο των υποβαλλόμενων ή υποβλητέων λογαριασμών από εκείνους που έχουν την υποχρέωση υποβολής τους, δηλαδή από τους με συνταγματική έννοια υπολόγους. Οι εισπράξεις και πληρωμές που διενεργούν οι δημόσιοι υπόλογοι σε ορισμένη χρονική περίοδο συνθέτουν την έννοια του λογαριασμού, ενώ οι εισπράξεις και πληρωμές που διενεργούν οι υπόλογοι των ΝΠΔΔ και των ΟΤΑ αντιστοιχούν στην ταυτόσημη έννοια του απολογισμού. Ως λογαριασμός νοείται όχι μόνο η λογοδοσία στο σύνολο του υπόχρεου δημοσίου υπολόγου αλλά και ανεξαρτήτως ειδικότερου τύπου οποιαδήποτε απεικόνιση των εσόδων και εξόδων δημόσιας διαχείρισης καθώς και η καταγραφή των συγκεκριμένων εκταμιεύσεων για τη μισθοδοσία ενός και μόνο υπαλλήλου[156].

3.1 Η Διαδικασία άσκησης του κατασταλτικού ελέγχου

Ο έλεγχος των λογαριασμών των δημοσίων υπολόγων εφόσον οι κατ'ιδίαν αυτών διαχειριστικές πράξεις έχουν ελεγχθεί προληπτικώς περιορίζεται στο αριθμητικό και στο καθαρώς διαχειριστικό μέρος, στη νόμιμη εξόφληση των τίτλων πληρωμής, καθώς και στη νόμιμη απόδοση των υπέρ τρίτων γενόμενων κρατήσεων. Επίσης, γίνεται παρακολούθηση των εσόδων που αφορούν στην ίδια χρήση. Κατά την ενέργεια του ελέγχου των λογαριασμών μπορεί να ζητείται από τις αρμόδιες δημόσιες υπηρεσίες, τους υπολόγους, καθώς και από κάθε φυσικό ή νομικό πρόσωπο κάθε αναγκαία πληροφορία ή στοιχείο και εφόσον συντρέχει περίπτωση μπορεί να ενεργηθεί και επιτόπιος έρευνα.

Αν κατά την επεξεργασία των λογαριασμών, η οποία ενεργείται από ελεγκτές δικαστικούς υπαλλήλους του Ελεγκτικού Συνεδρίου, διαπιστωθούν ελλείψεις ή υπάρχουν αμφιβολίες ως προς τη νομιμότητα ή κανονικότητα κάποιας δαπάνης

---

[155] Βλ. απόφαση IV Τμήματος 1455, 1457,1460,1461/2001 και απόφαση Ολομελείας Ελ.Συν. 1314/1998 η οποία έκρινε ότι μόνο διαφορές που προκύπτουν στο πλαίσιο διενεργούμενου ελέγχου λογαριασμών λογοδοτούντων δημοσίων υπολόγων καθώς και αντίστοιχων λογαριασμών των ΟΤΑ και ΝΠΔΔ ανήκουν στη δικαιοδοσία του Ελεγκτικού Συνεδρίου.

[156] Βλ. απόφαση IV Τμήματος 1455/2001

συντάσσεται έκθεση (Φύλλο μεταβολών και Ελλείψεων), η οποία αποστέλλεται στον ελεγχόμενο, ώστε να αναπληρωθούν οι διαπιστωθείσες ελλείψεις ή να παρασχεθούν οι αναγκαίες πληροφορίες και τάσσεται σχετική προθεσμία όχι ανώτερης των 15 ημερών, η οποία δύναται να παραταθεί για εύλογο χρονικό διάστημα[157]. Μετά την επεξεργασία των λογαριασμών από του υπαλλήλους του Ελεγκτικού Συνεδρίου υποβάλλεται από την αρμόδια υπηρεσία σχετική έκθεση επί του οικείου λογαριασμού στον Πρόεδρο του αρμόδιου (τριμελούς) κλιμακίου. Ο Πρόεδρος ορίζει από τα μέλη του κλιμακίου έναν εισηγητή και παραπέμπει τη σχετική έκθεση προς εισήγηση. Ο Εισηγητής δικαστής και στη συνέχεια το κλιμάκιο εν συμβουλίω εξετάζουν τις παραπεμπόμενες υποθέσεις ως προς το νομικό μέρος στη βάση των πραγματικών γεγονότων, όπως αυτά τίθενται κατά την επεξεργασία, δικαιούμενοι, βέβαια, να εξετάζουν και τα πραγματικά γεγονότα με τη επιφύλαξη των διατάξεων περί δεδικασμένου[158].

Το κλιμάκιο, μετά από τη συζήτηση της υπόθεσης, και έχοντας υπόψη την έκθεση της αρμόδιας υπηρεσίας και την εισήγηση του Εισηγητή δικαστή αποφαίνεται κατ'απόλυτη πλειοψηφία με δικαστική πράξη ως ορθώς έχοντα τον λογαριασμό υπό κρίση ή καταλογίζει με τις νόμιμες προσαυξήσεις εις βάρος του υπολόγου το τυχόν έλλειμμα ή το εκ της παραλείψεως εισπράξεως έλλειμμα ή βεβαιώνει σε πίστωση αυτού το τυχόν πλεόνασμα[159]. Οι πράξεις του κλιμακίου ανακοινώνονται στην αρμόδια κατά περίπτωση υπηρεσία και αποστέλλονται σε αυτές αντίγραφα των πράξεων, όταν είναι αναγκαίο να λάβουν γνώση του περιεχομένου των πράξεων. Οι πράξεις του κλιμακίου που κοινοποιούνται στον υπόλογο είναι εκτελεστές και δεν επιτρέπεται προσφυγή στα λοιπά δικαστήρια ενώ τα καταλογιζόμενα ποσά εισπράττονται αναγκαστικώς κατά τις διατάξεις του Κώδικα Εισπράξεως Δημοσίων Εσόδων (ΚΕΔΕ)[160]. Κατά της καταλογιστικής πράξης χωρεί το ένδικο βοήθημα της αναθεώρησης και της έφεσης τόσο από τους ενδιαφερόμενους όσο και από τον Γενικό Επίτροπο[161].

---

[157] Βλ. άρθρα 151 και 154 π.δ. 1225/1981

[158]Βλ. σχετικά Α.ΛΙΓΩΜΕΝΟΥ, *Αρχές Ελεγκτικής Διαδικασίας στο Δημόσιο Τομέα*, Επιθεώρηση Δημοσίου και Διοικητικού Δικαίου, τεύχος 1/2009, σελ. 16-18.

[159] Βλ. άρθρο 163 π.δ.1225/1981

[160] Ο Κώδικας Είσπραξης Δημοσίων Εσόδων, ν.δ. 356/1974 ρυθμίζει κατά βάση τη διενέργεια είσπραξης των δημοσίων εσόδων

[161] Βλ. άρθρα 29 και 30 π.δ.774/1980. Σύμφωνα με το άρθρο 22 παρ.7 του π.δ. 774/1980 αν κατά τον έλεγχο των λογαριασμών διαπιστωθεί ποινικώς κολάσιμη πράξη, αυτή ανακοινώνεται στον αρμόδιο Εισαγγελέα, στον Υπουργό ή σε άλλο αρμόδιο όργανο στο οποίο υπάγεται ο ελεγχόμενος υπόλογος καθώς και στον Πρόεδρο του ΕΣ

Σημειώνεται ότι όλες οι ελεγκτικές υπηρεσίες της χώρας, οικονομικές επιθεωρήσεις, καθώς και άλλες υπηρεσίες που ασκούν διαχειριστικό έλεγχο υποβάλλουν στο Ελεγκτικό Συνέδριο το σχετικό πόρισμα των παρ'αυτών διενεργηθέντων ελέγχων μαζί με τα σχετικά διαχειριστικά στοιχεία. Η αρμόδια διεύθυνση του Ελεγκτικού Συνεδρίου μετά από αξιολόγηση των ελεγκτικών εργασιών και των αποτελεσμάτων ελέγχου μπορεί, αν κατά την κρίση της συντρέχει τέτοια περίπτωση, να επαναλάβει τον έλεγχο. Εξαιρούνται του ανωτέρου ελέγχου οι απολογισμοί των κοινοτήτων και οι απολογισμοί των ΝΠΔΔ που εδρεύουν στην περιφέρεια Θεσσαλονίκης και στις λοιπές περιφερειακές διοικήσεις, εφόσον αυτά έχουν προϋπολογιστική και απολογιστική αυτοτέλεια και η καθ'ύλην αρμοδιότητά τους περιορίζεται στα όρια της οικείας περιφέρειας. Ο έλεγχος των ανωτέρω απολογισμών ασκείται από τις υπηρεσίες Επιτρόπου που βρίσκονται στη Θεσσαλονίκη και στις λοιπές περιφέρειες. Κατά την άσκηση του κατασταλτικού ελέγχου στην περιφέρεια οι υπηρεσίες επιτρόπων που ευρίσκονται στις περιφέρειες έχουν όλες τις αρμοδιότητες των Διευθύνσεων και του τριμελούς κλιμακίου του Ελεγκτικού Συνεδρίου. Εξυπακούεται ότι κατά των εκδιδόμενων πράξεων ασκούνται τα προβλεπόμενα από το π.δ. 774/1980 ένδικα μέσα που ασκούνται και κατά των πράξεων του κλιμακίου.

Ο κατασταλτικός έλεγχος είναι κατά κανόνα τακτικός, ασκείται δηλαδή κατά οικονομικό έτος και καθολικός, δηλαδή καθ'όλη την έκταση της διαχειρίσεως. Όταν οι περιστάσεις το απαιτούν, επιτρέπεται να διενεργηθεί και έκτακτος και ειδικός έλεγχος, όπως όταν διαπιστώνονται ελλείμματα ή άλλες διαχειριστικές ανωμαλίες που παρέχουν υπόνοια καταχρήσεων, οπότε το κλιμάκιο μπορεί να διατάξει την υποβολή των λογαριασμών πριν τη λήξη της διαχείρισης. Επίσης, δύναται να διενεργηθεί δειγματοληπτικός έλεγχος «κατά τα δι'αποφάσεων του Ελεγκτικού Συνεδρίου οριζόμενα», αλλά και επιτόπιος εφόσον οι περιστάσεις το απαιτούν[162].

3.1.1 Ο κατασταλτικός έλεγχος de lege ferenda

Ο κατασταλτικός έλεγχος, όπως ασκείται σήμερα, δίνει ιδιαίτερη έμφαση στον έλεγχο των λογαριασμών μεμονωμένων περιπτώσεων χωρίς να μεριμνά για τον έλεγχο της διαχείρισης των λογαριασμών των υπολόγων στο σύνολο. Πρόκειται για

[162] Βλ. άρθρο 22 παρ.3, 32 παρ.2 και 3 π.δ. 774/1980

παραδοσιακή επαλήθευση των κρατικών λογαριασμών χωρίς να εφαρμόζονται οι αρχές της μεγιστοποίησης του κόστους και της ελαχιστοποίησης του οφέλους. Έτσι, ο κατασταλτικός έλεγχος αγνοεί τις σύγχρονες τάσεις και το Ελεγκτικό Συνέδριο ασκεί απλό δειγματοληπτικό έλεγχο και όχι έλεγχο με βάση μεθόδους στατιστικής δειγματοληψίας, οι οποίες και επιτρέπουν τη συναγωγή πλέον έγκυρων αποτελεσμάτων. Επιπλέον, ενώ στα περισσότερα συστήματα εξωτερικού δημοσιονομικού ελέγχου[163], ο καταστατικός έλεγχος είναι σχεδόν πάντα επιτόπιος, στη χώρα μας η επιτόπια έρευνα αποτελεί την εξαίρεση αγνοώντας τις σύγχρονες μεθόδους της ανάλυσης συστημάτων, οι οποίες προσβλέπουν στον έλεγχο του συνόλου της διαχείρισης και όχι στον έλεγχο των μεμονωμένων παρανομιών. Πρέπει και ο ελληνικός κατασταλτικός έλεγχος να ενσωματώσει τον έλεγχο της χρηστής δημοσιονομικής διαχείρισης και να μην μένει στη νομιμότητα της δαπάνης, αλλά να διερευνά αν η διαχείριση εκτός από νόμιμη και κανονική υπήρξε ταυτόχρονα αποδοτική, αποτελεσματική και σύμφωνη με τις αρχές της οικονομίας. Δεν θα πρέπει σε καμία όμως περίπτωση ο κατασταλτικός έλεγχος να αποβεί έλεγχος σκοπιμότητας των επιλογών της Διοίκησης.

3.2 Η έννοια του δημοσίου υπολόγου

Η έννοια του δημοσίου υπολόγου είναι θεμελιώδης για το δημοσιονομικό δίκαιο μιας εθνικής έννομης τάξης, καθώς οι δημόσιοι υπόλογοι μετέχουν στην εκτέλεση του προϋπολογισμού ως διαχειριστές του δημόσιου πλούτου.

Η εκτέλεση του τακτικού προϋπολογισμού διενεργείται κατά την ελληνική νομοθεσία σε δύο στάδια, τη φάση βεβαίωσης και είσπραξης των δημοσίων εσόδων και τη διενέργεια των δημοσίων δαπανών. Αρμόδια για την εκτέλεση του προϋπολογισμού είναι όλα τα Υπουργεία καθώς και τα ειδικά ταμεία. Κυρίως, όμως, η εκτέλεση του προϋπολογισμού ανήκει στο Υπουργείο Οικονομικών[164]. Ο Υπουργός

---

[163] Σύμφωνα με τα πορίσματα του Ν.ΜΗΛΙΩΝΗ, *Ο θεσμικός ρόλος του Ελεγκτικού Συνεδρίου*, Εκδόσεις Αντ.Ν.Σάκκουλα, 2002,σελ.132 επ. και 429 επ. ο κατασταλτικός έλεγχος στα αγγλοσαξονικά συστήματα είναι κατά κανόνα επιτόπιος και σιγά-σιγά υιοθετείται και από τις λοιπές ευρωπαϊκές χώρες καθώς και στο πλαίσιο του δημοσιονομικού ελέγχου της Ένωσης ο κατασταλτικός επιτόπιος έλεγχος ο οποίος διενεργείται με σύγχρονες μεθόδους στατιστικής δειγματοληψίας.

[164] Βλ.άρθρα 2 και 3 Ν. 2362/1995 Περί Δημοσίου Λογιστικού, ελέγχου των δαπανών του κράτους και άλλες διατάξεις

Οικονομικών ασκεί τις σχετικές με την εκτέλεση του προϋπολογισμού αρμοδιότητες δια του Γενικού Λογιστηρίου του Κράτους (ΓΛΚ) αλλά και δια των άλλων διευθύνσεων του Υπουργείου (τελωνεία, Δημόσιες Οικονομικές Υπηρεσίες[165]).

Οι υπόλογοι όπως και οι διατάκτες (κύριοι και δευτερεύοντες) διαχειρίζονται το δημόσιο χρήμα. Οι πρώτοι, όμως, διαφέρουν των διατακτών κατά το ό,τι οι μεν διατάκτες διατάσσουν τις πληρωμές, ενώ οι δημόσιοι υπόλογοι ενεργούν αυτές ή εισπράττουν δημόσια χρήματα[166]. Η εννοιολογική, δηλαδή, διάκριση μεταξύ υπολόγων και διατακτών στηρίζεται στο οργανικό κριτήριο της διαχείρισης του δημοσίου χρήματος.

Χαρακτηριστικό στοιχείο της έννοιας του υπολόγου είναι η υποχρέωσή του προς απόδοση ή επιστροφή του ληφθέντος ή εισπραχθέντος ανεξάρτητα από τον ειδικότερο έννομο λόγο της υποχρέωσης. Η ανάληψη κατοχής τόσο από τον *de iure* όσο και από τον *de facto* υπόλογο πρέπει να γίνει με τους όρους της αλλότριας υποθέσεως[167]. Η ανάληψη ή αφαίρεση της κατοχής με οποιονδήποτε άλλο σκοπό, όπως της ιδιοποιήσεως συνεπεία υπεξαίρεσης, δεν θεμελιώνει την ιδιότητα του υπολόγου[168]. Υπάρχει, βέβαια, και ο *fictione iuris* υπόλογος, αφού σύμφωνα με το άρθρο 54 παρ. 1 ν.2362/1995 υπόλογος είναι και οποιοσδήποτε θεωρείται από το νόμο δημόσιος υπόλογος. Θεωρείται, δηλαδή, πλασματικά υπόλογος εκ του νόμου, έστω και αν δεν ασκεί διαχείριση με την έννοια της διοίκησης αλλοτρίων.

---

[165] Με το π.δ. 16/89 ιδρύθηκαν οι Δημόσιες Οικονομικές Υπηρεσίες, στις οποίες συγχωνεύθηκαν οι οικονομικές εφορίες και τα δημόσια ταμεία.

[166] Στο δημοσιονομικό δίκαιο ισχύει η αρχή κατά την οποία η ιδιότητα του δημοσίου υπολόγου δεν συμβιβάζεται με την ιδιότητα του διατάκτη ή του εκκαθαριστή σύμφωνα με το άρθρο 55 Ν.2362/1995. Με την εν λόγω διάταξη θεσμοθετείται η παραδοσιακή αρχή του δημοσίου λογιστικού που εκκινά από την λογική διασφάλισης του δημοσίου χρήματος που απαιτεί άλλο πρόσωπο να δίδει την εντολή για την πληρωμή και άλλο να την εκτελεί. Περαιτέρω, το δημόσιο χρήμα διασφαλίζεται και με τη διάκριση υπολόγου και εκκαθαριστή, αφού σε αντίθετη περίπτωση υπήρχε κίνδυνος το ίδιο πρόσωπο που συνήθως είναι και δημόσιος υπάλληλος προ της μεταθέσεώς του να εκκαθαρίσει δικαιολογητικά της δικής του διαχείρισης. Εννοείται ότι η ευθύνη των διατακτών είναι διαφορετική εκείνης των υπολόγων.

[167] Βλ. σημειώσεις Γ.ΜΑΡΑΓΚΟΥ, προφορικές παραδόσεις στην Εθνική Σχολή Δικαστών, έτη 2003 και 2004

[168] Βλ. απόφαση Ολομ.Ελ.Συν. 1244/1997

3.2.1 Το τυπικό και λειτουργικό κριτήριο

3.2.1.1 Το τυπικό κριτήριο διαχείρισης του δημοσίου χρήματος

Ως διαχείριση νοείται η διενέργεια εισπράξεων εσόδων και η καταβολή δαπανών, η χρεοπίστωση υλικού, η ασφαλής φύλαξη δημόσιου χρήματος και η προσήκουσα απόδοσή του[169].

Το ελληνικό δημοσιονομικό δίκαιο αντιμετώπισε στενά την έννοια της διαχείρισης. Ήδη ο νόμος ΣΙΒ΄/1852 «Περί Διοικήσεως των δημοσίων εσόδων και εξόδων και περί δημοσίου λογιστικού του κράτους» όριζε στο άρθρο 42 ότι «πας υπάλληλος επιφορτισμένος χρηματικήν διαχείρισιν κατασταίνεται υπόλογος, άμα δι'αποδείξεώς του λάβη εις χείρας του δημόσια χρήματα». Στη συνέχεια ο νόμος ΑΥΟΖ/1887 «περί της υπηρεσίας του Ελεγκτικού Συνεδρίου» όριζε ότι οι «διαχειριζόμενοι υλικόν, οπωσδήποτε ανήκον εις το κράτος, υπόκεινται εις όλας τας περί διαχειρίσεως χρηματικού δημόσιας διατάξεις, αποδίδουσι δε εις το Ελεγκτικό Συνέδριον, κατά τας κεκανονισμένας διατυπώσεις, λογαριασμούς εις το τέλος εκάστου έτους ή και διαρκούντος τούτου, εν περιπτώσει μεταθέσεως ή απολύσεως.»

Το ισχύον σήμερα άρθρο 25 παρ.2 του Οργανισμού του Ελεγκτικού Συνεδρίου (π.δ.774/1980) έχει υιοθετήσει την ευρύτερη έννοια της χρηματικής διαχείρισης και ορίζει ότι δημόσιοι υπόλογοι είναι «... οι εντεταλμένοι την είσπραξιν εσόδων ή την πληρωμήν εξόδων του κράτους και καθόλου χειριζόμενοι χρήματα, αξίας ή υλικόν, ανήκοντα εις το κράτος...». Αντίστοιχα, το άρθρο 54 του ν. 2362/1995 ορίζει ότι «δημόσιος υπόλογος είναι όποιος διαχειρίζεται ...χρήματα, αξίες και υλικό που ανήκουν στο δημόσιο ή σε Ν.Π.Δ.Δ». Συνεπώς, η ελληνική νομοθεσία δεν φαίνεται να αρκείται στην κατοχή του δημοσίου χρήματος, αλλά απαιτεί και διαχείριση, δηλαδή, διάθεση του χρήματος από τον υπόλογο για τον σκοπό που έχει ταχθεί[170].

---

[169] Βλ. και Ν.ΜΗΛΙΩΝΗ, οπ.π., ο οποίος επισημαίνει ότι κατά κανόνα η έννοια της διαχείρισης σημαίνει είσπραξη, κατοχή και διαφύλαξη του δημοσίου χρήματος.

[170] Σημειώνεται ότι κατά τη νομολογία του Ελεγκτικού Συνεδρίου η διαχείριση συνίσταται σε «διάθεση χρημάτων από τον υπόλογο για πληρωμές» και μάλιστα όχι για «πληρωμές που είναι άσχετες με τον σκοπό για τον οποίο το ένταλμα εκδόθηκε».Ελ.Συν(Ι τμήμα) 2182/1995

Ξεχωριστή περίπτωση αποτελεί αυτή των δημοσίων υπαλλήλων που λαμβάνουν αχρεωστήτως χρήμα και υποχρεούνται να το επιστρέψουν[171] όχι ως δημόσιοι υπόλογοι, αφού η διαχείριση και όχι η απλή κατοχή δημοσίου χρήματος καθιστά αυτούς υπολόγους. Πρέπει λοιπόν να διευκρινιστεί ότι η ανάληψη της κατοχής[172] πρέπει να γίνεται με τους όρους της αλλότριας υποθέσεως. Η ανάληψη ή αφαίρεση κατοχής με οποιονδήποτε άλλο σκοπό, όπως ιδιοποίηση συνέπεια υπεξαίρεσης δεν θεμελιώνει την ιδιότητα του υπολόγου.

3.2.1.2 Η έννοια του δημοσίου χρήματος

Ακολουθώντας τη γαλλική θεωρία του δημοσίου λογιστικού δικαίου, το ελληνικό δημοσιολογιστικό δίκαιο προσανατολίστηκε αρχικά προς το κριτήριο της κυριότητας για τον χαρακτηρισμό ως δημοσίου χρήματος των χρημάτων και των αξιών που ανήκουν στο κράτος ή σε νομικά πρόσωπα δημοσίου δικαίου. Κατά το αστικολογικό κριτήριο της κυριότητας μόνο το χρήμα, τα υλικά ή οι αξίες που ανήκουν κατά κυριότητα στο νομικό πρόσωπο του κράτους, των οργανισμών τοπικής αυτοδιοίκησης και των υπόλοιπων νομικών προσώπων δημοσίου δικαίου έχουν την ιδιότητα του χρήματος.

Η θεωρία αναζητώντας ένα πλέον ασφαλέστερο κριτήριο ανέπτυξε το κριτήριο της διάθεσης του χρήματος σε δημόσια υπηρεσία. Σύμφωνα με τη θεωρία αυτή ούτε η ειδικότερη μορφή του χρήματος (ημεδαπό ή αλλοδαπό νόμισμα, μορφή λογαριασμού) ούτε το πρόσωπο του κατόχου επιδρά στο χαρακτηρισμό του χρήματος ως δημοσίου, αφού και ο απλός ιδιώτης μπορεί να το κατέχει[173], εφόσον, βέβαια, το χρήμα είναι προορισμένο για την εκτέλεση δημόσιας υπηρεσίας. Επιπλέον, δεν ενδιαφέρει εάν είναι εκ των προτέρων καθορισμένη η δημόσια υπηρεσία στην οποία αποσκοπεί η εκτέλεση της δαπάνης, αφού και το ποσό του φόρου καθίσταται δημόσιο χρήμα από την στιγμή που καταβάλλεται στο ταμείο, χωρίς να είναι γνωστή η δαπάνη που θα εκτελεστεί. Το κριτήριο αυτό δείχνει τα όριά του, αν αναλογιστούμε ότι η διάθεση ιδιωτικού πράγματος με τη μορφή παρακαταθήκης που έγινε σε δημόσιο

---

[171] Βάσει της ειδικής διάταξης του άρθρου 3 του ν.δ. 321/1969 και του άρθρου 27 παρ.4 του π.δ. 774/1980. Σημειώνεται ότι ο δημόσιος υπάλληλος που ταυτόχρονα έχει οριστεί υπόλογος δεν είναι υπόλογος για το μισθό που παίρνει, διότι τον παίρνει κατά κυριότητα. Εννοείται ότι αν τα εισπράξει αχρεωστήτως έχει υποχρέωση προς απόδοση, αλλά όχι επειδή είναι υπόλογος.

[172] Τόσο από τον de jure όσο και από τον de facto υπόλογο

[173] Βλ. παρακάτω, θεωρία *de facto* υπόλογου

ταμείο δεν το καθιστά δημόσιο χρήμα, αφού τούτο διατηρεί την ιδιότητά του ως ιδιωτικό. Ανάλογα, η νομολογία του Ελεγκτικού Συνεδρίου έκρινε ότι τα αντικείμενα και τα χρήματα των ασθενών που παραλαμβάνονται από τον ταμία του θεραπευτηρίου προς φύλαξη παραμένουν στην κυριότητα των ασθενών, διότι η σχέση που εγκαθιδρύεται με το αντίστοιχο κρατικό ψυχιατρικό ίδρυμα είναι απλής και όχι ανώμαλης παρακαταθήκης, αφού το ίδρυμα δεν έχει την εξουσία να χρησιμοποιήσει τα χρήματα αυτά[174].

Για να καλυφθεί η ανεπάρκεια των προηγούμενων κριτηρίων η θεωρία ανέπτυξε το κριτήριο της άσκησης δημόσιας εξουσίας ή της εκτέλεσης σκοπού δημοσίου συμφέροντος. Σύμφωνα με το κριτήριο αυτό, δημόσιο χρήμα είναι εκείνο το οποίο διατίθεται σε δημόσια νομικά πρόσωπα, σε οργανισμούς μικτής οικονομίας ή σε ιδιωτικούς οργανισμούς για την εκτέλεση δραστηριοτήτων με τις οποίες ασκείται δημόσια εξουσία ή εξυπηρετείται σκοπός δημοσίου χρήματος.

Η μη εφαρμογή των κανόνων του δημοσίου λογιστικού από τη διαχείριση των ιδιωτικών ή μικτού χαρακτήρα οργανισμών με τους οποίους το κράτος ασκεί εμπορικές και επιχειρηματικές δραστηριότητες αποτελεί βασική αρχή στην ελληνική δημοσιονομική τάξη. Σημαντική καινοτομία αποτελεί η αναθεωρημένη διάταξη του άρθρου 98 παρ.1 εδ.γ του Συντάγματος 2001 βάσει της οποίας στον έλεγχο του Ελεγκτικού Συνεδρίου υπάγονται και οι λογαριασμοί των νομικών προσώπων στα οποία συμπεριλαμβάνονται και τα νομικά πρόσωπα ιδιωτικού δικαίου. Στην απόφαση 1039/1995 της Ολομελείας, το Ελεγκτικό Συνέδριο υιοθέτησε το κριτήριο αυτό και όρισε ότι «σε περίπτωση επιχορηγήσεως από το Δημόσιο Νομικού προσώπου ιδιωτικού δικαίου με κεφάλαια από τον προϋπολογισμό δημοσίων επενδύσεων για την εκτέλεση δαπανών του άρθρου 1 παρ.1 ν.δ. 2957/1954 ή για εκπλήρωση κρατικού σκοπού, οι επιχορηγήσεις αυτές δίνονται υπό τύπον δανείου, χωρίς όμως και να έχουν τον χαρακτήρα αυτό (υπό την έννοια, δηλαδή, του άρθρου 806 ΑΚ) για την εκτέλεση συγκεκριμένου και εγκεκριμένου από το Δημόσιο έργου από το επιχορηγούμενο Ν.Π.Ι.Δ. με μέριμνα και ευθύνη του, σύμφωνα με τη νομοθεσία που διέπει αυτό (Ν.Π.Ι.Δ.) και ότι οι κατά τα άνω επιχορηγήσεις δεν αποβάλλουν τον χαρακτήρα του δημοσίου χρήματος, με τη λήψη δε των χρημάτων από το Ν.Π.Ι.Δ τούτο δεν γίνεται κύριος αυτών, αλλά παραμένει διαχειριστής τους και υποχρεούται να διαχειρίζεται τα χρήματα, σύμφωνα με τη νομοθεσία που διέπει το Ν.Π.Ι.Δ. και να

[174] Βλ. Ελ.Συν. (Ολομ.) 1849/1996

διαθέτει αυτά συννόμως, με την έννοια της πληρωμής μόνο δαπανών που εμπίπτουν στον ειδικότερο σκοπό για τον οποίο δόθηκε η πίστωση. Έτσι, τα μέλη της Διοικήσεως του επιχορηγούμενου Ν.Π.Ι.Δ. κατά τη διαχείριση του ποσού της επιχορηγήσεως έχουν την ιδιότητα του δημοσίου υπολόγου».

Σε παρόμοια περίπτωση, στην απόφαση 102/1995 (Ι Τμήμα) το Ελεγκτικό Συνέδριο έκρινε ότι « το δημόσιο χρήμα με το οποίο γίνεται η πληρωμή των δαπανών του κράτους, κατά την έννοια του άρθρου 98 παρ.1 εδ.α του Συντάγματος, δεν λαμβάνεται μόνο υπό την στενή έννοια του όρου, δηλαδή του χρήματος που διαχειρίζονται τα διάφορα όργανα του κράτους κατά την εκτέλεση μόνο του κρατικού προϋπολογισμού, αλλά και με την έννοια του χρήματος που διαχειρίζονται τα διάφορα άλλα πρόσωπα, που τυπικά μεν έχουν τη μορφή νομικού προσώπου , αλλά για την εκπλήρωση των σκοπών τους στη συγκεκριμένη χρονική στιγμή, διαχειρίζονται αποκλειστικά χρήμα που προέρχεται από τον Κρατικό προϋπολογισμό με τη μορφή γενικής επιχορηγήσεως αυτών, όπως είναι οι Νομαρχιακές Αυτοδιοικήσεις, οι οποίες στην πρώτη φάση λειτουργίας τους διαχειρίζονται αποκλειστικά δημόσιο χρήμα.». Στην υπόθεση «Εγνατία Α.Ε.»[175], το Ελεγκτικό Συνέδριο δέχθηκε ότι η Ανώνυμη Εταιρία, η οποία συστήθηκε με το νόμο 2229/1994 και υπήχθη στις διατάξεις του νόμου 2190/1920, διαχειρίζεται δημόσιο χρήμα κατ'εντολή του κράτους με ειδική επιχορήγηση από τον κρατικό προϋπολογισμό για τη δημιουργία του κεφαλαίου της ή για την αύξησή του και το χρήμα αυτό δεν αποβάλλει την ιδιότητά του ως δημοσίου, έστω και αν διατίθεται σε ΝΠΙΔ. Βάσει του συλλογισμού του δικαστηρίου, η Εγνατία ΑΕ, αφού διαχειρίζεται δημόσιο χρήμα και προσομοιάζει με ΝΠΔΔ, καθώς οι μετοχές της υπάγονται αποκλειστικά στο ελληνικό δημόσιο, τότε μόνο δεν παραβιάζει το άρθρο 98 Σ όταν οι δαπάνες της υπάγονται σε κατασταλτικό δικαστικό έλεγχο από το Ελεγκτικό Συνέδριο. Είναι, βέβαια, αυτονόητο ότι οι δαπάνες της δεν εκτελούνται με βάση το δημόσιο λογιστικό δίκαιο αλλά με βάση το λογιστικό που διέπει τις ανώνυμες εταιρίες.

3.2.2 Το λειτουργικό κριτήριο διαχείρισης του δημοσίου χρήματος

Σύμφωνα με το λειτουργικό κριτήριο, δημόσιος υπόλογος είναι «κάθε δημόσιος λειτουργός σε ευρεία έννοια, στον οποίο παραδίδεται κρατική περιουσία με

[175] Ολομ.Ελ.Συν. Πρακτικά 2ας Ιουλίου 1997

την υποχρέωση της αυτούσιας ή καθ'υποκατάσταση επιστροφής της ή της περαιτέρω διάθεσής αυτής προκειμένου να εκπληρωθεί ορισμένος έννομος σκοπός, έστω και αν δεν υφίσταται ευθέως εκ του νόμου, υποχρέωση αυτού για την απόδοση λογαριασμού»[176]. Σε αυτή την τελευταία κατηγορία υπολόγων αναφέρεται η παράγραφος 1 του άρθρου 98 του Συντάγματος σύμφωνα με το οποίο «στην αρμοδιότητα του Ελεγκτικού Συνεδρίου ανήκουν ιδίως:...(γ) ο έλεγχος των λογαριασμών των δημόσιων υπολόγων και των οργανισμών τοπικής αυτοδιοίκησης ή άλλων νομικών προσώπων.» Υποστηρίζεται ότι σε αυτή τη διάταξη εμπεριέχονται και τα χαρακτηριστικά γνωρίσματα του *de facto* υπολόγου. Ο *de facto* υπόλογος, παρόλο που δεν του έχει ανατεθεί διαχείριση, θεωρείται εκ του νόμου δημόσιος υπόλογος και η διαφορά που προκύπτει αποτελεί δημοσιολογιστική διαφορά που υπάγεται στη δικαιοδοσία του Ελεγκτικού Συνεδρίου.

Τη λειτουργική έννοια του δημοσίου υπολόγου υιοθετεί και το άρθρο 25 παρ.2 του Οργανισμού του Ελεγκτικού Συνεδρίου π.δ. 774/1980 σύμφωνα με το οποίο δημόσιοι υπόλογοι είναι «όλοι οι δημόσιοι λειτουργοί οι εντεταλμένοι την είσπραξη εσόδων ή την πληρωμήν εξόδων του κράτους και καθόλου οι και άνευ νομίμου εξουσιοδοτήσεως διαχειριζόμενοι χρήματα, αξίας ή υλικό, ανήκοντα εις το κράτος ως και πας άλλος εκ του νόμου θεωρούμενος ως δημόσιος υπόλογος». Τον ευρύ ορισμό της έννοιας του δημοσίου υπολόγου επιλέγει και το άρθρο 54 του ν.2362/1995, το οποίο δεν χρησιμοποιεί τον όρο δημόσιοι λειτουργοί αλλά αφορά σε «όποιον διαχειρίζεται χρήματα, αξίες ή υλικό που ανήκουν στο Δημόσιο ή σε ΝΠΔΔ. καθώς και οποιοσδήποτε άλλος θεωρείται από το νόμο δημόσιος υπόλογος». Σύμφωνα με τη νομολογία στην έννοια αυτή έχει υπαχθεί το σύνολο των δημοσίων υπαλλήλων και λειτουργών, περιλαμβανομένων και των δοκίμων, των επί θητεία, καθώς και των δικαστών[177]. Όπως επισημαίνεται, η διατύπωση «όποιος διαχειρίζεται» δεν σημαίνει ότι είναι δυνατό να διευρυνθεί η έννοια του δημόσιου υπολόγου και σε πρόσωπα που δεν έχουν την ιδιότητα του λειτουργού σε ευρεία

---

[176] Βλ.Ν.ΜΗΛΙΩΝΗΣ, οπ.π., σελ. 344. Για λεπτομερή περιπτωσιολογία της νομολογίας για το ποιοι είναι υπόλογοι βλ. Γ.ΜΑΡΑΓΚΟΥ, σημειώσεις από προφορικές παραδόσεις στην Εθνική Σχολή Δικαστών, όπου παρατίθενται, *inter alia*, οι περιπτώσεις των Μελών Δ.Σ. ΝΠΙΔ όταν διαχειρίζονται κρατική επιχορήγηση, ο Πρόεδρος Κοινότητας όταν ενεργεί πράξεις διαχείρισης, ο ταμίας υποκαταστήματος ΙΚΑ κ.α.

[177] Η έννοια του άρθρου 54 παρ.1 του ν.2362/1995 έχει αποδοθεί με την 750/2002 απόφαση της Ολομελείας του Ελεγκτικού Συνεδρίου. Έχει γίνει δεκτό ότι στη διάταξη του άρθρου 54 παρ.1 Ν.2362/1995 υπάγονται και οι υπόλογοι των ΝΠΔΔ και ιδίως αυτών που έχουν εξαιρεθεί από το ν.δ. 496/1974, οπότε το έλλειμμα της διαχείρισης των υπολόγων των ΝΠΔΔ για περισσότερη εξασφάλιση αποτελεσματικού ελέγχου και χρηστής διαχείρισης καταλογίζεται από τα πρόσωπα του άρθρου 56 παρ.3 ν.2362/1995

έννοια. Η διάταξη της παρ.2 του άρθρου 54 Ν.2362/1995 διακρίνει τους δημοσίους υπολόγους σε υπολόγους ενταλμάτων προπληρωμής και προσωρινών, σε διαχειριστές πάγιων προκαταβολών, σε φοροτεχνικούς και τελωνειακούς υπολόγους, σε ειδικούς ταμίες, σε υπολόγους ΝΠΔΔ και ΟΤΑ, καθώς και σε υπολόγους δημόσιων οργανισμών κοινής ωφέλειας και ΝΠΙΔ που επιχορηγούνται από τον κρατικό προϋπολογισμό και έτσι οριοθετεί το εννοιολογικό εύρος των υπολόγων σε δημόσιους λειτουργούς υπό ευρεία έννοια εκτός από την τελευταία περίπτωση που επεκτείνει την έννοια αυτή και σε άλλα πρόσωπα μη δημοσίους λειτουργούς υπό αυστηρά καθοριζόμενες προϋποθέσεις.

Με την απόφαση της Ολομελείας 1306/2001 το Ελεγκτικό Συνέδριο έκρινε ότι «προσδιοριστικό στοιχείο της έννοιας του υπολόγου είναι η απονεμηθείσα σ'αυτόν υπό του νόμου ή η ασκουμένη υπ'αυτού οπωσδήποτε εξουσία προς διαχείριση χρημάτων κ.λ.π. (Α.Κ. 303) που ανήκουν στο Κράτος, σε ΝΠΔΔ ή σε ΟΤΑ, πράξη δε διαχειρίσεως αποτελεί η χρήση αυτών σύμφωνα με το νόμο και τον προορισμό τους και η προσήκουσα απόδοσή τους…η καθιδρυόμενη δε με τις άνω διατάξεις ευθύνη του υπολόγου δεν θεμελιώνεται στη νομιμότητα της διαχειριστικής του εξουσίας αλλά και στο υλικό γεγονός της διεξαγωγής της διαχειρίσεως…».

Ο δημόσιος υπόλογος αποκτά την εν λόγω ιδιότητα με το διορισμό του στη θέση αυτή[178] και επιπλέον χρειάζεται και κατάληψη της θέσης αυτής.

3.2.2.1 Ο de *facto* δημόσιος υπόλογος

Η νόμιμη ανάθεση διαχειριστικών καθηκόντων καθιστά το δημόσιο υπόλογο de jure υπόλογο, ενώ η άσκηση διαχειριστικών καθηκόντων χωρίς εξουσιοδότηση καθιστά τον υπόλογο de facto.Για πρώτη φορά καθορίσθηκε η έννοια των de facto υπολόγων στο άρθρο 20 παρ.2 του ν.δ της 4ης Ιουλίου 1923 «Περί Οργανισμού του Ελεγκτικού Συνεδρίου» ως οι «οπωσδήποτε έστω και άνευ νομίμου εξουσιοδοτήσεως διαχειριζόμενοι χρήματα ή υλικόν ανήκοντες στο κράτος». Ο ορισμός αυτός έχει

[178] Σημειώνεται ότι στο γαλλικό και βελγικό δημοσιολογιστικό σύστημα απαιτείται ορκωμοσία. Στοιχείο της έννοιας των δημοσίων υπολόγων είναι η παροχή προς το κράτος εγγυοδοσίας, για να διασφαλισθεί τούτο για την καλή του διαχείριση. Η εγγυοδοσία ισχύει στο γαλλικό σύστημα. Για τη συζήτηση περί κατάργησης ή μη των διατάξεων περί εγγυοδοσίας στη χώρα μας, βλ. Ν.ΜΗΛΙΩΝΗΣ, *Κριτική προσέγγιση της έννοιας του δημοσίου υπολόγου κατά το γαλλικό και ελληνικό δημοσιολογιστικό δίκαιο*, ΔιΔικ 1995, σελ 818

διατηρηθεί και στα μεταγενέστερα π.δ. 774/1908 στο άρθρο 25 παρ.2 αλλά και στο άρθρο 54 παρ. 1 του νόμου 2352/1995. Η θεωρία χαρακτηρίζει τους αφανείς δημοσίους υπολόγους ως υπολόγους «μη εκ του νόμου ανεγνωρισμένοι ως τοιούτοι, αλλ'εν τη πράξει ασκήσαντες έργον υπολόγου»[179].

Η ευθύνη του υπολόγου καθιερώνεται και για όποιον ανέλαβε ή διεξήγαγε δημόσια διαχείριση έστω και χωρίς νόμιμη εξουσιοδότηση (*de facto*) ανεξάρτητα από την ύπαρξη παράλληλα και νόμιμου (*de iure*) υπόλογου[180]. Και αυτό γιατί η ευθύνη του υπολόγου δεν θεμελιώνεται στη νομιμότητα μόνο της διαχειριστικής του εξουσίας, αλλά και στο υλικό γεγονός διεξαγωγής διαχειρίσεως, καθένας δε από τους λόγους αυτούς ευθύνης είναι αυτοτελής και προσωπικός. Όπως επισημαίνεται και στην απόφαση 1396/2000 της Ολομελείας του Ελεγκτικού Συνεδρίου, «η ιδιότητα, συνεπώς, του χωρίς νόμιμη εξουσιοδότηση ενεργούντος *de facto* υπολόγου θεμελιώνεται στο υλικό γεγονός της ασκήσεως διαχειρίσεως, από το οποίο ανακύπτει αφενός η λογοδοτική του ευθύνη και αφετέρου η ιδιότητά του ως υποκειμένου καταλογισμού από τα όργανα που έχουν κατά νόμο καταλογιστική εξουσία». Επιπλέον, σύμφωνα με πάγια νομολογία, ο δημόσιος υπόλογος οφείλει να διαχειρίζεται ο ίδιος τα χρήματα και εάν ανέχθηκε ή ανέθεσε το όλον ή μέρος της διαχείρισής του σε τρίτο πρόσωπο, χωρίς την έγκριση του διατάκτη, τότε ευθύνεται για οποιοδήποτε πταίσμα αυτού σαν δικό του πταίσμα, ενώ παράλληλα ευθύνεται εις ολόκληρον ο πραγματικός δεύτερος διαχειριστής ως *de facto* υπόλογος[181].

Η θεωρία του δημοσιονομικού δικαίου καθώς και η νομολογία[182] του Ελεγκτικού Συνεδρίου σε μία περίπτωση διαχείρισης δημόσιου ταμείου από δήμαρχο σε περίπτωση έκρυθμης κατάστασης δέχονται ότι είναι δυνατό να κηρυχθεί *de facto* υπόλογος ο διατάκτης που διαχειρίζεται χρήματα, αξίες ή υλικό χωρίς νόμιμη εξουσιοδότηση.

Υπόλογοι συνεπώς είναι[183]:

- Κεντρικοί διαχειριστές Δ.Ο.Υ. (Απόφ. Ι Τμ. 576/1998)

---

[179] Βλ. Δ.ΚΟΡΣΟΣ- Θ.Ι.ΠΑΝΑΓΟΠΟΥΛΟΣ, *Δημοσιονομικόν Δίκαιον, Εισαγωγικαί Έννοιαι*, εκδόσεις Αντ.Ν.Σάκκουλα, Αθήναι-Κομοτηνή, ανατύπωση 1985

[180] Βλ. Ολομ.Ελ.Συν. 1244/1997. Ο λόγος της σωρευτικής ευθύνης τους έγκειται στην ατομική ευθύνη που δημιουργείται ατομικά για τον καθένα που διαχειρίζεται δημόσια περιουσία και σκοπεί στην κατασφάλιση των συμφερόντων του δημοσίου έναντι οιουδήποτε ασκεί τη διαχείριση της περιουσίας του.

[181] Βλ.Ελ.Σ.Ολομ 1913/1992

[182] Βλ. Ελ.Σ. (Ι τμ.) 175/1952

[183] Βλ. Γ. ΜΑΡΑΓΚΟΥ, *Αστικώς υπεύθυνοι και υπόλογοι κατά τη Νομολογία του Ελεγκτικού Συνεδρίου*, ΔιΔικ, 18 (2006), σελ. 300-303, άρθρο από το οποίο έχει ληφθεί το σύνολο της απαρίθμησης των υπολόγων.

- Μέλη συλλογικών οργάνων διοίκησης νπδδ, είτε διότι διοικούν και διαχειρίζονται την κινητή και ακίνητη περιουσία του νομικού προσώπου, είτε διότι εγκρίνουν τον απολογισμό, είτε διότι καταρτίζουν και εκτελούν τον προϋπολογισμό. Ειδικότερα:
    - Μέλη Διοικητικού Συμβουλίου νοσηλευτικού ιδρύματος (Αποφ.IV 2092/2004, 1352/1994).
    - Μέλη Διοικητικού Συμβουλίου του Πανελλήνιου Φαρμακευτικού Συλλόγου (Απόφ. Ι Τμ. 1762/1992).
    - Μέλη Επιτροπών Διοικήσεως Δημοτικών Γυμναστηρίων (Απόφ. IV Τμ. 1515/2000, 163/201).
    - Μέλη Δ.Σ., ο Γενικός Διευθυντής και ο Διευθυντής Οικονομικών Υπηρεσιών του Αυτόνομου Οικοδομικού Οργανισμού Αξιωματικών (Απόφ. IV Τμ. 827/1993)
    - Μέλη Επιτροπής Διοίκησης Επιμελητηρίου (Απόφ. Ολ. 1492/2000, IV Τμ. 122/2002,932/2003).
    - ΕΛΤΑ για την είσπραξη δημοσίων εσόδων φόρου εισοδήματος φυσικών προσώπων, ΦΠΑ (Απόφ. Ολομ. 65/1998)
    - Διοικητικό Συμβούλιο του ΕΟΤ (αφού διενεργεί διαχειριστικές πράξεις δηλ. εγκρίνει τον απολογισμό και επομένως λογοδοτεί στο ΕλΣ, Απόφ. IV Τμ 358,342/2002).
    - Προϊστάμενος Οικονομικών Υπηρεσιών, μέλη Διοικητικού Συμβουλίου και Γεν. Διευθυντής ΤΣΜΕΔΕ (Απόφ.IV Τμ. 1331/1993).
    - Πρόεδρος Κοινότητας και Κοινοτικό Συμβούλιο (Απόφ. IV Τμ. 170/2004, 1466/2001, 1579/1999).
- Ταμίας νπδδ προεχόντως λόγω της φύσης των καθηκόντων τους. Ειδικότερα:
    - Πρόεδρος Κοινότητας και Κοινοτικό Συμβούλιο (Απόφ. IV Τμ. 170/2004, 1466/2001, 1579/1999).
    - Ταμίας Εθνικού Αθλητικού Κέντρου (Απόφ. Ι Τμ. 55/1989)
    - Ταμίας νοσηλευτικού ιδρύματος (Απόφ. Ολομ. 1001/1999, IV Τμ. 2008/1996).
    - Ταμίας Εθνικής Λυρικής Σκηνής (Απόφ. Ι Τμ. 2089/1994, Ολομ. 564/2000)
    - Ταμίας Υποκαταστήματος ΙΚΑ (Απόφ. Ολ. 169/2005, IV Τμ.

1310/2004, 604/2001, 344/2001).

- Ταμίας – διαχειριστής Εκκλησιαστικού Μουσείου (Αποφ. IV Τμ. 2235/2004).
- Ταμίας – διαχειριστής εκκλησιαστικού γηροκομείου που ανήκει σε Ιερά Μητρόπολη Μουσείου (Αποφ. IV Τμ. 2234/2004).
- Γραμματέας Κοινότητας και Ελεγκτής Εξόδων ΟΤΑ που δεν έχει δική του ταμειακή υπηρεσία, Απόφ. Ολ. 1487/2000, Αποφ. IV Τμ. 603/2001).
- Προϊστάμενος Γραφείου Ταμείου Εμπορικού και Βιομηχανικού Επιμελητηρίου Αποφ. IV Τμ. 1473/2001).

➢ Μέλη διοικητικών συμβουλίων νπιδ, εφόσον δέχονται επιχορήγηση από κρατικό ή προϋπολογισμό νπδδ ή από νπιδ που έχει υπαχθεί με ειδική διάταξη νόμου στον προληπτικό έλεγχο του ΕΛΣ (Απόφ. Ολ. 1039/1995, Πρ. IV Τμ. 109/1996, Πρακτ. Ολομ. 23ης Γεν. Συν. 2.6.1997, Θέμα Β΄, Απόφ. Αποφ. IV Τμ. 1332, 1333/2001- επιχειρήσεις Κοινότητας, 158, 161/2004-δημοτικό κέντρο νεότητας, 1819/2004 Ποδοσφαιρική Ανώνυμη Εταιρία).

➢ Άλλες περιπτώσεις:

- Πρόεδρος και Οικονομικός Επόπτης και τα λοιπά μέλη της Διοικητικής Επιτροπής Επιμελητηρίου (όταν αποφασίζουν τη διενέργεια δαπάνης, αφού είναι υπεύθυνα για την κατάρτιση του προϋπολογισμού και απολογισμού του Επιμελητηρίου και για την εκτέλεση του Προϋπολογισμού, δεδομένου ότι ο πρόεδρος υπογράφει όλα τα έγγραφα διενέργειας δαπάνης και ο οικονομικός επόπτης υπογράφει χρηματικά εντάλματα και επιταγές Αποφ. IV Τμ. 122/2002, Ολομ. 1492/2000).
- Δήμαρχος, Προϊστάμενος Οικονομικής Υπηρεσίας Δήμου, μέλη δημοτικού συμβουλίου, ταμίας (Αποφ. IV Τμ 889/2004, 15, 860, 936, 1266, 1270, 1420/2003).
- Πρόεδρος Κοινότητας και μέλη κοινοτικού συμβουλίου ((Αποφ. IV Τμ. 170/2004, 339/2002, 342/2001, 456/2000).
- Υπόλογος διαχειριστής ενσήμων και σφραγιστού χάρτου Προξενικού Γραφείου (Απόφ. Ι Τμ. 489/2004).
- Επιμελητής εισπράξεων ΤΕΒΕ (Αποφ. IV Τμ. 1072/2004).

- Υπόλογος χρηματικού εντάλματος προπληρωμής Υπουργείου Υγείας και Πρόνοιας για κάλυψη δαπανών νοσηλείας στο εξωτερικό ασφαλισμένων του Δημοσίου Αποφ. V Τμ. 1867/2003, του Ταμείου Αρχαιολογικών Πόρων και Απαλλοτριώσεων Αποφ. Ολομ. 1192/1998, του Υπουργείου Ανάπτυξης Αποφ. V Τμ. 981/2004, της ΥΔΕ του Υπουργειου Πολιτισμού Απόφ. Ολομ. 1052/1998, Κοινότητας Αποφ. IV Τμ.2095/2004).
- Διαχειριστές χρημάτων και υλικού του Δημοσίου μετά από σύμβαση με το Δημόσιο, στην οποία διαφυλάσσεται και το δικαίωμα καταλογισμού σε περίπτωση ελλείμματος (συγκέντρωση, διαχείριση και φύλαξη σιτηρών από ιδιωτική εταιρία, παραλαβή και καταβολή τιμήματος, Αποφ. Ολομ. 1247/1999, Αποφ. IV Τμ. 2237/1997).
- Διαχειριστές υλικού και χρηματικού ενόπλων δυνάμεων (Απποφ. Ολομ. 1711/2004, V Τμ. 1624/2003, 1642, 2000, I Τμ. 2012/1992).
- Υπόλογοι διαχειριστές Ταμείου Παρακαταθηκών και Δανείων (Αποφ. IV Τμ 881/2000).

3.2.2.2 Η έννοια του συνευθυνόμενου

Την ίδια δημοσιολογιστική ευθύνη με τους υπολόγους φέρουν και τα πρόσωπα τα οποία δεν είναι δημόσιοι υπόλογοι αναμειγνύονται όμως με οποιονδήποτε τρόπο στη διαχειριστική διαδικασία χωρίς ωστόσο η ανάμειξή τους να τελεί σε αιτιώδη συνάφεια με το διαπιστούμενο έλλειμμα[184]. Ο συνευθυνόμενος καταλογίζεται αλληλεγγύως με τον δημόσιο υπόλογο αν και μπορεί να καταλογιστεί και μόνος του[185]. Έτσι, συνευθυνόμενοι είναι όσοι με τη συμμετοχή τους σε πράξη διαχείρισης συνετέλεσαν στη δημιουργία του ελλείμματος το οποίο διαπιστώθηκε κατά τον έλεγχο που διενεργήθηκε. Το στοιχείο της διαχείρισης είναι η ειδοποιός διαφορά μεταξύ *de facto* υπολόγου και συνευθυνόμενου, καθώς στην πρώτη

[184] Βλ. Απόφ. Ολομ. 1192/1988, 859/1990, 976/2000 και I Τμ. 1502/2004.
[185] Βλ. Ελ.Σ. (I τμ.) 1529/1992, 864/1993 και I Τμ. 1502/2004.

περίπτωση πρόκειται για ανάμιξη στη διαχείριση, ενώ στη δεύτερη περίπτωση η εμπλοκή του συνευθυνόμενου στην όλη διαχειριστική διαδικασία είναι απαραίτητη, αφού χωρίς τη σύμπραξή του δεν μπορεί να περατωθεί η διαχειριστική διαδικασία. Ο συνευθυνόμενος, δηλαδή, εισέρχεται στη διαχείριση ως συνεπίκουρος του δημοσίου υπολόγου, ενώ ο *de facto* υπόλογος προβαίνει αυτοπροσώπως στη διαχείριση του δημοσίου χρήματος και γι' αυτό υποχρεώνεται σε λογοδοσία. Η έννοια του συνευθυνόμενου αποτελεί νομολογιακή κατασκευή και στηρίζεται στο άρθρο 12 του ν.δ. 1264/1942 το οποίο ορίζει ότι οι αρμόδιοι για τον καταλογισμό των υπολόγων οικονομικοί επιθεωρητές «προβαίνουσιν εις την έκδοσιν ητιολογημένης καταλογιστικής αποφάσεως κατά του υπολόγου και των τυχόν αλληλεγγύως μετ'αυτού συνευθυνομένων».

Χαρακτηριστικό παράδειγμα συνευθυνόμενου αποτελεί η περίπτωση[186] κατά την οποία εκταμιεύονται από ΔΟΥ χρηματικά ποσά για επιστροφή ΦΠΑ λόγω ενδοκοινοτικών παραδόσεων αγαθών, αχρεώστητα και βάσει μη νόμιμων δικαιολογητικών, χωρίς να έχουν πραγματοποιηθεί οι ενδοκοινοτικές συναλλαγές, δημιουργείται έλλειμμα στη διαχείρισή της και τα αντίστοιχα ποσά καταλογίζονται από τον αρμόδιο οικονομικό επιθεωρητή. Ο καταλογισμός διενεργείται και σε βάρος κάθε «συνευθυνόμενου», ως τέτοιος νοείται κάθε υπεύθυνος, για τη διαπίστωση της συνδρομής των προϋποθέσεων επιστροφής του φόρου, υπάλληλος ο οποίος, κατά παράβαση της υποχρέωσής του να προβεί στις αναγκαίες ελεγκτικές ενέργειες και διασταυρώσεις, συνετέλεσε αποφασιστικά στην έκδοση των πράξεων επιστροφής φόρου και κατά συνέπεια στη δημιουργία του ελλείμματος. Ο προϊστάμενος της ΔΟΥ καταλογίστηκε με την ιδιότητα του συνευθυνόμενου με τον υπόλογο για τη δημιουργία του ελλείμματος, καθώς από βαρεία αμέλεια συνιστάμενη στην έλλειψη ελέγχου εξέδιδε πράξεις επιστροφής ΦΠΑ.

Θεωρήθηκε λοιπόν συνευθυνόμενος[187]:

- Υπάλληλος Πολεοδομίας, στα καθήκοντα του οποίου ήταν η σύνταξη μισθοδοτικών καταστάσεων υπαλλήλων της υπηρεσίας. Συνέτασσε δύο μισθοδοτικές καταστάσεις, μία με τα πραγματικά δικαιούμενα ποσά και μία με αυξημένα τα δικαιούμενα ποσά. Προσκόμιζε τη

[186] Βλ. ΕλΣ Τμ. Ι 939/2009 σε Θεωρία και Πράξη Διοικητικού Δικαίου, Νομική Βιβλιοθήκη, τεύχος 12/2009 σελ.1421-1428.

[187] Βλ. Γ. ΜΑΡΑΓΚΟΥ, *Αστικώς υπεύθυνοι και υπόλογοι κατά τη Νομολογία του Ελεγκτικού Συνεδρίου*, ΔιΔικ, 18 (2006), σελ. 305-306, άρθρο από το οποίο έχει ληφθεί το σύνολο της νομολογικής απαρίθμησης των συνευθυνομενων.

δεύτερη για εξόφληση στην αρμόδια Δ Ο Υ, αφού πλαστογραφούσε τις υπογραφές του προϊσταμένου της Υπηρεσίας και Εκκαθαριστή αποδοχών. Παρέδιδε τα πραγματικώς δικαιούμενα από τους υπαλλήλους ποσά και παρακρατούσε για τον εαυτό του τις ανακύπτουσες διαφορές (Αποφ. Ι Τμ. 1502/2004).

- Προϊστάμενος Γραμματείας Γενικής Διεύθυνσης Υπουργείου, που είχε αρμοδιότητα, μεταξύ άλλων, να καταρτίζει σχέδια Υπουργικών Αποφάσεων πρόσληψης υπαλλήλων και να φυλάσσει τις πρωτότυπες υπουργικές αποφάσεις μετά την υπογραφή τους από τα αρμόδια όργανα, πλαστογράφησε Υπουργικές Αποφάσεις πρόσληψης προσθέτοντας τα ονόματα 48 άλλων προσώπων και με βάση τις πλαστογραφημένες αυτές αποφάσεις καταβλήθηκαν σε αυτά αχρεωστήτως αποδοχές. (Αποφ. Ολ. 750/1991).

3.2.3 Διακρίσεις δημοσίων υπολόγων

Μεθοδολογικά, οι δημόσιοι υπόλογοι διακρίνονται σε κύριους υπολόγους και δευτερεύοντες ανάλογα με το εάν λογοδοτούν άμεσα ή έμμεσα στο Ελεγκτικό Συνέδριο. Έτσι, κύριοι υπόλογοι είναι οι προϊστάμενοι των εσόδων και εξόδων των ΔΟΥ, οι διαχειριστές των δημόσιων ταμείων των ΔΟΥ που αποδίδουν ετήσιο λογαριασμό, οι διαχειριστές προϊστάμενοι των διαχειριστικών γραφείων του κεντρικού ταμείου σφραγιστού χάρτη και οι διαχειριστές της υπηρεσίας βιβλίων και εντύπων δημόσιας διαχείρισης που υποβάλλουν ετήσιο λογαριασμό, οι διαχειριστές ΧΕΠ, οι στρατιωτικοί ταμίες που υποβάλλουν μηνιαίο και ετήσιο λογαριασμό και οι διαχειριστές υλικού που υποβάλλουν ετήσιο λογαριασμό. Οι δευτερεύοντες υπόλογοι λογοδοτούν στους κύριους υπολόγους και απαλλάσσονται προσωρινά, ενώ οριστικά απαλλάσσονται με την απαλλαγή του κυρίου δημοσίου υπολόγου από το Ελεγκτικό Συνέδριο. Δευτερεύοντες υπόλογοι είναι οι διαχειριστές δημόσιων ταμείων των ΔΟΥ, οι περιοδεύοντες ταμειακοί διαχειριστές και εισπρακτικά όργανα των δημοσίων ταμείων των ΔΟΥ ή των ειδικών ταμείων, οι ταμίες των στρατιωτικών μονάδων, οι μερικοί διαχειριστές υλικού κ.α.

3.2.4 Εποπτεία και έλεγχος επί των δημοσίων υπολόγων

Σύμφωνα με το άρθρο 54 παρ.3 Ν.2362/1995 οι δημόσιοι υπόλογοι υπάγονται στον έλεγχο και την εποπτεία τριών οργάνων. Έτσι, εποπτεία και έλεγχο επί των δημοσίων υπολόγων ασκούν: α) Ο Υπουργός των Οικονομικών, β) ο οικείος διατάκτης που μπορεί να είναι Υπουργός ή Γενικός Γραμματέας της περιφερείας (άρθρο 3 παρ.1 ν.2130/1993 και άρθρο 14 παρ.2 ν.2399/1996), καθώς και κάθε άλλο εξουσιοδοτημένο όργανο δυνάμενο να αναλαμβάνει υποχρεώσεις σε βάρος των πιστώσεων του φορέα του και να προσδιορίζει τις απαιτήσεις κατά του Δημοσίου (άρθρο 20 παρ.1 Ν.2362/1995), και γ) το Ελεγκτικό Συνέδριο[188] (άρθρο 54 παρ.3γ Ν.2362/1995).

Επομένως, διοικητικό έλεγχο επί των δημοσίων υπολόγων διενεργούν ο Υπουργός Οικονομικών (άρθρο 54 παρ.3^{α} Ν.2362/1995) και ο οικείος διατάκτης (άρθρο 54 παρ.3β Ν.2362/1995). Κατά τον εν λόγω έλεγχο εφαρμόζονται οι διατάξεις περί οικονομικής επιθεώρησης του Υπουργείου Οικονομικών. Συνακόλουθα, έλεγχο της διαχείρισης των δημοσίων υπολόγων μπορούν να ενεργήσουν α) οι επιθεωρητές δημοσίων υπολόγων είτε αυτεπάγγελτα είτε μετά από εντολή του Υπουργού Οικονομικών ή του αρμόδιου Γενικού Διευθυντή του ΓΛΚ, β) τα προς τούτο διατασσόμενα όργανα από τον οικείο Υπουργό ή τον Υπουργό Οικονομικών, οπότε εφαρμόζονται οι περί οικονομικής επιθεωρήσεως διατάξεις του Υπουργείου Οικονομικών, γ) οι προϊστάμενοι των υπηρεσιών των δημοσίων υπολόγων και των ειδικών ταμείων και δ) οι ειδικοί επιθεωρητές τελωνείων επί των τελωνειακών ταμείων.

Ο διοικητικός έλεγχος των δημοσίων υπολόγων είναι είτε τακτικός και διενεργείται στο τέλος κάθε οικονομικού έτους είτε έκτακτος και διενεργείται κατά την κρίση της υπηρεσίας και οπωσδήποτε κατά παράδοση της διαχείρισης από τον υπόλογο σε άλλο υπόλογο.

Εκτός από τον διοικητικό και δικαστικό έλεγχο της διαχειρίσεως των δημοσίων υπολόγων διενεργείται και κοινοβουλευτικός έλεγχος. Ο έλεγχος αυτός λογίζεται ότι συντελείται στο πλαίσιο της έγκρισης του Απολογισμού του Κράτους

[188] Το Ελεγκτικό Συνέδριο διενεργεί τον έλεγχο σύμφωνα με το άρθρο 15 παρ.2 και 5 του π.δ 774/1980 και του άρθρου 59 Ν.2362/1995 σε συνδυασμό με το άρθρο 22 του π.δ. 774/1980 και 45 του π.δ. 774/1980.

από την Ολομέλεια της Βουλής καθώς και υπό μορφή ερωτήσεων ή επερωτήσεων στο Κοινοβούλιο.

Εξάλλου, προς εξασφάλιση της τακτικής διαχείρισης του δημοσίου χρήματος εκ μέρους των δημοσίων υπολόγων θεσπίζονται ορισμένες υποχρεώσεις και απαγορεύσεις. Έτσι, ο δημόσιος υπόλογος απαγορεύεται να ενεργεί ανοίκειες πληρωμές. Ανοίκειες είναι οι πληρωμές που έκανε ο υπόλογος χωρίς να έχει τη σχετική αρμοδιότητα. Στην περίπτωση αυτή σύμφωνα με το άρθρο 56 παρ.6 Ν.2362/1995 το ποσό καταλογίζεται εις ολόκληρο τόσο στον υπόλογο όσο και στον λαβόντα. Εφόσον ο υπόλογος καταβάλει τα ποσά αυτά στο δημόσιο, τότε βεβαιώνονται με αίτησή του υπέρ αυτού και μπορεί να τα εισπράξει από τον τρίτο αχρεωστήτως λαβόντα με τις διατάξεις του ΚΕΔΕ. Περαιτέρω, σύμφωνα με το άρθρο 56 παρ.9 Ν.2362/1995 απαγορεύεται ο δημόσιος υπόλογος να αναμίξει τα χρήματα της διαχείρισης με χρήματα δικά του ή άλλων προσώπων. Σε αντίθετη περίπτωση, διαπράττει πειθαρχικό παράπτωμα και το έγκλημα της απιστίας κατ'άρθρο 256 του Ποινικού Κώδικα[189]. Επίσης, κατά γενική αρχή του δημοσιονομικού δικαίου, η οποία θεσμοθετείται και στο άρθρο 256 ΠΚ (εκμετάλλευση εμπιστευμένων) ο υπόλογος απαγορεύεται να τοκίζει ή να χρησιμοποιεί προς όφελός του ή να παραχωρεί σε άλλους τη χρήση των δημοσίων χρημάτων, ακόμα και αν ενήργησε χωρίς πρόθεση απάτης ή αν δεν προέκυψε ζημία για το δημόσιο. Ομοίως, ο δημόσιος υπόλογος απαγορεύεται να πληρωθεί για εκκαθαρισμένη απαίτηση που διατηρεί κατά του δημοσίου από τα χρήματα της διαχείρισής του.

Από την άλλη, ο δημόσιος υπόλογος υποχρεούται να λογοδοτεί ενώπιον του Ελεγκτικού Συνεδρίου. Στο τέλος κάθε διαχειριστικού έτους, ο υπόλογος διενεργεί το κλείσιμο των διαχειριστικών βιβλίων σύμφωνα με το άρθρο 58 Ν.2362/1995. Έτσι, κάθε χρόνο, μέχρι την 31η Δεκεμβρίου, ο υπόλογος διαχειριστής κλείνει τα βιβλία του (ημερολόγιο ταμείου, καθολικό, βιβλίο αποθήκης, μερίδες υλικών) αθροίζοντας τις στήλες χρέωσης-πίστωσης και εξισώνοντας τους λογαριασμούς. Τον Ιανουάριο του νέου έτους θεωρείται το κλείσιμο των βιβλίων από ειδικό κρατικό υπάλληλο και συντάσσονται σχετικά πρωτόκολλα. Ο υπόλογος υποχρεούται να λαμβάνει όλα τα μέτρα ασφάλειας για τη φύλαξη των δημόσιων χρημάτων.

[189] Το άρθρο 256 ΠΚ αφορά την απιστία σχετική με την υπηρεσία

3.3 Η ευθύνη του υπολόγου

3.3.1 Η αστική-δημοσιολογιστική, η ποινική και η πειθαρχική ευθύνη του δημοσίου υπολόγου

Η ευθύνη του υπολόγου όσο και η αδικοπρακτικού χαρακτήρα αλλά πάντως δημοσίου δικαίου ευθύνη του υπαλλήλου από την παραβίαση του υπαλληλικού καθήκοντος συνιστούν ειδικότερες μορφές αστικής ευθύνης. Ο υπόλογος πέρα της γενικής αστικής ευθύνης υπέχει και ειδική ευθύνη για κάθε πράξη ή παράλειψη από υπαιτιότητά του ακόμα και από ελαφρά αμέλεια, η οποία πράξη ανάγεται είτε στη διαχείριση είτε στη διαφύλαξη και ασφάλεια χρημάτων, αξιών και ενσήμων για την λήψη όλων των απαραίτητων μέτρων ασφαλείας του αντικειμένου της διαχείρισής του. Βέβαια, η ειδική ευθύνη του δημοσίου υπολόγου είναι ευθύνη για την εκπλήρωση υφιστάμενης υποχρέωσής του προς απόδοση, ενώ η αστική ευθύνη του υπαλλήλου ανακύπτει πρωτογενώς από το ζημιογόνο αποτέλεσμα ορισμένης παράνομης συμπεριφοράς του, κατά κανόνα αντίθετης προς το υπηρεσιακό του καθήκον και έχει εκ του λόγου τούτου αποκαταστατικό χαρακτήρα. Συνεπώς, η ευθύνη του υπολόγου δεν απορρέει από το γεγονός ότι ζημίωσε το Δημόσιο, αλλά αποτελεί ειδική ευθύνη από τη μη απόδοση.

Αξιοσημείωτο είναι το γεγονός ότι η ύπαρξη ποινικής ευθύνης του υπολόγου δεν σημαίνει και μη στοιχειοθέτηση δημοσιολογιστικής ευθύνης, αφού η τελευταία έχει διαφορετικό νομικό θεμέλιο, το οποίο δεν αποτέλεσε και ούτε μπορούσε να αποτελέσει αντικείμενο της εξενεχθείσης ποινικής κρίσης. Παράλληλα, η πειθαρχική ευθύνη του υπολόγου ως δημοσίου υπαλλήλου διαφέρει από την ευθύνη του προς αποκατάσταση του ελλείμματος, καθώς η τελευταία δεν εξαρτάται κατά νόμο από τη συνδρομή της πρώτης, ούτε την προϋποθέτει.

Ειδικότερα ο υπόλογος διατηρεί ακέραιη την ευθύνη του και σε περίπτωση που υποκατασταθεί εν όλω ή εν μέρει από τρίτο πρόσωπο, εκτός εάν η υποκατάστασή του αυτή γίνει μετά από έγκριση, οπότε απαλλάσσεται από τη διαχειριστική του ευθύνη ή αναλόγως η ευθύνη περιορίζεται στο ποσό ως προς το οποίο υποκαταστάθηκε. Συνεπώς, η χωρίς έγκριση του διατάκτη ανάθεση από μέρους του υπολόγου σε τρίτους τη διαχείριση χρηματικών ενταλμάτων δεν αίρει τη δημοσιολογιστική ευθύνη του υπολόγου έναντι του Δημοσίου για την πλήρωση του

ελλείμματος. Για το έλλειμμα αυτό ευθύνονται εις ολόκληρο με τον υπόλογο και οι τρίτοι που τον υποκατέστησαν και αναμίχθηκαν στη διαχείριση καταλογιζόμενοι για το λόγο αυτό από τους οικονομικούς επιθεωρητές.

Η ευθύνη του υπολόγου είναι ανεξάρτητη από την υπαιτιότητά του. Η ευθύνη του υπολόγου προϋποθέτει πλημμελή διαχείριση, η οποία και συνδέεται με οποιονδήποτε βαθμό υπαιτιότητας, ακόμα και για κάθε αμέλεια[190]. Η ανυπαρξία υπαιτιότητας, επομένως, αποτελεί λόγο άρσεως της ευθύνης του υπολόγου. Ο υπόλογος πρέπει να επικαλεστεί και να αποδείξει το λόγο της απαλλαγής του, δηλαδή, την ανυπαρξία της υπαιτιότητάς του. Λόγο άρσης της ευθύνης συνιστά και η περίπτωση κατά την οποία το έλλειμμα είναι αποτέλεσμα ανωτέρας βίας ή άλλων γεγονότων που δεν μπορούν να προβλεφθούν και να αντιμετωπισθούν, έστω και αν καταβληθεί η επιβεβλημένη επιμέλεια. Σημειώνεται ότι αποτέλεσμα της έκτασης της ευθύνης του υπολόγου σε βαρεία ή ελαφρά αμέλεια είναι η επιβολή προσαυξήσεων εκπροθέσμου καταβολής, οι οποίες δεν επιβάλλονται στην περίπτωση ελαφράς αμέλειας.

Επισημαίνεται ότι μετά τη διενέργεια του ελέγχου μπορούν να προκύψουν τρεις εκδοχές σχετικά με τη διαχείριση του υπολόγου. Είτε η διαχείριση θα κριθεί κανονική και δεν θα υφίσταται καμία ευθύνη για τον υπόλογο, είτε θα υπάρχει πλεόνασμα και σύμφωνα με το άρθρο 56 παρ. 9 Ν.2362/1995 ο υπόλογος έχει υποχρέωση να συντάξει για το πλεονάζον ποσό δημόσια παρακαταθήκη έως ότου το αρμόδιο όργανο διαπιστώσει την αιτία του πλεονάσματος είτε διαπιστώνεται έλλειμμα στη διαχείριση[191].

3.3.1.1 Η έννοια του ελλείμματος

Κατά την άσκηση διαχειριστικών πράξεων ο υπόλογος είναι δυνατό να δημιουργήσει έλλειμμα. Σύμφωνα με το άρθρο 56 παρ. 1 Ν.2362/1995 έλλειμμα είναι: α) οποιαδήποτε έλλειψη χρημάτων, αξιών και υλικών που βρίσκονται στη

---

[190] Το άρθρο 330 του Αστικού Κώδικα (ΑΚ) δίνει τον ορισμό της αμέλειας. Αμέλεια υπάρχει, όταν δεν καταβάλλεται η αξιούμενη κατά τις περιστάσεις επιμέλεια του μέσου συνετού ανθρώπου, ενώ βαρεία αμέλεια, υπάρχει όταν δεν καταβάλλεται στις συναλλαγές ούτε η στοιχειώδης επιμέλεια του κοινού και συνηθισμένου, ικανού για δικαιοπραξία φυσικού προσώπου, την οποία αξιώνει ο νόμος από όλους τους ανθρώπους όταν κινούνται στον κύκλο της επαγγελματικής και κοινωνικής τους δραστηριότητας με αποτέλεσμα να εμφανίζεται η αμελής συμπεριφορά ως σοβαρή και ασυνήθιστη

[191] Σχετικά βλ. και αποφάσεις Ολομ.Ελ.Συν.1058/1998, 1192/1998 και 534/1991

Με την Αποφ. Ολ. ΕΣ 976/2000 προσδιορίστηκε ως έλλειμμα «η επί έλαττον αδικαιολόγητη διαφορά μεταξύ της ποσότητας χρημάτων, υλικού, που έπρεπε να υπάρχει σύμφωνα με τα εξαγόμενα από τους τηρούμενους λογαριασμούς, με βάση τα νόμιμα διαχειριστικά στοιχεία και εκείνης της ποσότητας χρημάτων ή υλικών που πράγματι υπάρχει».

διαχείριση του υπολόγου, β) οποιαδήποτε κατάσταση διαχειρίσεως ορίζει ο νόμος ως έλλειμμα, κάθε ανοίκεια πληρωμή, που έγινε χωρίς δικαιολογητικά (Αποφ. Ολ. 1912,1913/1992), ε) κάθε αχρεώστητη πληρωμή, στ) κάθε άσχετη πληρωμή με τον σκοπό της διαχείρισης.

Έλλειμμα συνιστά[192]:

- Στη διαχείριση ΔΟΥ όταν οι εισπράξεις είναι περισσότερες από τις καταθέσεις στην Τράπεζα της Ελλάδος Αποφ. Ι Τμ. 578/1998.
- Κατάρτιση σύμβασης ασφάλισης προσωπικού νπδδ με ιδιωτική ασφαλιστική εταιρία και καταβολή ασφαλίστρων, η οποία δεν προβλέπεται από καμία διάταξη νόμου και δεν εξυπηρετεί λειτουργικές ανάγκες του νομικού προσώπου Αποφ. IV Τμήμα 151/2000
- Παρακράτηση από Ταμία νπδδ και μη απόδοση οφειλομένων στο ΙΚΑ κρατήσεων σε χρηματικά εντάλματα, τις οποίες κρατήσεις εισήγαγε στη διαχείρισή του Αποφ. Ι Τμ. 55/1989
- Εμφάνιση πληρωμών από Ταμία νπδδ χωρίς παραστατικά
- Αχρεωστήτως ληφθείσα αποζημίωση λόγω συνταξιοδότησης υπαλλήλου με σχέση εργασίας ιδιωτικού δικαίου του Πεδίου βολής Κρήτης Απόφ. 154/2002
- Καταβολή ποσών από ταμία σε ασφαλισμένους για επιδόματα παροχών χωρίς την προσκόμιση εξουσιοδοτήσεων των ενδιαφερομένων Αποφ. 1310/2004
- Αναδρομική καταβολή ειδικού επιδόματος σε υπαλλήλους Επιμελητηρίου χωρίς το χρονικό διάστημα της αναδρομής να προβλέπεται από διάταξη νόμου Αποφ. IV Τμήμα 122/2002
- Πληρωμή ποσού χρηματικού εντάλματος προπληρωμής με πλαστά δικαιολογητικά Αποφ. Ολ. 1192/1998
- Δαπάνες χρηματικού εντάλματος προπληρωμής 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, 1052/1998

Έλλειμμα συνιστά επίσης και η ύπαρξη αρνητικού χρηματικού υπολοίπου σε μια διαχείριση ΟΤΑ το οποίο και καταλογίζεται σε βάρος των υπευθύνων για τη

[192] Βλ. Γ. ΜΑΡΑΓΚΟΥ, *Αστικώς υπεύθυνοι και υπόλογοι κατά τη Νομολογία του Ελεγκτικού Συνεδρίου*, ΔιΔικ, 18 (2006), σελ. 303-304, άρθρο από το οποίο έχει ληφθεί το σύνολο της απαρίθμησης των νομολογιακών περιπτώσεων που συνιστούν έλλειμμα.

δημιουργία του υπολόγων.[193] Επίσης στην έννοια του ελλείμματος εμπίπτει τόσο η είσπραξη χρηματικών ποσών, που δεν εισάγονται ως έσοδα στη διαχείριση του δήμου μέσω των γραφείων του Ταμείου Παρακαταθηκών και Δανείων όσο και η διενέργεια πληρωμών που δεν στηρίζονται σε πλήρη και νόμιμα δικαιολογητικά και για τις οποίες δεν τηρήθηκε η περιγραφόμενη διαδικασία εκταμίευσης δημοτικών χρημάτων[194].

Σε περίπτωση που διαπιστωθεί έλλειμμα ο υπόλογος πρέπει να το καλύψει εντός 48 ωρών, όπως ορίζει το άρθρο 56 παρ.2 Ν.2362/1995. Εφόσον περάσει άπρακτη η προθεσμία αυτή, τότε το αρμόδιο ελεγκτικό όργανο με αιτιολογημένη πράξη του καταλογίζει το έλλειμμα. Για τον καταλογισμό θα πρέπει να υπάρχει βεβαιότητα του οργάνου και να αποδεικνύεται το έλλειμμα βάσει της λογιστικής επιστήμης[195]. Εξάλλου, κατά γενική αρχή του δημοσίου λογιστικού δικαίου με έρεισμα και στο άρθρο 2 παρ.1 του Συντάγματος[196] θα πρέπει να υπάρχει αιτιώδης σύνδεσμος μεταξύ της πράξης του υπολόγου και του ελλείμματος.

Διαφορετική από την έννοια του ελλείμματος είναι η έννοια της απώλειας, έλλειψης ή φθοράς χρημάτων ή υλικού του άρθρου 43 π.δ. 774/1980. Η απώλεια αποτελεί το φυσικό αποτέλεσμα εξωγενών προς τη διαχείριση παραγόντων με ίδια υλική οντότητα. Αντιθέτως, το έλλειμμα δημιουργείται από διαχειριστικές ενέργειες του ίδιου του υπολόγου στο πλαίσιο της νόμιμης εξουσίας και αποστολής του καθώς και της άμεσης επαφής του με το χρήμα ή το υλικό που περιέρχεται στην κατοχή του. Και στις δύο περιπτώσεις προϋπόθεση απαλλαγής του είναι η επίκληση και απόδειξη έλλειψης υπαιτιότητας, αλλά με διαφορετική έννοια σε κάθε περίπτωση. Έτσι σε περίπτωση απώλειας ο υπόλογος οφείλει να αποδείξει ότι συνεμορφώθη προς τα

---

[193] Βλ. σχετικά ΕλΣυν Πρακτ Ολ 5ης Γεν Συν/21.03.2007. Μπορούν να κηρυχθούν ως ορθώς έχοντες οι λογαριασμοί συγκεκριμένου ΟΤΑ α΄βαθμού στην περίπτωση που προκύπτει αρνητικό χρηματικό υπόλοιπο, εφόσον διαπιστωθεί ότι ο γενεσιουργός παράγοντας του αρνητικού χρηματικού υπολοίπου εντοπίζεται σε διαχειριστικές ενέργειες προηγουμένης ή προηγουμένων της ελεγχόμενης χρήσεων και το αρνητικό χρηματικό υπόλοιπο έχει μεταφερθεί από την ελλειμματική χρήση στις επόμενες ως σταθερό ποσό. Στην περίπτωση αυτή το μετενεκτέο στην επόμενη χρήση υπόλοιπο δεν μπορεί σε καμία περίπτωση να συμψηφιστεί με το αρνητικό υπόλοιπο της προηγούμενης χρήσης, το οποίο θα μπορεί να τακτοποιηθεί είτε με δημόσιο δανεισμό είτε με καταλογισμό των υπολόγων, σε *Θεωρία και Πράξη Διοικητικού Δικαίου*, Νομική Βιβλιοθήκη, Τεύχος 3/2009, σελ. 343-346.

[194] Βλ. σχετικά ΕλΣυν Ολ 736/207 σε *Θεωρία και Πράξη Διοικητικού Δικαίου*, Νομική Βιβλιοθήκη, Τεύχος 6/2008, σελ. 699-702.

[195] Από το έλλειμμα πρέπει να διακρίνουμε το πρόσκομμα, την άτακτη δηλαδή διαχείριση από πλευράς υπολόγου που όμως δεν οδηγεί σε κανένα έλλειμμα.

[196] Σύμφωνα με το άρθρο 2 παρ.1 του Συντάγματος «Ο σεβασμός και η προστασία της αξίας του ανθρώπου αποτελούν την πρωταρχική υποχρέωση της Πολιτείας».

κεκανονισμένα και επέδειξε την εν τοις ιδίοις επιμέλεια[197], ενώ στο έλλειμμα οφείλει να αποδείξει ότι κατέβαλε την επιμέλεια που απαιτείται στις συναλλαγές αντικειμενικά[198]. Τέλος, διαφορετική είναι και η έννοια της ζημίας, η οποία εμφανίζεται ως έννοια ευρύτερη σε σχέση με το έλλειμμα. Όποιος προξένησε τη ζημία υποχρεούται να την αποκαταστήσει εφόσον ενήργησε με δόλο και βαρεία αμέλεια. Υπάρχουν και πρακτικές συνέπειες από τον χαρακτηρισμό μιας πράξης ως ζημία ή ελλείμματος, καθώς ο χρόνος παραγραφής της αξίωσης του Δημοσίου για την αποκατάσταση της ζημίας είναι τριετής ενώ για την αναπλήρωση του ελλείμματος είναι εικοσαετής. Επιπλέον, επί διαπιστωθέντος ελλείμματος είναι δυνατόν να καταλογισθούν και προσαυξήσεις εκπρόθεσμης καταβολής και, βεβαίως, η έκταση της ευθύνης κάποιου ως υπολόγου είναι μεγαλύτερη εκείνης του αστικώς υπευθύνου.

3.4 Ο καταλογισμός του υπολόγου

3.4.1 Η καταλογιστική πράξη και το περιεχόμενό της

Η καταλογιστική πράξη αποτελεί την εκτελεστή διοικητική πράξη με την οποία η αρμόδια διοικητική αρχή ή το Ελεγκτικό Συνέδριο με βάση την παρεχόμενη σε αυτά από το νόμο εξουσία διαπιστώνει απαίτηση του δημοσίου ή του ΝΠΔΔ κατά ορισμένου προσώπου (βεβαίωση υπό ευρεία έννοια) και προσδιορίζει το ποσό αυτής προς τον σκοπό της περαιτέρω βεβαιώσεως (υπό στενή έννοια) και είσπραξης από το δημόσιο ταμείο σύμφωνα με τις διατάξεις του Κώδικα Εισπράξεως Δημοσίων Εσόδων. Επομένως, δεν είναι καταλογιστικές οι διοικητικές εκείνες πράξεις που δεν αποτελούν νόμιμο τίτλο εισπράξεως εσόδου του δημοσίου ή ΝΠΔΔ, όπως οι εντολές για παρακράτηση αποδοχών υπαλλήλων σε μηνιαίες δόσεις ποσών τα οποία τους καταβλήθηκαν αχρεωστήτως. Με τις τελευταίες πράξεις, οι οποίες περιέχουν δήλωση συμψηφισμού απαίτησης του δημοσίου ή ΝΠΔΔ από καταβολή αχρεωστήτων αποδοχών με απαιτήσεις του υπαλλήλου από οφειλόμενες αποδοχές, δεν γίνεται βεβαίωση εσόδου με στενή έννοια και οι σχετικές διαφορές δεν εμπίπτουν στη

[197] Βλ. άρθρο 43 παρ.1β, πδ 774/1980. Για περιπτωσιολογία νομολογίας σχετικά με τι συνιστά απώλεια, βλ. Γ.ΜΑΡΑΓΚΟΥ, σημειώσεις παραδόσεων στην Εθνική Σχολή Δικαστών, 2004

[198] Εφαρμόζεται δηλαδή το άρθρο 330 ΑΚ και όχι το άρθρο 28 ΠΚ Βλ επίσης Αποφ. Ολ. 1001/1999 και IV 2008/1996.

δικαιοδοσία του Ελεγκτικού Συνεδρίου, αλλά σε εκείνη των διοικητικών δικαστηρίων.

Αρμοδιότητα για την έκδοση της καταλογιστικής πράξης έχει ο οικονομικός επιθεωρητής (βάσει των άρθρων 1 και 12 ν.δ. 1264/1942[199] και 56 ν.2362/1995), το κλιμάκιο του Ελεγκτικού Συνεδρίου ή ο Επίτροπος βάσει του άρθρου 56 ν.2362/1995και του π.δ. 774/1980, καθώς και ο διατάκτης (άρθρα 33 παρ.2 και 56 ν.2362/1995). Για να υπάρχει αρμοδιότητα του διατάκτη να καταλογίσει αχρεωστήτως ληφθείσες αποδοχές πρέπει οι αποδοχές να μην εντέλλονται με χρηματικό ένταλμα αλλά με τους λοιπούς τίτλους πληρωμής.

Από τη διατύπωση του άρθρου 98 παρ.1 εδ. δ και ε του Συντάγματος μπορεί να υποστηριχθεί ότι η καταλογιστική αρμοδιότητα για τους δημόσιους υπολόγους δεν επιφυλάχθηκε αποκλειστικά στο Ελεγκτικό Συνέδριο. Σύμφωνα και με την απόφαση της Ολομελείας του Ελεγκτικού Συνεδρίου 1396/2000, «ο νομοθετικά προβλεπόμενος διοικητικός καταλογισμός των υπολόγων, *de facto* ή μη, ισχύει όπως και στο παρελθόν, παράλληλα προς τον δικαστικό καταλογισμό, οι διαφορές όμως που ανακύπτουν από τους καταλογισμούς αυτούς υπάγονται αποκλειστικά στη δικαιοδοτική αρμοδιότητα του Ελεγκτικού Συνεδρίου»[200].

3.4.2 Η αιτιολογία της καταλογιστικής πράξης

Η υποχρέωση αιτιολογίας αφορά στην ατομική διοικητική πράξη[201], χωρίς ν΄αποκλείει την υποχρέωση, ρητώς προβλεπόμενη ή συναγόμενη από το νόμο, αιτιολογίας και κανονιστικής διοικητικής πράξης. Ως κανόνας καθιερώνεται η

---

[199] Το άρθρο 12 του ν.δ.1264/1942 ορίζει ότι « (Ο Γενικός Οικονομικός Επιθεωρητής και) οι Οικονομικοί Επιθεωρητές 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 αναλαμβανομένων διαπιστώσωσι την ύπαρξιν ελλείμματος προερχομένου εξ ελλείψεως χρημάτων ή υλικού ή αξιών εν γένει, προβαίνουσιν εις την έκδοσιν ητιολογημένης καταλογιστικής αποφάσεως κατά του υπολόγου και των τυχόν αλληλεγγύως μετ'αυτού συνευθυνομένων, εάν η εξακριβωθείας έλλειψις δεν ήθελεν αναπληρωθεί εντός 24 ωρών συμφώνως προς τας διατάξεις του άρθρου 199 του ΣΙΒ Νόμου «Περί Δημοσίου Λογιστικού».

[200] Αντίστοιχα έχει κριθεί ότι και ο διοικητικός καταλογισμός της αστικής ευθύνης του δημοσίου υπαλλήλου δεν αποκλείεται από τις διατάξεις των άρθρων 98 πα.1 και 20 παρ.1 και 26 παρ.3 του Συντάγματος (Βλ. απόφαση Ολομ.Ελ.Συν. 1288/1993)

[201] Βλ. άρθρο 17 Ν. 2690/1999, ΦΕΚ Α΄, 45/9-3-1999 «Κύρωση Κώδικα Διοικητικής Διαδικασίας και άλλες διατάξεις».

αναφορά στα στοιχεία του φακέλου[202] και ως εξαίρεση η αναγραφή, δηλ., η πλήρης παράθεση της αιτιολογίας στο σώμα της πράξης «αν προβλέπεται ρητώς στο νόμο»[203]. Ο Κώδικας Διοικητικής Διαδικασίας ρητά προσδιορίζει, ποσοτικά και ποιοτικά, το περιεχόμενο της αιτιολογίας της πράξης: απαιτείται να είναι «σαφής», «ειδική» και όχι γενική και «επαρκής», στοιχεία που κρίνονται σε σχέση με το ουσιαστικό περιεχόμενο της πράξης.[204] Η ελαττωματική αιτιολογία καθιστά άλλωστε την πράξη άκυρη[205].

Η καταλογιστική πράξη ως δυσμενής διοικητική πράξη πρέπει να είναι αιτιολογημένη κατά τέτοιο τρόπο ώστε από το σώμα της να προκύπτει σαφώς η νομική θεμελίωση και η ιστορική αιτία του καταλογισμού και ιδίως το πρόσωπο του καταλογιζόμενου, η υπαλληλική ιδιότητα ή η απασχόλησή του από την οποία να προκύπτει η ιδιότητα αυτού ως υπολόγου, ο χρόνος και το αντικείμενο διαχείρισης αυτού, το έλλειμμα και ο τρόπος που προέκυψε και διαπιστώθηκε αυτό, ο χρόνος δημιουργίας του, καθώς και κάθε άλλο στοιχείο από το οποίο να προκύπτει η αιτιώδης συνάφεια μεταξύ της διαχειρίσεως και του ελλείμματος, το καταλογιζόμενο σε βάρος του ποσού με τις τυχόν προσαυξήσεις και πώς προκύπτει το κάθε ποσό σε συνδυασμό με τη νομική του θεμελίωση[206]. Η έλλειψη στοιχείου που καθιστά ασαφή την ιστορική και νομική αιτία του καταλογισμού συνεπάγεται πλημμελή αιτιολογία και περαιτέρω ακυρότητα της καταλογιστικής πράξεως[207]. Σύμφωνα με την απόφαση 1396/2000 της Ολομελείας του Ελεγκτικού Συνεδρίου δεν αποτελεί αιτιολογία της καταλογιστικής απόφασης και ο αποδεικτικός συλλογισμός, αλλά «το εγκείμενο στη διαπίστωση των παραπάνω πραγματικών όρων του νόμου, αποδεικτικό και μόνο συμπέρασμα»[208].

Το χρέος του υπολόγου από ελλειμματική διαχείριση σε περίπτωση θανάτου αυτού πριν από την έκδοση καταλογιστικής πράξης σε βάρος του βαρύνει την

---

[202] Βλ. ΣΕ 2096/2002 και 4027/2004.

[203] Βλ. Α.Ι. ΤΑΧΟΣ, Ερμηνεία Κώδικα Διοικητικής Διαδικασίας, εκδ. Σάκκουλα (Γ΄έκδοση), Αθήνα – Θεσσαλονίκη, 2006, σελ 537-541.

[204] Βλ. σχετικά Αιτιολογικά έκθεση του Ν. 2690/1999 επί του άρθρου 17.

[205] Βλ. σχετικά ΣΕ 171/2002, 1704/1981, 4810/1995, 277/1996.

[206] Διευκρινίζεται ότι αν δεν αναφέρεται στα στοιχεία της πράξης η υπαιτιότητα του υπολόγου, η πράξη δεν είναι αναιτιολόγητη, αφού ο υπόλογος φέρει το βάρος να αποδείξει τη μη ύπαρξή της, καθόσον η ευθύνη του χαρακτηρίζεται ως νόθος αντικειμενική.

[207] Βλ. απόφαση Ολομ. 1285/1996

[208] Με την ίδια απόφαση κρίθηκε ότι «αναιρετικός λόγος με τον οποίο προβάλλεται υπό την έννοια της παραβιάσεως ουσιώδους διαδικαστικού τύπου, η μη κήρυξη της ακυρότητας της καταλογιστικής αποφάσεως ως αναιτιολόγητης, ανεπαρκώς ή αντιφατικά αιτιολογημένης, είναι απαράδεκτος, ως αναγόμενος στην εκτίμηση πραγμάτων, στο μέτρο που πλήττει τον αποδεικτικό συλλογισμό, χωρίς να αποδίδει συγκεκριμένα ελαττώματα στην επί του σώματος της πράξεως αιτιολογία».

κληρονομιά του θανόντος υπολόγου και μάλιστα καθένα κληρονόμο κατά το λόγο της μερίδας του. Κατά συνέπεια, όταν πρόκειται για καταλογισμό σε βάρος των κληρονόμων θανόντος υπολόγου πρέπει στην καταλογιστική πράξη να κατονομάζονται οι κληρονόμοι αυτού και να αναφέρεται το μέγεθος της μερίδας τους, μέχρι του οποίου καθένας ευθύνεται για την αποκατάσταση του ελλείμματος[209].

3.4.3 Η υπαιτιότητα και η έκδοση καταλογιστικής πράξης

Για τον καταλογισμό αρκεί η διαπίστωση του ελλείμματος και δεν απαιτείται επιπροσθέτως και η επισήμανση δόλου ή αμέλειας των υπολόγων, η οποία τεκμαίρεται μαχητώς. Απαιτείται να υπάρχει αιτιώδης σύνδεσμος μεταξύ των παραλείψεων του υπολόγου να λάβει όλα τα απαραίτητα μέτρα ασφαλείας των αντικειμένων της διαχείρισής του και του επελθόντος από την αιτία αυτή ζημιογόνου αποτελέσματος. Για την ύπαρξη του αιτιώδους αυτού συνδέσμου είναι αναγκαία η κρίση αν οι αποδιδόμενες στον υπόλογο παραλείψεις είναι ικανές κατά τη συνήθη πορεία των πραγμάτων και την κοινή πείρα να επιφέρουν το ζημιογόνο αποτέλεσμα ανεξάρτητα από τον τρόπο που μπορούσε να προβλέψει γενικώς ο ίδιος ή ο επιμελής άνθρωπος με βάση τα δεδομένα της κοινής πείρας και τα περιστατικά που ήταν προσιτά σε αυτόν και χωρίς τη μεσολάβηση εκτάκτων ή ασυνηθών περιστατικών. Αν μεταξύ των παραλείψεων αυτών για την ασφαλή φύλαξη και του ελλείμματος μεσολάβησαν πλείονα γεγονότα οφειλόμενα σε πράξεις τρίτων άσχετες με τις παραλείψεις του υπολόγου και ικανές να επιφέρουν το ζημιογόνο αποτέλεσμα, τότε διακόπτεται ο αιτιώδης σύνδεσμος μεταξύ της υπαίτιας συμπεριφοράς του υπολόγου και του ελλείμματος[210].

3.4.4 Το δικαίωμα της προηγούμενης ακρόασης στον καταλογισμό

Το δικαίωμα της προηγούμενης ακρόασης του ενδιαφερόμενου ισχύει σύμφωνα με το άρθρο 20 παρ. 2 του Συντάγματος και το άρθρο 6 του Ν. 2690/99[211]

---

[209] Σε διαφορετική περίπτωση η πράξη πάσχει αοριστίας και καθίσταται νομικώς πλημμελής και συνεπώς ακυρωτέα

[210] Βλ. απόφαση Ολομ. Ελ.Συν. 1249/1999

[211] Ν.2690/1999, ΦΕΚ Α΄, 45/9-3-1999 «Κύρωση Κώδικα Διοικητικής Διαδικασίας και άλλες διατάξεις».

(Κώδικας Διοικητικής Διαδικασίας) όπως τροποποιήθηκε και για κάθε διοικητική ενέργεια ή μέτρο που λαμβάνεται σε βάρος των δικαιωμάτων ή των συμφερόντων του. Οι έντονες δυσμενείς επεμβάσεις της δημόσιας διοίκησης στην ελευθερία των διοικούμενων, θεμελίωσαν υπέρ αυτών το «δικαίωμα της υπεράσπισης ενώπιον των διοικητικών αρχών και ενώπιον των Νομικών Προσώπων διφυούς χαρακτήρα.[212] Το άρθρο 20 παρ. 2 του Συντάγματος καθιερώνει ενόψει της αρχής της «φανερής δράσης» των διοικητικών οργάνων (άρθρα 5[A] παρ.1, 10 παρ. 1-2 και παρ.3 του Συντάγματος) και της αρχής «μηδένα δικάζειν ανήκουστον», το δικαίωμα της προηγούμενης ακρόασης ενώπιον και διοικητικών Αρχών. Κατά πάγια νομολογία του Συμβουλίου Επικρατείας, είχε διαπλασθεί γενική αρχή του διοικητικού δικαίου που αναγνώριζε το ανωτέρω δικαίωμα[213]. Το Σύνταγμα καθιερώνει ατομικό δικαίωμα, και κατά συνέπεια αντίστοιχη υποχρέωση της διοικητικής Αρχής. Η ακρόαση δεν ισχύει αν έχει γίνει ενώπιον δικαστικού οργάνου αντί ενώπιον δικαστικής αρχής[214]. Το δικαίωμα αυτό μπορεί να ασκηθεί κατ΄άμεση εφαρμογή της συνταγματικής διάταξης χωρίς την ύπαρξη σχετικού εκτελεστικού νόμου[215].

Η μη τήρηση του δικαιώματος προηγούμενης ακρόασης του άρθρου 20 παρ.2 του Συντάγματος, πριν από την έκδοση καταλογιστικής πράξης, αποτελεί παράβαση ουσιώδους τύπου της διαδικασίας και οδηγεί στην ακυρότητα της καταλογιστικής πράξης. Η πρόσκληση για την άσκηση του ατομικού δικαιώματος του άρθρου 20 παρ.2 του Συντάγματος «δεν απαιτείται να περιβληθεί ορισμένο πανηγυρικό τύπο, αλλά αρκεί η με κάθε τρόπο παραχώρηση στον ενδιαφερόμενο της ευχέρειας να εκθέσει τις απόψεις του ή αντιρρήσεις του»[216]. Αυτό συμβαίνει είτε όταν εκθέτει τις απόψεις του πριν την έκδοση της καταλογιστικής σε βάρος του πράξης είτε όταν εξετάζεται από τον οικονομικό επιθεωρητή ή όταν καλείται να αναπληρώσει το διαπιστωθέν έλλειμμα. Η μη προηγούμενη ακρόαση δεν επάγεται χωρίς άλλο και συγκεκριμένα χωρίς την επίκληση ειδικού εννόμου συμφέροντος την ακυρότητα της διοικητικής πράξης, αφού ο ενδιαφερόμενος μπορεί να ασκήσει ουσιαστική δικαστική προσφυγή στο Ελεγκτικό Συνέδριο, την έφεση κατά το άρθρο 49 π.δ. 774/1980, και να ζητήσει την ακύρωση ή την τροποποίηση της καταλογιστικής πράξης.

---

[212] Βλ. ΣΕ 3940/2002 σε όπ.π., Α.Ι. ΤΑΧΟΣ, Ερμηνεία Κώδικα Διοικητικής Διαδικασίας, σελ 333.
[213] Ibid., σελ. 333-334 και σχετ. ΣΕ 419/1964, 2965/2967,1966, 1452/1967, 2069/1968, 1811-1831/1969, 3845/1971, 3034/1972.
[214] Ibid., σελ. 334 και σχετ. ΣΕ 3245/2002
[215] Ibid., σελ. 334 και σχετ. ΣΕ 657, 2078/1976 και 4421/1984.
[216] Βλ. απόφαση Ολομ.Ελ.Συν. 1396/2000

Η οικονομική αδυναμία του υπολόγου δεν αποτελεί νόμιμο λόγο απαλλαγής του από την ευθύνη του και δεν υπάρχει νομική διάταξη που να δίνει στο δικαστήριο την ευχέρεια μείωσης του καταλογιζόμενου ποσού σε βάρος του υπολόγου. Πέρα από την υποχρέωση για την αποκατάσταση του διαπιστωθέντος ελλείμματος ο υπόλογος και ο συνευθυνόμενος οφείλουν και τις προσαυξήσεις εκπρόθεσμου καταβολής σύμφωνα με τις διατάξεις του ν.δ/τος 356/1974, όπως ισχύουν. Τα πρόσωπα αυτά απαλλάσσονται από την υποχρέωση αυτή εάν η δημιουργία του ελλείμματος δεν οφείλεται σε δόλο η βαρεία αμέλεια, γεγονός που ενεργεί υποκειμενικά υπέρ του υπόχρεου στο πρόσωπο του οποίου συντρέχει. Το δικαίωμα το δημοσίου προς καταλογισμό των υπευθύνων για έλλειμμα παραγράφεται μετά παρέλευση 20ετίας σύμφωνα με το άρθρο 249 ΑΚ ελλείψει ειδικής διάταξης[217].

[217] Το άρθρο 249 ΑΚ ορίζει ότι «εφόσον δεν ορίζεται διαφορετικά, οι αξιώσεις παραγράφονται σε είκοσι χρόνια».

4. ΤΟ ΕΥΡΩΠΑΪΚΟ ΔΗΜΟΣΙΟΝΟΜΙΚΟ ΣΥΣΤΗΜΑ

4.1 Οι δημοσιονομικές διατάξεις στο δίκαιο των Συνθηκών

Η κοινοτική έννομη τάξη αποτελεί ξεχωριστή έννομη τάξη από αυτή των κρατών μελών, αλλά και από το διεθνές έννομο σύστημα. Τα θεσμικά της όργανα είναι αυτοτελή και διακριτά από τα αντίστοιχα εθνικά όργανα. Βάσει της ενοποιητικής λειτουργίας[218] μετατίθενται ορισμένες κρατικές αρμοδιότητες σε θεσμικά όργανα της Ένωσης[219] με αρμοδιότητες που αφορούν τη νομοθετική, την εκτελεστική και τη δικαστική λειτουργία, αλλά και αρμοδιότητες σχετικά με τη διαχείριση των διεθνών σχέσεων και τη δημοσιονομική διαχείριση[220].

«*Είναι αδιαμφισβήτητο ότι σε κάθε θεσμικό σύστημα – εθνικό, υπερεθνικό ή διεθνές- απαιτείται μία δημοσιονομική υποδομή, η οποία θα υποστηρίζει τη λειτουργία του συστήματος αυτού. Στα πλαίσια της Ευρωπαϊκής ένωσης, η υποδομή αυτή προβλέπεται στις διατάξεις των άρθρων 268 έως 280 της Συνθήκης για την ευρωπαϊκή Κοινότητας (Συνθ.Ε.Κ.). Στα άρθρα αυτά θεσμοθετείται το δημοσιονομικό σύστημα της Ευρωπαϊκής Ένωσης με την καθιέρωση ενός γενικού πλαισίου δημοσιονομικής οργάνωσης και διαχείρισης των πόρων που έχει στη διάθεσή της η Ένωση*»[221].

Το 1965 καθιερώθηκε ένας ενιαίος προϋπολογισμός για τη χρηματοδότηση της διοικητικής και επιχειρησιακής λειτουργίας των Ευρωπαϊκών Κοινοτήτων, με την Συνθήκη Συγχωνεύσεως η οποία περιελάμβανε διατάξεις για την ενοποίηση των δημοσιονομικών συστημάτων των Ευρωπαϊκών Κοινοτήτων. Περαιτέρω η πρώτη δημοσιονομική Συνθήκη υπεγράφη το 1970 και η δεύτερη το 1975 ενισχύοντας τις αρμοδιότητες του Ευρωπαϊκού Κοινοβουλίου και θεσμοθετώντας το Ευρωπαϊκό Ελεγκτικό Συνέδριο ως μηχανισμό εξωτερικού ελέγχου της διαχείρισης των πόρων του προϋπολογισμού από τα ευρωπαϊκά όργανα και τις εθνικές αρχές. Η Ενιαία Ευρωπαϊκή Πράξη προσέθεσε σημαντικές αλλαγές στο δημοσιονομικό σύστημα

---

[218] Για τις βασικές αρχές της ενοποίησης, βλ. *inter alia*, Κ.ΣΤΕΦΑΝΟΥ, *Ευρωπαϊκή Ολοκλήρωση*, τόμος Α', εκδόσεις Αντ.Ν. Σάκκουλα, 2001, Ν.ΜΑΡΑΒΕΓΙΑΣ – Μ.ΤΣΙΝΙΣΙΖΕΛΗΣ, Νέα Ευρωπαϊκή Ένωση, Οργάνωση και Πολιτικές, 50 χρόνια, εκδ. Θεμέλιο, 2007, σελ. 59-163.

[219] Βλ. άρθρο 28 του Ελληνικού Συντάγματος 1975/86/01/08.

[220] Βλ. Δ.ΠΑΠΑΓΙΑΝΝΗΣ, *Εισαγωγή στο Ευρωπαϊκό Δίκαιο*, Εκδόσεις Αντ. Ν. Σάκκουλα, Δεύτερη έκδοση, 1999

[221] Βλ. Δ.Β. ΣΚΙΑΔΑΣ, Ο Προϋπολογισμός της Ευρωπαϊκής Ένωσης σε Ν.ΜΑΡΑΒΕΓΙΑΣ – Μ.ΤΣΙΝΙΣΙΖΕΛΗΣ, Νέα Ευρωπαϊκή Ένωση, Οργάνωση και Πολιτικές, 50 χρόνια, όπ.παρ. σελ. 267.

ενισχύοντας ιδιαίτερα την περιφερειακή ανάπτυξη και λαμβάνοντας πρόνοια για την αποδοτικότερη διαχείριση των κοινοτικών πόρων. Τα προβλήματα και οι αντιπαραθέσεις που δημιουργήθηκαν στα πλαίσια της διαδικασίας θέσπισης του προϋπολογισμού της Ένωσης προέβαλαν την αναγκαιότητα ουσιαστικής συνεργασίας μεταξύ των θεσμικών οργάνων της Ένωσης ώστε να εξασφαλιστεί η δημοσιονομική σταθερότητα και η ευρωπαϊκή ενότητα. Οι λόγοι αυτοί οδήγησαν στη θεσμοθέτηση ενός συστήματος διοργανικής συνεργασίας, μεταξύ των θεσμικών οργάνων της Ένωσης με στόχο την επίτευξη της δημοσιονομικής πειθαρχίας. Επιπλέον η ένταξη νέων κρατών δημιούργησε νέες προοπτικές και προκλήσεις στα δημόσια οικονομικά της Ένωσης οι οποίες και αποτυπώθηκαν στη διαπραγμάτευση για τις δημοσιονομικές προοπτικές της προγραμματικής περιόδου 2007-2013 καθώς 27 κράτη – μέλη με διαφορετικές οικονομικές δυνατότητες, δημοσιονομικές ετερογένειες και πολιτικές προτεραιότητες κλήθηκαν να συνεργαστούν για την εξεύρεση κοινά αποδεκτής λύσης. Την απαρχή μιας τέτοιας συμφωνίας αποτέλεσε η δέσμευση των εμπλεκόμενων κρατών – μελών ότι το δημοσιονομικό σύστημα της ΕΕ χρήζει αναμόρφωσης και βελτίωσης. Οι νέες δημοσιονομικές ρυθμίσεις συμπεριλήφθηκαν στη Συνθήκη της Λισαβόνας και ειδικότερα στη Συνθήκη για τη λειτουργία της Ευρωπαϊκής Ένωσης (ΣΛΕΕ). Χαρακτηριστικά των δημοσιονομικών αλλαγών που επήλθαν με την ανωτέρω Συνθήκη αποτελούν η αναβάθμιση του ρόλου του Ευρωπαϊκού Κοινοβουλίου το οποίο αποκτά πλέον αποφασιστική αρμοδιότητα στο σύνολο του προϋπολογισμού της Ένωσης, μαζί με το Συμβούλιο, η κατάργηση της διάκρισης μεταξύ υποχρεωτικών και μη υποχρεωτικών δαπανών, η αναθεώρηση της διαδικασίας για τη λειτουργία του συστήματος των ιδίων πόρων και η καθιέρωση πολυετούς δημοσιονομικού πλαισίου [222].

Στην ενωσιακή έννομη τάξη, ο κοινοτικός προϋπολογισμός καλύπτει δύο διαφορετικά είδη δαπανών: τις δαπάνες λειτουργίας της Ευρωπαϊκής Ένωσης και τις δαπάνες με τις οποίες πραγματώνονται οι πολιτικές της. Η Επιτροπή κατά το άρθρο 274 ΣυνθΕΚ, εκτελεί τον προϋπολογισμό, σύμφωνα με τις διατάξεις του δημοσιονομικού Κανονισμού[223], με δική της ευθύνη και εντός των ορίων των πιστώσεων που εγκρίθηκαν, σύμφωνα με την αρχή της χρηστής δημοσιονομικής

[222] Βλ. Δ.Β. ΣΚΙΑΔΑΣ, *Οι δημοσιονομικές διατάξεις της Συνθήκης της Λισαβόνας*, Ελληνική Επιθεώρηση Ευρωπαϊκού Δικαίου, Κέντρο Διεθνούς και Ευρωπαϊκού Οικονομικού Δικαίου – Δικηγορικός Σύλλογος Θεσσαλονίκης, Ιούλιος- Σεπτέμβριος 2010, τεύχος 3/2010, σελ. 325-344, άρθρο από το οποίο έχει ληφθεί το σύνολο των ανωτέρω πληροφοριών.
[223] ΕΚ 1605/2002 του Συμβουλίου της 25.6.2002, ΕΕ L 248.

διαχείρισης. Τα κράτη μέλη συνεργάζονται προκειμένου να διασφαλίσουν ότι οι πιστώσεις χρησιμοποιούνται σύμφωνα με τις αρχές της χρηστής δημοσιονομικής διαχείρισης. Η Επιτροπή λοιπόν καθίσταται από τη Συνθήκη το αρμόδιο όργανο εκτέλεσης του κοινοτικού Προϋπολογισμού και παράλληλα κάθε όργανο εκτελεί το δικό του προϋπολογισμό με αυτονομία. Κάθε όργανο στο πλαίσιο εκτέλεσης του προϋπολογισμού του ορίζει τα δικά του όργανα στα οποία και ανατίθεται η ευθύνη τήρησης των δημοσιονομικών διατάξεων. Με τη Μεταρρυθμιστική Συνθήκη της Λισσαβόνας στο άρθρο 317, σε τροποποίηση του άρθρου 274 ΣυνθΕΚ, ορίζεται ότι «*Η Επιτροπή εκτελεί τον προϋπολογισμό σε συνεργασία με τα κράτη μέλη, σύμφωνα με τις διατάξεις του κανονισμού που εκδίδεται σε εκτέλεση του άρθρου 322, με δική της ευθύνη και εντός των ορίων των πιστώσεων που εγκρίθηκαν, σύμφωνα με την αρχή της χρηστής δημοσιονομικής διαχείρισης. Τα κράτη μέλη συνεργάζονται με την Επιτροπή προκειμένου να διασφαλίσουν ότι οι πιστώσεις χρησιμοποιούνται σύμφωνα με τις αρχές της χρηστής δημοσιονομικής διαχείρισης. Ο κανονισμός προβλέπει τις υποχρεώσεις ελέγχου των κρατών μελών κατά την εκτέλεση του προϋπολογισμού καθώς και τις απορρέουσες ευθύνες. Προβλέπει επίσης τις ευθύνες κάθε θεσμικού οργάνου και τον ειδικό τρόπο κατά τον οποίο κάθε θεσμικό όργανο συμμετέχει στην εκτέλεση των ιδίων δαπανών του*». Η καινοτομία της Μεταρρυθμιστικής Συνθήκης της Λισσαβόνας έγκειται στο γεγονός ότι τα κράτη μέλη καθίστανται πλέον συν-εκτελεστές του κοινοτικού προϋπολογισμού με τη θεσμική κατοχύρωση της ανωτέρω αρμοδιότητας τους[224].

Σημειώνεται ότι η Επιτροπή εκτελεί τον Προϋπολογισμό με τρεις τρόπους σύμφωνα με το άρθρο 53 του Δημοσιονομικού Κανονισμού: α) με κεντρική διαχείριση β) με επιμερισμένη ή αποκεντρωμένη διαχείριση γ) ή με από κοινού διαχείριση με διεθνείς οργανισμούς[225]. Όταν η Επιτροπή εκτελεί τον προϋπολογισμό με κεντρική διαχείριση, τα καθήκοντα εκτέλεσης ασκούνται είτε απευθείας από τις υπηρεσίες της είτε έμμεσα αναθέτοντας καθήκοντα δημόσιας εξουσίας και ιδίως τα καθήκοντα εκτέλεσης του προϋπολογισμού: σε οργανισμούς

[224] Βλ. Β.Δ. Κουγέας, *Οι έννοιες του διατάκτη και του υπολόγου στο Ευρωπαϊκό Δημοσιονομικό Σύστημα*, Επιθεώρηση Δημοσίου Δικαίου και Διοικητικού Δικαίου, τεύχος 1/2009, σελ. 22-23.

[225] Βλ. σχετικά για μία λεπτομερειακή ανάλυση του θέματος, Β.Δ. Κουγέας, *Οι αρχές του κοινοτικού προϋπολογισμού και η εφαρμογή τους στα στάδια της κατάρτισης, της έγκρισης, της εκτέλεσης και του ελέγχου*, Νομική Βιβλιοθήκη, 2008, σελ. 76-102.

κοινοτικού δικαίου τους "εκτελεστικούς οργανισμούς"[226], σε οργανισμούς που δημιουργούνται από τις Κοινότητες εφόσον η ανάθεση συμβιβάζεται με την αποστολή του οργανισμού, όπως αυτή ορίζεται στη βασική πράξη· ή σε εθνικούς δημόσιους οργανισμούς ή σε οντότητες ιδιωτικού δικαίου επιφορτισμένες με δημόσια υπηρεσία που προσφέρουν επαρκείς οικονομικές εγγυήσεις και τηρούν τις προϋποθέσεις που προβλέπονται στις λεπτομέρειες εφαρμογής. Στους τελευταίους μπορεί να ανατίθεται η άσκηση εκτελεστικών καθηκόντων μόνον: i) εάν η βασική πράξη του οικείου προγράμματος ή της οικείας δράσης προβλέπει τη δυνατότητα ανάθεσης καθώς και τα κριτήρια επιλογής των συγκεκριμένων οντοτήτων και ii) εάν η ανάθεση καθηκόντων εκτέλεσης του προϋπολογισμού ανταποκρίνεται στις ανάγκες της χρηστής δημοσιονομικής διαχείρισης που απορρέουν από προηγούμενη ανάλυση και εξασφαλίζει την τήρηση της αρχής της μη διάκρισης καθώς και την προβολή της κοινοτικής δράσης. Τα εκτελεστικά καθήκοντα που ανατίθενται κατ' αυτόν τον τρόπο δεν μπορούν να έχουν ως συνέπεια σύγκρουση συμφερόντων[227]. Οι αποφάσεις με τις οποίες ανατίθενται εκτελεστικά καθήκοντα στους ανωτέρω οργανισμούς περιλαμβάνουν σύμφωνα με το άρθρο 56 του Δημοσιονομικού Κανονισμού όλες τις διατάξεις που ενδείκνυνται για την εξασφάλιση της διαφάνειας των πραγματοποιούμενων πράξεων και προβλέπουν αναγκαστικά τα εξής: α) διαφανείς, αμερόληπτες και εμποδίζουσες κάθε σύγκρουση συμφερόντων διαδικασίες σύναψης συμβάσεων και χορήγησης επιδοτήσεων, β) αποτελεσματικό σύστημα εσωτερικού ελέγχου των διαχειριστικών πράξεων, γ) λογιστική των ως άνω πράξεων και διαδικασίες απόδοσης λογαριασμών που επιτρέπουν να διασφαλίζεται η ορθή χρήση των κοινοτικών κονδυλίων και να αντικατοπτρίζεται το πραγματικό επίπεδο αυτής της χρήσης στους λογαριασμούς των Κοινοτήτων, δ) ανεξάρτητο εξωτερικό έλεγχο, ε) πρόσβαση του κοινού στις πληροφορίες στο επίπεδο που προβλέπεται από την κοινοτική νομοθεσία. Η Επιτροπή μπορεί να αναγνωρίσει την ισοτιμία των συστημάτων ελέγχου και λογιστικής και των διαδικασιών συμβάσεων των εθνικών

---

[226] Οι εκτελεστικοί οργανισμοί είναι νομικά πρόσωπα κοινοτικού δικαίου που δημιουργούνται με απόφαση της Επιτροπής και στα οποία μπορούν να μεταβιβαστούν, εν όλω ή εν μέρει, τα καθήκοντα της εφαρμογής κοινοτικού προγράμματος ή σχεδίου, για λογαριασμό και υπό την ευθύνη της Επιτροπής, σύμφωνα με τον κανονισμό του Συμβουλίου σχετικά με το καθεστώς των εκτελεστικών οργανισμών που είναι επιφορτισμένοι με ορισμένα καθήκοντα σχετικά με τη διαχείριση κοινοτικών προγραμμάτων, ο οποίος θεσπίζει τις προϋποθέσεις τους κανόνες που διέπουν τη σύσταση και τη λειτουργία αυτών των οργανισμών.

[227] Βλ. άρθρο 54 Δημοσιονομικού Κανονισμού

οργανισμών[228] με τους δικούς της κανόνες, λαμβάνοντας υπόψη τα διεθνώς αναγνωρισμένα πρότυπα. Παράλληλα εξασφαλίζει την εποπτεία, την αξιολόγηση και τον έλεγχο της εκτέλεσης των ανατιθέμενων καθηκόντων ενώ όταν διενεργεί τους ελέγχους της με τα δικά της συστήματα ελέγχου, λαμβάνει υπόψη της την ισοδυναμία των συστημάτων ελέγχου.

Η εκτέλεση συνεπώς του κοινοτικού προϋπολογισμού συντελείται στο μεγαλύτερο μέρος της με επιμερισμένη διαχείριση από τις αρμόδιες ελεγκτικές υπηρεσίες σε κάθε κράτος – μέλος[229]. Οργανώνονται λοιπόν σε κάθε κράτος- μέλος τοπικοί ή εθνικοί φορείς ελέγχου σε διάφορα διοικητικά επίπεδα, υπηρεσίες εσωτερικού ελέγχου αυτών των φορέων, οργανισμοί πιστοποίησης το σύνολο των οποίων ελέγχεται άμεσα ή έμμεσα από υπηρεσίες της Επιτροπής έτσι ώστε να διασφαλίζεται η καταβολή των ενισχύσεων και επιχορηγήσεων των απολήψεων που προέρχονται από τον κοινοτικό προϋπολογισμό στους τελικούς δικαιούχους.

4.2 Οι δημοσιονομικοί παράγοντες στο κοινοτικό δημοσιονομικό σύστημα

4.2.1 Η έννοια του διατάκτη

Σύμφωνα με το άρθρο 58 του Δημοσιονομικού Κανονισμού που φέρει τον τίτλο «Αρχή του διαχωρισμού των καθηκόντων», τα καθήκοντα του διατάκτη και του υπολόγου είναι διαχωρισμένα και ασυμβίβαστα μεταξύ τους. Όπως επισημαίνεται από τον Strasser[230], *η άσκηση από την Επιτροπή της εξουσίας του Διατάκτη για τις πιστώσεις του τμήματος του προϋπολογισμού που αναφέρεται σ΄αυτήν, είναι πού περίπλοκη αλλά και, σε τελική ανάλυση πολύ περιορισμένη. Σχηματικά, η εξουσία της Επιτροπής, ως διατάκτη, δηλαδή η εξουσία του νομικού προσώπου (στην περίπτωση αυτής της ίδιας της Επιτροπής) ή των φυσικών προσώπων (των αντιπροσώπων της Επιτροπής, ήτοι των μελών της είτε προϊσταμένων των υπηρεσιών της) να αναλάβει μία δαπάνη μπορεί να γίνει κατά*

---

[228] Αφορά τους εθνικούς οργανισμούς που αναφέρονται στο άρθρο 54 παράγραφος 2 στοιχείο γ) του Δημοσιονομικού Κανονισμού.

[229] Κατά την επιμερισμένη διαχείριση ο ρόλος και η διακριτική ευχέρεια των κρατών μελών είναι αυξημένη ιδιαίτερα σε ότι αφορά τις πιστώσεις που διαχειρίζεται κάθε κράτος μέλος μέσω των διαρθρωτικών ταμείων.

[230] Όπ.π., *Οι αρχές του κοινοτικού προϋπολογισμού και η εφαρμογή τους στα στάδια της κατάρτισης, της έγκρισης, της εκτέλεσης και του ελέγχου*, σελ. 104 και την υπ. 177 με αναφορά στον Strasser D., *Les finances de l' Europe*, LGDJ, 1995, σελ. 94.

τέσσερις τρόπους: α) με καθολική άσκηση της εξουσίας διατάκτη, β) με άσκηση εξουσίας διατάκτη, μετά από γνώμη ειδικής συμβουλευτικής επιτροπής εκτός των υπηρεσιών της Επιτροπής, γ) με άσκηση της εξουσίας του διατάκτη. Η διάκριση αυτή μεταξύ διαφόρων τρόπων άσκησης των καθηκόντων του διατάκτη δεν πρέπει να υποτιμά το ότι οπωσδήποτε η εξουσία αυτή ασκείται εντός των «ορίων των εγκεκριμένων πιστώσεων» και εντός των πλαισίων των εκδιδομένων κανονισμών ή του υιοθετουμένων προγραμμάτων. Ειδικότερα, κατά την καθολική άσκηση της εξουσίας διατάκτη η Επιτροπή ασκεί πλήρως την εξουσία της ως προς την ανάληψη (εκκαθάριση και ενταλματοποίηση) των δαπανών της διοικητικής μηχανής, ως επίσης και των δαπανών ειδικών αποστολών. Κατά την άσκηση της εξουσίας διατάκτη, που μπορεί να απορριφθεί, η εξουσία της Επιτροπής μπορεί να αμφισβητηθεί, εάν, σε περίπτωση αντίθετης γνώμης ή αν ελλείψει γνώμης της ειδικής συμβουλευτικής επιτροπής, ο Συμβούλιο λάβει αποφάσεις αναλήψεως δαπανών διαφορετικές από τις αποφάσεις της Επιτροπής.

Κάθε όργανο καθορίζει, στους εσωτερικούς διοικητικούς κανόνες του, τους υπαλλήλους του ενδεδειγμένου επιπέδου στους οποίους μεταβιβάζει αρμοδιότητες διατάκτη υπό τους όρους που προβλέπονται στον εσωτερικό κανονισμό του, την έκταση των μεταβιβαζόμενων αρμοδιοτήτων και τη δυνατότητα των εξουσιοδοτουμένων να μεταβιβάζουν περαιτέρω τις αρμοδιότητές τους[231]. Επιπλέον κάθε όργανο θέτει στη διάθεση κάθε δημοσιονομικού παράγοντα τους αναγκαίους πόρους για την εκπλήρωση της αποστολής του καθώς και χάρτη αποστολής που περιγράφει λεπτομερώς τα καθήκοντα, τα δικαιώματα και τις υποχρεώσεις του[232]. Επισημαίνεται ότι οι κύριοι ή δευτερεύοντες διατάκτες μπορούν να ενεργούν μόνο εντός των ορίων που καθορίζονται από την πράξη μεταβίβασης ή δευτερεύουσας μεταβίβασης αρμοδιοτήτων. Ο αρμόδιος κύριος ή δευτερεύων διατάκτης δύναται να επικουρείται στο έργο του από έναν ή περισσοτέρους υπαλλήλους στους οποίους ανατίθεται να πραγματοποιούν, υπό την ευθύνη του κύριου ή

[231] Βλ άρθρο 59 παρ. 2 Δημοσιονομικού Κανονισμού 1605/2002 όπως τροποποιήθηκε από τον Κανονισμό (ΕΚ, Ευρατόμ) αριθ. 1995/2006 του Συμβουλίου, της 13ης Δεκεμβρίου 2006 , για τροποποίηση του κανονισμού (ΕΚ, Ευρατόμ) αριθ. 1605/2002 για τη θέσπιση του δημοσιονομικού κανονισμού που εφαρμόζεται στο γενικό προϋπολογισμό των Ευρωπαϊκών Κοινοτήτων. Επιπλέον οι κύριες και οι δευτερεύουσες μεταβιβάσεις αρμοδιοτήτων διατάκτη πραγματοποιούνται μόνο σε υπαλλήλους που υπάγονται στον κανονισμό υπηρεσιακής κατάστασης ή στο καθεστώς που εφαρμόζεται επί του λοιπού προσωπικού.

[232] Άρθρο 48 Κανονισμού (ΕΚ, Ευρατόμ) αριθ. 2342/2002 της Επιτροπής, της 23ης Δεκεμβρίου 2002, για τη θέσπιση των κανόνων εφαρμογής του κανονισμού (ΕΚ, Ευρατόμ) αριθ. 1605/2002 του Συμβουλίου, για τη θέσπιση του Δημοσιονομικού Κανονισμού που εφαρμόζεται στο γενικό προϋπολογισμό των Ευρωπαϊκών Κοινοτήτων

δευτερεύοντος διατάκτη, ορισμένες πράξεις αναγκαίες για την εκτέλεση του προϋπολογισμού και την απόδοση των λογαριασμών[233]. Σε ότι αφορά στην αντιμετώπιση κάθε κατάστασης σύγκρουσης συμφερόντων, οι υπάλληλοι που επικουρούν το έργο των κύριων ή δευτερευόντων διατακτών απαγορεύεται να εκδίδουν οποιαδήποτε πράξη εκτέλεσης του προϋπολογισμού η οποία ενδέχεται να φέρει τα συμφέροντά τους σε σύγκρουση με τα συμφέροντα των Κοινοτήτων. Εάν προκύψει τέτοια περίπτωση, υποχρεούνται να απόσχουν από τη σχετική ενέργεια και να αναφέρουν το γεγονός στην αρμόδια αρχή. Σύγκρουση συμφερόντων[234] υπάρχει όταν η αμερόληπτη και αντικειμενική άσκηση των καθηκόντων ενός φορέα εκτέλεσης του προϋπολογισμού ή ενός εσωτερικού ελεγκτή υπονομεύεται από οικογενειακούς ή συναισθηματικούς λόγους, από λόγους πολιτικών ή εθνικών δεσμών, από λόγους οικονομικού συμφέροντος ή από οποιονδήποτε άλλο λόγο σύμπτωσης συμφερόντων με τον ενδιαφερόμενο[235].

Ο διατάκτης επιφορτίζεται σε καθένα από τα όργανα με την εκτέλεση των εσόδων και των δαπανών σύμφωνα με τις αρχές της χρηστής δημοσιονομικής διαχείρισης και τη διασφάλιση της νομιμότητας και της κανονικότητάς τους. Σε ότι αφορά την εκτέλεση των δαπανών, τόσο ο κύριος όσο και ο δευτερεύων διατάκτης είναι αρμόδιοι να προβαίνουν σε δημοσιονομικές δεσμεύσεις πιστώσεων[236] και σε νομικές δεσμεύσεις, στην εκκαθάριση των δαπανών και στην έκδοση των ενταλμάτων πληρωμής καθώς και στις προκαταρκτικές πράξεις που είναι αναγκαίες

---

[233] Βλ. άρθρο 59 Δημοσιονομικού Κανονισμού 1605/2002 και άρθρο 45 Κανονισμού 2342/2002.

[234] Η κοινοτική ρύθμιση για τη σύγκρουση συμφερόντων των δημοσιονομικών παραγόντων συνιστά διαδικασία προφύλαξης και προστασίας των οικονομικών συμφερόντων των Ευρωπαϊκών Κοινοτήτων. Επιβάλλει συγκεκριμένη συμπεριφορά στους υπαλλήλους των Κοινοτήτων, οι οποίοι ασχολούνται με την εκτέλεση του προϋπολογισμού, τη διαχείριση γενικά, τον λογιστικό ή άλλο έλεγχο και κάθε σχετική ενέργεια. Βασική προϋπόθεση της «σύγκρουσης» είναι οι πράξεις και ενέργειες του αρμοδίου προσώπου να μπορούν να φέρουν σε αντίθεση τα δικά του ή τα υπηρετούμενα συμφέροντα προς εκείνα των Ευρωπαϊκών Κοινοτήτων. Η σύγκρουση συμφερόντων διαπιστώνεται αρχικά από τον ίδιο τον δημοσιονομικό παράγοντα, μπορεί όμως να προκύψει και κατά τη διαδικασία εσωτερικού ή άλλου ελέγχου ή μετά από καταγγελία τρίτου. Η διαπίστωση της σύγκρουσης συνεπάγεται για τον υπάλληλο τον οποίο αφορά, υποχρέωση αποχής από τις σχετικές δημοσιολογιστικές ενέργειες και αναφορά στην αρμόδια αρχή. Στην υπόθεση Manel Camós Grau κατά Επιτροπής (υποθ. Τα-309/03, απόφ. της 6ης Απριλίου 2006 του Πρωτοδικείου Ευρωπαϊκών Κοινοτήτων), το Πρωτοδικείο προσδιορίζει με ακρίβεια την έννοια της σύγκρουσης συμφερόντων στο πλαίσιο διαδικασίας εσωτερικού ελέγχου βλ. ΚΟΥΓΕΑΣ Δ. Β., *Η Σύγκρουση Συμφερόντων στην Κοινοτική Διαχείριση, Η υπόθεση Manel Camós Grau κατά της Επιτροπής των Ευρωπαϊκών Κοινοτήτων*, σε Θεωρία και Πράξη Δημοσίου Δικαίου, τεύχος, 12, 2008, σελ. 1317-1331.

[235] Βλ. άρθρο 52 Δημοσιονομικού Κανονισμού 1605/2002.

[236] Οι δημοσιονομικές δεσμεύσεις αφορούν στις πράξεις κράτησης των πιστώσεων που είναι απαραίτητες για την εκτέλεση πληρωμών προς εκπλήρωση της νομικής δέσμευσης. Νομική δέσμευση είναι η πράξη με την οποία ο διατάκτης αναλαμβάνει υποχρέωση η οποία με τη σειρά της προκαλεί για την υλοποίησή της αντίστοιχη επιβάρυνση.

για την εκτέλεση των αντίστοιχων πιστώσεων. Σχετικά με το σκέλος της εκτέλεσης των εσόδων οι προβλεπόμενες ενέργειες συνίστανται στην κατάρτιση των προβλέψεων απαιτήσεων, τη βεβαίωση των δικαιωμάτων είσπραξης και στην έκδοση των ενταλμάτων είσπραξης. Εφόσον συντρέχει περίπτωση, περιλαμβάνει και την παραίτηση από απαιτήσεις ήδη βεβαιωθείσες.

Ο κύριος διατάκτης, ακολουθώντας τους ελάχιστους κανόνες που θεσπίζει καθένα από τα όργανα και λαμβάνοντας υπόψη τους κινδύνους που συνδέονται με το διαχειριστικό περιβάλλον και με τη φύση των χρηματοδοτούμενων ενεργειών, είναι επιφορτισμένος να δημιουργήσει την απαραίτητη οργανωτική δομή καθώς και τα συστήματα και τις διαδικασίες εσωτερικής διαχείρισης και ελέγχου που ενδείκνυνται για την άσκηση των καθηκόντων του, περιλαμβανομένων ενδεχομένως και εκ των υστέρων επαληθεύσεων. Πριν την έγκριση μίας πράξης, οι επιχειρησιακές και δημοσιονομικές πτυχές της επαληθεύονται από υπαλλήλους διαφορετικούς από τον υπάλληλο που άρχισε την πράξη ενώ η εκ των προτέρων, εκ των υστέρων και η έναρξη επαλήθευσης μιας πράξης αποτελούν χωριστά καθήκοντα. Η πολυπλοκότητα και ο βαθμός ευθύνης και λογοδοσίας των ανωτέρω πράξεων και διαδικασιών προϋποθέτει ότι κάθε υπάλληλος υπεύθυνος για τον έλεγχο της διαχείρισης των δημοσιονομικών πράξεων οφείλει να έχει τα απαιτούμενα επαγγελματικά προσόντα καθώς ακολουθεί ειδικό κώδικα επαγγελματικών προτύπων που ορίζει κάθε όργανο. Στο σημείο αυτό θα πρέπει να σημειωθεί η διάκριση μεταξύ έναρξης και επαλήθευσης μίας πράξης, η οποία συνδέεται με τον έλεγχο των δημοσιολογιστικών πράξεων. Κατά τις διατάξεις του άρθρου 47 του Κανονισμού 2342/2002 ως έναρξη μιας πράξης νοείται το σύνολο των πράξεων οι οποίες μπορούν να διενεργούνται από τους αρμόδιους υπαλλήλους και οι οποίες προετοιμάζουν τη θέσπιση των πράξεων εκτέλεσης του προϋπολογισμού από τους αρμόδιους διατάκτες, κατόχους κύριας ή δευτερεύουσας μεταβίβασης αρμοδιοτήτων. Ως εκ των προτέρων επαλήθευση μιας πράξης νοείται το σύνολο των εκ των προτέρων ελέγχων τους οποίους δημιουργεί ο αρμόδιος διατάκτης προκειμένου να επαληθεύει τις επιχειρησιακές και δημοσιονομικές πτυχές της ενώ κάθε πράξη αποτελεί αντικείμενο μίας τουλάχιστον εκ των προτέρων επαλήθευσης. Σκοπός της επαλήθευσης αυτής είναι να βεβαιωθούν ιδίως: α) η κανονικότητα και η συμμόρφωση της δαπάνης και του εσόδου προς τις εφαρμοστέες διατάξεις, ιδίως του προϋπολογισμού και των οικείων ρυθμίσεων, καθώς και προς κάθε πράξη που έχει εκδοθεί κατ' εφαρμογή των συνθηκών και των

κανονισμών και, ενδεχομένως προς τους συμβατικούς όρους, β) η εφαρμογή των αρχών της χρηστής δημοσιονομικής διαχείρισης. Οι εκ των υστέρων επαληθεύσεις, βάσει δικαιολογητικών και, εφόσον είναι αναγκαίο, επιτόπου, αποβλέπουν στην επαλήθευση της ορθής εκτέλεσης των πράξεων που χρηματοδοτούνται από τον προϋπολογισμό. Οι επαληθεύσεις μπορούν να διοργανώνονται δειγματοληπτικά βάσει ανάλυσης των κινδύνων. Επισημαίνεται ότι οι υπάλληλοι, οι οποίοι είναι επιφορτισμένοι με τις επαληθεύσεις είναι διαφορετικοί από αυτούς που εκτελούν τα καθήκοντα έναρξης μίας πράξης, και δεν είναι υφιστάμενοί τους.

Οποιοσδήποτε υπάλληλος που συμμετέχει στη δημοσιονομική διαχείριση και στον έλεγχο των πράξεων θεωρήσει ότι μια απόφαση, την οποία η προϊσταμένη του αρχή του επιβάλλει να εφαρμόσει ή να αποδεχθεί, είναι παράτυπη ή αντίθετη προς τις αρχές της χρηστής δημοσιονομικής διαχείρισης ή τους επαγγελματικούς κανόνες τους οποίους υποχρεούται να τηρεί, οφείλει να το επισημάνει εγγράφως στον κύριο διατάκτη και, σε περίπτωση αδράνειας του διατάκτη[237], στην υπηρεσία που αναφέρεται στο άρθρο 66 παράγραφος 4 του Δημοσιονομικού Κανονισμού 1605/2002.[238] Σε περίπτωση παράνομης δραστηριότητας, απάτης ή δωροδοκίας που ενδέχεται να θίξουν τα συμφέροντα της Κοινότητας, υποχρεούται να ενημερώνει τις αρχές και τις υπηρεσίες που ορίζονται τη σχετική νομοθεσία. Σύμφωνα με την παρ. 9 του Προοιμίου του Κανονισμού 487/2007, ως προς την ευθύνη των δημοσιονομικών παραγόντων, θα πρέπει να διευκρινιστεί ότι η αρμόδια για τους διορισμούς αρχή είναι δυνατόν να ζητήσει για μια υπόθεση τη γνώμη της επιτροπής δημοσιονομικών παρατυπιών, βάσει των πληροφοριών που θα παρέχονται από μέλος του προσωπικού σύμφωνα με τη σχετική διάταξη του δημοσιονομικού κανονισμού. Αλλά και ο εντεταλμένος διατάκτης θα πρέπει να έχει το δικαίωμα να αναφέρει ένα ζήτημα στην επιτροπή δημοσιονομικών παρατυπιών, εφόσον κρίνει ότι έχει διαπραχθεί δημοσιονομική παρατυπία.

---

[237] Βλ. άρθρο 51 Κανονισμού 2342/2002 «Η αδράνεια του διατάκτη συνίσταται στην απουσία οποιασδήποτε απάντησης μέσα σε εύλογη προθεσμία σε συνάρτηση με τη συγκεκριμένη περίσταση, και οπωσδήποτε μέσα σε προθεσμία που δεν υπερβαίνει τον ένα μήνα».

[238] Στο άρθρο 66 παρ. 4 του Δημοσιονομικού Κανονισμού 1605/2002 ορίζεται ότι «Για τον προσδιορισμό της ύπαρξης δημοσιονομικής παρατυπίας και των συνεπειών της, κάθε όργανο δημιουργεί ειδικευμένη σχετική υπηρεσία, η οποία είναι ανεξάρτητη από λειτουργική άποψη». Βλ. επίσης για τους θεσμούς και τις πολιτικές προστασίας των δημοσιονομικών συμφερόντων της Ευρωπαϊκής Ένωσης, Δ.Β. ΣΚΙΑΔΑΣ, *Θεσμοί και πολιτικές προστασίας των δημοσιονομικών συμφερόντων της Ευρωπαϊκής Ένωσης*, Εφημερίδα Διοικητικού Δικαίου, Ιούλιος-Αύγουστος 2007, σελ. 541-547.

Ο διατάκτης κύριας μεταβίβασης προβαίνει προς το οικείο όργανο σε απολογισμό της άσκησης των καθηκόντων του με τη μορφή ετήσιας έκθεσης δραστηριοτήτων, η οποία συνοδεύεται από δημοσιονομικά και διαχειριστικά στοιχεία που επιβεβαιώνουν ότι οι πληροφορίες της έκθεσης είναι αληθείς και ακριβείς, εκτός εάν ορίζεται άλλως σε οποιεσδήποτε επιφυλάξεις σχετικές με συγκεκριμένους τομείς εσόδων και δαπανών. Η έκθεση αυτή αναφέρει τα αποτελέσματα των πράξεών του με παραπομπή στους στόχους, στους συναφείς με τις πράξεις αυτές κινδύνους, στη χρησιμοποίηση των πόρων και στην αποτελεσματικότητα και αποδοτικότητα του συστήματος εσωτερικού ελέγχου. Ο εσωτερικός ελεγκτής λαμβάνει υπόψη του την ετήσια αυτή έκθεση και κάθε άλλο διαθέσιμο πληροφοριακό στοιχείο. Το αργότερο στις 15 Ιουνίου κάθε έτους, η Επιτροπή διαβιβάζει στην αρμόδια για τον προϋπολογισμό αρχή σύνοψη των ετήσιων εκθέσεων του προηγούμενου έτους.»[239] Περαιτέρω και με την επιφύλαξη ενδεχομένων πειθαρχικών μέτρων, η κύρια ή η δευτερεύουσα μεταβίβαση αρμοδιοτήτων μπορεί να αφαιρεθεί ανά πάσα στιγμή, προσωρινά ή οριστικά, από τους κύριους και τους δευτερεύοντες διατάκτες, από την αρχή που τους διόρισε.[240]

Η ευθύνη του διατάκτη είναι είτε χρηματική, πλήρης ή μερική, είτε πειθαρχική χωρίς να αποκλείεται η σώρευση των δύο αυτών κυρώσεων ανάλογα με το βαθμό του παραπτώματος και του μεγέθους της ζημίας που προκάλεσε στην κοινοτική τάξη. Ειδικότερα ο διατάκτης υπέχει χρηματική ευθύνη σύμφωνα με τους όρους του κανονισμού υπηρεσιακής κατάστασης, που προβλέπουν ότι ο υπάλληλος είναι δυνατόν να υποχρεωθεί σε ολική ή μερική ανόρθωση ζημίας την οποία υπέστησαν οι Κοινότητες λόγω βαρέως παραπτώματός του κατά την άσκηση ή επ' ευκαιρία της ασκήσεως των καθηκόντων του, ιδίως όταν βεβαιώνει δικαιώματα είσπραξης ή εκδίδει εντάλματα είσπραξης, αναλαμβάνει δαπάνη ή υπογράφει ένταλμα πληρωμής χωρίς να τηρεί τις διατάξεις του παρόντος δημοσιονομικού κανονισμού και τους κανόνες εφαρμογής του. Το ίδιο ισχύει όταν, λόγω βαρέως παραπτώματός του, παραλείπει να καταρτίσει πράξη που δημιουργεί απαίτηση ή παραλείπει ή καθυστερεί αδικαιολόγητα την έκδοση εντάλματος πληρωμής που μπορεί να δημιουργήσει αστική ευθύνη του οργάνου έναντι τρίτου[241]. Η απαίτηση

---

[239] Άρθρο 60 Δημοσιονομικού Κανονισμού 1605/2002 όπως τροποποιήθηκε από τον Κανονισμό 1995/2006 του Συμβουλίου.

[240] Άρθρο 64 παρ. 1 Δημοσιονομικού Κανονισμού 1605/2002.

[241]Η ανωτέρω μορφή ευθύνη είναι διαφορετική από την ποινική ευθύνη που μπορεί να υπέχει ένας διατάκτης υπό τους όρους που προβλέπονται από το εφαρμοστέο εθνικό δίκαιο καθώς και από τις ισχύουσες διατάξεις σχετικά με την προστασία των οικονομικών συμφερόντων των Ευρωπαϊκών

προς καταβολή χρηματικής αποζημίωσης ισχύει ιδίως εφόσον: α) ο διατάκτης, είτε από πρόθεση είτε λόγω βαρείας αμέλειάς του, βεβαιώνει δικαιώματα είσπραξης ή εκδίδει εντάλματα είσπραξης, αναλαμβάνει δαπάνη ή υπογράφει ένταλμα πληρωμής χωρίς να τηρήσει τις διατάξεις του δημοσιονομικού κανονισμού και των κανόνων εφαρμογής του και β) ο διατάκτης, είτε από πρόθεση είτε λόγω βαρείας αμέλειάς του, παραλείπει να συντάξει έγγραφο βεβαίωσης οφειλής, αμελεί να εκδώσει ένταλμα είσπραξης ή καθυστερεί την έκδοσή του ή την έκδοση εντάλματος πληρωμής, εκθέτοντας έτσι το οικείο όργανο στην άσκηση ενδίκων μέσων εκ μέρους τρίτων.[242]

Περαιτέρω όταν ο κύριος ή ο δευτερεύων διατάκτης θεωρεί ότι μια απόφαση που εμπίπτει στις αρμοδιότητές του είναι παράτυπη ή αντιβαίνει προς τις αρχές της χρηστής δημοσιονομικής διαχείρισης, οφείλει να το επισημάνει εγγράφως στην εξουσιοδοτούσα αρχή και μόνο στην περίπτωση κατά την οποία η εξουσιοδοτούσα αρχή δώσει εγγράφως στον κύριο ή τον δευτερεύοντα διατάκτη αιτιολογημένη εντολή λήψης της ανωτέρω απόφασης, ο κύριος ή ο δευτερεύων διατάκτης απαλλάσσεται από την ευθύνη του. Στην περίπτωση δευτερεύουσας μεταβίβασης αρμοδιοτήτων στο πλαίσιο των υπηρεσιών του, ο διατάκτης κύριας μεταβίβασης συνεχίζει να είναι υπεύθυνος για την αποτελεσματικότητα και την αποδοτικότητα των συστημάτων εσωτερικής διαχείρισης και ελέγχου που δημιουργούνται, καθώς και για την επιλογή του διατάκτη δευτερεύουσας μεταβίβασης. Κάθε όργανο συγκροτεί υπηρεσία εξειδικευμένη στις δημοσιονομικές παρατυπίες ή συμμετέχει σε κοινή υπηρεσία η οποία συγκροτείται από πλείονα όργανα, οι υπηρεσίες αυτές λειτουργούν ανεξάρτητα και αποφαίνονται για την ύπαρξη και τις πιθανές συνέπειες τυχόν δημοσιονομικής παρατυπίας[243].

4.2.2 Η έννοια του υπολόγου

Η έννοια του υπολόγου προσδιορίζεται μέσα από τις αρμοδιότητές του όπως αυτές απαριθμούνται στο άρθρο 61 του Δημοσιονομικού Κανονισμού 1605/2002.

Κοινοτήτων και σχετικά με την καταπολέμηση της δωροδοκίας στην οποία ενέχονται υπάλληλοι των Ευρωπαϊκών Κοινοτήτων ή των κρατών μελών κατά τις διατάξεις του άρθρου 65 παρ. 1 του Δημοσιονομικού Κανονισμού 1605/2002.

[242] Βλ. άρθρο 66 του Δημοσιονομικού Κανονισμού 1605/2002 όπως συμπληρώθηκε από τον Κανονισμό 1995/2006 του Συμβουλίου.

[243] Βλ. άρθρο 66 του Δημοσιονομικού Κανονισμού 1605/2002 όπως τροποποιήθηκε από τον Κανονισμό 1995/2006 του Συμβουλίου.

Ειδικότερα κάθε όργανο διορίζει έναν υπόλογο[244], ο οποίος αναλαμβάνει, στο πλαίσιο του οικείου οργάνου:

α) την ορθή εκτέλεση των πληρωμών, την είσπραξη των εσόδων και των βεβαιωμένων απαιτήσεων·

β) την προετοιμασία και την υποβολή των λογαριασμών

γ) την τήρηση των λογαριασμών

δ) τον καθορισμό των λογιστικών κανόνων και μεθόδων καθώς και του λογιστικού σχεδίου

ε) τον καθορισμό και την επικύρωση των λογιστικών συστημάτων καθώς και, εφόσον συντρέχει περίπτωση, την επικύρωση των συστημάτων που καθορίζονται από το διατάκτη και προορίζονται για την παροχή ή την αιτιολόγηση των λογιστικών πληροφοριών. Ο υπόλογος διαθέτει επίσης την εξουσία να επαληθεύει την τήρηση των κριτηρίων επικύρωσης.

στ) τη διαχείριση του ταμείου.

Στο πλαίσιο των καθηκόντων του ο υπόλογος λαμβάνει από τους διατάκτες, οι οποίοι εγγυώνται την αξιοπιστία τους και υπέχουν τη σχετική ευθύνη, όλες τις απαραίτητες πληροφορίες για την κατάρτιση λογαριασμών που να παρέχουν πιστή απεικόνιση της περιουσιακής κατάστασης των Κοινοτήτων και της εκτέλεσης του προϋπολογισμού. Πριν εγκριθούν οι λογαριασμοί από το οικείο όργανο, ο υπόλογος τους υπογράφει, πιστοποιώντας κατά τον τρόπο αυτό ότι μπορεί ευλόγως να υποθέσει ότι οι εν λόγω λογαριασμοί αποδίδουν αληθή και ακριβή εικόνα της δημοσιονομικής κατάστασης του οργάνου. Προς τούτο, ο υπόλογος βεβαιώνεται ότι οι λογαριασμοί έχουν καταρτισθεί σύμφωνα με τους λογιστικούς κανόνες, μεθόδους και συστήματα που έχουν δημιουργηθεί με δική του ευθύνη καθώς επίσης και ότι όλα τα έσοδα και δαπάνες έχουν εγγραφεί στους λογαριασμούς αυτούς. Για το λόγο αυτό οι διατάκτες κύριας μεταβίβασης διαβιβάζουν όλα τα στοιχεία που χρειάζεται ο υπόλογος για την

---

[244] Σύμφωνα με το άρθρο 64 παρ. 2 και 3 του Δημοσιονομικού Κανονισμού 1605/2002 *«Με την επιφύλαξη ενδεχομένων πειθαρχικών μέτρων, ο υπόλογος καθώς και ο υπόλογος πάγιων προκαταβολών μπορεί ανά πάσα στιγμή να ανακληθεί από τα καθήκοντά του, προσωρινά ή οριστικά, από την αρχή που τον διόρισε»*. Η ανωτέρω μορφή ευθύνη είναι διαφορετική από την ποινική ευθύνη που μπορεί να υπέχει ένας υπόλογος υπό τους όρους που προβλέπονται από το εφαρμοστέο εθνικό δίκαιο καθώς και από τις ισχύουσες διατάξεις σχετικά με την προστασία των οικονομικών συμφερόντων των Ευρωπαϊκών Κοινοτήτων και σχετικά με την καταπολέμηση της δωροδοκίας στην οποία ενέχονται υπάλληλοι των Ευρωπαϊκών Κοινοτήτων ή των κρατών μελών κατά τις διατάξεις του άρθρου 65 παρ. 1 του Δημοσιονομικού Κανονισμού 1605/2002.

άσκηση των καθηκόντων του και παραμένουν πλήρως υπεύθυνοι για την ορθή χρησιμοποίηση των πόρων που διαχειρίζονται καθώς και για τη νομιμότητα και κανονικότητα των δαπανών που πραγματοποιούνται υπό τον έλεγχό τους.

Ο υπόλογος έχει την εξουσία να ελέγχει τα λαμβανόμενα στοιχεία καθώς και να πραγματοποιεί τυχόν περαιτέρω ελέγχους που κρίνει αναγκαίους πριν από την υπογραφή των λογαριασμών. Εάν απαιτείται, διατυπώνει επιφυλάξεις και εξηγεί επακριβώς τη φύση και την έκταση των επιφυλάξεων αυτών. Σε ότι αφορά τους υπολόγους των λοιπών οργάνων και οργανισμών υπογράφουν τους ετήσιους λογαριασμούς τους και τους διαβιβάζουν στον υπόλογο της Επιτροπής[245].

Ο υπόλογος είναι ο μόνος εξουσιοδοτημένος να διαχειρίζεται χρηματικά ποσά και αξίες και είναι υπεύθυνος για τη φύλαξή τους.[246] Η πληρωμή των δαπανών πραγματοποιείται από τον υπόλογο ο οποίος υποχρεούται να διαπιστώνει ότι είναι σύμφωνη με την πράξη ή σύμβαση στην οποία στηρίζεται. Κατά την άσκηση των καθηκόντων του, ο υπόλογος δύναται, να μεταβιβάσει ορισμένα καθήκοντα σε υφισταμένους του. Η πράξη μεταβίβασης ορίζει ρητά και αποκλειστικά τα καθήκοντα που ανατίθενται στους εξουσιοδοτουμένους και κάθε απαραίτητο στοιχείο για την άσκηση των αρμοδιοτήτων των τελευταίων[247].

4.2.3 Ο έλεγχος των δημοσιονομικών παραγόντων στην κοινοτική έννομη τάξη

Ο έλεγχος της εκτέλεσης του κοινοτικού προϋπολογισμού διακρίνεται σε εσωτερικό και εξωτερικό. Ο εσωτερικός έλεγχος, ο οποίος προηγείται του εξωτερικού, διενεργείται από κοινοτικά όργανα σύμφωνα με τους εσωτερικούς κανονισμούς ενώ ο εξωτερικός έλεγχος είναι κατασταλτικός και ασκείται από το Ευρωπαϊκό Ελεγκτικό Συνέδριο. Το Ευρωπαϊκό Κοινοβούλιο με την αρμοδιότητα να χορηγεί στην Επιτροπή «απαλλαγή» ασκεί πολιτικό έλεγχο έπειτα από την

---

[245] Βλ. άρθρο 61 Δημοσιονομικού Κανονισμού 1605/2002 όπως τροποποιήθηκε και συμπληρώθηκε από τον Κανονισμό 1995/2006 του Συμβουλίου.

[246] Βλ. Άρθρο 61 παρ. 3 Δημοσιονομικού Κανονισμού 1605/2002 όπως τροποποιήθηκε από τον Κανονισμό 1995/2006. Κατά το άρθρο 63 Δημοσιονομικού Κανονισμού 1605/2002 «Για την πληρωμή δαπανών χαμηλού ύψους και για την είσπραξη εσόδων, πλην των ιδίων πόρων, είναι δυνατόν να συσταθούν πάγιες προκαταβολές, οι οποίες τροφοδοτούνται από τον υπόλογο του οικείου οργάνου και τελούν υπό την ευθύνη των υπολόγων πάγιων προκαταβολών που ορίζονται από τον υπόλογο του οικείου οργάνου».

[247] Βλ. άρθρο 62 Δημοσιονομικού Κανονισμού 1605/2002 όπως τροποποιήθηκε από τον Κανονισμό 1995/2006 του Συμβουλίου.

κοινοποίηση σε αυτό της ετήσιας έκθεσης του Ευρωπαϊκού Ελεγκτικού Συνεδρίου. Ειδικότερα η Επιτροπή, σύμφωνα με το άρθρο 318 της Συνθήκης για τη Λειτουργία της Ευρωπαϊκής Ένωσης[248] καταθέτει κάθε έτος στο Ευρωπαϊκό Κοινοβούλιο και στο Συμβούλιο τους λογαριασμούς του διαρρεύσαντος οικονομικού έτους, που αναφέρονται στην εκτέλεση του προϋπολογισμού. Η Επιτροπή τους γνωστοποιεί επίσης ένα δημοσιονομικό ισολογισμό περί του ενεργητικού και του παθητικού της Ένωσης. Υποβάλλει επίσης στο Ευρωπαϊκό Κοινοβούλιο και το Συμβούλιο έκθεση αξιολόγησης των οικονομικών της Ένωσης βασιζόμενη στα αποτελέσματα που έχουν επιτευχθεί ενσωματώνοντας τις επισημάνσεις στις οποίες προέβησαν το Ευρωπαϊκό Κοινοβούλιο και το Συμβούλιο. Το Ευρωπαϊκό Κοινοβούλιο[249], μετά από σύσταση του Συμβουλίου, απαλλάσσει την Επιτροπή ως προς την εκτέλεση του προϋπολογισμού. Για το λόγο αυτό, εξετάζει, έπειτα από το Συμβούλιο, τους λογαριασμούς, τον δημοσιονομικό ισολογισμό και την έκθεση αξιολόγησής των οικονομικών της Ένωσης, την ετήσια έκθεση του Ελεγκτικού Συνεδρίου, μαζί με τις απαντήσεις των ελεγχόμενων οργάνων στις παρατηρήσεις του Ελεγκτικού Συνεδρίου, τη δήλωση βεβαίωσης για την ακρίβεια των λογαριασμών και τη νομιμότητα και κανονικότητα των σχετικών πράξεων, καθώς και τις συναφείς ειδικές εκθέσεις του.

Προτού απαλλάξει την Επιτροπή, το Ευρωπαϊκό Κοινοβούλιο δύναται να ζητήσει να ακούσει την Επιτροπή σχετικά με την εκτέλεση των δαπανών ή τη λειτουργία των συστημάτων δημοσιονομικού ελέγχου. Η Επιτροπή με τη σειρά της διαβιβάζει στο Ευρωπαϊκό Κοινοβούλιο, αιτήσει του, κάθε αναγκαία πληροφορία, έγγραφο ή στοιχείο και καταβάλλει κάθε προσπάθεια ώστε να λαμβάνονται υπόψη οι παρατηρήσεις που συνοδεύουν τις αποφάσεις απαλλαγής και οι άλλες παρατηρήσεις του Ευρωπαϊκού Κοινοβουλίου σχετικά με την εκτέλεση των δαπανών, καθώς και τα σχόλια που συνοδεύουν τις συστάσεις απαλλαγής που διατυπώνει το Συμβούλιο. Επιπλέον μετά από αίτηση του Ευρωπαϊκού Κοινοβουλίου ή του Συμβουλίου, η Επιτροπή υποβάλλει έκθεση για τα μέτρα που έχουν ληφθεί με βάση αυτές τις παρατηρήσεις και σχόλια, και ιδίως σχετικά με τις οδηγίες που έχουν δοθεί στις υπηρεσίες οι οποίες έχουν

[248] Βλ. άρθρο 318 της ενοποιημένης απόδοσης της Συνθήκης για την Ευρωπαϊκή Ένωση και της Συνθήκης για τη λειτουργία της Ευρωπαϊκής Ένωσης (2010/C 83/01), πρώην άρθρο 275 της ΣΕΚ.
[249] Βλ. άρθρο 319 της ενοποιημένης απόδοσης της Συνθήκης για την Ευρωπαϊκή Ένωση και της Συνθήκης για τη λειτουργία της Ευρωπαϊκής Ένωσης (2010/C 83/01), πρώην άρθρο 276 της ΣΕΚ.

αναλάβει την εκτέλεση του προϋπολογισμού διαβιβάζοντας παράλληλα το σύνολο των στοιχείων και των εκθέσεων στο Ελεγκτικό Συνέδριο.

4.3 Ο εσωτερικός έλεγχος

Ο εσωτερικός έλεγχος είναι μία ανεξάρτητη, αντικειμενική, ασφαλής και συμβουλευτική δραστηριότητα σχεδιασμένη να προσθέτει αξία και να βελτιώνει τις λειτουργίες ενός οργανισμού. Βοηθά ένα οργανισμό, μία οργάνωση να επιτύχει τους αντικειμενικούς σκοπούς του προσφέροντας μία συστηματική επιστημονική προσέγγιση για την αποτίμηση και βελτίωση της αποτελεσματικότητας της διαχείρισης κινδύνων, των εσωτερικών ελέγχων και των διαδικασιών διοίκησης. Στόχος του εσωτερικού ελέγχου είναι η αξιολόγηση των εσωτερικών διαδικασιών που ακολουθούνται από τον οργανισμό έτσι ώστε να διαπιστωθούν αδυναμίες και λάθη ως προς την αποτελεσματική λειτουργία των διαδικασιών, να αξιολογηθούν τα αίτια ύπαρξης της κάθε αδυναμίας και οι στόχοι που έπρεπε να επιτυγχάνονται. Ο εσωτερικός ελεγκτής με βάση αυτή την αξιολόγηση εισηγείται βελτιωτικές διαδικασίες που σκοπό έχουν την επίτευξη των στόχων του οργανισμού και την καλύτερη, αποτελεσματικότερη και αποδοτικότερη λειτουργία των μερών του. Η εφαρμογή αποτελεσματικού εσωτερικού ελέγχου, σε συνδυασμό με τη χρηστή διοίκηση του οργανισμού, αποτελεί μέσο αποτελεσματικής εταιρικής διακυβέρνησης προς μία κατεύθυνση που διασφαλίζει τη μακροχρόνια επιβίωση του οργανισμού με τον καλύτερο δυνατό τρόπο. Οι οργανισμοί για να καταστούν ανταγωνιστικοί θα πρέπει να μάθουν να λειτουργούν σε ένα πιο "ηθικό περιβάλλον" και να εφαρμόζουν τις αρχές της Εταιρικής Διακυβέρνησης μόνο έτσι θα είναι σε θέση να επιβιώσουν από χρηματοοικονομικές κρίσεις αλλά και κάθε απειλή. Ο εσωτερικός έλεγχος διαδραματίζει σημαντικό ρόλο στη διασφάλιση της αξιοπιστίας του οργανισμού με ταυτόχρονα επιβεβαιωτική και συμβουλευτική δράση προς τη διοίκηση του οργανισμού. Η ύπαρξη εσωτερικού ελέγχου είναι άμεσα συνδεδεμένη με την κουλτούρα του οργανισμού για χρηστή διοίκηση και Εταιρική Διακυβέρνηση.

Οι παραδοσιακές διαδικασίες ελέγχου έδιναν έμφαση στη διεκπεραίωση, συμμόρφωση και εφαρμογή των κανονισμών του οργανισμού από το προσωπικό και την επιβολή ποινών και κυρώσεων για τη μη συμμόρφωσή τους. Το αποτέλεσμα ήταν να αγνοείται ο ανθρωποκεντρικός παράγοντας καθώς και οι κίνδυνοι που αφορούσαν σε διοικητικά και διαχειριστικά προβλήματα. Συνεπάγεται λοιπόν ότι ο απλός

παραδοσιακός έλεγχος δεν είναι ικανός πλέον να αντιμετωπίσει σε βάθος τους κινδύνους που αντιμετωπίζουν σήμερα οι οργανισμοί. Η μεθοδολογία ελέγχου οφείλει να βασίζεται πλέον στο συνδυασμό προληπτικών και κατασταλτικών ελέγχων, στη βελτίωση των διαδικασιών και στη συνεχή αποτίμηση των κινδύνων με στόχο την προσθήκη αξίας στον οργανισμό.

Στο παραδοσιακό σχήμα δημοσιονομικής οργάνωσης διακρίνονται τρεις δημοσιονομικοί παράγοντες: ο διατάκτης, ο υπόλογος και ο δημοσιονομικός ελεγκτής[250]. Πριν από τη δημοσιονομική μεταρρύθμιση του 2002 ο δημοσιονομικός ελεγκτής ήλεγχε τις αναλήψεις υποχρεώσεως και τα εντάλματα πληρωμής πριν από την πληρωμή τους χωρίς να ενεργεί τις πράξεις εκκαθάρισης και εντολής πληρωμής. Η υπογραφή του επί των συγκεκριμένων πράξεων υπείχε θέση θεώρησης και ελέγχου νομιμότητας και κανονικότητας, σε διαφορετική περίπτωση ο δημοσιονομικός ελεγκτής διατύπωνε τις αντιρρήσεις του και δεν θεωρούσε τη συγκεκριμένη δαπάνη. Η έλλειψη ευθύνης όμως του διατάκτη αποτελούσε ανασταλτικό παράγοντα τις διαδικασιών που ακολουθούνταν καθώς εάν ο δημοσιονομικός ελεγκτής θεωρούσε τη δαπάνη η διαδικασία συνεχιζόταν, εάν όχι σταματούσε χωρίς καμία ευθύνη για τις ενέργειες του διατάκτη. Το σύνολο λοιπόν της ευθύνης έφερε ο δημοσιονομικός ελεγκτής ο οποίος ασκούσε προληπτικό εσωτερικό έλεγχο, τον αντίστοιχο που διενεργείται στην Ελλάδα από τις Υπηρεσίες Δημοσιονομικού Ελέγχου και τις υπηρεσίες του Επιτρόπου του Ελεγκτικού Συνεδρίου.

Η δημοσιονομική μεταρρύθμιση του 2002 στην Ευρωπαϊκή Ένωση κατέστησε το διατάκτη απόλυτα υπεύθυνο των πράξεων του έτσι ώστε να μην επαναπαύεται στους ελέγχους που ακολουθούσαν από το δημοσιονομικό ελεγκτή. Στο πλαίσιο της νέας δημοσιονομικής διαχείρισης, ο εσωτερικός έλεγχος αποτελεί μέρος των καθηκόντων του υπεύθυνου εκτέλεσης του προϋπολογισμού, του διατάκτη ο οποίος οφείλει να έχει τον έλεγχο όλης της δραστηριότητας του οργανισμού που έχει στην αρμοδιότητά του. Καθίσταται πλέον υπεύθυνος κάθε δραστηριότητας και κινδύνου που μπορεί να παρουσιαστεί και να αντιμετωπίσει την επίτευξη των στόχων του. Ο διατάκτης είναι πλέον υπεύθυνος να εντοπίσει τους κινδύνους που απειλούν τη διαχείρισή του, να καταγράψει, να αναλύσει, να αξιολογήσει και να θέσει σε

[250] Βλ. ΣΑΡΜΑΣ Ι.Δ., *Καλύτερο Κράτος, Η σπατάλη, η διαφθορά και ο σύγχρονος δημοσιονομικός έλεγχος*, εκδ. Σάκκουλα, Αθήνα, 2006, σελ.101-106.

εφαρμογή μηχανισμούς αντιμετώπισής του. Στο πλαίσιο της δημοσιονομικής διαχείρισης δεν επιδιώκεται μόνο να αποτραπούν οι μη νόμιμες πράξεις αλλά και να επιτευχθούν ορισμένοι στόχοι οι οποίοι έχουν τεθεί εκ των προτέρων με αντικειμενικά κριτήρια και έπειτα από μελέτη και αξιολόγηση του οργανισμού. Ο εσωτερικός ελεγκτής (internal auditor) ασκεί τον έλεγχο (audit) στις δραστηριότητες του διατάκτη ώστε να τον βοηθήσει να θεραπεύσει τις αδυναμίες των μηχανισμών εσωτερικού ελέγχου (internal control) τον οποίο εφαρμόζει ο διατάκτης. Ο εσωτερικός ελεγκτής υπάγεται οργανικά στο διατάκτη και λειτουργεί για την εξυπηρέτηση των συμφερόντων αυτού, έχοντας όμως λειτουργική ανεξαρτησία ώστε να λειτουργεί απερίσπαστος διατυπώνοντας ελεύθερα τις απόψεις και τις παρατηρήσεις του. Θα πρέπει επίσης να επισημανθεί ότι ο εσωτερικός ελεγκτής δεν ασκεί ποτέ προληπτικό έλεγχο, αντίθετα λειτουργεί εκ των υστέρων και επιβάλλεται να εφαρμόσει για τη διεκπεραίωση του έργου του τη μεθοδολογία του σύγχρονου δημοσιονομικού ελέγχου. Προγραμματίζει το ετήσιο πρόγραμμα στοχοθεσίας του και παρέχει στο διατάκτη το σύνολο των συμβουλευτικών υπηρεσιών για την αποφυγή των κινδύνων και την καλύτερη δυνατή αποδοτικότητα του οργανισμού.[251]

Όπως προαναφέρθηκε η Επιτροπή είναι υπεύθυνη, βάσει της Συνθήκης, σε συνεργασία με τα κράτη-μέλη για την εκτέλεση του προϋπολογισμού, την κατάρτιση δημοσιονομικών κανονισμών που ρυθμίζουν ιδίως τις πρακτικές λεπτομέρειες κατάρτισης και εκτέλεσης του προϋπολογισμού και παρουσίασης και ελέγχου των λογαριασμών και κανόνων που οργανώνουν τον έλεγχο της ευθύνης των δημοσιονομικών φορέων, και ιδίως των διατακτών και των υπολόγων. Διαθέτει υπηρεσία εσωτερικού ελέγχου για την εξακρίβωση της πιστότητας και αποδοτικότητας των διαδικασιών που ακολουθούνται από τη Διοίκηση με βάση την υπάρχουσα ετήσια στοχοθεσία. Η υπηρεσία εσωτερικού ελέγχου (ΥΕΕ) επικουρεί το σύνολο των Γενικών Διευθύνσεων της Επιτροπής οι οποίες είναι αρμόδιες για την εκτέλεση συγκεκριμένων τμημάτων του προϋπολογισμού. Οι επιχειρησιακές μονάδες ελέγχουν και εγκρίνουν τις πληρωμές πριν από την πραγματοποίησή τους, ενώ οι μονάδες ελέγχου ασκούν κατασταλτικούς ελέγχους ώστε να εξακριβώσουν εάν και σε ποιο βαθμό οι δαπάνες εκτελέστηκαν ορθά από την Επιτροπή αλλά και από τα κράτη-μέλη. Οι μονάδες εσωτερικού ελέγχου επικουρούν τους υπεύθυνους

[251] Όπ.παρ. ΣΑΡΜΑΣ Ι.Δ., *Καλύτερο Κράτος, Η σπατάλη, η διαφθορά και ο σύγχρονος δημοσιονομικός έλεγχος*, σελ.107-109.

διοίκησης των Γενικών Διευθύνσεων να διαπιστώσουν κατά πόσο οι εσωτερικοί έλεγχοι λειτουργούν αποτελεσματικά και αποδοτικά. Ακόμη και στους τομείς επιμερισμένης διαχείρισης μεσολαβεί μία σειρά ελέγχων σε πολλαπλά επίπεδα, από υπηρεσίες της Επιτροπής, κεντρικές, περιφερειακές και τοπικές υπηρεσίες έως και την καταβολή της ενίσχυσης στους τελικούς δικαιούχους. Το σύνολο πλέον των ανωτέρω υπηρεσιών έχουν οργανώσει συστήματα εσωτερικού ελέγχου που λειτουργούν με συγκεκριμένα πρότυπα.

Ο Δημοσιονομικός Κανονισμός 1605/2002 εισάγει την έννοια του εσωτερικού ελεγκτή. Στο άρθρο 85 αναφέρεται ότι κάθε όργανο ορίζει καθήκοντα εσωτερικού ελέγχου που πρέπει να ασκούνται σύμφωνα με τα σχετικά διεθνή πρότυπα. Ο εσωτερικός ελεγκτής, που διορίζεται από το όργανο, υπέχει ευθύνη έναντι αυτού όσον αφορά την επαλήθευση της εύρυθμης λειτουργίας των συστημάτων και των διαδικασιών εκτέλεσης του προϋπολογισμού. Κάθε όργανο διορίζει τον εσωτερικό ελεγκτή του[252] σύμφωνα με κανόνες προσαρμοσμένους στις ιδιαιτερότητες και τις ανάγκες του και ενημερώνει την αρμόδια για τον προϋπολογισμό αρχή για το διορισμό του εσωτερικού ελεγκτή[253] ενώ παράλληλα ορίζει, ανάλογα με την ιδιαιτερότητα και τις ανάγκες του, το πεδίο αποστολής του εσωτερικού ελεγκτή και θεσπίζει λεπτομερώς τους στόχους και τις διαδικασίες άσκησης του έργου του εσωτερικού ελέγχου, με τήρηση των ισχυόντων διεθνών προτύπων στον τομέα του εσωτερικού ελέγχου[254]. Ο εσωτερικός ελεγκτής θεσπίζει το πρόγραμμα εργασίας του και το υποβάλλει στο όργανο αλλά και το όργανο μπορεί να ζητεί από τον εσωτερικό ελεγκτή να διενεργεί ελέγχους που δεν μνημονεύονται στο πρόγραμμα εργασίας[255].

Σε καμία περίπτωση ο εσωτερικός ελεγκτής δεν μπορεί να είναι διατάκτης ή υπόλογος. Ο εσωτερικός ελεγκτής συμβουλεύει το οικείο όργανο για την αντιμετώπιση των κινδύνων που προκύπτουν, διατυπώνοντας ανεξάρτητα τη γνώμη του σχετικά με την ποιότητα των συστημάτων διαχείρισης και ελέγχου και

[252] Είναι δυνατό περισσότερα όργανα να διορίζουν τον ίδιο εσωτερικό ελεγκτή.
[253] Η αρμόδια για τον προϋπολογισμό αρχή ενημερώνεται επίσης και για την παύση του εσωτερικού ελεγκτή.
[254] Βλ. άρθρο 109 Κανονισμού 2342/2002. Να σημειωθεί επίσης ότι το όργανο μπορεί να διορίζει ως εσωτερικό ελεγκτή, λόγω των ιδιαίτερων προσόντων του, μόνιμο ή άλλο υπάλληλο διεπόμενο από τον κανονισμό υπηρεσιακής κατάστασης, επιλεγόμενο μεταξύ των υπηκόων των κρατών μελών.
[255] Βλ. άρθρο 111 Κανονισμού 2342/2002.

εκδίδοντας παράλληλα συστάσεις για τη βελτίωση των όρων εκτέλεσης των πράξεων και για την προώθηση της χρηστής δημοσιονομικής διαχείρισης[256].

Ο εσωτερικός ελεγκτής είναι ιδίως επιφορτισμένος:

α) με την εκτίμηση της καταλληλότητας και της αποτελεσματικότητας των εσωτερικών συστημάτων διαχείρισης καθώς και της απόδοσης των υπηρεσιών κατά την υλοποίηση της εκάστοτε πολιτικής, των προγραμμάτων και των ενεργειών σε σχέση με τους αντίστοιχους κινδύνους τους

β) για την αξιολόγηση της αποτελεσματικότητας και της αποδοτικότητας των συστημάτων εσωτερικού και λογιστικού ελέγχου που εφαρμόζονται σε κάθε πράξη εκτέλεσης του προϋπολογισμού[257]

Επισημαίνεται ότι ο εσωτερικός ελεγκτής ασκεί τα καθήκοντά του ως προς όλες τις δραστηριότητες και τις υπηρεσίες του οικείου οργάνου και διαθέτει πλήρη, απεριόριστη και απρόσκοπτη πρόσβαση σε κάθε πληροφορία, έγγραφο και στοιχείο που απαιτείται για την άσκηση των καθηκόντων του. Δύναται επιπλέον να πραγματοποιεί και επιτόπιους ελέγχους για την εξαγωγή των συμπερασμάτων του στα κράτη μέλη αλλά και σε τρίτες χώρες. Το όργανο άλλωστε θέτει στη διάθεση του εσωτερικού ελεγκτή τους αναγκαίους πόρους για την αίσια διεκπεραίωση του έργου του ελέγχου, καθώς και χάρτη αποστολής που περιγράφει λεπτομερώς τα καθήκοντα, τα δικαιώματα και τις υποχρεώσεις του[258].

Ο εσωτερικός ελεγκτής υποβάλλει στο οικείο όργανο έκθεση σχετικά με τις διαπιστώσεις και τις συστάσεις του εξασφαλίζοντας την παρακολούθηση των συστάσεων που προκύπτουν από τους ελέγχους που έχει πραγματοποιήσει. Στην ετήσια έκθεση εσωτερικού ελέγχου που καταρτίζει αναφέρει τον αριθμό και τον τύπο των διεξαχθέντων ελέγχων, τις διατυπωθείσες συστάσεις και τη συνέχεια που δόθηκε στις συστάσεις αυτές. Το όργανο διαβιβάζει υποχρεωτικά κάθε έτος στην αρμόδια για την απαλλαγή αρχή, έκθεση στην οποία συνοψίζονται ο αριθμός και ο τύπος των εσωτερικών ελέγχων που έχουν διεξαχθεί, οι διατυπωθείσες συστάσεις και η συνέχεια που δόθηκε στις συστάσεις αυτές και αιτιολογεί ειδικώς τυχόν παρεκκλίσεις

[256] Βλ. M.-C. Steckel-Montes, *L'essentiel des finances publiques communautaires*, Gallino éditeur, Paris, 2005, σελ. 107.
[257] Όπως το στοιχείο β0 του άρθρου 86 του Δημοσιονομικού Κανονισμού 1605/2002 τροποποιήθηκε από τον Κανονισμό 1995/2006.
[258] Βλ. άρθρο 110 Κανονισμού 2342/2002.

από αυτές[259]. Εξετάζει επίσης εάν οι συστάσεις του που διατυπώθηκαν στις εκθέσεις του εσωτερικού ελεγκτή του, μπορούν να αποτελέσουν αντικείμενο ανταλλαγής ορθών πρακτικών με τα άλλα όργανα[260]. Περαιτέρω το οικείο όργανο προβλέπει ειδικούς κανόνες για τον εσωτερικό ελεγκτή, οι οποίοι εξασφαλίζουν την πλήρη ανεξαρτησία του κατά την άσκηση των καθηκόντων του και θεσπίζουν την ευθύνη του. Ο εσωτερικός ελεγκτής δεν μπορεί να λάβει καμία εντολή ούτε να του αντιταχθεί κανένα όριο όσον αφορά την άσκηση των καθηκόντων τα οποία, λόγω του διορισμού του, του ανατίθενται δυνάμει των διατάξεων του Δημοσιονομικού Κανονισμού. Σε περίπτωση που είναι μέλος του προσωπικού, υπέχει ευθύνη υπό τους όρους που τίθενται στον Κανονισμό Υπηρεσιακής Κατάστασης και διευκρινίζονται στους κανόνες εφαρμογής.[261]

Επίκληση της ευθύνης του εσωτερικού ελεγκτή, ως μόνιμου ή άλλου υπαλλήλου διεπόμενου από τον κανονισμό υπηρεσιακής κατάστασης, μπορεί να γίνει μόνο από το ίδιο το όργανο που τον διόρισε αφού λάβει αιτιολογημένη απόφαση για την έναρξη έρευνας. Η απόφαση κοινοποιείται στον ενδιαφερόμενο και υποβάλλεται υποχρεωτικά σε ακρόαση από τον υπάλληλο ή τους υπαλλήλους στους οποίους έχει ανατεθεί η έρευνα. Η έκθεση της έρευνας ανακοινώνεται στον ενδιαφερόμενο, ο οποίος υποβάλλεται στη συνέχεια σε ακρόαση από το όργανο σε σχέση με αυτή την έκθεση. Βάσει της έκθεσης και της ακρόασης του ελεγχόμενου, το όργανο εκδίδει, είτε αιτιολογημένη απόφαση αρχειοθέτησης της διαδικασίας, είτε αιτιολογημένη απόφαση για την επιβολή πειθαρχικών ή χρηματικών κυρώσεων. Κατά των αποφάσεων αυτών ο ενδιαφερόμενος δύναται να προσφύγει ενώπιον του Δικαστηρίου των Ευρωπαϊκών Κοινοτήτων εντός προθεσμίας τριών μηνών, από την ημερολογιακή ημέρα της κοινοποίησης της σχετικής πράξης.[262].

---

[259] Βλ. άρθρο 86 Δημοσιονομικού Κανονισμού 1605/2002.
[260] Βλ. άρθρο 112 Κανονισμού 2342/2002.
[261] Βλ. άρθρο 87 Δημοσιονομικού Κανονισμού 1605/2002 και άρθρο 113 Κανονισμού 2342/2002 όπως αντικαταστάθηκαν από τον Κανονισμό 1995/2006.
[262] Βλ. άρθρο 114 Κανονισμού 2342/2002.

4.4. Ο εξωτερικός έλεγχος: Το Ευρωπαϊκό Ελεγκτικό Συνέδριο

Στις δημοκρατικές κοινωνίες είναι αναγκαίο να υπάρχουν ακριβή και προσβάσιμα σε όλους πληροφοριακά στοιχεία, τα οποία να χρησιμεύουν ως βάση για τη λήψη αποφάσεων, με στόχο τη βελτίωση της δημοσιονομικής διαχείρισης και τη διασφάλιση της υποχρέωσης λογοδοσίας. Η Ευρωπαϊκή Ένωση, καθώς και τα κράτη μέλη της, διαθέτει έναν εξωτερικό ελεγκτή ως ανεξάρτητο θεματοφύλακα των οικονομικών συμφερόντων του συνόλου των πολιτών της. Το Ευρωπαϊκό Ελεγκτικό Συνέδριο, ως εξωτερικός ελεγκτής της Ευρωπαϊκής Ένωσης ελέγχει κατά πόσο τα κοινοτικά κεφάλαια καταχωρίζονται ορθά και δαπανώνται σύμφωνα με την ισχύουσα κανονιστική ρύθμιση, λαμβανομένης υπόψη και της ανάγκης επίτευξης της βέλτιστης χρήσης των πόρων, ανεξάρτητα από τον προορισμό τους. Τα αποτελέσματα των εργασιών του Συνεδρίου χρησιμοποιούνται από την Επιτροπή, το Κοινοβούλιο και το Συμβούλιο, αλλά και από τα κράτη μέλη, για τη βελτίωση της δημοσιονομικής διαχείρισης του κοινοτικού προϋπολογισμού. Οι εργασίες του Συνεδρίου αποτελούν κομβικό σημείο για την ετήσια διαδικασία χορήγησης απαλλαγής, στο πλαίσιο της οποίας το Κοινοβούλιο, βασιζόμενο σε συστάσεις του Συμβουλίου, αποφασίζει κατά πόσον η Επιτροπή εκπλήρωσε την υποχρέωση εκτέλεσης του προϋπολογισμού του προηγούμενου έτους.[263]

Το Ευρωπαϊκό Ελεγκτικό Συνέδριο αποτελεί τη θεσμική αποκρυστάλλωση των δημοσιονομικών παραδόσεων, αλλά και των διοικητικών πρακτικών που επικρατούν στα κράτη μέλη[264]. Στο πλαίσιο του ευρωπαϊκού Ελεγκτικού Συνεδρίου τα συστήματα αυτά συγκλίνουν, συνδυάζονται και παράλληλα διαφοροποιούνται.

Σε κάθε θεσμικό σύστημα, η ελεγκτική λειτουργία έχει ιδιαίτερη σημασία, καθώς συνιστά ένα από τα στοιχεία που εγγυώνται τη δημοκρατική διαχείριση των δημοσίων υποθέσεων. Η διαχείριση αυτή περιλαμβάνει τόσο τον εσωτερικό όσο και τον εξωτερικό έλεγχο. Αναμφίβολα, η διαχείριση των δημοσίων κεφαλαίων δεν μπορεί να υπάρξει χωρίς τον κατάλληλο εξωτερικό έλεγχο[265].

Η ανάγκη διενέργειας δημοσιονομικού ελέγχου έγινε ιδιαίτερα αισθητή τη δεκαετία 1970, όταν η αύξηση του κοινοτικού προϋπολογισμού είχε ως αποτέλεσμα

---

[263] Βλ. Ευρωπαϊκό Ελεγκτικό Συνέδριο, *Ετήσια Έκθεση Δραστηριοτήτων 2009*, Υπηρεσία Εκδόσεων της Ευρωπαϊκής Ένωσης, 2010, σελ. 10.

[264] Συνοπτικά, τα ελεγκτικά συστήματα διακρίνονται σε δύο βασικές κατηγορίες, τα ηπειρωτικά (ή λατινικά) και τα αγγλοσαξονικά, με ενδιάμεση τρίτη κατηγορία τα σκανδιναβικά συστήματα.

[265] Βλ. σχετικά για το προισχύσαν καθεστώς της δημοσιονομικής διαχείρισης και τις βασικές αρχές του Γ.Α.ΓΕΩΡΓΙΟΥ, *Το δημοσιονομικό σύστημα της Ευρωπαϊκής Ένωσης και ο Κοινοτικός Προϋπολογισμός*, εκδ.Αντ. Σάκκουλα, 2002.

την ενίσχυση των δημοσιονομικών αρμοδιοτήτων του Ευρωπαϊκού Κοινοβουλίου. Η ανεπάρκεια των ήδη υφιστάμενων ελεγκτικών μηχανισμών, της Δημοσιονομικής Επιτροπής και του Επιτρόπου επί των λογαριασμών[266], και η θεσμικά ασθενέστερη θέση τους έναντι των ελεγχομένων οργάνων, ανέδειξε την ανάγκη ίδρυσης ενός ανεξάρτητου οργάνου εξωτερικού ελέγχου με ευρύτερες ελεγκτικές αρμοδιότητες.

Σε αυτό το πλαίσιο, το Ευρωπαϊκό Κοινοβούλιο έδωσε εντολή στον τότε πρόεδρο της Επιτροπής Δημοσιονομικού Ελέγχου να συντάξει έκθεση που έφερε τον τίτλο «Για ένα Ευρωπαϊκό Ελεγκτικό Συνέδριο»[267] και η οποία έθεσε τις θεωρητικές βάσεις για την ίδρυση του Ελεγκτικού Συνεδρίου. Ήταν, επομένως, προφανής η βούληση του Ευρωπαϊκού Κοινοβουλίου αλλά και των κρατών-μελών στο πλαίσιο της διεύρυνσης των κοινοτικών πολιτικών και του προϋπολογισμού να επιτείνουν το εύρος του δημοσιονομικού ελέγχου. Παράλληλα, η ίδρυση του Ελεγκτικού Συνεδρίου συνέπεσε και με τη χρηματοδότηση του προϋπολογισμού της Κοινότητας με ιδίους πόρους.

Έτσι, το Ελεγκτικό Συνέδριο ιδρύθηκε με τη Συνθήκη των Βρυξελλών της 22ας Ιουλίου 1975[268] και άρχισε τις εργασίες του στο Λουξεμβούργο τη 18η Οκτωβρίου 1977. Η Συνθήκη του Μάαστριχτ για την Ευρωπαϊκή Ένωση αναγόρευσε το Σώμα στο πέμπτο θεσμικό όργανο της Κοινότητας[269]. Από το 1994 το όργανο καλείται να χορηγεί δήλωση σχετικά με την αξιοπιστία των λογαριασμών, καθώς και για τη νομιμότητα και κανονικότητα των υποκειμένων πράξεων του κοινοτικού προϋπολογισμού. Η Συνθήκη του Άμστερνταμ αναβάθμισε ουσιαστικά τις αρμοδιότητες του Σώματος. Μέχρι τη Συνθήκη του Άμστερνταμ, η επίσημη ονομασία του Σώματος ήταν «Ελεγκτικό Συνέδριο των Ευρωπαϊκών Κοινοτήτων» και τότε

---

[266] Η Δημοσιονομική Επιτροπή ήταν το όργανο εξωτερικού δημοσιονομικού ελέγχου των Ευρωπαϊκών Κοινοτήτων σύμφωνα με τα άρθρα 206 Συνθ.ΕΟΚ, 108 Συνθ.ΕΚΑΕ και 78 δ Συνθ.ΕΚΑΧ. Η εν λόγω Επιτροπή διενεργούσε έλεγχο νομιμότητας, κανονικότητας και χρηστής δημοσιονομικής διαχείρισης όλων των διαχειριστικών πράξεων των κοινοτικών οργάνων, εκτός από εκείνες που αφορούσαν στο λειτουργικό προϋπολογισμό της ΕΚΑΧ, της Ευρωπαϊκής Τράπεζας Επενδύσεων και όσες υπάγονταν σε εξωτερικό έλεγχο άλλων ειδικών οργάνων. Η Δημοσιονομική Επιτροπή συγκροτείτο από εννέα μέλη, τα οποία ορίζονταν για πέντε έτη και ασκούσαν τα καθήκοντά τους με μερική απασχόληση. Κάθε θεσμικό όργανο των κοινοτήτων υπέβαλε ανά τρίμηνο τα δικαιολογητικά έγγραφα των πράξεών του για έλεγχο στην Επιτροπή.
Ο Επίτροπος επί των λογαριασμών ήταν βάσει του άρθρου 78 Συνθ.ΕΚΑΧ αρμόδιος για τον έλεγχο ειδικών δραστηριοτήτων της ΕΚΑΧ. Ο Επίτροπος διοριζόταν από την Επιτροπή για τρία έτη.

[267] Βλ. Ν.ΜΗΛΙΩΝΗΣ, *Στοιχεία Διεθνούς και Ευρωπαϊκού Φορολογικού Δικαίου*, Εκδόσεις Αντ.Ν. Σάκκουλα, Αθήνα-Κομοτηνή, 2004, σελ. 135, υποσημείωση 239, *Pour une Cour des comptes Européenne*

[268] Η Συνθήκη των Βρυξελλών τέθηκε σε ισχύ την 1η Ιουλίου 1977

[269] Τα υπόλοιπα τέσσερα όργανα είναι το Ευρωπαϊκό Κοινοβούλιο, το Συμβούλιο της Ένωσης, η Ευρωπαϊκή Επιτροπή και το Δικαστήριο των Ευρωπαϊκών Κοινοτήτων.

μετονομάστηκε σε Ευρωπαϊκό Ελεγκτικό Συνέδριο. Στο πεδίο αρμοδιότητάς του ενέπιπτε μόνο η δημοσιονομική διαχείριση των τριών κοινοτήτων (ΕΟΚ, ΕΚΑΧ και ΕΚΑΕ) και από τη Συνθήκη του Μάαστριχτ η δημοσιονομική διαχείριση του πρώτου πυλώνα, δηλαδή, της Ευρωπαϊκής Κοινότητας. Με τη συνθήκη του Άμστερνταμ ενισχύθηκε το δικαίωμα του Συνεδρίου να διενεργεί ελέγχους χρηστής δημοσιονομικής διαχείρισης, διευκρινίσθηκε ο ρόλος του στην καταπολέμηση της απάτης[270] και ενισχύθηκε η δυνατότητά του να προσφεύγει στο Δικαστήριο για να προστατέψει τα προνόμιά του έναντι των λοιπών οργάνων της Ευρωπαϊκής Ένωσης.

Η συνθήκη της Νίκαιας[271] επιβεβαίωσε την ισχύουσα πρακτική, σύμφωνα με την οποία το Σώμα συγκροτείται με ένα Μέλος ανά κράτος, επέτρεψε τη δημιουργία τμημάτων στο εσωτερικό του και τόνισε τη σημασία συνεργασίας του Σώματος με τα εθνικά όργανα ελέγχου. Η Συνθήκη προσδιόρισε τη δυνατότητα των τμημάτων αντί της Ολομέλειας του Συνεδρίου να εγκρίνουν ορισμένες κατηγορίες εκθέσεων και γνωμοδοτήσεων. Παράλληλα, επιβεβαίωσε την πρακτική εκδόσεως ειδικών δηλώσεων αξιοπιστίας για κάθε δραστηριότητα της Ένωσης.

Τέλος οι δημοσιονομικές διατάξεις της Συνθήκης της Λισαβόνας επαναβεβαίωσαν την εντολή και το καθεστώς του Συνεδρίου ως θεσμικού οργάνου

---

[270] Βλ. σχετικά Dimitrios V. Skiadas, EC: *The Role of the European Court of Auditors in the Battle against Fraud and Corruption in the European Communities*, Journal of Financial Crime, October 1998, Vol.6, No.2, pp. 178-185.
Το κεφάλαιο 6 του Τίτλου ΙΙ της ενοποιημένης απόδοσης της Συνθήκης για την Ευρωπαϊκή Ένωση και της Συνθήκης για τη λειτουργία της Ευρωπαϊκής Ένωσης (2010/C 83/01), πρώην άρθρο 280 της ΣΕΚ, φέρει τον τίτλο Καταπολέμηση της Απάτης και ορίζει ότι «*1. Η Ένωση και τα κράτη μέλη καταπολεμούν την απάτη ή οιαδήποτε άλλη παράνομη δραστηριότητα κατά των οικονομικών συμφερόντων της Ένωσης, λαμβάνοντας σύμφωνα με το παρόν άρθρο μέτρα τα οποία θα έχουν αποτρεπτικό χαρακτήρα και θα προσφέρουν αποτελεσματική προστασία στα κράτη μέλη καθώς και στα θεσμικά και λοιπά όργανα και τους οργανισμούς της Ένωσης.*
2. Τα κράτη μέλη λαμβάνουν τα ίδια μέτρα καταπολέμησης της απάτης κατά των οικονομικών συμφερόντων της Ένωσης με εκείνα που λαμβάνουν για την καταπολέμηση της απάτης κατά των ιδίων οικονομικών συμφερόντων.
3. Με την επιφύλαξη άλλων διατάξεων των Συνθηκών, τα κράτη μέλη συντονίζουν τη δράση τους σχετικά με την προστασία των οικονομικών συμφερόντων της Ένωσης κατά της απάτης. Για τον σκοπό αυτό, διοργανώνουν μαζί με την Επιτροπή, στενή και τακτική συνεργασία μεταξύ των αρμόδιων αρχών.
4. Το Ευρωπαϊκό Κοινοβούλιο και το Συμβούλιο, αποφασίζοντας σύμφωνα με τη συνήθη νομοθετική διαδικασία και μετά από διαβούλευση με το Ελεγκτικό Συνέδριο, λαμβάνουν τα απαραίτητα μέτρα στους τομείς της πρόληψης και της καταπολέμησης της απάτης εις βάρος των οικονομικών συμφερόντων της Ένωσης με σκοπό την παροχή αποτελεσματικής και ισοδύναμης προστασίας στα κράτη μέλη καθώς και στα θεσμικά και λοιπά όργανα και τους οργανισμούς της Ένωσης.
5. Η Επιτροπή, σε συνεργασία με τα κράτη μέλη, υποβάλλει κατ' έτος στο Ευρωπαϊκό Κοινοβούλιο και το Συμβούλιο έκθεση για τα μέτρα που ελήφθησαν κατ' εφαρμογή του παρόντος άρθρου». Ειδικότερα βλ. ΣΚΙΑΔΑΣ Δ.Β., *Θεσμοί και πολιτικές προστασίας των δημοσιονομικών συμφερόντων της Ευρωπαϊκής Ένωσης*, Εφημερίδα Διοικητικού Δικαίου, Ιούλιος-Αύγουστος 2007, σελ. 541-547.

[271] Τέθηκε σε ισχύ τη 1 Φεβρουαρίου 2003

της ΕΕ και επέφεραν σημαντικές αλλαγές στον τρόπο με τον οποίο πρέπει να ασκείται η διαχείριση και ο έλεγχος των κονδυλίων της ΕΕ, ενισχύοντας τις εξουσίες του Ευρωπαϊκού Κοινοβουλίου σε θέματα προϋπολογισμού και δίνοντας έμφαση στην ευθύνη που φέρουν τα κράτη μέλη στο πλαίσιο της εκτέλεσής του. Ενσωματώθηκαν επίσης συμπεράσματα των εκθέσεων του Ελεγκτικού Συνεδρίου και αποδίδονται σε θεσμικό πλέον επίπεδο οι προδιαγραφές της χρηστής δημοσιονομικής διαχείρισης και της δημοσιονομικής πειθαρχίας για την Ευρωπαϊκή Ένωση[272]. Στο πλαίσιο αυτό, ο ρόλος του Ευρωπαϊκού Ελεγκτικού Συνεδρίου αποκτά μεγαλύτερη σημασία, δεδομένης της ανάγκης για αύξηση της διαφάνειας και ενίσχυση της υποχρέωσης λογοδοσίας – οι οποίες αποτελούν θεμελιώδεις δημοκρατικές αξίες – προκειμένου να διασφαλίζεται η χρηστή διαχείριση των δημόσιων κονδυλίων για λογαριασμό των πολιτών και των φορολογουμένων της ΕΕ[273].

4.4.1 Σύνθεση και Οργάνωση του Ευρωπαϊκού Ελεγκτικού Συνεδρίου

Το Ελεγκτικό Συνέδριο έχει ως κύρια αποστολή του την εξασφάλιση του ελέγχου των λογαριασμών της Ένωσης. Απαρτίζεται από εάν υπήκοο κάθε κράτους μέλους και τα μέλη του ασκούν τα καθήκοντα τους με πλήρη ανεξαρτησία, προς το γενικό συμφέρον της Ένωσης. Επιλέγονται μεταξύ προσωπικοτήτων που υπηρετούν ή έχουν υπηρετήσει στα κράτη τους σε όργανα εξωτερικού ελέγχου ή διαθέτουν ειδικά προσόντα για το λειτούργημα αυτό και οφείλουν να παρέχουν πλήρη εγγύηση ανεξαρτησίας. Τα μέλη του Ελεγκτικού Συνεδρίου διορίζονται για περίοδο έξι ετών και η θητεία τους δύναται να ανανεωθεί.. Το Συμβούλιο, μετά από διαβούλευση με το Ευρωπαϊκό Κοινοβούλιο, εγκρίνει τον κατάλογο των μελών, ο οποίος καταρτίζεται σύμφωνα με τις προτάσεις που υποβάλλει κάθε κράτος μέλος. Τα μέλη του Ελεγκτικού Συνεδρίου εκλέγουν μεταξύ τους τον πρόεδρο του Ελεγκτικού Συνεδρίου, για περίοδο τριών ετών και η επανεκλογή του επιτρέπεται. Κατά την εκπλήρωση των καθηκόντων τους, τα μέλη του Ελεγκτικού Συνεδρίου δεν ζητούν ούτε δέχονται υποδείξεις από καμία κυβέρνηση ή άλλον οργανισμό

---

[272] Βλ. ΣΚΙΑΔΑΣ Δ.Β., *Οι δημοσιονομικές διατάξεις της Συνθήκης της Λισαβόνας*, Ελληνική Επιθεώρηση Ευρωπαϊκού Δικαίου, Κέντρο Διεθνούς και Ευρωπαϊκού Οικονομικού Δικαίου – Δικηγορικός Σύλλογος Θεσσαλονίκης, Ιούλιος-Σεπτέμβριος 2010, σελ.325 επ.

[273] Βλ. σχετικά ΣΚΙΑΔΑΣ Δ.Β., Φαινόμενα διαφθοράς κατά τη διαχείριση του προϋπολογισμού της Ευρωπαϊκής Ένωσης σε Διαφθορά και σκάνδαλα στη δημόσια διοίκηση και την πολιτική με επιμέλεια Κ.Σ. ΚΟΥΤΣΟΥΚΗΣ –Π.Γ.ΣΚΛΙΑΣ, εκδ. ΣΙΔΕΡΗΣ, Αθήνα 2005, σελ. 509-519.

απέχοντας παράλληλα από κάθε ενέργεια ασυμβίβαστη με τα καθήκοντά τους. Επιπλέον τα μέλη του Ελεγκτικού Συνεδρίου δεν δύνανται, κατά τη διάρκεια της θητείας τους, να ασκούν οποιαδήποτε άλλη επαγγελματική δραστηριότητα, αμειβόμενη ή μη και αναλαμβάνουν επισήμως την υποχρέωση, κατά την ανάληψη των καθηκόντων τους, να τηρούν κατά τη διάρκεια της θητείας τους και μετά τη λήξη αυτής τις υποχρεώσεις που απορρέουν εκ της θέσεώς τους, και ιδίως τις υποχρεώσεις εντιμότητας και διακριτικότητας ως προς την αποδοχή, μετά την αποχώρησή τους, ορισμένων θέσεων ή ορισμένων πλεονεκτημάτων. Τα μέλη του Ελεγκτικού Συνεδρίου δύνανται να απαλλάσσονται των καθηκόντων τους ή να κηρύσσονται έκπτωτα του δικαιώματος προς σύνταξη ή άλλων αντ' αυτού ωφελημάτων μόνον αν το Δικαστήριο διαπιστώσει, κατόπιν αιτήσεως του Ελεγκτικού Συνεδρίου, ότι έπαυσαν να ανταποκρίνονται προς τις απαιτούμενες προϋποθέσεις ή να εκπληρώνουν τις υποχρεώσεις που απορρέουν εκ της θέσεώς τους[274].

Το Ελεγκτικό Συνέδριο λειτουργεί ως συλλογικό όργανο. Όλες οι εκθέσεις ελέγχου και οι γνώμες εγκρίνονται από το Σώμα, το οποίο, επίσης, λαμβάνει αποφάσεις σχετικά με την οργάνωση και τη διοίκηση του Συνεδρίου. Είναι οργανωμένο σε πέντε ομάδες ελέγχου, των οποίων προΐστανται Μέλη. Απαρτίζεται επίσης από τέσσερις τομεακές ομάδες, οι οποίες καλύπτουν διαφορετικά τμήματα του προϋπολογισμού ενώ μία πέμπτη ομάδα ελέγχου είναι υπεύθυνη για «οριζόντια» θέματα, όπως τον συντονισμό της δήλωσης αξιοπιστίας, τη διασφάλιση της ποιότητας, την ανάπτυξη της μεθοδολογίας ελέγχου του Συνεδρίου και τη δημοσιοποίηση των εργασιών και των υλοποιήσεων του Συνεδρίου. Κάθε ομάδας προΐσταται ένας πρόεδρος, τον οποίον εκλέγουν τα Μέλη της ομάδας μεταξύ τους για διετή θητεία με δυνατότητα ανανέωσης. Μια διοικητική επιτροπή, αποτελούμενη από Μέλη τα οποία εκπροσωπούν όλες τις ομάδες ελέγχου, προετοιμάζει όλα τα διοικητικά θέματα για τα οποία απαιτείται επίσημη απόφαση του Συνεδρίου[275].

Το Συνέδριο δημοσιεύει τα αποτελέσματα των ελεγκτικών εργασιών του σε *Ετήσιες εκθέσεις*, στις οποίες παρουσιάζονται τα αποτελέσματα των δημοσιονομικών

---

[274] Βλ. άρθρα 285 και 286 (Τμήμα 7, Κεφάλαιο 1, Μέρος 6ο) της ενοποιημένης απόδοσης της Συνθήκης για την Ευρωπαϊκή Ένωση και της Συνθήκης για τη λειτουργία της Ευρωπαϊκής Ένωσης (2010/C 83/01), πρώην άρθρα 246 και 247 της ΣΕΚ.

[275] Βλ. Ευρωπαϊκό Ελεγκτικό Συνέδριο, *Ο εξωτερικός ελεγκτής της Ευρωπαϊκής Ένωσης*, Υπηρεσία Εκδόσεων της Ευρωπαϊκής Ένωσης, 2010, www.eca.europa.eu

ελέγχων με τη μορφή δηλώσεων αξιοπιστίας που αφορούν τον γενικό προϋπολογισμό της ΕΕ και τα Ευρωπαϊκά Ταμεία Ανάπτυξης. Οι δύο αυτές εκθέσεις δημοσιεύονται μαζί τον Νοέμβριο κάθε έτους. Δημοσιεύει επίσης *Ειδικές ετήσιες εκθέσεις*, στις οποίες παρουσιάζονται τα αποτελέσματα των δημοσιονομικών ελέγχων επί των λοιπών οργάνων και αποκεντρωμένων οργανισμών της ΕΕ και τέλος *Ειδικές εκθέσεις*, στις οποίες παρουσιάζονται τα αποτελέσματα επιλεγμένων ελέγχων επιδόσεων και ελέγχων συμμόρφωσης. Οι Ειδικές εκθέσεις μπορούν να δημοσιεύονται οποτεδήποτε κατά τη διάρκεια του έτους[276]. Επιπλέον, το Συνέδριο καλείται να γνωμοδοτεί σχετικά με νέες νομοθετικές πράξεις με οικονομικό αντίκτυπο ή σχετικά με την επικαιροποίηση παλαιότερων. Γνώμες μπορούν να διατυπώνονται επίσης κατόπιν σχετικού αιτήματος κάποιου θεσμικού οργάνου της ΕΕ. Επίσης, το Συνέδριο μπορεί να εκδίδει γνώμες με δική του πρωτοβουλία. Από το 2007, το Συνέδριο δημοσιεύει επίσης ετήσια έκθεση δραστηριοτήτων. Οι εκθέσεις ελέγχου και οι γνώμες του Συνεδρίου κοινοποιούνται επισήμως στους προέδρους των θεσμικών οργάνων της ΕΕ, καθώς και στα εθνικά κοινοβούλια και στα ανώτατα όργανα ελέγχου των κρατών μελών[277].

4.4.2 Η φύση του Ευρωπαϊκού Ελεγκτικού Συνεδρίου

Το Ευρωπαϊκό Ελεγκτικό Συνέδριο ονομάζεται Δικαστήριο των Λογαριασμών (*Curia Rationum*), όπως η πλειοψηφία των αντίστοιχων ελεγκτικών οργάνων της ηπειρωτικής Ευρώπης. Τα άρθρα 284 -287 της Συνθήκης για τη Λειτουργία της Ευρωπαϊκής Ένωσης καθορίζουν τις αρμοδιότητες του Ελεγκτικού Συνεδρίου ως *stricto sensu* ελεγκτικά καθήκοντα. Η ονομασία, βέβαια, του Σώματος, *Curia Rationum*, δίνει την εντύπωση ίδρυσης μιας δεύτερης δικαιοδοσίας στο πλαίσιο της Ευρωπαϊκής Κοινότητας. Παρά τη δικαστική επίφαση το Ευρωπαϊκό Ελεγκτικό Συνέδριο στερείται οποιασδήποτε δικαιοδοτικής αρμοδιότητας[278]. Η αποστολή του

---

[276] Ο Γενικός Εισαγγελέας Damaso Ruiz-Jarabo Colomer, στην Απόφαση του Δεκ (σκέψη 50) της 10.07.2001, Υπόθεση C-315/99, Ismeri Europa Slr κατά Ελεγκτικού Συνεδρίου, Συλλ.Νομ. Ι.-5281, διτύπωσε την παρατήρηση ότι «οι εκθέσεις του Ελεγκτικού Συνεδρίου από την ίδια τους τη φύση (…) δεν μπορούν να παραγάγουν απευθείας δικαιώματα και υποχρεώσεις για τα ελεγχόμενα κοινοτικά όργανα ή τους λοιπούς ελεγχόμενους οργανισμούς. Δεν περιέχουν απόφαση απλώς εκφράζουν μία γνώμη».

[277] Όπ.π.,. Ευρωπαϊκό Ελεγκτικό Συνέδριο, *Ο εξωτερικός ελεγκτής της Ευρωπαϊκής Ένωσης*,

[278] Όπως επισημαίνουν οι Π.ΣΤΑΓΚΟΣ και Ε.ΣΑΧΠΕΚΙΔΟΥ, *Δίκαιο Ευρωπαϊκών Κοινοτήτων*, εκδ. Σάκκουλα, Θεσσαλονίκη, 1994, σελ.112, «το Ευρωπαϊκό Ελεγκτικό Συνέδριο δεν είναι *iuridico sensu* δικαστικό όργανο». Τέτοια ανώτατα όργανα εξωτερικού ελέγχου με δικαστική επίφαση είναι το

Συνεδρίου δεν είναι η επίλυση δημοσιονομικών διαφορών, ενώ δεν έχει ούτε την αρμοδιότητα να επιβάλει πρόστιμα[279].

Συνεπώς, ο δημοσιονομικός έλεγχος του Ευρωπαϊκού Ελεγκτικού Συνεδρίου διαφέρει από τον δικαστικό έλεγχο, τον οποίο σε κοινοτικό επίπεδο ασκεί το δικαστήριο των Ευρωπαϊκών Κοινοτήτων. Ο δημοσιονομικός έλεγχος στερείται δεσμευτικής ισχύος και ισχύος δεδικασμένου και δεν προϋποθέτει την ύπαρξη αξίωσης ή πάντως σχετικής αμφισβήτησης. Οι αρμοδιότητες του Δικαστηρίου των Ευρωπαϊκών Κοινοτήτων οριοθετούνται σε σχέση με τις αρμοδιότητες του Συνεδρίου καθώς το έργο του Ελεγκτικού Συνεδρίου «συνίσταται στη συστηματική και γενική εξέταση της διαχειριστικής δραστηριότητας.»[280]. Ο δημοσιονομικός έλεγχος που ασκεί το Συνέδριο αφορά στη νομιμότητα της δαπάνης σε σχέση με τον προϋπολογισμό καθώς και σε σχέση με την πράξη του παράγωγου δικαίου στην οποία στηρίζεται η εν λόγω δαπάνη, ενώ ο δικαστικός έλεγχος αφορά τη νομιμότητα *per se* της ίδιας της πράξης του παράγωγου δικαίου[281].

Ήδη, πάντως, έχει διατυπωθεί ο προβληματισμός για την ίδρυση ενός δημοσιονομικού δικαστηρίου στο κοινοτικό θεσμικό περιβάλλον είτε ενταγμένο στο οργανωτικό πλαίσιο του Ευρωπαϊκού Ελεγκτικού συνεδρίου είτε παράλληλα με αυτό. Το Ευρωπαϊκό Κοινοβούλιο, το 1995, με την έκθεση του ευρωβουλευτή Jean Louis Bourlanges διαπίστωσε την αναγκαιότητα ίδρυσης ενός Δικαστηρίου Δημοσιονομικής πειθαρχίας, το οποίο κατ'απομίμηση των Ελεγκτικών Συνεδρίων της Γαλλίας, Ιταλίας, του Βελγίου, της Πορτογαλίας και της Ελλάδας θα επέβαλε την καλύτερη τήρηση των δημοσιονομικών κανόνων στο σύνολο των φορέων των κοινοτικών δημοσιονομικών διαδικασιών, δηλαδή επί των διατακτών, των υπολόγων και των ελεγκτών.

γερμανικό ομοσπονδιακό Ελεγκτικό Συνέδριο *Bundesrechnungshof*, το αυστριακό *Rechnungshof* και το ολλανδικό *Algemene Rekenkamer*.

[279] Στην ελληνική θεωρία έχει υποστηριχθεί η άποψη για τη δικαστική φύση του Ευρωπαϊκού Ελεγκτικού Συνεδρίου από τον ΔΗΜΗΤΡΙΟ Β.ΣΚΙΑΔΑ, *Το Ελεγκτικό Συνέδριο των Ευρωπαϊκών Κοινοτήτων*, Νομική Επιθεώρηση, ΙΑ, τ.25-27,1997.

[280] Βλ. προτάσεις Γενικού Εισαγγελέα G. M. Mancini της 25.5.1988 στην Υπόθεση C-204/86, *Ελληνική Δημοκρατία κατά Συμβουλίου των Ευρωπαϊκών Κοινοτήτων*, Συλλογή Νομολ., 1988, σελ.5342

[281] Βλ. ΔΕΚ, απόφαση 23ης Μαρτίου 1986 στην υπόθεση C-294/1983 Κόμμα Οικολόγων «Les Verts» κατά Ευρωπαϊκού Κοινοβουλίου, Συλλογή Νομολ. 1986 σελ. 1367 (σκέψη 28)

4.5 Η έκταση του ελέγχου του Ευρωπαϊκού Ελεγκτικού Συνεδρίου

Στο άρθρο 285 της Συνθήκης για τη Λειτουργία της Ευρωπαϊκής Ένωσης [282], ορίζεται η εξασφάλιση του ελέγχου των λογαριασμών ως κύρια αποστολή του Ελεγκτικού Συνεδρίου. Η διάταξη του ανωτέρω άρθρου τέθηκε κυρίως για να εναρμονιστεί η σύνταξη με τις διατάξεις των άλλων θεσμικών κοινοτικών οργάνων. Υποστηρίζεται, βέβαια, ότι η γενικότητα με την οποία έχει συνταχθεί επιτρέπει την επέκταση του πεδίου των αρμοδιοτήτων του Ελεγκτικού Συνεδρίου[283]. Το άρθρο 287 της Συνθήκης για τη Λειτουργία της Ευρωπαϊκής Ένωσης εξειδικεύει περαιτέρω τις αρμοδιότητές του. Έτσι το Ελεγκτικό Συνέδριο ελέγχει τους λογαριασμούς του συνόλου των εσόδων και των εξόδων της Ένωσης καθώς επίσης τους λογαριασμούς του συνόλου των εσόδων και εξόδων κάθε λοιπού οργάνου ή οργανισμού ιδρυομένου από την Ένωση, στο βαθμό που η ιδρυτική πράξη δεν αποκλείει τον έλεγχο αυτό (δορυφορικοί λογαριασμοί). Για το λόγο αυτό εγχειρίζει στο Ευρωπαϊκό Κοινοβούλιο και το Συμβούλιο δήλωση που βεβαιώνει την ακρίβεια των λογαριασμών και τη νομιμότητα και κανονικότητα των σχετικών πράξεων, η οποία δημοσιεύεται στην Επίσημη Εφημερίδα της Ευρωπαϊκής Ένωσης[284]. Το Ελεγκτικό Συνέδριο ελέγχει τη νομιμότητα και την κανονικότητα της πραγματοποιήσεως των εσόδων και εξόδων και εξακριβώνει τη χρηστή δημοσιονομική διαχείριση καταγράφοντας οποιαδήποτε παρατυπία[285].

Ο έλεγχος των εσόδων διενεργείται βάσει των ποσών που βεβαιώνονται ως οφειλόμενα και των ποσών που πράγματι καταβάλλονται στην 'Ενωση ενώ ο έλεγχος των εξόδων διενεργείται βάσει των αναληφθεισών υποχρεώσεων και

---

[282] Βλ. άρθρο 285 (Τμήμα 7, Κεφάλαιο 1, Μέρος 6^{ο}) της ενοποιημένης απόδοσης της Συνθήκης για την Ευρωπαϊκή Ένωση και της Συνθήκης για τη λειτουργία της Ευρωπαϊκής Ένωσης (2010/C 83/01), πρώην άρθρο 246 της ΣΕΚ.

[283] Βλ. Ν.ΜΗΛΙΩΝΗΣ, *Το Ευρωπαϊκό Ελεγκτικό Συνέδριο*, Εκδόσεις Αντ.Ν.Σάκκουλα, 1999

[284] Η δήλωση αυτή είναι δυνατόν να συμπληρώνεται από ειδικές εκτιμήσεις για κάθε σημαντικό τομέα της δραστηριότητας της Ένωσης

[285] Όπ.π., Δ.Β. ΣΚΙΑΔΑΣ, *Θεσμοί και πολιτικές προστασίας των δημοσιονομικών συμφερόντων της Ευρωπαϊκής Ένωσης*, σελ. 543.Παρατυπία, σύμφωνα με τον Κανονισμό 95/2988/ΕΚ για την προστασία των οικονομικών συμφερόντων των Ευρωπαϊκών Κοινοτήτων, είναι κάθε παράβαση διάταξης του κοινοτικού δικαίου που προκύπτει από πράξη ή παράλειψη ενός οικονομικού φορέα, με πραγματικό ή ενδεχόμενο αποτέλεσμα να ζημιωθεί ο προϋπολογισμός των Ευρωπαϊκών Κοινοτήτων, είτε με μείωση ή ματαίωση των εσόδων που προέρχονται από τους ιδίους πόρους που εισπράττονται απευθείας για λογαριασμό της Κοινότητας είτε με αδικαιολόγητη δαπάνη.

των πραγματοποιηθεισών πληρωμών. Οι έλεγχοι αυτοί δύνανται να διενεργούνται προ του κλεισίματος των λογαριασμών του σχετικού οικονομικού έτους όταν κριθεί απαραίτητο. Ο έλεγχος πραγματοποιείται βάσει εγγράφων που ζητούνται και αποστέλλονται αλλά και επιτόπου στα άλλα θεσμικά όργανα της Ένωσης, στις εγκαταστάσεις κάθε λοιπού οργάνου ή οργανισμού που διαχειρίζεται έσοδα ή έξοδα για λογαριασμό της Ένωσης και στα κράτη μέλη, συμπεριλαμβανομένων των εγκαταστάσεων κάθε φυσικού ή νομικού προσώπου που λαμβάνει πληρωμές από τον προϋπολογισμό. Ο έλεγχος στα κράτη μέλη ασκείται σε συνεργασία με τα εθνικά ελεγκτικά όργανα, ή, εάν αυτά δεν έχουν τις αναγκαίες αρμοδιότητες, με τις αρμόδιες εθνικές υπηρεσίες όπως αυτές οργανώνονται σε κάθε κράτος-μέλος. Το Ελεγκτικό Συνέδριο και τα εθνικά ελεγκτικά όργανα των κρατών μελών συνεργάζονται με πνεύμα εμπιστοσύνης, διατηρώντας παράλληλα την ανεξαρτησία τους.

Όσο αφορά τα άλλα θεσμικά όργανα της Ένωσης, τα λοιπά όργανα ή οργανισμούς που διαχειρίζονται έσοδα ή έξοδα για λογαριασμό της Ένωσης, κάθε φυσικό ή νομικό πρόσωπο που λαμβάνει πληρωμές από τον προϋπολογισμό, και τα εθνικά ελεγκτικά όργανα, ή, αν αυτά δεν έχουν τις αναγκαίες αρμοδιότητες, οι αρμόδιες εθνικές υπηρεσίες, διαβιβάζουν στο Ελεγκτικό Συνέδριο, μετά από αίτησή του, κάθε αναγκαίο έγγραφο ή πληροφορία για την εκπλήρωση της αποστολής του.

Το Ευρωπαϊκό Ελεγκτικό Συνέδριο εφαρμόζει τις ελεγκτικές αρχές και μεθόδους, οι οποίες ισχύουν τόσο στα συστήματα αγγλοσαξονικού[286] όσο και στα συστήματα ηπειρωτικού τύπου. Στα συστήματα αγγλοσαξονικού τύπου, τα οποία επικρατούν στη Μεγάλη Βρετανία, την Ιρλανδία, Γερμανία την Αυστρία την Ολλανδία και τις σκανδιναβικές χώρες, ο έλεγχος επικεντρώνεται στην επαλήθευση των λογαριασμών, στον έλεγχο με βάση την ανάλυση συστημάτων, στον έλεγχο της

[286] Βλ. για την παρουσίαση του αγγλοσαξωνικού μοντέλου ΜΑΥΡΟΜΜΑΤΗ Α., *Επανασχεδιάζονταςτον έλεγχο των δημοσίων δαπανών στην Ελλάδα: Ο έλεγχος της απόδοσης*, Διοικητική Δίκη, 2005, τεύχος 17, σελ. 52-58. Στο Ηνωμένο Βασίλειο διεξάγεται έλεγχος απόδοσης από το 1983 από το Έθνικό Όργανο Ελέγχου (National Audit Office-NAO). Τα αποτελέσματα εφαρμογής του ελέγχου απόδοσης ήταν εντυπωσιακά καθώς στο δημόσιο τομέα λειτούργησε σαν υποκατάστατο του μηχανισμού αγοράς που δρα σε ανταγωνιστικό περιβάλλον με διττό στόχο: να παράσχει στο Κοινοβούλιο ασφάλεια ότι το δημόσιο χρήμα ξοδεύεται με σύνεση και να δώσει στους ελεγχόμενους οργανισμούς πολύτιμες συμβουλές για να βελτιώσουν την οικονομική τους διαχείριση. Οι προσεγγίσεις που εφαρμόζονται κατά τη μεθοδολογία του ελέγχου είναι η εμπεριστατωμένη θεωρία (grounded theory), η ανάλυση πινάκων (matrix analysis), η απαρίθμηση της συχνότητας (frequency counts) και ο αναλυτικός επαγωγικός συλλογισμός (analytic induction) που εφαρμόζονται επίσης από τους δημοσιονομικούς ελεγκτές κατά τον έλεγχο των δημοσίων οικονομικών της Ένωσης.

κανονικότητας των δημοσιονομικών πράξεων και στον έλεγχο της χρηστής δημοσιονομικής διαχείρισης.

Στα συστήματα ηπειρωτικού τύπου, τα οποία περιλαμβάνουν τις υπόλοιπες χώρες της Ευρωπαϊκής Ένωσης, και στα οποία τα ανώτατα όργανα εξωτερικού ελέγχου είναι οργανωμένα ως δικαστικές αρχές, ο έλεγχος επικεντρώνεται στον έλεγχο της νομιμότητας και της κανονικότητας, ενώ σταδιακά δίνεται έμφαση και στην τήρηση της αρχής της χρηστής δημοσιονομικής διαχείρισης[287].

4.6 Μέθοδοι ελέγχου των κοινοτικών δαπανών

Σύμφωνα με το άρθρο 287 παρ. 2 της Συνθήκης[288] «*Το Ελεγκτικό Συνέδριο ελέγχει τη νομιμότητα και την κανονικότητα της πραγματοποιήσεως των εσόδων και εξόδων και εξακριβώνει τη χρηστή δημοσιονομική διαχείριση*». Διενεργεί συνεπώς δύο διαφορετικά είδη ελέγχου τον δημοσιονομικό έλεγχο και τον έλεγχο επιδόσεων δηλαδή τον έλεγχο της χρηστής δημοσιονομικής διαχείρισης. Ο έλεγχος του Συνεδρίου επί των λογαριασμών της ΕΕ διενεργείται σύμφωνα με τα διεθνή ελεγκτικά πρότυπα, τα οποία εφαρμόζονται από τον δημόσιο και τον ιδιωτικό τομέα. Ωστόσο, τα υφιστάμενα διεθνή ελεγκτικά πρότυπα δεν καλύπτουν το είδος του ελέγχου συμμόρφωσης που διενεργεί το Συνέδριο. Το Συνέδριο συμμετέχει ενεργά στην επεξεργασία διεθνών προτύπων από τους φορείς που είναι επιφορτισμένοι με την κατάρτιση προτύπων (Intosai, IFAC), παράλληλα με τα εθνικά όργανα ελέγχου.

Όπως προαναφέρθηκε κατά τους ορισμούς της Συνθήκης αλλά και σύμφωνα με το Δημοσιονομικό Κανονισμό 1605/2002[289] κατά τη διενέργεια του ελεγκτικού του έργου, το Ελεγκτικό Συνέδριο μπορεί να λαμβάνει γνώση, όλων των εγγράφων και πληροφοριών που αφορούν τη δημοσιονομική διαχείριση των υπηρεσιών ή οργανισμών ως προς τις πράξεις που χρηματοδοτούνται ή συγχρηματοδοτούνται από τις Κοινότητες. Διαθέτει άλλωστε την εξουσία να εξετάζει κάθε υπάλληλο ο οποίος υπέχει ευθύνη σε πράξη δαπανών ή εσόδων και να χρησιμοποιεί όλες τις δυνατότητες

---

[287] Βλ. σχετικά με τα συστήματα ελέγχου που εφαρμόζει το Ελεγκτικό Συνέδριο, SCHMITT V., *Dix ans de travaux de la Cour des comptes européenne*, Essai de typologie, Revue du Marché Commun, No 317, 1988, σελ. 288 επ.

[288] Βλ. άρθρο 287 (Τμήμα 7, Κεφάλαιο 1, Μέρος 6ο) της ενοποιημένης απόδοσης της Συνθήκης για την Ευρωπαϊκή Ένωση και της Συνθήκης για τη λειτουργία της Ευρωπαϊκής Ένωσης (2010/C 83/01), πρώην άρθρο 248 της ΣΕΚ.

[289] Βλ. άρθρο 140 Δημοσιονομικού Κανονισμού 1605/2002 «*Η εξέταση της νομιμότητας και της κανονικότητας των εσόδων και των δαπανών από το Ελεγκτικό Συνέδριο πραγματοποιείται σε σχέση με τις διατάξεις των συνθηκών, του προϋπολογισμού, του παρόντος κανονισμού, των κανόνων εφαρμογής του καθώς και κάθε πράξης που εκδίδεται κατ' εφαρμογή των συνθηκών*».

ελέγχου που αναγνωρίζονται και εφαρμόζονται στις ελεγχόμενες υπηρεσίες ή οργανισμούς. Για την εκπλήρωση της αποστολής του, το Ελεγκτικό Συνέδριο κοινοποιεί στα όργανα και στις αρχές στις οποίες εφαρμόζεται ο Δημοσιονομικός Κανονισμός 1605/2002 τα ονόματα των υπαλλήλων που είναι εξουσιοδοτημένοι να διενεργούν ελέγχους στα εν λόγω όργανα και αρχές[290].

Επιπλέον το Ελεγκτικό Συνέδριο μεριμνά ώστε όλες οι αξίες και τα μετρητά σε κατάθεση ή στο ταμείο να επαληθεύονται βάσει πιστοποιητικών υπογραφόμενων από τους θεματοφύλακες ή βάσει πρακτικών των καταστάσεων ταμείου ή χαρτοφυλακίου ενώ και το ίδιο το Ελεγκτικό Συνέδριο μπορεί να προβαίνει σε τέτοιες επαληθεύσεις[291]. Άλλωστε η Επιτροπή, τα άλλα όργανα, οι οργανισμοί που διαχειρίζονται έσοδα ή δαπάνες εξ ονόματος των Κοινοτήτων καθώς και οι τελικοί δικαιούχοι πληρωμών εις βάρος του προϋπολογισμού παρέχουν στο Ελεγκτικό Συνέδριο κάθε διευκόλυνση και κάθε πληροφορία την οποία αυτό θεωρεί αναγκαία για την εκτέλεση της αποστολής του και θέτουν στη διάθεση του Ελεγκτικού Συνεδρίου:

- όλα τα δικαιολογητικά που αφορούν τη σύναψη και την εκτέλεση συμβάσεων χρηματοδοτούμενων από τον κοινοτικό προϋπολογισμό
- όλους τους λογαριασμούς μετρητών και υλικών,
- όλα τα λογιστικά ή δικαιολογητικά έγγραφα καθώς και τα συναφή διοικητικά έγγραφα, όλα τα έγγραφα σχετικά με τα έσοδα και τις δαπάνες των Κοινοτήτων,
- όλα τα βιβλία απογραφών,
- όλα τα οργανογράμματα των υπηρεσιών τα οποία το Ελεγκτικό Συνέδριο θεωρεί αναγκαία για την επαλήθευση της έκθεσης σχετικά με το αποτέλεσμα της δημοσιονομικής και χρηματοοικονομικής εκτέλεσης, βάσει εγγράφων ή επιτόπου

Οι υπάλληλοι οι υποκείμενοι στις επαληθεύσεις του Ελεγκτικού Συνεδρίου υποχρεούνται με τη σειρά τους:

[290] Βλ. άρθρο 140 παρ. 2 και 3 Δημοσιονομικού Κανονισμού 1605/2002
[291] Βλ. Άρθρο 141 Δημοσιονομικού Κανονισμού 1605/2002

α) να ανοίγουν το ταμείο τους, να επιδεικνύουν τα μετρητά, τις αξίες και τα υλικά πάσης φύσεως και τα δικαιολογητικά της διαχείρισής τους των οποίων είναι θεματοφύλακες καθώς και κάθε βιβλίο ή μητρώο και όλα τα συναφή έγγραφα·

β) να επιδεικνύουν την αλληλογραφία ή κάθε άλλο έγγραφο που απαιτείται για την πλήρη εκτέλεση του ελέγχου

Το Ελεγκτικό Συνέδριο διαθέτει την εξουσία να επαληθεύει τα έγγραφα τα σχετικά με τα έσοδα και τις δαπάνες των Κοινοτήτων τα οποία φυλάσσονται στις υπηρεσίες των οργάνων αλλά και στις υπηρεσίες οι οποίες είναι αρμόδιες για τις αποφάσεις που αφορούν αυτά τα έσοδα και τις δαπάνες, τους οργανισμούς που διαχειρίζονται έσοδα ή δαπάνες εξ ονόματος των Κοινοτήτων και από τα φυσικά ή νομικά πρόσωπα που λαμβάνουν πληρωμές προερχόμενες από τον προϋπολογισμό. Θα πρέπει να σημειωθεί ότι η επαλήθευση της νομιμότητας και της κανονικότητας των εσόδων και των δαπανών και ο έλεγχος της χρηστής δημοσιονομικής διαχείρισης αφορούν και κοινοτικούς πόρους που έχουν εισπραχθεί με τη μορφή επιδοτήσεων διάφορους από οργανισμούς[292].

Ο τρόπος προσέγγισης του ελέγχου που χρησιμοποιείται πρέπει να είναι αυτός ο οποίος θα αποφέρει τα επωφελέστερα αποτελέσματα με τον πλέον οικονομικό τρόπο. Για οποιονδήποτε συγκεκριμένο έλεγχο μπορεί να χρησιμοποιηθεί συνδυασμός των τρόπων προσέγγισης.

4.6.1 Δημοσιονομικός έλεγχος: έλεγχος νομιμότητας και κανονικότητας

Αρμοδιότητα του Ελεγκτικού Συνεδρίου αποτελεί ο έλεγχος των οικονομικών καταστάσεων των εσόδων και δαπανών που αφορούν τον γενικό προϋπολογισμό της Ένωσης και των οργανισμών που έχει συστήσει η Κοινότητα. Οι ελεγχόμενες οικονομικές καταστάσεις περιέχουν τον ισολογισμό και τον λογαριασμό οικονομικού αποτελέσματος, τον πίνακα ταμειακών ροών, την κατάσταση μεταβολών των ιδίων κεφαλαίων και επεξηγηματικές σημειώσεις. Στόχος του δημοσιονομικού ελέγχου είναι η εξέταση της αξιοπιστίας των λογαριασμών η οποία συνίσταται στην πληρότητα και ακρίβεια των οικονομικών καταστάσεων. Εξετάζεται συνεπώς κατά πόσο οι οικονομικές καταστάσεις

[292] Βλ. Άρθρο 142 Δημοσιονομικού Κανονισμού 1605/2002

παρουσιάζουν πιστή και ορθή εικόνα των αποτελεσμάτων για το έτος και την οικονομική κατάσταση στο τέλος του έτους. Ελέγχεται λοιπόν εάν οι πράξεις, το ενεργητικό και το παθητικό έχουν καταχωριστεί πλήρως και σωστά στα λογιστικά βιβλία, ότι ανήκουν στην ελεγχόμενη υπηρεσία και ότι απεικονίζουν σωστά τις οικονομικές καταστάσεις. Συνεκτιμάται επίσης η καταλληλότητα των χρησιμοποιούμενων λογιστικών αρχών και των βασικών υπολογισμών που διενήργησε η Διοίκηση.

Ο έλεγχος νομιμότητας και κανονικότητας έχει ως στόχο να διαπιστώσει εάν τα έσοδα και οι δαπάνες έχουν εισπραχθεί και πραγματοποιηθεί σύμφωνα με τους ισχύοντες κανόνες και κανονισμούς. Το πρωτογενές κοινοτικό δίκαιο αλλά και ο Δημοσιονομικός Κανονισμός απαιτεί από το Συνέδριο να ελέγχει τη νομιμότητα και την κανονικότητα των πράξεων με τις οποίες η Ευρωπαϊκή Ένωση χρηματοδοτεί και εκτελεί τον προϋπολογισμό της. Εξετάζεται εάν οι εμφανιζόμενες ως διενεργηθείσες πράξεις έχουν πραγματοποιηθεί, εάν έχουν εκτελεστεί σύμφωνα με το σχετικό νομοθετικό πλαίσιο, εάν έχουν υπολογιστεί σωστά και εάν και σε ποιο βαθμό οι δικαιούχοι επιχορηγήσεων ή άλλων βοηθημάτων από την Ευρωπαϊκή Ένωση έχουν εκπληρώσει τις υποχρεώσεις τους. Ο έλεγχος εκτείνεται από την είσπραξη ή πληρωμή εκ μέρους της Επιτροπής μέσω διαφορετικών βαθμίδων διοίκησης μέχρι μεμονωμένα στοιχεία εσόδων της Ευρωπαϊκής Ένωσης ή την είσπραξη από τον τελικό δικαιούχο[293].

4.6.2 Έλεγχος επιδόσεων: ο έλεγχος της χρηστής δημοσιονομικής διαχείρισης

Έλεγχος των επιδόσεων είναι ο έλεγχος της χρηστής δημοσιονομικής διαχείρισης η οποία βασίζεται στις αρχές της οικονομίας, της αποδοτικότητας και της αποτελεσματικότητας με τις οποίες η Επιτροπή και οι υπόλοιποι ελεγχόμενοι οργανισμοί οφείλουν να χρησιμοποιούν τους κοινοτικούς πόρους κατά την εκτέλεση των καθηκόντων τους.

[293] Βλ. Ευρωπαϊκό Ελεγκτικό Συνέδριο, *Βελτίωση της δημοσιονομικής διαχείρισης της Ευρωπαϊκής Ένωσης*, Υπηρεσία Εξωτερικών Σχέσεων Ευρωπαϊκού Ελεγκτικού Συνεδρίου, 2004, σελ. 17,www.eca.europa.eu

Στο άρθρο ορίζεται 317 της Συνθήκης[294] ορίζεται ότι «*Η Επιτροπή εκτελεί τον προϋπολογισμό σε συνεργασία με τα κράτη μέλη, (…) με δική της ευθύνη και εντός των ορίων των πιστώσεων που εγκρίθηκαν, σύμφωνα με την αρχή της χρηστής δημοσιονομικής διαχείρισης. Τα κράτη μέλη συνεργάζονται με την Επιτροπή προκειμένου να διασφαλίσουν ότι οι πιστώσεις χρησιμοποιούνται σύμφωνα με τις αρχές της χρηστής δημοσιονομικής διαχείρισης*». Περαιτέρω το έβδομο κεφάλαιο του Δημοσιονομικού Κανονισμού 1605/2002 φέρει τον τίτλο «*Αρχή της χρηστής δημοσιονομικής διαχείρισης*» την οποία και εξειδικεύει στο άρθρο 27 καθώς ορίζει ότι « *Οι πιστώσεις του προϋπολογισμού χρησιμοποιούνται σύμφωνα με την αρχή της χρηστής δημοσιονομικής διαχείρισης, δηλαδή σύμφωνα με τις αρχές της οικονομίας, της αποδοτικότητας και της αποτελεσματικότητας*». Η αρχή της οικονομίας ορίζει ότι τα μέσα που χρησιμοποιούνται από την ελεγχόμενη οικονομική μονάδα για την υλοποίηση των δραστηριοτήτων της καθίστανται εγκαίρως διαθέσιμα, στην ενδεδειγμένη ποσότητα και ποιότητα και στην καλύτερη τιμή, η αρχή της αποδοτικότητας αφορά τη βέλτιστη σχέση μεταξύ χρησιμοποιηθέντων πόρων και επιτευχθέντων αποτελεσμάτων και η αρχή της αποτελεσματικότητας αφορά την υλοποίηση των ειδικών στόχων που έχουν ορισθεί και την επίτευξη των αναμενόμενων αποτελεσμάτων[295].

Η αρχή της χρηστής δημοσιονομικής διαχείρισης δεσπόζει στο χώρο των ελεγκτικών συστημάτων αγγλοσαξονικού τύπου. Ισοδυναμεί με τον βρετανικό όρο *value for money* και τον αμερικανικό *performance audit*[296].

Η χρηστή δημοσιονομική διαχείριση εξειδικεύεται με τη θεωρία «3 Ε» *Economy, Efficiency* και *Effectiveness*. Οι έννοιες αυτές αντιστοιχούν με τις αναλύσεις «κόστος/ όφελος», «κόστος/ πλεονέκτημα» και «κόστος/ αποτελεσματικότητα»[297].

Ειδικότερα, η διαχείριση είναι οικονομική, αν για μια δεδομένη εκροή ή στόχο χρησιμοποιήθηκαν τα λιγότερο δαπανηρά μέσα μετά την εξέταση εναλλακτικών λύσεων. Η διαχείριση είναι αποδοτική, αν τα μέσα που επελέγησαν

---

[294] Βλ. άρθρο 317 της ενοποιημένης απόδοσης της Συνθήκης για την Ευρωπαϊκή Ένωση και της Συνθήκης για τη λειτουργία της Ευρωπαϊκής Ένωσης (2010/C 83/01), πρώην άρθρο 274 της ΣΕΚ.

[295] Βλ. άρθρο 27 παρ. 2 Δημοσιονομικού Κανονισμού 1605/2002.

[296] Υποστηρίζεται, βέβαια, ότι η έννοια της χρηστής δημοσιονομικής διαχείρισης έχει τις ρίζες της στη γερμανική θεωρία και αποτελεί μετάφραση του όρου *wirtschaftlichket*.

[297] Σήμερα, στις κλασικές αυτές αναλύσεις έχουν προστεθεί και άλλα Ε όπως *Equity, Environment, Ethics* κ.α.

χρησιμοποιήθηκαν με τον πλέον βέλτιστο τρόπο. Τέλος, η διαχείριση είναι αποτελεσματική, αν έχουν επιτευχθεί οι στόχοι που τέθηκαν.

Ο έλεγχος της χρηστής δημοσιονομικής διαχείρισης επιτρέπει στο Ελεγκτικό Συνέδριο να υπερβεί το καθαρά νομικό και τεχνικό πλαίσιο του δημοσιολογιστικού ελέγχου και να διαμορφώσει ιδία άποψη για το βάσιμο της δαπάνης και την επιλογή των μέσων που εφαρμόζονται προκειμένου να επιτευχθούν οι στόχοι που καθορίζονται από τον προϋπολογισμό. Γι'αυτό και θεωρείται ότι ο έλεγχος της χρηστής δημοσιονομικής διαχείρισης πλησιάζει τον έλεγχο σκοπιμότητας, τον έλεγχο, δηλαδή, των πολιτικών επιλογών και της σκοπιμότητας της δαπάνης. Στο άρθρο 287 παρ. 2 της Συνθήκης[298] ορίζεται ότι «*Το Ελεγκτικό Συνέδριο (…) εξακριβώνει τη χρηστή δημοσιονομική διαχείριση*». Στη δήλωση επίσης αποστολής του Συνεδρίου αναφέρεται ρητά ότι η αποστολή του Ευρωπαϊκού Ελεγκτικού Συνεδρίου συνίσταται στον ανεξάρτητο έλεγχο της είσπραξης και της χρησιμοποίησης των πόρων της Ευρωπαϊκής Ένωσης και, μέσω αυτού, της αξιολόγησης του τρόπου με τον οποίο τα ευρωπαϊκά όργανα εκτελούν τα εν λόγω καθήκοντα. Στόχος του Συνέδριο είναι η συμβολή του στη βελτίωση της δημοσιονομικής διαχείρισης των ευρωπαϊκών κεφαλαίων σε όλα τα επίπεδα, εξασφαλίζοντας κατ' αυτό τον τρόπο τη βέλτιστη χρησιμοποίηση των πόρων προς όφελος των πολιτών της Ένωσης. Το Ελεγκτικό Συνέδριο διαπιστώνει την οικονομία, την αποδοτικότητα και την αποτελεσματικότητα με τις οποίες η Επιτροπή και ελεγχόμενοι οργανισμοί και υπηρεσίες χρησιμοποιούν τους κοινοτικούς πόρους καθώς και την αποτελεσματικότητα των συστημάτων διαχείρισης των επιδόσεων της Επιτροπής και των λοιπών ελεγχόμενων φορέων, συμπεριλαμβανομένης της αξιοπιστίας των δηλώσεων σχετικά με τις επιτευχθείσες επιδόσεις. Το Συνέδριο όταν διενεργεί ελέγχους επιδόσεων είναι δυνατό να διατυπώσει συστάσεις όταν από τα ευρήματα του ελέγχου προκύπτει ότι θα μπορούσαν να σημειωθούν βελτιώσεις σχετικά με την εξοικονόμηση πόρων, τις μεθόδους εργασίας, τη αποφυγή της σπατάλης και την επίτευξη των καθορισθέντων στόχων με γνώμονα τη βέλτιστη αποτελεσματικότητα σε συνάρτηση με το κόστος[299].

---

[298] Βλ. άρθρο 287 (Τμήμα 7, Κεφάλαιο 1, Μέρος 6ο) της ενοποιημένης απόδοσης της Συνθήκης για την Ευρωπαϊκή Ένωση και της Συνθήκης για τη λειτουργία της Ευρωπαϊκής Ένωσης (2010/C 83/01), πρώην άρθρο 248 της ΣΕΚ.

[299] Βλ. Ελεγκτικό Συνέδριο, *Εγχειρίδιο Ελέγχου των Επιδόσεων*, Ομάδα CEAD, Τμήμα "Audit Development And Reports" (ADAR), σελ. 15

Στους ελέγχους επιδόσεων τα ελεγκτικά όργανα επικεντρώνονται στις επιτευχθείσες επιδόσεις και αξιολογούν την επίδραση των διαπιστώσεων του ελέγχου από την άποψη της οικονομίας, της αποδοτικότητας και της αποτελεσματικότητας. Με την προσέγγιση του άμεσου ελέγχου των επιδόσεων οι ελεγκτές εστιάζουν απευθείας στις επιτευχθείσες επιδόσεις και επικεντρώνουν την έρευνά τους στις εισροές, στις υλοποιήσεις, στα αποτελέσματα και στον αντίκτυπο[300], βάσει της υπόθεσης ότι, εάν οι σημειωθείσες επιδόσεις είναι ικανοποιητικές, ο κίνδυνος ύπαρξης σοβαρών προβλημάτων είτε στο σχεδιασμό ή στην υλοποίηση της δραστηριότητας είτε στα συστήματα ελέγχου είναι περιορισμένος. Με τη χρήση αυτής της προσέγγισης εκτιμάται, για παράδειγμα, κατά πόσο οι εγκεκριμένες πολιτικές εφαρμόστηκαν ορθά καθώς και κατά πόσο έχουν επιτύχει τους επιδιωκόμενους στόχους ή σε αντίθετη περίπτωση κατά πόσο υπάρχουν ανεπιθύμητες δημοσιονομικές και οικονομικές συνέπειες οι οποίες οφείλονται στις πολιτικές αποφάσεις και ενέργειες. Η άμεση εξέταση των επιδόσεων ενδείκνυται στις περιπτώσεις κατά τις οποίες υπάρχουν κατάλληλα κριτήρια για τη μέτρηση της ποσότητας, της ποιότητας και του κόστους των εισροών, των υλοποιήσεων, των αποτελεσμάτων και του αντικτύπου[301].

Εκτός από την προσέγγιση του άμεσου ελέγχου συστημάτων και προκειμένου να διαπιστωθεί κατά πόσο η Επιτροπή και οι λοιπές ελεγχόμενες οικονομικές μονάδες έχουν σχεδιάσει και εφαρμόζουν συστήματα διαχείρισης και παρακολούθησης με σκοπό τη βελτιστοποίηση της οικονομίας, της αποδοτικότητας και της αποτελεσματικότητας, χρησιμοποιείται η προσέγγιση της εξέταση των συστημάτων ελέγχου. Το έργο του ελέγχου περιλαμβάνει την ανάλυση, την εξέταση και το δειγματοληπτικό έλεγχο των βασικών συνιστωσών των συστημάτων αυτών. Ερευνάται κατά πόσο τα επιλεχθέντα μέτρα είναι συναφή με τους στόχους της συγκεκριμένης πολιτικής, καθώς και κατά πόσο οι τελευταίοι έχουν μετατραπεί σε επιχειρησιακά σχέδια τα οποία περιέχουν επιχειρησιακούς στόχους, των οποίων η επίτευξη μετράται στη συνέχεια. Εξετάζεται επίσης κατά πόσο τα εφαρμοζόμενα

---

[300] Για την έννοια του αντίκτυπου «Περισσότερο μακροχρόνιες κοινωνικο-οικονομικές συνέπειες, μπορούν να παρατηρηθούν μετά την παρέλευση ορισμένου χρόνου από την ολοκλήρωση μιας παρέμβασης, οι οποίες ενδέχεται να επηρεάζουν είτε τους άμεσους αποδέκτες της παρέμβασης, είτε τους έμμεσους αποδέκτες που εκφεύγουν του πλαισίου αυτής και οι οποίοι μπορεί είτε να επωφελούνται είτε να βλάπτονται» σύμφωνα με το γλωσσάρι εννοιών και τεχνικών όρων του *Εγχειρίδιου Ελέγχου των Επιδόσεων*, σελ. 4.

[301] Όπ.π., Ελεγκτικό Συνέδριο, *Εγχειρίδιο Ελέγχου των Επιδόσεων*, σελ. 17-18.

συστήματα παράγουν και προάγουν συναφείς, αξιόπιστες και έγκαιρες πληροφορίες σχετικά με την κινητοποίηση χρηματοοικονομικών, ανθρώπινων και άλλων πόρων (εισροές)[302], την υλοποίηση δραστηριοτήτων (διεργασίες)[303] και την παράδοση των υλοποιήσεων[304], οι οποίες πρέπει να συγκρίνονται με τους επιχειρησιακούς στόχους μέσω δεικτών επιδόσεων. Εάν διαπιστωθούν αποκλίσεις, ερευνάται η λήψη ενδεδειγμένων διορθωτικών μέτρων για την αναπροσαρμογή του επιχειρησιακού σχεδίου, της κατανομής των πόρων και της διενέργειας των δραστηριοτήτων.

Οι ελεγκτές κατά τη διενέργεια ελέγχων επιδόσεων οφείλουν να εντοπίζουν κινδύνους που απειλούν την επίτευξη οικονομίας, αποδοτικότητας και αποτελεσματικότητας και να διατυπώνουν ανάλογα τα ερωτήματα του ελέγχου. Ο έλεγχος των επιδόσεων δεν αποσκοπεί, στην κάλυψη της συνολικής εξέτασης όλων των πτυχών της οικονομίας, της αποδοτικότητας και της αποτελεσματικότητας. Αντίθετα είναι επιλεκτικός και εστιάζει περισσότερο σε ορισμένα ζητήματα, ή συνδυασμό ζητημάτων, που σχετίζονται με την οικονομία, την αποδοτικότητα και την αποτελεσματικότητα, βάσει των καταγραφόμενων πιθανών σημαντικών κινδύνων.

Θέματα οικονομίας[305] τίθενται όταν μια οικονομική μονάδα ή μια δραστηριότητα θα μπορούσε να μειώσει σημαντικά το κόστος των εισροών για ένα συγκεκριμένο επίπεδο υλοποιήσεων ή αποτελεσμάτων. Στους γενικούς κινδύνους αυτού του τομέα μπορεί να περιλαμβάνονται:

- η κατασπατάληση κεφαλαίων, ήτοι η χρήση πόρων που δεν είναι αναγκαίοι για την επίτευξη των επιθυμητών υλοποιήσεων ή αποτελεσμάτων
- η καταβολή υπέρογκων ποσών, ήτοι η εξασφάλιση πόρων που χρησιμοποιούνται μεν, αλλά που θα μπορούσαν να είχαν κοστίσει λιγότερο και

[302] Εισροές: Χρηματοοικονομικοί, ανθρώπινοι και υλικοί πόροι που κινητοποιούνται για την υλοποίησης μιας παρέμβασης. Βλ. γλωσσάρι εννοιών και τεχνικών όρων του *Εγχειρίδιου Ελέγχου των Επιδόσεων*, σελ. 5.

[303]Διεργασίες: Διαδικασίες και δραστηριότητες που χρησιμοποιούνται για τη μετατροπή των εισροών σε υλοποιήσεις (π.χ. διαδικασίες για την χορήγηση επιχορηγήσεων ή για την επιλογή σχεδίων προς χρηματοδότηση). Ο όρος καλύπτει επίσης την εξαγωγή πληροφοριών διαχείρισης και τη χρήση τους από τους υπευθύνους. Βλ. γλωσσάρι εννοιών και τεχνικών όρων του *Εγχειρίδιου Ελέγχου των Επιδόσεων*, σελ. 5.

[304] Υλοποίηση: Αυτό που παράγεται ή επιτυγχάνεται με τους πόρους που έχουν διατεθεί για μια παρέμβαση. Βλ. γλωσσάρι εννοιών και τεχνικών όρων του *Εγχειρίδιου Ελέγχου των Επιδόσεων*, σελ. 7.

[305] Όπ.π., Ελεγκτικό Συνέδριο, *Εγχειρίδιο Ελέγχου των Επιδόσεων*, σελ. 22-23.

- οι περιττές δαπάνες, ήτοι έξοδα για εισροές υψηλότερης ποιότητας από αυτήν που απαιτείται για την επίτευξη των επιθυμητών υλοποιήσεων ή αποτελεσμάτων.

Με τον έλεγχο της οικονομίας διαπιστώνεται κατά πόσο, για την επίτευξη των συγκεκριμένων στόχων, επιλέγονται οι καταλληλότερες και λιγότερο δαπανηρές εισροές. Στο πλαίσιο του ελέγχου αυτού εξετάζονται ζητήματα όπως:

- κατά πόσο η ελεγχόμενη οικονομική μονάδα εξασφαλίζει τους κατάλληλους πόρους ως προς το είδος, την ποιότητα και την ποσότητα, με το χαμηλότερο δυνατό κόστος
- κατά πόσο η ελεγχόμενη οικονομική μονάδα διαχειρίζεται τους πόρους της με στόχο την ελαχιστοποίηση των συνολικών δαπανών
- κατά πόσο η παρέμβαση θα μπορούσε να είχε σχεδιαστεί ή υλοποιηθεί με άλλο τρόπο, ο οποίος να είχε ως αποτέλεσμα χαμηλότερο κόστος

Θέματα αποδοτικότητας[306] τίθενται όταν μια οικονομική μονάδα θα μπορούσε να αυξήσει τον όγκο ή την ποιότητα των υλοποιήσεων ή των αποτελεσμάτων χωρίς να αυξηθούν όμως οι χρησιμοποιούμενοι πόροι. Στους γενικούς κινδύνους αυτού του τομέα μπορεί να περιλαμβάνονται:

- οι διαρροές, δηλαδή οι χρησιμοποιούμενοι πόροι δεν οδηγούν στις επιθυμητές υλοποιήσεις
- οι αναλογίες εισροών/υλοποιήσεων δεν είναι οι βέλτιστες
- βραδεία υλοποίηση της παρέμβασης και
- αδυναμία εντοπισμού και ελέγχου των εξωτερικών παραγόντων, δηλαδή των εξόδων που βαρύνουν πρόσωπα ή οικονομικές μονάδες που δεν εμπίπτουν στο πλαίσιο της παρέμβασης ή του οργανισμού.

Στον έλεγχος της αποδοτικότητας εκτιμάται κατά πόσο η σχέση μεταξύ των χρησιμοποιούμενων πόρων και των παραγόμενων υλοποιήσεων ή αποτελεσμάτων είναι η καλύτερη δυνατή. Η αποδοτικότητα συνδέεται άρρηκτα με την έννοια της "παραγωγικότητας" και το βασικό ζήτημα που τίθεται είναι εάν οι υλοποιήσεις ή τα αποτελέσματα είναι τα καλύτερα από άποψη ποσότητας, ποιότητας και χρόνου, λαμβανομένων υπόψη των διαθέσιμων πόρων. Ο έλεγχος έχει ως αντικείμενο ζητήματα όπως:

[306] Όπ.π., Ελεγκτικό Συνέδριο, *Εγχειρίδιο Ελέγχου των Επιδόσεων*, σελ. 24-25.

- κατά πόσο οι υλοποιήσεις ή τα αποτελέσματα έχουν παραχθεί με γνώμονα τη βέλτιστη σχέση κόστους/αποτελεσματικότητας
- κατά πόσο υπάρχουν συμφορήσεις που θα μπορούσαν να είχαν αποφευχθεί ή περιττές αλληλεπικαλύψεις.

Στις περιπτώσεις κατά τις οποίες ο στόχος του ελέγχου της αποδοτικότητας αφορά τα αποτελέσματα, χρειάζονται συνήθως οικονομικά εργαλεία για την εκτίμηση της ικανότητας ενός ελεγχόμενου οργανισμού, μιας πράξης ή ενός προγράμματος να επιτύχει ορισμένα αποτελέσματα με συγκεκριμένο κόστος. Η ανάλυση της σχέσης κόστους-αποτελεσματικότητας μπορεί να χρησιμοποιηθεί για το συσχετισμό των καθαρών επιδράσεων μιας παρέμβασης με τις οικονομικές εισροές που είναι αναγκαίες για την παραγωγή αυτών των αποτελεσμάτων με το κόστος ανά μονάδα παραγόμενου αποτελέσματος, για παράδειγμα το κόστος που συνεπάγεται η δημιουργία κάθε πρόσθετης θέσης απασχόλησης, το οποίο στη συνέχεια συγκρίνεται με εκείνο άλλων παρεμβάσεων που χρησιμοποιούνται ως στοιχεία αναφοράς.

Θέματα αποτελεσματικότητας[307] τίθενται όταν από μια οικονομική μονάδα ή μια παρέμβαση[308] δεν προκύπτουν οι υλοποιήσεις, τα αποτελέσματα ή ο αντίκτυπος που αναμένονταν. Στους γενικούς κινδύνους αυτού του τομέα μπορεί να συμπεριληφθούν:

- Ο λανθασμένος σχεδιασμός πολιτικής, π.χ. ανεπαρκής εκτίμηση των αναγκών, ασαφείς στόχοι ή στόχοι χωρίς συνάφεια, ανεπάρκεια των μέσων παρέμβασης ή πρακτική αδυναμία υλοποίησής της· και
- οι αδυναμίες στη διαχείριση, π.χ. στόχοι που δεν επιτεύχθηκαν, διαχείριση που δεν θέτει ως προτεραιότητα την επίτευξη των στόχων.

Ο έλεγχος της αποτελεσματικότητας συνίσταται στη μέτρηση του βαθμού στον οποίο έχουν υλοποιηθεί οι επιχειρησιακοί, οι άμεσοι, οι ενδιάμεσοι και συνολικοί στόχοι. Ειδικότερα με τον έλεγχο των επιχειρησιακών στόχων εκτιμάται ο βαθμός στον οποίο έχουν παραχθεί οι επιδιωκόμενες υλοποιήσεις και γι΄αυτό εστιάζει στην

---

[307] Όπ.π., Ελεγκτικό Συνέδριο, *Εγχειρίδιο Ελέγχου των Επιδόσεων*, σελ. 26-28.

[308] Παρέμβαση: Οποιαδήποτε ενέργεια ή πράξη, δημόσιας αρχής ή άλλου φορέα, ανεξάρτητα από τη φύση της (πολιτική, πρόγραμμα, μέτρο ή σχέδιο). Τα χρησιμοποιούμενα μέσα παρέμβασης είναι οι επιχορηγήσεις, τα δάνεια, οι επιδοτήσεις επιτοκίων, οι εγγυήσεις, η συμμετοχή σε χαρτοφυλάκια μετοχών και οι επενδύσεις σε επιχειρηματικά κεφάλαια ή άλλες μορφές χρηματοδότησης. Βλ. γλωσσάρι εννοιών και τεχνικών όρων του *Εγχειρίδιου Ελέγχου των Επιδόσεων*, σελ. 5.

εξέταση των εσωτερικών πράξεων των φορέων που είναι υπεύθυνοι για την υλοποίηση της παρέμβασης. Με τον έλεγχο των άμεσων στόχων εκτιμάται κατά πόσο η παρέμβαση απέφερε σαφή και θετικά αποτελέσματα για τους άμεσους αποδέκτες στο τέλος της συμμετοχής τους. Εξετάζονται συνήθως πληροφορίες παρακολούθησης που προέρχονται από τους φορείς υλοποίησης αλλά εξασφαλίζεται επιπρόσθετα ένα σύνολο πληροφοριών από τους άμεσους αποδέκτες[309]. Όσο αφορά στον έλεγχο των ενδιάμεσων και συνολικών στόχων η εξέταση υπερβαίνει τα όρια της ελεγχόμενης οικονομικής μονάδας και αποσκοπεί στη μέτρηση του αντικτύπου της δημόσιας παρέμβασης. Απαιτείται λοιπόν κατά τον έλεγχο να λαμβάνονται υπόψη εξωγενείς παράγοντες και να συγκεντρώνονται στοιχεία τα οποία να αποδεικνύουν ότι ο παρατηρούμενος αντίκτυπος όντως επήλθε ως συνέπεια της σχετικής δημόσιας παρέμβασης και ότι δεν είναι συνέπεια αυτών των παραγόντων. Ο έλεγχος της αποτελεσματικότητας επικεντρώνεται στις υλοποιήσεις, στα αποτελέσματα[310] ή στον αντίκτυπο μιας παρέμβασης (δηλαδή ο βαθμός στον οποίο έχουν επιτευχθεί οι σημαντικοί ή και οι ενδιάμεσοι στόχοι αυτής της παρέμβασης). Η δυσκολία έγκειται στο γεγονός ότι οι στόχοι συνήθως εκφράζονται με τόσο γενικούς όρους που δεν μπορούν να συνδεθούν με μετρήσιμους στόχους και, ως επακόλουθο ο βαθμός της υλοποίησής τους είναι δύσκολο να επιβεβαιωθεί και να μετρηθεί. Επιπλέον, είναι δύσκολο να εκτιμηθεί κατά πόσο ο παρατηρούμενος αντίκτυπος αποτελεί πραγματικά προϊόν της παρέμβασης και όχι εξωγενών παραγόντων. Πρέπει λοιπόν πρώτα να εξετάζεται εάν και σε ποιο βαθμό υπάρχουν συναφείς και αξιόπιστες πληροφορίες αξιολόγησης, οι οποίες να μπορούν να χρησιμοποιηθούν ως αποδεικτικά στοιχεία του ελέγχου.

Ένας διαφορετικός στόχος του ελέγχου που υλοποιείται με μεγαλύτερη επιτυχία είναι η εκτίμηση των υλοποιήσεων ή αποτελεσμάτων μιας παρέμβασης, εξετάζεται σε ποιο βαθμός έχουν επιτευχθεί οι επιχειρησιακοί ή οι

---

[309] Άμεσος αποδέκτης: Πρόσωπο ή φορέας που επηρεάζεται άμεσα από την παρέμβαση. Συχνά χρησιμοποιείται επίσης ο όρος «δικαιούχος». Οι άμεσοι αποδέκτες λαμβάνουν ενισχύσεις, υπηρεσίες και πληροφορίες και χρησιμοποιούν τις διευκολύνσεις που δημιουργούνται με την υποστήριξη που παρέχει η παρέμβαση (π.χ. αγρότες οι οποίοι χρησιμοποιούν αρδευτικό δίκτυο που δημιουργήθηκε στο πλαίσιο αναπτυξιακού σχεδίου). Βλ. γλωσσάρι εννοιών και τεχνικών όρων του *Εγχειρίδιου Ελέγχου των Επιδόσεων*, σελ. 4.

[310] Αποτέλεσμα: Άμεσες μεταβολές που επέρχονται για τους άμεσους αποδέκτες στο τέλος της συμμετοχής τους σε μια παρέμβαση (π.χ. βελτιωμένη δυνατότητα πρόσβασης σε μια περιοχή λόγω της κατασκευής οδού, ασκούμενοι που βρήκαν απασχόληση). Βλ. γλωσσάρι εννοιών και τεχνικών όρων του *Εγχειρίδιου Ελέγχου των Επιδόσεων*, σελ. 4.

άμεσοι στόχοι. Είναι πιθανόν συνεπώς να προκύψει σαφής και κατάλληλη βάση αναφοράς για την εκτίμηση της αποτελεσματικότητας με την προϋπόθεση ότι οι στόχοι είναι συγκεκριμένοι, μετρήσιμοι, εφικτοί, συναφείς και χρονικά προσδιορισμένοι ("SMART" - specific, measurable, achievable, relevant and timely), και ότι η επίτευξή τους παρακολουθείται μέσω δεικτών επιδόσεων.

Η διαδικασία ελέγχου των επιδόσεων περιλαμβάνει τρεις φάσεις - σχεδιασμό εξέταση και κατάρτιση έκθεσης. Για την έγκαιρη κατάρτιση εκθέσεων ελέγχου υψηλής ποιότητας οι έλεγχοι των επιδόσεων πρέπει να διενεργούνται σύμφωνα με την προσέγγιση SMARTEST[311]:

Ο ελεγκτής οφείλει να εξασφαλίζει ότι:

- καθ' όλη τη διάρκεια της ελεγκτικής διαδικασίας επιδεικνύεται ευθυκρισία
- οι μεθοδολογίες είναι οι κατάλληλες και συνδυάζονται μεταξύ τους προκειμένου να συγκεντρώνονται τα απαιτούμενα δεδομένα
- έχουν καθοριστεί ερωτήματα ελέγχου τα οποία επιτρέπουν την εξαγωγή συμπερασμάτων
- οι κίνδυνοι που επηρεάζουν την έκθεση του ελέγχου αναλύονται και τίθενται υπό έλεγχο
- χρησιμοποιούνται τα κατάλληλα εργαλεία τα οποία εξασφαλίζουν την επιτυχή διενέργεια του ελέγχου
- τα αποδεικτικά στοιχεία προς υποστήριξη των διαπιστώσεων του ελέγχου είναι επαρκή, συναφή και αξιόπιστα
- η δομή της τελικής έκθεσης λαμβάνεται υπόψη ήδη από το στάδιο του σχεδιασμού
- έναντι του ελεγχόμενου υιοθετείται η διαφάνεια, δηλαδή μια προσέγγιση "χωρίς αιφνιδιασμούς".

4.7 Η διαδικασία ελέγχου του Ευρωπαϊκού Ελεγκτικού Συνεδρίου

Κάθε έλεγχος ακολουθεί τρία στάδια: τον σχεδιασμό, τον κυρίως έλεγχο και την υποβολή εκθέσεων. Το Ελεγκτικό Συνέδριο αναλαμβάνει τον σχεδιασμό του προγράμματος εργασίας του σε πολυετή και ετήσια βάση.

[311] Όπ.π., Ελεγκτικό Συνέδριο, *Εγχειρίδιο Ελέγχου των Επιδόσεων*, σελ. 28.

Στην περίπτωση των επιλεγμένων ελέγχων, το σχέδιο ξεκινά με μια προκαταρκτική εκτίμηση για να εκτιμηθεί κατά πόσο θα άξιζε η εκπόνηση ελέγχου για το συγκεκριμένο καθήκον, μελετάται, δηλαδή, αν ο έλεγχος θα είναι αποτελεσματικός ως προς το κόστος του ελέγχου. Κατά το στάδιο αυτό οι ελεγκτές συλλέγουν και αναλύουν δεδομένα της Ένωσης και των εθνικών διοικήσεων, αξιολογούν πηγές κινδύνων και εντοπίζουν εν δυνάμει τεκμήρια ελέγχου.

Για κάθε επαναλαμβανόμενο έλεγχο, οι ελεγκτές ετοιμάζουν ένα σχέδιο έρευνας, το οποίο εκθέτει το πεδίο ελέγχου, την προσέγγιση και τους στόχους του ελέγχου και το πώς θα επιτευχθούν με τον πιο αποτελεσματικό και αποδοτικό τρόπο. Το σχέδιο ελέγχου συμπληρώνεται από ένα πρόγραμμα ελέγχου που εκθέτει επακριβώς τις απαραίτητες επαληθεύσεις. Τα σχέδια ελέγχου και το πρόγραμμα ελέγχου υποβάλλονται για έγκριση στην αρμόδια για τον έλεγχο ομάδα, η οποία αποτελείται από δύο ή τρία άτομα. Οι ελεγκτές συλλέγουν στοιχεία σύμφωνα με το πρόγραμμα ελέγχου στο εσωτερικό των θεσμικών οργάνων, επί τόπου ή και στα κράτη μέλη. Ανάλογα με το είδος ελέγχου περιλαμβάνεται η εξέταση και επαλήθευση συστημάτων και πράξεων σε όλες τις σχετικές βαθμίδες της διοίκησης. Χρησιμοποιούνται τεχνικές στατιστικής δειγματοληψίας[312] για να σχηματιστεί αντικειμενική εικόνα για ένα σύνολο πράξεων και ορισμένες φορές χρησιμοποιούνται και εξωτερικοί εμπειρογνώμονες για την παροχή εξειδικευμένων γνώσεων. Ο ελεγκτής ανευρίσκει ελεγκτικά τεκμήρια είτε με την εξέταση σημαντικών παραστατικών είτε με τη φυσική εξέταση και έρευνα[313].

Κατά τη διενέργεια των ελέγχων τους, οι ελεγκτές του Συνεδρίου οφείλουν να λαμβάνουν υπόψη τις υποχρεώσεις που βαρύνουν τους μόνιμους και λοιπούς υπαλλήλους των Ευρωπαϊκών Κοινοτήτων, όπως αυτές καθορίζονται στον κανονισμό υπηρεσιακής κατάστασης καθώς και στον Κώδικα ορθής διοικητικής συμπεριφοράς του προσωπικού του Ευρωπαϊκού Ελεγκτικού Συνεδρίου. Οφείλουν επίσης να συμπεριφέρονται σύμφωνα με τον Κώδικα δεοντολογίας (Code of ethics) του INTOSAI (International Organisation of Supreme Audit Institutions)[314] και τον Κώδικα δεοντολογίας επαγγελματιών λογιστών (Code of ethics for professional accountants) της IFAC (International Federation of Accountants).

[312] Η μέθοδος στατιστικής δειγματοληψίας διενεργείται μέσω ενός κεντρικού συστήματος καταγραφής δεδομένων (SINCOM) της Επιτροπής και των άλλων κοινοτικών οργάνων

[313] Έτσι, η κοινοτική βοήθεια για περιφερειακά έργα υποδομής απαιτεί απόδειξη για την υλική ύπαρξη του έργου καθώς και για την επιλεξιμότητα του κόστους.

[314] Code of ethics and Auditing Standards, Auditing Standards Committee, www.intosai.org.

Συγκεκριμένα, οφείλουν να διασφαλίζουν ότι οι έλεγχοι διενεργούνται κατά τρόπο ο οποίος προασπίζει και ενισχύει την ανεξαρτησία, την ακεραιότητα, την αντικειμενικότητα και το επαγγελματικό κύρος του Συνεδρίου και εγγυάται τον εμπιστευτικό χαρακτήρα των πληροφοριών που συγκεντρώνονται κατά τη διαδικασία του ελέγχου.

Το Συνέδριο επανειλημμένα έχει συστήσει ομάδες εργασίας ώστε να καθιερώσει ένα ενιαίο σύστημα ελέγχου της ποιότητας, το οποίο θα διασφαλίσει τη δυνατότητα συμμόρφωσης των ελεγκτών του με τα επαγγελματικά πρότυπα και τις ισχύουσες κανονιστικές και νομοθετικές διατάξεις. Για το λόγο αυτό υιοθετεί πολιτικές και διαδικασίες για την αξιολόγηση της αποδοτικότητας και της αποτελεσματικότητας των εσωτερικών προτύπων και διαδικασιών που εφαρμόζει. Το κλιμάκιο του Συνεδρίου όταν λαμβάνει εντολή ελέγχου οφείλει να εφαρμόζει τις διαδικασίες ελέγχου της ποιότητας που ισχύουν για τη συγκεκριμένη εντολή με βάση τα σχετικά εγχειρίδια που έχει συντάξει το ίδιο και στηρίζονται στα διεθνή ελεγκτικά πρότυπα και τους κώδικες δεοντολογίας του IFAC και του INTOSAI στο βαθμό που αυτοί εφαρμόζονται στο πλαίσιο της Ευρωπαϊκής Κοινότητας και συντάσσει τις σχετικές εκθέσεις[315]. Κάθε έκθεση πρέπει να παρέχει:

α) επαρκή και κατάλληλη καταγραφή των στοιχείων επί των οποίων στηρίζεται η έκθεσή του

β) αποδεικτικά στοιχεία ότι ο έλεγχος διενεργήθηκε σύμφωνα με τα διεθνή ελεγκτικά πρότυπα (ISA) και τις ισχύουσες νομοθετικές και κανονιστικές διατάξεις καθώς επίσης και αντικειμενικές και γενικές αρχές οι οποίες διέπουν τον έλεγχο των οικονομικών καταστάσεων[316]

Ο ελεγκτής διατυπώνει γνώμη σχετικά με το κατά πόσο οι οικονομικές καταστάσεις έχουν καταρτιστεί, από κάθε ουσιώδη πλευρά, σύμφωνα με το ισχύον πλαίσιο όσον αφορά την χρηματοοικονομική πληροφόρηση. Η γνώμη του Συνεδρίου αναφορικά με τις οικονομικές καταστάσεις της ΕΕ συνίσταται στην ετήσια «δήλωση αξιοπιστίας» σχετικά με την αξιοπιστία των λογαριασμών, την εγκυρότητα την πληρότητα τους καθώς και τη νομιμότητα και την κανονικότητα των

---

[315] Βλ. ΜΗΛΙΩΝΗΣ Ν., *Στοιχεία Ευρωπαϊκού Δημοσιονομικού Δικαίου*, εκδ. Σάκκουλα, Αθήνα-Κομοτηνή, 2008, σελ. 241- επ.

316 Βλ. Ευρωπαϊκό Ελεγκτικό Συνέδριο, *Πολιτική και πρότυπα ελέγχου του Ελεγκτικού Συνεδρίου*, εκδ. Ευρωπαϊκού Ελεγκτικού Συνεδρίου, σελ. 4, σε www.eca.europa.eu

υποκειμένων πράξεων (DAS)[317]. Ο έλεγχος νομιμότητας και κανονικότητας αποτελεί θεμελιώδη αρχή του κοινοτικού προϋπολογισμού και ελέγχεται κατά πόσο εφαρμόζεται στις επιμέρους οικονομικές καταστάσεις[318]. Ειδικότερα ελέγχεται στο σύνολο των ελεγχόμενων πράξεων η ορθή ανάληψη της σχετικής υποχρέωσης, η εκκαθάριση των δαπανών, η έκδοση εντάλματος πληρωμής, καθώς και η καταβολή και καταχώριση. Οφείλει επίσης να βεβαιώνει την ύπαρξη σφαλμάτων, παρατυπιών και παράνομων πράξεων που θα μπορούσαν να έχουν ουσιώδη επίδραση στις ελεγχόμενες οικονομικές καταστάσεις ύπαρξης παράνομων πράξεων. Άλλωστε η συμμόρφωση με τα λογιστικά πρότυπα δεν αποτελεί στοιχείο που αποδεικνύει με καθοριστικό και αδιαμφισβήτητο τρόπο την πιστή παρουσίαση των οικονομικών εκθέσεων. Εάν δεν διαπιστωθεί παρατυπία, η διαδικασία ελέγχου οδηγεί συνήθως στη χορήγηση «απαλλαγής»[319].

Ο ελεγκτής οφείλει να ελέγχει και να διατυπώνει ρητά κατά τη διατύπωση των συμπερασμάτων και των αξιολογήσεων του εάν ο ελεγχόμενος οργανισμός συμμορφώνεται με τους ισχύοντες νόμους και κανονισμούς καθώς κάθε παρέκκλιση είναι δυνατό να επηρεάζει ουσιωδώς τις οικονομικές καταστάσεις. Γι΄αυτό κατά τους δημοσιονομικούς ελέγχους της κανονικότητας, πρέπει να διενεργούνται δειγματοληπτικοί έλεγχοι συμμόρφωσης με τους ισχύοντες νόμους και κανονισμούς. τα ελεγκτικά πρότυπα δεν είναι τίποτε περισσότερο από την ελάχιστη απαίτηση στο πλαίσιο της αποστολής ενός ελεγκτή. [320]

Ο ελεγκτής είναι επίσης υποχρεωμένος στο πλαίσιο των αρμοδιοτήτων του να διερευνά τον κίνδυνο ύπαρξης ουσιωδών ανακριβειών στις οικονομικές

---

[317] Βλ. άρθρο 287 (Τμήμα 7, Κεφάλαιο 1, Μέρος 6ο) της ενοποιημένης απόδοσης της Συνθήκης για την Ευρωπαϊκή Ένωση και της Συνθήκης για τη λειτουργία της Ευρωπαϊκής Ένωσης (2010/C 83/01), πρώην άρθρο 248 της ΣΕΚ. «*Το Ελεγκτικό Συνέδριο εγχειρίζει στο Ευρωπαϊκό Κοινοβούλιο και το Συμβούλιο δήλωση που βεβαιώνει την ακρίβεια των λογαριασμών και τη νομιμότητα και κανονικότητα των σχετικών πράξεων, η οποία δημοσιεύεται στην Επίσημη Εφημερίδα της Ευρωπαϊκής Ένωσης. Η δήλωση αυτή είναι δυνατόν να συμπληρώνεται από ειδικές εκτιμήσεις για κάθε σημαντικό τομέα της δραστηριότητας της Ένωσης*».

[318] Ο ελεγκτής οφείλει να προβαίνει σε ανάλυση των οικονομικών καταστάσεων, ώστε να διαπιστώνει την τήρηση αποδεκτών λογιστικών προτύπων που εφαρμόζονται για την καταγραφή των οικονομικών πληροφοριών. Ο βαθμός της ανάλυσης των οικονομικών καταστάσεων πρέπει να πραγματοποιείται σε τέτοιο βαθμό ώστε να εξασφαλίζεται επαρκής βάση για τη θεμελίωση εύλογων συμπερασμάτων επί των οικονομικών καταστάσεων.

[319] Και στο πλαίσιο της Ευρωπαϊκής Ένωσης, το Ευρωπαϊκό Κοινοβούλιο, κατόπιν συστάσεως του Συμβουλίου, χορηγεί απαλλαγή στην Επιτροπή όσον αφορά την εκτέλεση του προϋπολογισμού.

[320] Τα ελεγκτικά πρότυπα αποτελούν την ελάχιστη απαίτηση στο πλαίσιο της αποστολής ενός ελεγκτή διότι αποτελούν μέρος ενός συνόλου διαδικασιών και εκτιμήσεων για τη διαπίστωση της πληρότητας των οικονομικών καταστάσεων και λογαριασμών. Βλ. σχετικά ΛΙΓΩΜΕΝΟΥ Α., *Αρχές ελεγκτικής διαδικασίας στο δημόσιο τομέα*, Επιθεώρηση Δημοσίου και Διοικητικού Δικαίου, τεύχος, 1/2009, σελ. 13.

καταστάσεις που σε απάτη. Όταν λοιπόν, στο πλαίσιο του ελέγχου, υπάρχουν υπόνοιες απάτης, δωροδοκίας ή άλλων παράνομων δραστηριοτήτων εις βάρος των οικονομικών συμφερόντων της Κοινότητας, ο ελεγκτής οφείλει να ακολουθεί τις διαδικασίες που έχει θεσπίσει το Συνέδριο θέτοντας τα πραγματικά περιστατικά της υπόθεσης υπόψη της OLAF[321].

Τα ελεγκτικά καθήκοντα του Συνεδρίου διακρίνονται σε αυτά τα οποία του ανατίθενται ρητά από τη νομοθεσία και σε αυτά στα οποία, βάσει της αποστολής του, διαθέτει διακριτική ευχέρεια. Προωθεί λοιπόν τα πρώτα και από τα δεύτερα ιεραρχεί όσα παρουσιάζουν ιδιαίτερο ελεγκτικό ενδιαφέρον. Όσο αφορά στον ελεγκτή στο πλαίσιο της εντολής που του έχει δοθεί οφείλει να σχεδιάζει και να διενεργεί τον έλεγχο κατά τρόπο αποτελεσματικό ώστε ο τελευταίος να έχει υψηλή ποιότητα και να εκτελείται κατά τρόπο οικονομικό, αποδοτικό, αποτελεσματικό και έγκαιρο[322]. Γι' αυτό το σκοπό πρέπει να σχηματίζει πλήρη εικόνα για την ελεγχόμενη μονάδα αλλά και του περιβάλλοντός της[323], συμπεριλαμβανομένου του συστήματος εσωτερικού ελέγχου, ούτως ώστε να μπορεί, αφενός, να προσδιορίζει και να εκτιμά τους κινδύνους ύπαρξης ουσιωδών ανακριβειών στις οικονομικές καταστάσεις, οφειλόμενων είτε σε απάτη είτε σε σφάλμα, και, αφετέρου, να σχεδιάζει και να εφαρμόζει πρόσθετες ελεγκτικές διαδικασίες[324]. Περαιτέρω η διατύπωση συμπερασμάτων αλλά και συστάσεων θα πρέπει να προκύπτουν και να τεκμηριώνονται με επαρκή, πρόσφορα και κατάλληλα, αποδεικτικά στοιχεία, ώστε να προκύπτει εύλογα η γνώμη του ελεγκτικού οργάνου και να καθίσταται επαληθεύσιμη. Για το σκοπό αυτό ο ελεγκτής δύναται να αξιολογεί αλλά και να κάνει χρήση των ελέγχων και των διαπιστώσεων των εσωτερικών ελεγκτών αλλά και να χρησιμοποιεί και να αξιοποιεί στοιχεία που έχουν προκύψει από πραγματογνωμοσύνη εφόσον κρίνει ότι είναι κατάλληλα για τον έλεγχο που

---

[321] Office européen de la lutte anti-fraude, Ευρωπαϊκή Υπηρεσία Καταπολέμησης της Απάτης. Σημειώνεται επίσης ότι, όπως χαρακτηριστικά επισημαίνει ο Δ.Β. ΣΚΙΑΔΑΣ στο άρθρο του, *Θεσμοί και πολιτικές προστασίας των δημοσιονομικών συμφερόντων της Ευρωπαϊκής Ένωσης*, σελ. 541, ότι «μέχρι πριν δέκα χρόνια περίπου δεν υπήρχαν θεσμοθετημένα κατασταλτικά μέτρα για την προστασία των δημοσιονομικών συμφερόντων της Ευρωπαϊκής Ένωσης σε ποινικό επίπεδο. Ενδεικτικό είναι πως ο ορισμός της «ευρωαπάτης» μέχρι το 1995 δεν υπήρχε σε κάποιο νομοθετικό κείμενο αλλά μόνο στην ετήσια Έκθεση του Ευρωπαϊκού Ελεγκτικού Συνεδρίου για το οικονομικό έτος 1997».

[322] Βλ. Ευρωπαϊκό Ελεγκτικό Συνέδριο, *Πολιτική και πρότυπα ελέγχου του Ελεγκτικού Συνεδρίου*, εκδ. Ευρωπαϊκού Ελεγκτικού Συνεδρίου, σελ. 8, σε www.eca.europa.eu

[323] Για το λόγο αυτό οφείλει να εξασφαλίζει τις απαιτούμενες παραστάσεις από τη διοίκηση.

[324] Για την καλή κατανόηση της ελεγχόμενης μονάδας και του περιβάλλοντός της, ο ελεγκτής οφείλει να εφαρμόζει διαδικασίες αναλυτικής διερεύνησης, όπως αυτές της εκτίμησης των κινδύνων, προκειμένου είναι σε θέση να προβαίνει σε συνολική επισκόπηση στο στάδιο της ολοκλήρωσης του ελέγχου.

διενεργεί. Η ανωτέρω διαδικασία είναι γνωστή ως «προσέγγιση ελέγχου βάσει συστημάτων»[325]. Ειδικότερα, όπως προαναφέρθηκε, οι έλεγχοι περιλαμβάνουν την άμεση εξέταση δείγματος πράξεων, ώστε να αποκτηθούν τα κατάλληλα και απαραίτητα αποδεικτικά στοιχεία τεκμηρίωσης[326]. Η έκταση του ελέγχου αυτού είναι δυνατό να μειωθεί σημαντικά όταν οι έλεγχοι βασίζονται σε συστήματα εσωτερικού ελέγχου που έχουν αναπτυχθεί στον ελεγχόμενο οργανισμό[327]. Η προσέγγιση βάσει συστημάτων ξεκινά με μία ενδελεχή καταγραφή του σχεδιασμού και της λειτουργίας του συστήματος εσωτερικού ελέγχου ώστε να αξιολογηθεί η αποδοτικότητά του. Σε περίπτωση που η έρευνα του ελεγκτή για την πληρότητα του συστήματος εσωτερικού ελέγχου αποβεί θετική ο αριθμός των ελεγχόμενων πράξεων που είναι απαραίτητος για τη διεξαγωγή του ελέγχου δύναται να μειωθεί σημαντικά. Η προσέγγιση βάσει συστημάτων χρησιμοποιείται για δημοσιονομικούς ελέγχους καθώς και για ελέγχους χρηστής δημοσιονομικής διαχείρισης παρέχοντας το πλεονέκτημα διατύπωσης λεπτομερών παρατηρήσεων για τα συστήματα εσωτερικού ελέγχου του ελεγχόμενου οργανισμού ώστε να διαπιστωθούν τυχόν παρατυπίες ή να διατυπωθούν οποιασδήποτε άλλες παρατηρήσεις ή συστάσεις[328].

Τέλος συντάσσει την έκθεσή του στην οποία παρατίθενται αναλυτικά τα ευρήματα του ελέγχου, καταγράφονται συμπεράσματα για τους στόχους του ελέγχου με βάση τα αποδεικτικά στοιχεία τα οποία με τη σειρά τους χρησιμοποιούνται ως βάση για τη διατύπωση γνώμης επί των οικονομικών καταστάσεων και την καταγραφή συστάσεων για τη βελτίωση του οργανισμού. Απαραίτητο στοιχείο της έκθεσης ελέγχου αποτελεί η διατύπωση της γνώμης του ελεγκτή επί των οικονομικών καταστάσεων και λογαριασμών με τρόπο σαφή και

---

[325] Συστήματα εσωτερικού ελέγχου εφαρμόζει ένας οργανισμός με στόχο να διασφαλίσει την επίτευξη των στόχων του οργανισμού με τρόπο οικονομικό, αποτελεσματικό και αποδοτικό, τη συμμόρφωση με το ισχύον νομοθετικό πλαίσιο, την πρόληψη και τον εντοπισμό παρατυπιών και φαινομένων απάτης καθώς και την παραγωγή αξιόπιστων και ολοκληρωμένων στοιχείων για το σύνολο της οικονομικής διαχείρισης.

[326] Το Ευρωπαϊκό Ελεγκτικό Συνέδριο πριν εφαρμόσει τον έλεγχο με βάση την ανάλυση των συστημάτων μελέτησε ενδελεχώς το κοινοτικό δημοσιονομικό σύστημα και δημοσίευσε μελέτη στην Επίσημη Εφημερίδα C342 της 31ης Δεκεμβρίου 1981και κατέληξε στο συμπέρασμα ότι «σήμερα κανείς δεν δίνει αρκετή σημασία στην αξιολόγηση των αποτελεσμάτων». Βλ. Ν.ΜΗΛΙΩΝΗΣ, *Το Ευρωπαϊκό Ελεγκτικό Συνέδριο*, Εκδόσεις Αντ.Ν.Σάκκουλα, 1999, σελ. 51επ.

[327] Ο Ν.ΜΗΛΙΩΝΗΣ, οπ.π. αναφέρει ως παράδειγμα την αξιολόγηση του οργανογράμματος και της κατανομής των αρμοδιοτήτων για ενέργειες και αποφάσεις που έχουν δημοσιονομικές και λογιστικές επιπτώσεις.

[328] Στις δυσκολίες εφαρμογής της μεθόδου συμπεριλαμβάνονται ο υψηλός βαθμός συνεργασίας που οφείλει να αναπτύξει το κοινοτικό Συνέδριο με τα ελεγχόμενα όργανα και τις εθνικές ελεγκτικές αρχές. Ως μειονέκτημα εμφανίζεται το γεγονός ότι η μέθοδος αυτή καθιστά τα αποτελέσματα του Συνεδρίου απρόσιτα και αφηρημένα ειδικά έναντι της κοινής γνώμης.

εποικοδομητικό. Το σχέδιο της έκθεσης ελέγχου εξετάζεται από την ομάδα ελέγχου και στη συνέχεια υποβάλλεται για έγκριση στο Ελεγκτικό Συνέδριο.

4.8 Το Ευρωπαϊκό Ελεγκτικό Συνέδριο ως γνωμοδοτική αρχή

Στο άρθρο 287 παρ. 2 της Συνθήκης[329] ορίζεται ότι «*Το Ελεγκτικό Συνέδριο εγχειρίζει στο Ευρωπαϊκό Κοινοβούλιο και το Συμβούλιο δήλωση που βεβαιώνει την ακρίβεια των λογαριασμών και τη νομιμότητα και κανονικότητα των σχετικών πράξεων, η οποία δημοσιεύεται στην Επίσημη Εφημερίδα της Ευρωπαϊκής Ένωσης. Η δήλωση αυτή είναι δυνατόν να συμπληρώνεται από ειδικές εκτιμήσεις για κάθε σημαντικό τομέα της δραστηριότητας της Ένωσης*».

Από το 1994, η Συνθήκη του Μάαστριχτ απαιτεί από το Ελεγκτικό Συνέδριο να χορηγεί Δήλωση αξιοπιστίας (Déclaration d'assurance-DAS), η οποία βασίζεται στα αποτελέσματα λεπτομερών ελέγχων. Στη DAS περιλαμβάνεται η γνώμη για την αξιοπιστία των οικονομικών καταστάσεων της Ένωσης και για τη νομιμότητα και κανονικότητα των υποκείμενων πράξεων. Στόχος της DAS είναι να ενημερωθεί η αρμόδια για την απαλλαγή αρχή για το αν οι ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις που καταρτίζονται από την Ευρωπαϊκή Επιτροπή παρουσιάζουν πιστή και ορθή εικόνα στο τέλος του έτους και εάν έχουν τηρηθεί οι νόμιμες και συμβατικές διατάξεις. Παρέχεται συνεπώς στους ενδιαφερόμενους, κυρίως στο Ευρωπαϊκό Κοινοβούλιο και στο Συμβούλιο των Υπουργών, αλλά και στους πολίτες της Ευρωπαϊκής Ένωσης γενικότερα, μια τεκμηριωμένη αξιολόγηση και γνώμη σχετικά με τον τρόπο με τον οποίο δαπανήθηκαν οι πιστώσεις του κοινοτικού προϋπολογισμού.

Στη DAS περιλαμβάνεται η γνώμη σχετικά με την αξιοπιστία των λογαριασμών και η εκτίμηση σχετικά με την ακρίβεια των οριστικών ενοποιημένων λογαριασμών των Ευρωπαϊκών Κοινοτήτων ενός συγκεκριμένου έτους παρουσιάζουν πλήρως και επακριβώς τις ταμειακές ροές και τα οικονομικά αποτελέσματα του εν λόγω έτους. Εξετάζεται εάν το ενεργητικό και το παθητικό στο τέλος του έτους έχουν καταχωριστεί σωστά, αντικατοπτρίζοντας πιστά την οικονομική κατάσταση. Οι ετήσιοι λογαριασμοί περιλαμβάνουν τις «ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις», οι

[329]Βλ. άρθρο 287 (Τμήμα 7, Κεφάλαιο 1, Μέρος 6ο) της ενοποιημένης απόδοσης της Συνθήκης για την Ευρωπαϊκή Ένωση και της Συνθήκης για τη λειτουργία της Ευρωπαϊκής Ένωσης (2010/C 83/01), πρώην άρθρο 248 της ΣΕΚ.

οποίες καλύπτουν συγκεκριμένα τον ισολογισμό, στον οποίο παρουσιάζεται το ενεργητικό και το παθητικό στο τέλος του έτους, και τις «ενοποιημένες καταστάσεις σχετικά με την εκτέλεση του προϋπολογισμού», οι οποίες καλύπτουν τα έσοδα και τις δαπάνες του έτους[330]. Το Συνέδριο ελέγχει εάν η Ευρωπαϊκή Επιτροπή μερίμνησε για την αποτελεσματική εφαρμογή των σχετικών λογιστικών κανόνων, καθώς και αν και σε ποιο βαθμό οι ενοποιημένοι οριστικοί λογαριασμοί είναι πιστοί και ορθοί, αποδίδουν δηλαδή, επακριβώς την οικονομική κατάσταση της Ευρωπαϊκής Ένωσης, με βάση διεθνώς παραδεκτές λογιστικές αρχές και μεθόδους. Ειδικότερα το Συνέδριο αξιολογεί το κεντρικό λογιστικό σύστημα της Κοινότητας, εξετάζει τη λειτουργία των βασικών λογιστικών διαδικασιών που ακολουθούνται και αναλύει τα βασικά λογιστικά δεδομένα και επαληθεύει τις συμφωνίες των λογαριασμών και των υπολοίπων καθώς και τις αναλήψεις υποχρεώσεων, πληρωμών και ορισμένων στοιχείων του ισολογισμού. Η εξαγωγή και διατύπωση συμπερασμάτων πρέπει να στηρίζεται σε επαρκή αποδεικτικά στοιχεία τα οποία να βεβαιώνουν ότι όλες οι πράξεις, τα στοιχεία ενεργητικού και τα στοιχεία του παθητικού έχουν καταγραφεί πλήρως, ορθά και επακριβώς στα λογιστικά έγγραφα και εμφανίζονται στις οικονομικές καταστάσεις[331].

Η DAS αποτελεί απόρροια των ελέγχων που διενεργήθηκαν και αφορούν το έτος το οποίο προηγείται της δημοσίευσης της ετήσιας έκθεσης του Συνεδρίου, της οποίας αποτελεί το κεντρικό στοιχείο καθώς περιέχει ένα σύνολο στοιχείων και τεκμηρίων που αποδεικνύουν κατά πόσο τα κεφάλαια εισπράχθηκαν και δαπανήθηκαν σύμφωνα με τους όρους που προβλέπουν οι συμβάσεις και οι ισχύοντες νόμοι καθώς και κατά πόσο υπολογίστηκαν ορθά και επακριβώς. Εξακριβώνεται κατά πόσο πραγματοποιήθηκαν οι σχετικές πράξεις, εάν οι αποδέκτες-δικαιούχοι ήταν επιλέξιμοι για την είσπραξη αυτών των κεφαλαίων σύμφωνα με τα τιθέμενα κριτήρια[332], καθώς και εάν οι δηλωθείσες δαπάνες και ποσότητες ήταν ακριβείς και επιλέξιμες κατά τις ισχύουσες διατάξεις[333].

---

[330] Η γνώμη για την αξιοπιστία των λογαριασμών συνίσταται στην εξακρίβωση του βαθμού στον οποίο οι οριστικοί ενοποιημένοι λογαριασμοί των Ευρωπαϊκών Κοινοτήτων, για συγκεκριμένο έτος, παρουσιάζουν πλήρως και επακριβώς τις ταμειακές ροές και τα οικονομικά αποτελέσματα του εν λόγω έτους, καθώς και τα στοιχεία ενεργητικού και παθητικού στο τέλος του έτους.

[331] Βλ. Ευρωπαϊκό Ελεγκτικό Συνέδριο, *Μεθοδολογία DAS*, σελ. 5-6.

[332] Οι πληρωμές ελέγχονται μέχρι το επίπεδο των τελικών δικαιούχων.

[333] Ακολουθείται η συνήθης μεθοδολογία του δημοσιονομικού ελέγχου.

Η μεθοδολογία στην οποία βασίζεται η DAS αναθεωρήθηκε πρόσφατα (Φεβρουάριος του 2006) με την εισαγωγή και αναλογική εφαρμογή γενικώς παραδεκτών διεθνών ελεγκτικών προτύπων[334], καθώς η Επιτροπή εφαρμόζει πλέον την κατάρτιση του προϋπολογισμού βάσει δραστηριοτήτων και της διαχείρισης βάσει δραστηριοτήτων, ενοποιώντας τη διαδικασία του προϋπολογισμού και τη δημοσιονομική διαχείριση. Για το λόγο αυτό το Συνέδριο, από το 2007, δεν συντάσσει ειδικές αξιολογήσεις με βάση τους τομείς των δημοσιονομικών προοπτικών, αλλά με βάση τα σύνολα των τομέων πολιτικής της κατάρτισης του προϋπολογισμού βάσει δραστηριοτήτων. Θα πρέπει επίσης να σημειωθεί ότι από το 2005, οι ενοποιημένοι λογαριασμοί των Ευρωπαϊκών Κοινοτήτων καταρτίζονται σύμφωνα με τις αρχές της λογιστικής σε δεδουλευμένη βάση εισάγοντας μία σειρά από καινοτομίες καθώς μετατίθεται το κέντρο βάρους των λογαριασμών από την απλή καταγραφή των ταμειακών πράξεων στην καταχώριση των εισροών και εκροών πόρων παράλληλα με την πραγματοποίησή τους ή ακόμη και ταυτόχρονα με την ανάληψη υποχρέωσης η οποία επιτρέπει την πραγματοποίησή τους[335].

Η μεθοδολογία του Συνεδρίου βασίζεται σε δύο κύριες πηγές αποδεικτικών στοιχείων[336]:

- στην εξέταση της λειτουργίας των συστημάτων εποπτείας και ελέγχου που εφαρμόζονται κατά την είσπραξη και την εκταμίευση των κεφαλαίων της Ευρωπαϊκής Ένωσης από τα κοινοτικά θεσμικά όργανα, τα κράτη μέλη και τις τρίτες χώρες· τα συστήματα αυτά αποβλέπουν στην εξασφάλιση της νομιμότητας και της κανονικότητας των εσόδων και των δαπανών. Τα αποτελέσματα της εξέτασης αυτής δίνουν τη δυνατότητα να καθορίζεται η έκταση των ελέγχων επαλήθευσης που απαιτούνται για την ολοκλήρωση της αξιολόγησης, εκ μέρους του Συνεδρίου, της νομιμότητας και της κανονικότητας των πράξεων.

---

[334] Κυριότερα πρότυπα που λαμβάνονται υπόψη είναι τα διεθνή ελεγκτικά πρότυπα (International Standards on Auditing - (ISA)) και τα «International Standards on Assurance Engagements - ISAE» που εκδίδει η Διεθνής Ομοσπονδία Λογιστών (International Federation of Accountants - (IFAC)), τα ελεγκτικά πρότυπα που εκδίδει ο Διεθνής Οργανισμός των Ανωτάτων Οργάνων Ελέγχου (International Organisation of Supreme Audit Institutions) (INTOSAI Auditing standards), οι «European Implementing Guidelines for the INTOSAI Auditing Standards - EIG» και το πλαίσιο «COSO και Enterprise risk management - COSO - ERM»

[335] Η λογιστική σε δεδουλευμένη βάση λειτουργεί με βάση την αρχή του διαχωρισμού των οικονομικών ετών καθώς οι δαπάνες καταχωρίζονται όταν δημιουργούνται και τα έσοδα όταν εισπράττονται.

[336] Ευρωπαϊκό Ελεγκτικό Συνέδριο, *Μεθοδολογία DAS*, σελ. 12.

- στους δειγματοληπτικούς ελέγχους πράξεων που αφορούν έσοδα και δαπάνες μέχρι το επίπεδο του τελικού δικαιούχου (οι έλεγχοι αυτοί αποκαλούνται συνήθως έλεγχοι επαλήθευσης[337]).

Τα αποδεικτικά στοιχεία συμπληρώνονται από την ανάλυση των ετήσιων εκθέσεων δραστηριότητας και των δηλώσεων των Γενικών Διευθυντών της Επιτροπής και από την εξέταση των εργασιών άλλων ελεγκτών ανεξάρτητων από τις διαδικασίες διαχείρισης και ελέγχου της Κοινότητας[338] ή αποδεικτικά στοιχεία από προηγούμενους ελέγχους, οι εκθέσεις που προκύπτουν από κοινοβουλευτικές έρευνες, αποτελέσματα ερευνών που διεξάγονται από την OLAF.

Η συνολική γνώμη του Συνεδρίου βασίζεται σε ειδικές εκτιμήσεις για κάθε ειδικότερο τομέα δραστηριότητας της Ένωσης και παρέχονται πληροφορίες για πηγές αδυναμιών, λάθη και δυνατότητες βελτίωσης της διαχείρισης. Οι ειδικές εκτιμήσεις βασίζονται στην εκτίμηση της λειτουργίας των συστημάτων εσωτερικού ελέγχου τόσο στην Επιτροπή όσο και στα κράτη μέλη και στα κράτη αποδέκτες. Οι ειδικές εκτιμήσεις DAS περιλαμβάνουν στοιχεία παρακολούθησης και παρέχουν αντικειμενική εκτίμηση για την ποιότητα της διαχείρισης. Η δήλωση DAS μαζί με τις συνοδευτικές πληροφορίες δημοσιεύεται στην ετήσια έκθεση του Συνεδρίου, η οποία παραδίνεται στο Ευρωκοινοβούλιο και στο Συμβούλιο. Επιπλέον, η Δήλωση δημοσιεύεται στην Επίσημη Εφημερίδα μαζί με τις οικονομικές καταστάσεις της Ένωσης. Το Συνέδριο παρέχει, επίσης, ετήσια δήλωση αξιοπιστίας για τα Ευρωπαϊκά ταμεία ανάπτυξης και τη νομιμότητα και κανονικότητα των υποκείμενων πράξεων. Παρόμοιες γνωμοδοτήσεις παρέχονται για τις καταστάσεις των λοιπών οργανισμών της Ένωσης[339].

Το Συνέδριο εκδίδει την ετήσια έκθεση που περιέχει τη δήλωση αξιοπιστίας και άλλες παρατηρήσεις για την εκτέλεση του γενικού προϋπολογισμού της Ένωσης κάθε έτος, τις ειδικές ετήσιες εκθέσεις για κάθε οργανισμό και υπηρεσία της Ένωσης,

---

[337] Οι έλεγχοι επαλήθευσης διενεργούνται βάσει ειδικής μεθόδου δειγματοληψίας που έχει εγκριθεί από το Συνέδριο και προέρχεται από την εφαρμογή των καθιερωμένων στατιστικών αρχών. Η εν λόγω μέθοδος βασίζεται στην αποκαλούμενη "Δειγματοληψία Νομισματικής Μονάδας" με μια πρόβλεψη διαστρωμάτωσης βάσει προκαθορισμένων παραμέτρων. Στόχος είναι να διενεργείται άμεσος έλεγχος για τη νομιμότητα και την κανονικότητα των αντιπροσωπευτικών δειγμάτων των πληρωμών μέχρι τον τελικό αποδέκτη. Οι έλεγχοι επαλήθευσης, εκτός από την εξέταση των μεμονωμένων πράξεων, μπορούν να καλύπτουν και την εξέταση διεργασιών και αναλυτικών διαδικασιών.

[338] Προηγείται εξέταση των ελεγκτικών προτύπων που έχουν εφαρμοστεί και της μεθοδολογίας που έχει ακολουθηθεί από τους ανεξάρτητους ελεγκτές ώστε τα αποδεικτικά στοιχεία και τα συμπεράσματα που θα χρησιμοποιηθούν από τις εκθέσεις τους να είναι συμβατά με τη μεθοδολογία που ακολουθείται κατά την κατάρτιση της DAS.

[339] Αναλυτικά για τα είδη των γνωμοδοτήσεων βλ. Ν. Μηλιώνης, *Το Ευρωπαϊκό Ελεγκτικό Συνέδριο*, οπ.π., σελ. 118επ.

τις ειδικές εκθέσεις που περιέχουν τα λεπτομερή αποτελέσματα ελέγχου για συγκεκριμένους τομείς του Προϋπολογισμού ή θέματα διαχείρισης, καθώς και γνωμοδοτήσεις επί μεταβολών της νομοθεσίας που έχουν δημοσιονομικό αντίκτυπο. Η ετήσια έκθεση δημοσιεύεται το Νοέμβριο του επόμενου έτους από το εξεταζόμενο. Οι ειδικές εκθέσεις και οι γνωμοδοτήσεις μπορούν να δημοσιευθούν οποιαδήποτε στιγμή. Οι εκθέσεις ελέγχου και οι γνωμοδοτήσεις κοινοποιούνται επίσημα στους Προέδρους των οργάνων της Ένωσης, στον πρόεδρο της επιτροπής ελέγχου προϋπολογισμού του Ευρωκοινοβουλίου, καθώς και στην επιτροπή προϋπολογισμού του Συμβουλίου. Η ετήσια έκθεση αποστέλλεται και στα εθνικά κοινοβούλια και στους προέδρους των ανώτατων οργάνων ελέγχου. Ο Πρόεδρος του Συνεδρίου παρουσιάζει την ετήσια έκθεση στη σύνοδο της Ολομέλειας του Κοινοβουλίου και στη συζήτηση συμμετέχει και η Επιτροπή. Το Κοινοβούλιο εγκρίνει ψηφίσματα σχετικά με τις παρατηρήσεις ελέγχου του Συνεδρίου και το Συμβούλιο προβαίνει σε συστάσεις για διορθωτικές ενέργειες εκ μέρους της Επιτροπής.

Οι εκθέσεις του Συνεδρίου για ένα συγκεκριμένο έτος αποτελούν το σημείο εκκίνησης της διαδικασίας απαλλαγής[340]. Η διαδικασία αυτή ολοκληρώνει τη φάση λογοδοσίας για τη χρήση των κεφαλαίων της Ένωσης, η οποία ξεκινά με την έγκριση του προϋπολογισμού από το Συμβούλιο και το Κοινοβούλιο. Η αρμόδια για την απαλλαγή αρχή, το Ευρωκοινοβούλιο, εξετάζει τους λογαριασμούς που υποβάλλει η Επιτροπή. Το Κοινοβούλιο έπειτα από πρόταση της επιτροπής ελέγχου του

---

[340] Βλ. άρθρο 319 της ενοποιημένης απόδοσης της Συνθήκης για την Ευρωπαϊκή Ένωση και της Συνθήκης για τη λειτουργία της Ευρωπαϊκής Ένωσης (2010/C 83/01), πρώην άρθρο 276 της ΣΕΚ. «*1.Το Ευρωπαϊκό Κοινοβούλιο, μετά από σύσταση του Συμβουλίου, απαλλάσσει την Επιτροπή ως προς την εκτέλεση του προϋπολογισμού. Για τον σκοπό αυτό, εξετάζει, ύστερα από το Συμβούλιο, τους λογαριασμούς, τον δημοσιονομικό ισολογισμό και την έκθεση αξιολόγησής του άρθρου 318, την ετήσια έκθεση του Ελεγκτικού Συνεδρίου, μαζί με τις απαντήσεις των ελεγχόμενων οργάνων στις παρατηρήσεις του Ελεγκτικού Συνεδρίου, τη δήλωση βεβαίωσης που αναφέρεται στο άρθρο 287, παράγραφος 1, δεύτερο εδάφιο, καθώς και τις συναφείς ειδικές εκθέσεις του.*

2. Προτού απαλλάξει την Επιτροπή, ή για οποιονδήποτε άλλο σκοπό που εντάσσεται στα πλαίσια της άσκησης των εξουσιών της σε θέματα εκτέλεσης του προϋπολογισμού, το Ευρωπαϊκό Κοινοβούλιο δύναται να ζητήσει να ακούσει την Επιτροπή σχετικά με την εκτέλεση των δαπανών ή τη λειτουργία των συστημάτων δημοσιονομικού ελέγχου. Η Επιτροπή διαβιβάζει στο Ευρωπαϊκό Κοινοβούλιο, αιτήσει του, κάθε αναγκαία πληροφορία.

3. Η Επιτροπή καταβάλλει κάθε προσπάθεια ώστε να λαμβάνονται υπόψη οι παρατηρήσεις που συνοδεύουν τις αποφάσεις απαλλαγής και οι άλλες παρατηρήσεις του Ευρωπαϊκού Κοινοβουλίου σχετικά με την εκτέλεση των δαπανών, καθώς και τα σχόλια που συνοδεύουν τις συστάσεις απαλλαγής που διατυπώνει το Συμβούλιο.

4. Μετά από αίτηση του Ευρωπαϊκού Κοινοβουλίου ή του Συμβουλίου, η Επιτροπή υποβάλλει έκθεση για τα μέτρα που έχουν ληφθεί με βάση αυτές τις παρατηρήσεις και σχόλια, και ιδίως σχετικά με τις οδηγίες που έχουν δοθεί στις υπηρεσίες οι οποίες έχουν αναλάβει την εκτέλεση του προϋπολογισμού. Οι εκθέσεις αυτές διαβιβάζονται επίσης στο Ελεγκτικό Συνέδριο».

Προϋπολογισμού και σύσταση του Συμβουλίου αποφασίζει αν θα χορηγήσει απαλλαγή στην Επιτροπή και τα λοιπά όργανα για την εκτέλεση του προϋπολογισμού κατά το υπό εξέταση έτος. Η απαλλαγή αποδεικνύει ότι η διαχείριση των κεφαλαίων εκ μέρους της Επιτροπής ή άλλων οργάνων ήταν νόμιμη και κανονική, ότι η δημοσιονομική διαχείριση υπήρξε αποτελεσματική και ότι η χρήση των πιστώσεων ενίσχυσε τους στόχους των πολιτικών της Ένωσης. Εξυπακούεται ότι η μη χορήγηση απαλλαγής αποτελεί ισχυρότατη μομφή του Κοινοβουλίου προς την Επιτροπή. Το Κοινοβούλιο μπορεί να αναβάλει τη χορήγηση απαλλαγής μέχρι η Επιτροπή ή τα άλλα όργανα να λάβουν διορθωτικά μέτρα για την αντιμετώπιση των αδυναμιών.

4.9 Διεθνής συνεργασία

Το Ελεγκτικό Συνέδριο αποτελεί ιδιαίτερη περίπτωση κοινοτικού οργάνου, καθώς καλείται να εκπληρώσει την αποστολή του, όχι μόνο του, αλλά σε συνεργασία με τα εθνικά όργανα εξωτερικού ελέγχου. Η σημασία της συνεργασίας αποδεικνύεται από το γεγονός ότι οι κοινοτικές ενισχύσεις προς την οικονομία του κράτους-μέλους εντάσσονται στο δημόσιο χρήμα-όπως συμβαίνει στην περίπτωση της χώρας μας- και άρα και στις διαδικασίες για την πραγματοποίηση δημόσιας δαπάνης. Οι οικείες δαπάνες και οι λογαριασμοί που τις καταγράφουν αποκτούν έτσι ένα διττό χαρακτήρα και υπόκεινται σε διπλό έλεγχο, τόσο της εθνικής δημοσιονομικής αρχής εξωτερικού ελέγχου όσο και του Ευρωπαϊκού Ελεγκτικού Συνεδρίου.

Το Ευρωπαϊκό Ελεγκτικό Συνέδριο δεν αποτελεί υπερκείμενο ελεγκτικό μηχανισμό έναντι των εθνικών ελεγκτικών οργάνων των κρατών μελών της Ένωσης. Συνεπώς, δε νοείται η άσκηση ευρωπαϊκού ελέγχου επί των αντίστοιχων εθνικών οργάνων και, συνακόλουθα, η οποιαδήποτε συνεργασία είναι ισότιμη[341].

Σύμφωνα με το άρθρο 287 παρ.3 εδ.β της Συνθήκης[342] «*Ο έλεγχος στα κράτη μέλη ασκείται σε συνεργασία με τα εθνικά ελεγκτικά όργανα, ή, εάν αυτά δεν έχουν τις αναγκαίες αρμοδιότητες, με τις αρμόδιες εθνικές υπηρεσίες. Το Ελεγκτικό Συνέδριο και τα εθνικά ελεγκτικά όργανα των κρατών μελών*

[341] Βλ.και Ι.ΣΑΡΜΑΣ, οπ.π., ο οποίος υποστηρίζει ότι «μόνο μια συντακτική αναθεώρηση θα μπορούσε να οδηγήσει το ελληνικό Ελεγκτικό Συνέδριο σε παραχώρηση ύλης που ανήκει σ'αυτό υπέρ του αντίστοιχου ευρωπαϊκού θεσμού ή θα μπορούσε να μεταβάλει τον εθνικό ελεγκτικό θεσμό σε υποκείμενο όργανο του ευρωπαϊκού».

[342] Βλ. άρθρο 287 της ενοποιημένης απόδοσης της Συνθήκης για την Ευρωπαϊκή Ένωση και της Συνθήκης για τη λειτουργία της Ευρωπαϊκής Ένωσης (2010/C 83/01), πρώην άρθρο 248 της ΣΕΚ.

συνεργάζονται με πνεύμα εμπιστοσύνης, διατηρώντας παράλληλα την ανεξαρτησία τους. Τα όργανα αυτά ή οι υπηρεσίες αυτές γνωρίζουν στο Ελεγκτικό Συνέδριο εάν προτίθενται να συμμετάσχουν στον έλεγχο. Τα άλλα θεσμικά όργανα της Ένωσης, τα λοιπά όργανα ή οργανισμοί που διαχειρίζονται έσοδα ή έξοδα για λογαριασμό της Ένωσης, κάθε φυσικό ή νομικό πρόσωπο που λαμβάνει πληρωμές από τον προϋπολογισμό, και τα εθνικά ελεγκτικά όργανα, ή, αν αυτά δεν έχουν τις αναγκαίες αρμοδιότητες, οι αρμόδιες εθνικές υπηρεσίες, διαβιβάζουν στο Ελεγκτικό Συνέδριο, μετά από αίτησή του, κάθε αναγκαίο έγγραφο ή πληροφορία για την εκπλήρωση της αποστολής του». Η διάταξη εισάγει ένα στοιχείο συνεργασίας μεταξύ του Ελεγκτικού Συνεδρίου και των εθνικών ελεγκτικών αρχών. Από το 1978, οι πρόεδροι των ανώτατων οργάνων ελέγχου των κρατών-μελών και του Συνεδρίου συναντώνται στο πλαίσιο της ετήσιας συνεδρίασης της Επιτροπής Επαφών. Οι συναντήσεις αυτές δίνουν την ευκαιρία να συζητηθούν θέματα κοινού ενδιαφέροντος και προωθούν τη συνεργασία, ενώ ταυτόχρονα σέβονται την ανεξαρτησία και τη συνταγματική αποστολή κάθε οργάνου. Από το 1996, μάλιστα, το Συνέδριο διοργανώνει τακτικές ετήσιες συναντήσεις με τους προέδρους των αντίστοιχων εθνικών οργάνων των υπό ένταξη χωρών. Τα όργανα επαφής συνέρχονται με τα μέλη του Συνεδρίου στο Λουξεμβούργο κάθε εξάμηνο και προετοιμάζουν τις ετήσιες συναντήσεις της Επιτροπής Επαφών και έτσι παράσχουν ένα δίκτυο ενεργών επαγγελματικών επαφών σε όλη την Ευρώπη. Η Επιτροπή επαφών συγκροτεί ομάδες εργασίας για ειδικά θέματα.

Άλλωστε και συνθήκη της ΕΕ όριζε ότι το Συνέδριο ασκεί τον έλεγχό του «σε συνεργασία» με τα ανώτατα όργανα ελέγχου (ΑΟΕ) των κρατών μελών, ενώ η συνθήκη του Άμστερνταμ προσέθεσε αργότερα ότι το «*Ελεγκτικό Συνέδριο και τα εθνικά όργανα ελέγχου πρέπει να συνεργάζονται με πνεύμα εμπιστοσύνης, διατηρώντας συγχρόνως την ανεξαρτησία τους*». Αυτή διευρύνθηκε περαιτέρω με τη συνθήκη της Νίκαιας, στη δήλωση 18 της τελικής πράξης, με την οποία καλούνταν ρητά το Συνέδριο να συγκροτήσει επιτροπή επαφών με τα ΑΟΕ των κρατών μελών, στο πλαίσιο της οποίας όλοι οι πρόεδροι των ΑΟΕ και το Συνέδριο θα συνεδριάζουν κάθε χρόνο προκειμένου να συζητούν θέματα κοινού ενδιαφέροντος. Η επιτροπή επαφών στοχεύει στην ενίσχυση της συνεργασίας μεταξύ των μελών της, προκειμένου να βελτιωθεί ο εξωτερικός έλεγχος και η εξωτερική υποχρέωση λογοδοσίας στον τομέα

της Ευρωπαϊκή Ένωση[343]. Ο ρόλος της επιτροπής επαφών αναπτύχθηκε με την πάροδο του χρόνου παράλληλα με την ευρωπαϊκή ολοκλήρωση. Έχουν συγκροτηθεί επίσης ομάδες εργασίας προκειμένου να συμβάλλουν στην ανάπτυξη κοινών θέσεων και πρακτικών.[344] Το Συνέδριο διαδραματίζει πλήρη και ενεργό ρόλο στο πλαίσιο της διεθνούς συνεργασίας και συγκεκριμένα:

- στην επιτροπή επαφών, στην οποία συμμετέχουν οι επικεφαλής των ανωτάτων οργάνων ελέγχου των κρατών μελών της ΕΕ και ο Πρόεδρος του Συνεδρίου, στο δίκτυο των ανωτάτων οργάνων ελέγχου των υποψηφίων για ένταξη στην ΕΕ χωρών,
- στον Ευρωπαϊκό Οργανισμό Ανωτάτων Οργάνων Ελέγχου (Eurosai),
- στον Διεθνή Οργανισμό των Ανωτάτων Οργάνων Ελέγχου (Intosai)

Εκτός από τη συμμετοχή του στις ετήσιες συνεδριάσεις αυτών των οργανισμών και τη συμβολή του στη βελτίωση των διεθνών ελεγκτικών προτύπων και πρακτικών, το Συνέδριο συμμετείχε ενεργά σε επιτροπές και ομάδες εργασίας τις οποίες θέσπισαν οι οργανισμοί αυτοί[345].

Η διατύπωση της Συνθήκης αναδεικνύει τη μέριμνα των συντακτών της να μη χαλαρώσουν τα ελεγκτικά μέτρα εκ μέρους της Διοίκησης, αλλά, αντιθέτως, να καταστούν αυτά περισσότερο αποτελεσματικά. Σε κάθε περίπτωση, οι ελεγκτικές αρμοδιότητες του Συνεδρίου είναι αυτόνομες και δεν επαφίενται στη βούληση των κρατών-μελών. Ακόμα και αν αρνηθούν τον έλεγχο τα κράτη-μέλη, το Ευρωπαϊκό Ελεγκτικό Συνέδριο είναι αρμόδιο να συνεχίσει και μόνο του τον έλεγχο. Στην πράξη, το Συνέδριο ενεργεί σε συνεργασία με τα εθνικά ανώτατα όργανα εξωτερικού ελέγχου. Υπάρχουν περιπτώσεις που διενεργούνται κοινοί έλεγχοι ή καταρτίζονται κοινά προγράμματα ελέγχου και γίνεται ανταλλαγή των αποτελεσμάτων των εργασιών τους και από κοινού αξιολόγηση.

Η Συνθήκη απαιτεί από το Συνέδριο να πραγματοποιεί επισκέψεις στα κράτη-μέλη σε συνεργασία με τα εθνικά ανώτατα όργανα ελέγχου. Στην πράξη το εθνικό ανώτατο όργανο ελέγχου παρέχει επί τόπου υλικοτεχνική υποστήριξη καθώς και

---

[343] Βλ. Ευρωπαϊκό Ελεγκτικό Συνέδριο, *Ετήσια Έκθεση Δραστηριοτήτων 2007*, Υπηρεσία εκδόσεων των Ευρωπαϊκών Κοινοτήτων, σελ. 41.
[344] Βλ. Ευρωπαϊκό Ελεγκτικό Συνέδριο, *Ετήσια Έκθεση Δραστηριοτήτων 2007*, Υπηρεσία εκδόσεων των Ευρωπαϊκών Κοινοτήτων, σελ. 36.
[345] Βλ. Ευρωπαϊκό Ελεγκτικό Συνέδριο, *Ετήσια Έκθεση Δραστηριοτήτων 2007*, Υπηρεσία εκδόσεων των Ευρωπαϊκών Κοινοτήτων, σελ. 39.

συγκεκριμένες γνώσεις για το υπό έλεγχο πεδίο. Εξάλλου, το ετήσιο πρόγραμμα ελέγχου διαβιβάζεται στα ανώτατα όργανα ελέγχου και στην Ευρωπαϊκή Επιτροπή.

5. Επιλογικές παρατηρήσεις

Η ύπαρξη του Ελεγκτικού Συνεδρίου, του θεσμοθετημένου, δηλαδή, οργάνου εξωτερικού δημοσιονομικού ελέγχου, αποτελεί έκφραση της ανάγκης για διαφάνεια της λειτουργίας της δημόσιας διοίκησης και για χρηστή διαχείριση των δημοσιονομικών της. Η λειτουργία ενός Ελεγκτικού Συνεδρίου συναρτάται με το ισχύον πολιτικό σύστημα μιας χώρας, το οποίο επιδρά τόσο στο εύρος των αρμοδιοτήτων αυτού, όσο και στο είδος και την έκταση των σχέσεών του με την εκτελεστική και νομοθετική εξουσία. Είναι σαφές ότι ένας ελεγκτικός θεσμός εγκατεστημένος κατά το Σύνταγμα στο πλαίσιο της δικαστικής εξουσίας ασκεί ανεξάρτητο έλεγχο, τόσο από τη Βουλή, όσο και από την Κυβέρνηση. Το Σώμα ενεργεί τον έλεγχο όχι ως βοήθημα άλλης λειτουργίας, όπως για την ενημέρωση της Βουλής για τη νόμιμη και ορθή διάθεση του δημοσίου χρήματος, αλλά ως αυτοτελή αρμοδιότητα που παρέχεται από το Σύνταγμα[346].

Στον πολιτικό πολιτισμό των μεσογειακών χωρών που ανήκουν στη Δυτική Ευρώπη είναι εμφανής η έλλειψη εμπιστοσύνης στην κρατική διαχείριση του δημοσίου χρήματος και είναι χαρακτηριστικό ότι ο έλεγχος ασκείται από δικαστικό όργανο. Στα κράτη αυτά[347], όπως και στη χώρα μας, το δημοσιονομικό σύστημα προβλέπει, αφενός, την ύπαρξη διατακτών, δηλαδή, δημόσιων λειτουργών, οι οποίοι εντέλλονται την εκταμίευση του δημοσίου χρήματος και ελέγχονται προληπτικά και, αφετέρου, την ύπαρξη υπολόγων, οι οποίοι είναι επιφορτισμένοι με τη διαχείριση του χρήματος και την απόδοση λογαριασμού, υπέχουν ταυτόχρονα προσωπική και περιουσιακή ευθύνη και ελέγχονται κατασταλτικά. Ο εξωτερικός έλεγχος που ασκεί το ελληνικό Ελεγκτικό Συνέδριο δεν περιορίζει την ελεγκτική διαδικασία στην απλή διαπίστωση της νομιμότητας και κανονικότητας της δαπάνης και της διαχείρισης των

[346] Στην Ελλάδα, όπως στην Ιταλία και στη Γαλλία, τα Ελεγκτικά Συνέδρια συστήθηκαν εντελώς ανεξάρτητα από τη Βουλή στελεχωμένα από διοικητικούς και δικαστικούς υπαλλήλους.
[347] Βλ. την πρακτική σε Γαλλία, Ιταλία, Ισπανία και Πορτογαλία εις Βλ.Ν.ΜΗΛΙΩΝΗΣ, *Ο Θεσμικός ρόλος του Ελεγκτικού Συνεδρίου*, Εκδόσεις Σάκκουλα, 2003

λογαριασμών των δημοσίων υπολόγων, καθώς το δικαστήριο έχει αρμοδιότητα να επιβάλει κυρώσεις.

Η συζήτηση για τη φύση του ελληνικού Ελεγκτικού Συνεδρίου, αν δηλαδή αποτελεί όργανο με διφυή υπόσταση ή το ανώτατο δημοσιονομικό δικαστήριο φαίνεται ότι σιγά-σιγά λήγει, ειδικά μετά την τυπική υπαγωγή του με το Σύνταγμα του 1975 υπό το Τμήμα Ε και τον τίτλο «Δικαστική Εξουσία». Η συζήτηση, βέβαια, για τη φύση των μη δικαιοδοτικών του αρμοδιοτήτων και πράξεων συνεχίζεται, αν και η τάση, σήμερα, φαίνεται να κλίνει προς την άποψη ότι οι ελεγκτικές αρμοδιότητες, εφόσον ασκούνται από Σώμα ενταγμένο στη δικαστική εξουσία, αποτελούν δικαστικές μεν αρμοδιότητες, όχι όμως δικαιοδοτικές[348]. Σε κάθε περίπτωση, η διασφάλιση του έργου και η αξιοπιστία των αποτελεσμάτων του Ελεγκτικού Συνεδρίου οφείλεται σε μεγάλο βαθμό στη δικαστική φύση του, η οποία μετά το Σύνταγμα του 1975 είναι, πλέον, αναμφισβήτητη.

Στο κλασικό ερώτημα «προληπτικός ή κατασταλτικός έλεγχος» η απάντηση είναι σύνθετη. Το μέγιστο πλεονέκτημα του προληπτικού ελέγχου είναι ότι προλαμβάνει τη διενέργεια μιας παράνομης δαπάνης. Εύλογα, λοιπόν, ο προληπτικός έλεγχος φαίνεται να υπερέχει του κατασταλτικού, καθώς εμφανίζεται επίκαιρος και αποτελεσματικότερος. Πράγματι, με τον έλεγχο των διατακτών επιτυγχάνεται η περιφρούρηση των οικονομικών συμφερόντων του δημοσίου και των νομικών προσώπων δημοσίου δικαίου, διότι με αυτόν τον τρόπο προλαμβάνεται έγκαιρα η διενέργεια των μη νομίμων δαπανών. Το χρηματικό ένταλμα καθίσταται ανενεργό και κωλύεται η πραγματοποίηση της δαπάνης. Επιτυγχάνεται, επίσης, η ασφάλεια των συναλλαγών, αφού ο διατάκτης της δαπάνης κατοχυρώνεται κατά αμάχητο τρόπο. Η δημόσια δαπάνη που θεωρήθηκε από το Ελεγκτικό Συνέδριο είναι νόμιμη και, κατά συνέπεια, οι πιστωτές του δημοσίου είναι βέβαιο ότι δεν θα ενοχληθούν στο μέλλον και δεν θα υποχρεωθούν από το δικαστήριο με τη διαδικασία του καταλογισμού να κληθούν να επιστρέψουν τα ποσά που ενδεχομένως θα βεβαιωθούν ως αχρεωστήτως καταβληθέντα σε αυτούς. Ο προληπτικός έλεγχος διασφαλίζει την προστασία των δημοσίων υπολόγων, αλλά και εκείνων των διατακτών, οι οποίοι κατ'εξαίρεση ευθύνονται από τον καταλογισμό εις βάρος τους δαπανών που ενδεχομένως θα

[348] Βλ. πρόσφατη σχετική απόφαση του ΑΕΔ 32/2001 όπου επισημαίνεται ότι η εκδιδόμενη από το Ελεγκτικό Συνέδριο πράξη, κατά την άσκηση του ελέγχου που ασκεί κατά το άρθρο 19 π.δ. 774/1980, δεν αποτελεί απόφαση δικαιοδοτούντος οργάνου, ούτε πράξη διοικητικής αρχής, ούτε συνιστά πράξη ενεργού διοίκησης

κριθούν στο μέλλον ως μη νόμιμες από τα όργανα που διενεργούν τον κατασταλτικό έλεγχο.

Βέβαια, ο προληπτικός έλεγχος από τα μέλη του Ελεγκτικού Συνεδρίου ασκείται κατά το στάδιο της εντολής πληρωμής της δαπάνης, δηλαδή παρεμβάλλεται μετά την εκκαθάριση και την έκδοση του τίτλου πληρωμής, αλλά πάντως πριν την εξόφλησή του τίτλου. Η διενέργεια του ελέγχου κατά το τελευταίο στάδιο, δηλαδή, πριν την εξόφληση του τίτλου, ίσως και να καθιστά τον έλεγχο ατελέσφορο και να προκαλεί σημαντικές δυσκολίες επαναφοράς των πραγμάτων στην προ της παρανομίας κατάσταση. Έτσι, αν κατά το τελευταίο στάδιο της δαπάνης διαπιστωθεί ότι το δημόσιο έργο ανατέθηκε απευθείας παρανόμως ή ότι ο προσληφθείς υπάλληλος δεν είχε τα κατά νόμο προσόντα, το εκδοθέν ένταλμα δεν θεωρείται και δεν εξοφλείται, αλλά το έργο έχει ήδη εκτελεστεί και ο παρανόμως προσληφθείς υπάλληλος έχει προσφέρει τις υπηρεσίες του. Σε αυτή την περίπτωση, η διέξοδος που έχει ο πιστωτής του Δημοσίου για να ικανοποιηθεί η αξίωσή του είναι να καταφύγει στα διοικητικά ή πολιτικά δικαστήρια σύμφωνα με τις διατάξεις του αδικαιολόγητου πλουτισμού. Η μόνη, ίσως, λύση για την αποφυγή αυτής της κατάστασης είναι η παρεμβολή του προληπτικού ελέγχου στο στάδιο πριν την ανάληψη της δαπάνης. Βέβαια, σε αυτή την περίπτωση, τίθεται το ζήτημα μήπως ο έλεγχος στο στάδιο πριν την ανάληψη της δαπάνης καθίσταται ακόμα πιο χρονοβόρος και, ίσως, οικονομικά ασύμφορος.

Παραδοσιακά, ο κατασταλτικός έλεγχος αποβλέπει στην επαλήθευση των λογαριασμών και στην κάλυψη του τυχόν διαπιστωθέντος ελλείμματος. Ο κατασταλτικός έλεγχος, όπως ασκείται σήμερα από το Ελεγκτικό Συνέδριο, εμφανίζεται «ανεπίκαιρος, αναποτελεσματικός και ανεπιεικής»[349]. Ο έλεγχος λόγω ελλείψεως προσωπικού είναι χρονικά απομακρυσμένος από το οικονομικό έτος στο οποίο αναφέρονται οι λογαριασμοί και διενεργείται σε χρόνο που συχνά προσεγγίζει την παραγραφή. Ο ανεπίκαιρος έλεγχος αποκτά χαρακτήρα τελετουργικό, δεδομένου ότι οι κυρωτικές συνέπειές του έχουν ελάχιστη απήχηση στη γενική ή ειδική πρόληψη της παράνομης διαχείρισης. Επιπλέον, η αναζήτηση των ελλειμμάτων της διαχείρισης των δημοσίων υπολόγων και μάλιστα μετά πάροδο μακρού χρόνου καθίσταται εκ των πραγμάτων προβληματική. Οι μεν δημόσιοι υπόλογοι, κατά

---

[349] Βλ. Βλ.Ι.ΣΑΡΜΑΣ, Κράτος και Δικαιοσύνη, *Το δημόσιο χρήμα υπό έλεγχο, Η νομολογία του Ελεγκτικού Συνεδρίου*, Αντ.Σάκκουλας, 2003, σελ. 485

κανόνα, αδυνατούν να καταβάλουν τα καταλογισθέντα σε βάρος τους ποσά, οι δε αχρεωστήτως λαβόντες, που είναι συνήθως νομικά πρόσωπα μπορεί και να έχουν πάψει να υπάρχουν. Ο κατασταλτικός έλεγχος είναι ανεπιεικής, όχι μόνο διότι σε περίπτωση θανάτου του υπολόγου καταλογίζονται οι κληρονόμοι του, αλλά και διότι ένας υπόλογος που συνέπραξε αποδεχόμενος μια ασήμαντη παρανομία μπορεί να καταδικασθεί με ένα υπέρογκο ποσό, αυτό δηλαδή που αντιστοιχεί στο σύνολο της παράνομης εκταμίευσης.

Η σύγχρονη τάση είναι η αντικατάσταση του παραδοσιακού ελέγχου με σύστημα που αποσκοπεί στον έλεγχο της διαχείρισης εν γένει και όχι στην αναζήτηση των συγκεκριμένων παρανομιών, αλλά των ελλείψεων που εμφανίζει η διαχείριση στο σύνολό της. Μόνο με αυτή τη συνολική θεώρηση της ελεγκτικής λειτουργίας είναι δυνατό να εμβαθύνει ο ελεγκτικός μηχανισμός στις ελλείψεις, αλλά και στις δυνατότητες του συγκεκριμένου φορέα. Ο στόχος του ελέγχου δεν πρέπει να είναι αποκλειστικά ο καταλογισμός, αλλά η σύνταξη έκθεσης και η γνωστοποίησή της στην κοινή γνώμη, για να αποτελέσει αντικείμενο δημόσιας συζήτησης και κριτικής.

Αυτή η λογική ελέγχου διέπει το κοινοτικό δημοσιονομικό σύστημα. Το δίκαιο των Συνθηκών σε συνάρτηση με τις μεταρρυθμίσεις που επέφερε η Συνθήκη της Λισαβόνας έχουν ως στόχο την ορθή και ακριβή εκτέλεση του κοινοτικού προϋπολογισμού και τη περαιτέρω τη χρηστή διαχείριση των οικονομικών της Ευρωπαϊκής Ένωσης. Ο έλεγχος από τα όργανα ελέγχου ασκείται ανάλογα με τον τρόπο που η Επιτροπή εκτελεί τον Προϋπολογισμό (με κεντρική διαχείριση, με επιμερισμένη ή αποκεντρωμένη διαχείριση ή με από κοινού διαχείριση με διεθνείς οργανισμούς). Στο πλαίσιο αυτό η έννοια του διατάκτη στην κοινοτική έννομη τάξη διαφοροποιείται από την αντίστοιχη στο ημεδαπό δίκαιο καθώς ο δημοσιονομικός παράγοντας διατάκτης στο ευρωπαϊκό σύστημα προγραμματίζει, θέτει στόχους με συγκεκριμένο χρονοδιάγραμμα υλοποίησης, ευθύνεται και λογοδοτεί για τις πράξεις που διενεργεί. Παράλληλα ο υπόλογος φέρει διαφορετική ευθύνη και καταλογίζεται από το δημοσιονομικό ελεγκτή στο πλαίσιο όμως των αρμοδιοτήτων του με ευθύνη διακριτή και διαφορετική από αυτή του διατάκτη. Για την προστασία λοιπόν του διατάκτη αφού φέρει ευθύνη, και μάλιστα διαβαθμισμένη, έχουν αναπτυχθεί συστήματα εσωτερικού ελέγχου στα όργανα και τους οργανισμούς της Ευρωπαϊκής Ένωσης. Ο εσωτερικός έλεγχος αποτελεί μία ανεξάρτητη, αντικειμενική, ασφαλή και συμβουλευτική δραστηριότητα σχεδιασμένη να προσθέτει αξία και να βελτιώνει τις λειτουργίες ενός οργανισμού. Στόχος του εσωτερικού ελέγχου είναι η αξιολόγηση

των εσωτερικών διαδικασιών που ακολουθούνται από τον οργανισμό έτσι ώστε να διαπιστωθούν αδυναμίες και λάθη ως προς την αποτελεσματική λειτουργία των διαδικασιών, να αξιολογηθούν τα αίτια ύπαρξης της κάθε αδυναμίας και οι στόχοι που έπρεπε να επιτυγχάνονται. Ο εσωτερικός ελεγκτής με βάση αυτή την αξιολόγηση εισηγείται βελτιωτικές διαδικασίες που σκοπό έχουν την επίτευξη των στόχων του οργανισμού και την καλύτερη, αποτελεσματικότερη και αποδοτικότερη λειτουργία των μερών του. Η δημοσιονομική μεταρρύθμιση του 2002 στην Ευρωπαϊκή Ένωση κατέστησε το διατάκτη απόλυτα υπεύθυνο των πράξεων του έτσι ώστε να μην επαναπαύεται στους ελέγχους που ακολουθούσαν από το δημοσιονομικό ελεγκτή. Στο πλαίσιο συνεπώς της νέας δημοσιονομικής διαχείρισης, ο εσωτερικός έλεγχος αποτελεί μέρος των καθηκόντων του υπεύθυνου εκτέλεσης του προϋπολογισμού, του διατάκτη ο οποίος οφείλει να έχει τον έλεγχο όλης της δραστηριότητας του οργανισμού που έχει στην αρμοδιότητά του. Ο εσωτερικός ελεγκτής (internal auditor) χρησιμοποιώντας σύγχρονα και διεθνώς παραδεδεγμένα ελεγκτικά πρότυπα ασκεί τον έλεγχο (audit) στις δραστηριότητες του διατάκτη ώστε να τον βοηθήσει να θεραπεύσει τις αδυναμίες των μηχανισμών εσωτερικού ελέγχου (internal control) τον οποίο εφαρμόζει ο διατάκτης.

Περαιτέρω, το Ευρωπαϊκό Ελεγκτικό Συνέδριο, ως εξωτερικός ελεγκτής της Ευρωπαϊκής Ένωσης ελέγχει κατά πόσο τα κοινοτικά κεφάλαια καταχωρίζονται ορθά και δαπανώνται σύμφωνα με την ισχύουσα κανονιστική ρύθμιση, λαμβανομένης υπόψη και της ανάγκης επίτευξης της βέλτιστης χρήσης των πόρων, ανεξάρτητα από τον προορισμό τους. Το Ευρωπαϊκό Ελεγκτικό Συνέδριο, το οποίο στερείται δικαιοδοτικών αρμοδιοτήτων, ασκεί, κατά κανόνα, έλεγχο κατασταλτικό και επιτόπιο, ελέγχει την οικονομικότητα, αποδοτικότητα και αποτελεσματικότητα της διαχείρισης σύμφωνα με την αρχή της χρηστής δημοσιονομικής διαχείρισης[350] και εφαρμόζει προηγμένες μεθόδους ελέγχου βάσει ανάλυσης συστημάτων και στατιστικής δειγματοληψίας, ενώ υπό τον έλεγχό του εντάσσονται, βάσει λειτουργικών κριτηρίων, ακόμα και δραστηριότητες ή προγράμματα. Ενώ λοιπόν, το ελληνικό Ελεγκτικό Συνέδριο αποτελεί δικαιοδοτικό όργανο με συνταγματική κατοχύρωση, ενώ το Ευρωπαϊκό Ελεγκτικό Συνέδριο, παρά τη δικαστική επίφαση, στερείται οποιασδήποτε δικαιοδοτικής αρμοδιότητας. Εξάλλου, στην αποστολή του

[350] Βλ. Ν.ΜΗΛΙΩΝΗΣ, *Το Ευρωπαϊκό Ελεγκτικό Συνέδριο*, Εκδόσεις Αντ.Ν.Σάκκουλα, 1999,σελ. 93 επ.

Συνεδρίου δεν περιλαμβάνεται η επίλυση δημοσιονομικών διαφορών, ενώ δεν έχει ούτε την αρμοδιότητα να επιβάλει πρόστιμα.

Οι έλεγχοι επίσης του ελληνικού Ελεγκτικού Συνεδρίου διεξάγονται εν όψει της θεωρήσεως του εντάλματος πληρωμής κατά τον προληπτικό έλεγχο ή της εξέτασης του ορθώς έχειν των λογαριασμών του υπολόγου κατά τον κατασταλτικό. Υπάρχει, συνεπώς, πάντα ένα συγκεκριμένο τυπικό αντικείμενο κατά τον ελληνικό έλεγχο, ενώ το Ευρωπαϊκό Συνέδριο δύναται να έχει ως αντικείμενο ακόμα και δραστηριότητες ή προγράμματα τα οποία και επιλέγει να ελέγξει βάσει λειτουργικών κριτηρίων. Εξάλλου, οι έλεγχοι του ελληνικού Σώματος αποσκοπούν στην κήρυξη ανενεργού του τίτλου πληρωμής στη φάση του προληπτικού ελέγχου και στον καταλογισμό και στην κάλυψη του διαπιστωθέντος ελλείμματος στη φάση του κατασταλτικού ελέγχου. Αντίθετα, το Ευρωπαϊκό Συνέδριο με βάση τους ελέγχους του συντάσσει και δημοσιεύει εκθέσεις του ώστε να διαφωτίσει τα κοινοτικά όργανα και την κοινή γνώμη για τη διαχείριση του προϋπολογισμού και να συνδράμει στο ζήτημα της απαλλαγής ή όχι της Επιτροπής.

Οι έλεγχοι του ελληνικού Συνεδρίου διακρίνονται σαφώς σε ελέγχους *a priori* και *a posteriori* βάσει και της συνταγματικής επιταγής του άρθρου 98 του Συντάγματος. Στο ευρωπαϊκό δημοσιονομικό σύστημα, οι έλεγχοι είναι, κατά κανόνα, *a posteriori* και τέτοια είναι η περίπτωση και του ελέγχου που διενεργείται με σκοπό να συνταχθεί η δήλωση αξιοπιστίας αλλά και των ειδικών ελέγχων. Επιπλέον, οι έλεγχοι του Ευρωπαϊκού Συνεδρίου είναι, κατά κανόνα, επιτόπιοι, ενώ στο ελληνικό σύστημα είναι επιτόπιοι μόνο κατ'εξαίρεση και κυρίως όταν πρόκειται για κοινοτικές δαπάνες σε συγχρηματοδοτούμενα έργα[351]. Για τη βελτίωση του εξωτερικού δημοσιονομικού ελέγχου έχουν διατυπωθεί πολλές προτάσεις, όπως η κατάργηση του κατασταλτικού ελέγχου ως αναποτελεσματικού ή ακόμα και η κατάργηση του προληπτικού ελέγχου[352], επειδή ως χρονοβόρα διαδικασία παρακωλύει την ταχεία κυκλοφορία του χρήματος, και η επίταση του ελέγχου των δημοσίων υπολόγων σε συνδυασμό με την εισαγωγή σύγχρονων στατιστικών δειγματοληπτικών μεθόδων.

---

[351] Το ελληνικό Ελεγκτικό Συνέδριο δεν εμποδίζεται να αναζητήσει τους λογαριασμούς και να τους ελέγξει επιτοπίως με τα όργανά του στο πλαίσιο της άσκησης του κατασταλτικού ελέγχου. Επίσης με το άρθρο 17 Ν. 2860/2000, ΦΕΚ Α΄251 συστήθηκε η Επιτροπή Δημοσιονομικού Ελέγχου (ΕΔΕΛ) του Γενικού Λογιστηρίου του Κράτους που διενεργεί ελέγχους στις διαχειριστικές αρχές, την Αρχή Πληρωμής, στους τελικούς δικαιούχους και σε πράξεις των Κοινοτικών Πλαισίων Στήριξης

[352] Ο προληπτικός έλεγχος στο ελληνικό δημοσιονομικό σύστημα είναι συνταγματικά κατοχυρωμένος και είναι, συνεπώς, η κατάργησή του είναι δυνατή μόνο με συνταγματική αναθεώρηση.

Το κύριο μειονέκτημα όμως του εξωτερικού δημοσιονομικού ελέγχου είναι ότι αποβλέπει στον έλεγχο κάθε εντάλματος και κάθε λογαριασμού αυτού καθ'αυτού και παραβλέπει τον έλεγχο στο σύνολό του. Η άσκηση ενός τέτοιου εξαντλητικού ελέγχου προϋποθέτει εκ των πραγμάτων ικανό αριθμό προσωπικού και εξαιρετική οργάνωση. Γι'αυτό, οι διάφορες μορφές επιμέρους ελέγχου εγκαταλείπονται σταδιακά στις περισσότερες χώρες.

Τα δύο Σώματα ελέγχουν τα έξοδα ανεξαρτήτως επί μέρους διαφορών με βάση τις αναληφθείσες υποχρεώσεις και τις πραγματοποιηθείσες πληρωμές ελέγχοντας, δηλαδή, τόσο τις πράξεις που θεμελιώνουν την ανάληψη της δημόσιας υποχρέωσης όσο και τη διαδικασία μέχρι την εκπλήρωση της υποχρέωσης. Παράλληλα, όσον αφορά το εύρος του ελέγχου, τόσο το ελληνικό όσο και το ευρωπαϊκό Ελεγκτικό Συνέδριο ασκούν έλεγχο νομιμότητας και κανονικότητας των δαπανών και των λογαριασμών. Το ελληνικό Σώμα, όμως, δεν φτάνει μέχρι τον έλεγχο της τήρησης των αρχών της χρηστής δημοσιονομικής διαχείρισης. Περαιτέρω, το ελληνικό Ελεγκτικό Συνέδριο ασκεί, κατά κανόνα, επιμέρους έλεγχο και όχι έλεγχο στο σύνολο και, έτσι, αναλώνεται σε εξαντλητικό έλεγχο χωρίς ικανοποιητικά συνολικά αποτελέσματα. Αντιθέτως, το ευρωπαϊκό Ελεγκτικό Συνέδριο ακολουθεί προηγμένες μεθόδους στατιστικής δειγματοληψίας και χρησιμοποιεί μεθόδους ελέγχου συστημάτων. Το κοινοτικό όργανο αποσκοπεί στην εκτίμηση του συνόλου της διαχείρισης και όχι στην αναζήτηση των μεμονωμένων παρανομιών.

Το σύγχρονο, λοιπόν, πρόβλημα στο δημοσιονομικό μας σύστημα δεν είναι, απλά, η μη νόμιμη δαπάνη, αλλά η δαπάνη που είναι μεν ουσιαστικά νόμιμη, αποτελεί, όμως, «νόμιμη» σπατάλη δημοσίου χρήματος. Στο ελληνικό σύστημα υφίσταται ελλιπές θεσμικό πλαίσιο για τον έλεγχο της χρηστής δημοσιονομικής διαχείρισης[353]. Το 2003 είχε καταρτιστεί νομοσχέδιο με τίτλο «Συστήματα ελέγχου

[353] Πράγματι, στο άρθρο 17 παρ.6 π.δ. 774/1980 ορίζεται ότι «επί αμφιβολιών του παρέδρου ή του επιτρόπου αναφερομένων εις το ουσιαστικόν μέρος της δαπάνης, θεωρείται μεν το ένταλμα, αναφέρεται δε η περίπτωση εις το αρμόδιο Τμήμα…», το οποίο αφού αξιολογήσει τη δαπάνη προβαίνει σε σχετική ανακοίνωση στον Υπουργό Οικονομικών και τον αρμόδιο υπουργό. Στο ίδιο πλαίσιο, το άρθρο 17 παρ.8 π.δ. 774/1980 ορίζει ότι κατά την άσκηση του κατασταλτικού ελέγχου «δύναται να εξετασθή παρά του Κλιμακίου και το ουσιαστικόν μέρος της διαχειρίσεως». Η δημοσιονομική θεωρία και νομολογία (βλ. σχετικά Ν.ΜΗΛΙΩΝΗΣ, *Ο θεσμικός ρόλος του Ελεγκτικού Συνεδρίου*, Εκδόσεις Αντ.Ν. Σάκκουλα, 2002, σελ. 425 επ.) δέχονται ότι ως ουσιαστικός έλεγχος νοείται κάθε περίπτωση που δεν δύναται να αναχθεί σε ζήτημα ελέγχου της λογιστικής ακρίβειας των αριθμητικών δεδομένων. Το ζήτημα, πάντως, της αξιολόγησης των δαπανών τίθεται πλέον με το ν.2469/1997 «Περιορισμός και βελτίωση των κρατικών δαπανών και άλλες διατάξεις», ΦΕΚ 38^{Α}.

των δημοσίων δαπανών, οργάνωση εσωτερικού ελέγχου του Υπουργείου Οικονομίας και Οικονομικών» με στόχο την παρακολούθηση των ραγδαίων εξελίξεων στον τομέα του ελέγχου σε ευρωπαϊκό επίπεδο, την ανάγκη για παροχή δημοσίων υπηρεσιών υψηλής ποιότητας με το μικρότερο δυνατό κόστος και την επιταγή της Ευρωπαϊκής Ένωσης για εφαρμογή συγκεκριμένης και καθορισμένης μορφής ελέγχου κοινοτικών πόρων[354]. Με το Ν. 3492/2006 (ΦΕΚ Α΄210)συστήθηκε στο Υπουργείο Οικονομίας και Οικονομικών Γενική Διεύθυνση Δημοσιονομικών Ελέγχων (Γ.Δ.Δ.Ε.), υπαγόμενη στη Γενική Γραμματεία Δημοσιονομικής Πολιτικής με αποστολή τη διασφάλιση της χρηστής δημοσιονομικής διαχείρισης του Κρατικού Προϋπολογισμού. Με τον ανωτέρω νόμο εισάγονται στο ελληνικό δημοσιονομικό σύστημα οι έννοιες του εσωτερικού ελέγχου (internal audit) και του συστήματος εσωτερικού ελέγχου (internal control και internal audit), της χρηστής δημοσιονομικής διαχείρισης, της δημοσιονομικής διόρθωσης, της νομικής και δημοσιονομικής δέσμευσης. Με τον ίδιο νόμο συστήθηκαν στη Γενική Δ/νση Δημοσιονομικών Ελέγχων (ΓΔΔΕ), τρεις νέες διευθύνσεις[355], οι οποίες συμπληρώνουν και ολοκληρώνουν τον υφιστάμενο έλεγχο: α) Διεύθυνση Ελέγχου Υπουργείων, ΝΠΔΔ και ΟΤΑ α’ και β’ βαθμού, β) Διεύθυνση Ελέγχου Φορέων Παροχής Υπηρεσιών Υγείας και Κοινωνικής Αλληλεγγύης, ΔΕΚΟ, ΝΠΙΔ και λοιπών φορέων και γ) Διεύθυνση Υποστήριξης και Επικοινωνίας. Υποστηρίζεται ότι ο νέος δημοσιονομικός έλεγχος θα είναι ολοκληρωμένος ως προς το περιεχόμενο, αφού περιλαμβάνει το σύστημα διαχείρισης και ελέγχου του ελεγχόμενου φορέα και πλήρη τυπικό και ουσιαστικό έλεγχο νομιμότητας-κανονικότητας ενός προκαθορισμένου δείγματος διαχειριστικών πράξεων. Θεωρείται, επίσης, ολοκληρωμένος ως προς την έκτασή του, αφού καλύπτει το σύνολο των φορέων που διαχειρίζονται δημόσιο χρήμα και δημόσια περιουσία και το σύνολο των διαχειριστικών τους πράξεων και πλήρως εναρμονισμένος με τα ισχύοντα στην Ευρωπαϊκή Ένωση[356]. Ωστόσο θα ασκείται μόνο κεντρικά από τις ανωτέρω διευθύνσεις του ΓΛΚ, αγνοώντας κάθε αποκεντρωτική συνιστώσα.

---

[354] ΜΑΥΡΟΜΜΑΤΗ Α., *Επανασχεδιάζοντας τον έλεγχο των δημοσίων δαπανών στην Ελλάδα: ΜΕΡΟΣ ΙΙ: Ο έλεγχος της απόδοσης*, ένα παράδειγμα δημοσιονομικής πολιτικής, Διοικητική Δίκη, 2005, τεύχος 18, σελ. 572-579.

[355] Διαφορετική δομή ακολουθήθηκε στη Γαλλία, σχετ. La DGME est créée à partir du regroupement de quatre directions dédiées à la réforme de l'Etat : la délégation aux usagers et aux simplifications administratives (DUSA), la délégation à la modernisation de la gestion publique et des structures de l'Etat (DMGPSE), l’agence pour le développement de l'administration électronique (ADAE) et la direction de la réforme budgétaire (DRB).

[356]Κρατικός Προϋπολογισμός 2010, *Εισηγητική έκθεση*, Κεφάλαιο 2, σελ.42.

Με το Ν. 3871/2010 προστέθηκε στο Ν. 2362/1995 το άρθρο 25Α με τίτλο «Εσωτερικός Έλεγχος» στο οποίο ορίζεται ότι *« Σε όλους τους φορείς της Γενικής Κυβέρνησης διενεργείται εσωτερικός έλεγχος, όπως η έννοια αυτού προσδιορίζεται στην παράγραφο 2 του άρθρου 4 του ν. 3492/2006 (ΦΕΚ 210 Α)*[357]*, ο οποίος ανατίθεται στις συνιστώμενες από το άρθρο 12 του ίδιου νόμου Μονάδες Εσωτερικού Ελέγχου, με τη συνολική καθοδήγηση και επίβλεψη του Γενικού Λογιστηρίου του Κράτους.»* Ωστόσο η σχετική διαδικασία βρίσκεται στη φάση της σταδιακής υλοποίησής της καθώς απαιτείται ειδικός σχεδιασμός και τεχνογνωσία για την ολοκλήρωση της. Η εφαρμογή του εσωτερικού ελέγχου, ο οποίος θα ασκείται παράλληλα με τις παραδοσιακές μορφές ελέγχου, αναμένεται να διευρύνει την έννοια αλλά και την ευθύνη του διατάκτη καθιστώντας τον απόλυτα υπεύθυνο των πράξεών του και αρμόδιο να εντοπίσει τους κινδύνους που απειλούν τη διαχείρισή του, να καταγράψει, να αναλύσει, να αξιολογήσει και να θέσει σε εφαρμογή μηχανισμούς αντιμετώπισής της. Οι ανωτέρω ενέργειες επιβάλλουν μία νέα θεώρηση των δημοσιονομικών δεδομένων η οποία απέχει από το εφαρμοζόμενο σύστημα δημοσιονομικής διαχείρισης καθώς ελλείπει πρώτιστα η κουλτούρα της σύγκρουσης συμφερόντων και γενικότερα, στην ευρύτερη θεώρησή της, η κουλτούρα της διάκρισης εξουσιών στην ελληνική διοικητική πρακτική και δεοντολογία σε αντίθεση με τις ευρωπαϊκές εξελίξεις και προοπτικές.

Επιπλέον το 2008 το Υπουργείο Οικονομικών υιοθέτησε πιλοτικά μία νέα μορφή προϋπολογισμού γνωστή ως προϋπολογισμός προγραμμάτων[358] σηματοδοτώντας αλλαγές στον τρόπο κατάρτισης, εκτέλεσης, παρακολούθησης και αξιολόγησης του κρατικού προϋπολογισμού[359]. Πρόκειται για σύστημα προϋπολογισμών που προσανατολίζεται στην απόδοση χρηματοδοτούμενων πολιτικών (performance oriented budgeting) έτσι ώστε να ελέγχεται η

[357] Σύμφωνα με το άρθρο 4 παρ. 2 του Ν. 3492/2006 «Σύστημα εσωτερικού ελέγχου (ínternal control) είναι το συνολικό σύστημα διαχειριστικών και άλλων ελέγχων, συμπεριλαμβανομένων των ελέγχων της οργανωτικής δομής, των μεθοδολογιών, των διαδικασιών και του εσωτερικού ελέγχου (ínternal audit), που έχει εφαρμόσει η Διοίκηση στις λειτουργίες του φορέα, για την υποστήριξη της επίτευξης των στόχων του με αποδοτικό, αποτελεσματικό και οικονομικό τρόπο. Το σύστημα εσωτερικού ελέγχου εξασφαλίζει τη συμμόρφωση στις πολιτικές της Διοίκησης, διασφαλίζει τα περιουσιακό στοιχεία και πόρους του φορέα, μέσω πιστοποίησης της πληρότητας και ακρίβειας των λογιστικών εγγραφών κα»ι καταστάσεων και παρέχει επίκαιρε ς και αξιόπιστες δημοσιονομικές και διαχειριστικές πληροφορίες.

[358] Βλ. σχετικά: Εισηγητική Έκθεση Προϋπολογισμού 2008, Ειδική έκδοση για τον Προϋπολογισμό Προγραμμάτων, Εισαγωγή.

[359] Ο προϋπολογισμός προγραμμάτων θα εφαρμοστεί στους φορείς της Κεντρικής Διοίκησης το 2012.

αποτελεσματικότητα και αποδοτικότητα των διαφόρων δράσεων και το κόστος κάθε προγράμματος και να ενισχύεται η διαφάνεια στη διαχείριση των δημόσιων οικονομικών. Για το λόγο αυτό με το άρθρο 9 του Ν. 3513/06 συστήνονται στο Γενικό Λογιστήριο του Κράτους (ΓΛΚ) δύο νέες υπηρεσίες για την υλοποίηση του Προϋπολογισμού, το τμήμα Αναμόρφωσης του Συστήματος Κατάρτισης και Παρακολούθησης του Κρατικού Προϋπολογισμού και το Αυτοτελές Τμήμα Μετάβασης και Εφαρμογής Διπλογραφικού Συστήματος Λογιστικής στο Δημόσιο.

Οι νέες αυτές προοπτικές ελέγχου σχετίζονται προφανώς με τον τρόπο κατάρτισης και εφαρμογής του προϋπολογισμού. Εντάσσονται στη λογική των προϋπολογισμών αποτελεσμάτων, εισαγωγής σχεδίασης και προγραμματισμού των αποφάσεων που αφορούν τον προϋπολογισμό (P.P.B.S. /Planning, Programming, Budgeting System)[360]. Στη κατεύθυνση αυτή φαίνεται να προσανατολίζεται το Υπουργείο Οικονομικών με την αναθεώρηση του Κώδικα Δημοσίου Λογιστικού και την ενδυνάμωση της ποιότητας του ελέγχου των δημοσίων δαπανών και την αναβάθμιση των ελεγκτικών αρμοδιοτήτων του Ελεγκτικού Συνεδρίου στο πλαίσιο της χρηστής δημοσιονομικής διαχείρισης[361].

Στο πλαίσιο του αποκλεισμού του ελέγχου σκοπιμότητας των αποφάσεων που λαμβάνονται από την εκτελεστική εξουσία[362], η ελληνική νομολογία έχει φανεί ιδιαίτερα διστακτική να επικαλεστεί τις αρχές της οικονομικότητας, αποδοτικότητας και αποτελεσματικότητας[363]. Σημαντική για την αντιμετώπιση του ζητήματος αποτελεί η θέση του Ελεγκτικού Συνεδρίου ότι «ο έλεγχος δεν μπορεί να είναι ελάσσων του διοικητικού (τυπικού-νομιμότητας και κανονικότητας-και ουσιαστικού, όχι όμως και σκοπιμότητας) και σε κάθε περίπτωση τόσο περιορισμένος που να μην εξασφαλίζει το ελάχιστο της χρηστής διαχειρίσεως του Δημοσίου πλούτου, διότι αλλιώς δεν θα είχε λόγο υπάρξεως»[364]. Αντίθετα στη Γαλλία, παρόλο που πρόκειται για ηπειρωτικό σύστημα εξωτερικού δημοσιολογιστικού ελέγχου, με τον οργανικό

---

[360] Βλ. σχετικά Μιχαλόπουλος Νίκος, *Η Δημόσια Διοίκηση στη εποχή των αποτελεσμάτων*, εκδ. Παπαζήση, Αθήνα, 2007, σελ. 252 επ.

[361] Βλ. ΛΟΥΚΑΝΙΔΟΥ. Ο, *Η δημοσιονομική μεταρρύθμιση ως απάντηση στην οικονομική κρίση. Η συμβολή του προϋπολογισμού προγραμμάτων και του δημοσιονομικού ελέγχου*, Διοικητική Ενημέρωση, τ.54, 2010, σελ. 47.

[362] Βλ. άρθρο 17 παρ.5 π.δ. 774/1980

[363] Βλ. 19/1999 Πράξη IV Τμήματος Ελεγκτικού Συνεδρίου. Σχετικά βλ. και Κ. ΚΩΣΤΟΠΟΥΛΟΣ, *Ο έλεγχος του ουσιαστικού μέρους της δαπάνης από το Ελεγκτικό Συνέδριο* εις *Οι δικαιοδοσίες του Ελεγκτικού Συνεδρίου και η συμβολή του στους θεσμούς*, Εθνικό Τυπογραφείο, 1998

[364] Βλ. Πρακτικό Ολομ.Ελ.Συν. 23ης Γενικής Συνέλευσης/2ας Ιουνίου 1997 (Θέμα Β')

νόμο της 1ης Αυγούστου 2001 για τα δημόσια οικονομικά (LOLF)[365] προωθήθηκε ο εκσυγχρονισμός των μεθόδων ελέγχου και επήλθαν σημαντικές τροποποιήσεις στο ρόλο της Cour des comptes η οποία πέρα από τις παραδοσιακές της αρμοδιότητες, τον έλεγχο των λογαριασμών των δημοσίων υπολόγων και την εξασφάλιση της καλής χρήσης των πιστώσεων, των κονδυλίων και των αξιών, προσανατολίζεται πλέον στην έννοια της οικονομικότητας και της αποτελεσματικότητας διαπλάθοντας και εξελίσσοντας νομολογιακά το περιεχόμενο τους. Είναι σαφής ο προσανατολισμός της από τη λογική του μέσου (moyen) στη λογική του αποτελέσματος (résultat) σε μία προσπάθεια εναρμόνισης της γαλλικής δημοσιονομικής διαχείρισης με τα ευρωπαϊκά πρότυπα. [366]. Η Cour des comptes εκδίδει σε ετήσια βάση έκθεση σχετικά με τα αποτελέσματα της εκτέλεσης του προϋπολογισμού με βάση την εξειδίκευση πιστώσεων ανά αποστολή και ανά πρόγραμμα[367] η οποία ακολουθεί τις αρχές της πιστοποίησης της κανονικότητας, της ειλικρίνειας και της αξιοπιστίας των λογαριασμών του κράτους[368] κατά το πρότυπο της D.A.S.. Στην Ελλάδα η Διαδήλωση του Ελεγκτικού Συνεδρίου δεν επιφέρει αξιοσημείωτες αλλαγές στη συνολική θεώρηση της δημοσιονομικής διαχείρισης ενώ η Ετήσια Έκθεση του Ελεγκτικού Συνεδρίου σπάνια αποτελεί έναυσμα νομοθετικών πρωτοβουλιών καθώς οι τελευταίες επαφίενται αποκλειστικά στη νομοθετική εξουσία και στις προτεραιότητες που η ίδια θέτει.

Είναι γεγονός ότι το όριο μεταξύ της αξιολόγησης της καλής χρήσης του δημοσίου χρήματος και της κρίσης για την σκοπιμότητα ενός πολιτικού μέτρου είναι δύσκολο να διαγραφεί με ακρίβεια. Παρόλα αυτά, η ανάθεση στο Ελεγκτικό Συνέδριο αρμοδιοτήτων για την αξιολόγηση της κρατικής δημοσιονομικής δράσης ως ορθολογικής, ίσως, οδηγήσει στην «εξακρίβωση της καλής δημοσιονομικής διαχείρισης»….

[365] Loi organique no 2001-692 du 1er août 2001 relative aux lois de finances, abrogeant l' ordonnance no 59-2 du 2 janvier 1959 portant loi organique relative aux lois des finanaces.
[366] Βλ. P. Lelong, *La Cour des comptes en 2005: tradition et modernité*, R.F.F.P. no 89, 2005, σελ. 263 επ.
[367] Article 54-4 του LOLF. Στη Γαλλία εφαρμόζεται ήδη Προϋπολογισμός Προγραμμάτων
[368] Certification de la regularité, de la sincérité et de la fidelité des comptes de l' État

ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ και ΠΗΓΕΣ

- Ε. ΑΣΑΝΑΚΗ, *Το χρονικό του ελέγχου και καταλογισμού του Ι.Ορλάνδου και Α. Λουριώτη, υπολόγων των δανείων της ανεξαρτησίας,* Τιμητικός τόμος για τα 150 χρόνια του Ελεγκτικού Συνεδρίου, 1984.
- ΕΥ.ΒΕΝΙΖΕΛΟΣ, *Το Αναθεωρητικό Κεκτημένο*, Το συνταγματικό φαινόμενο στον 21ο αιώνα και η εισφορά της αναθεώρησης του 2001, εκδ. Σάκκουλα, Αθήνα-Κομοτηνή, 2002.
- Ε.ΒΡΑΝΙΑΛΗ*, Η δημοσιονομική μεταρρύθμιση και η νέα προσέγγιση της δημόσιας οικονομικής διακυβέρνησης στην Ελλάδα*, ΕφημΔΔ 2008.
- ΑΠ.ΓΕΡΟΝΤΑΣ-ΑΘ.ΨΑΛΤΗΣ, *Δημοσιονομικό Δίκαιο,* τεύχος Α, Σάκκουλας, Αθήνα-Κομοτηνή, 1998.
- ΑΠ.ΓΕΡΟΝΤΑΣ, *Δημοσιονομικό Δίκαιο,* τεύχος Α, Σάκκουλας, Αθήνα-Κομοτηνή, 2005.
- ΑΠ. ΓΕΡΟΝΤΑΣ, Ο προληπτικός έλεγχος των δημοσίων συμβάσεων από το Ελεγκτικό Συνέδριο, Τιμητικός Τόμος για τα 170 χρόνια του Ελεγκτικού Συνεδρίου, Διαφάνεια και ανεξαρτησία στον έλεγχο του δημοσίου χρήματος, εκδ. Αντ. Σάκκουλας
- Θ.ΓΕΩΡΓΑΚΟΠΟΥΛΟΣ*, Εισαγωγή στη Δημόσια Οικονομική*, εκδ. Μπένου, Αθήνα , 2005.
- ΓΕΩΡΓΙΟΥ Γ.Α., Το δημοσιονομικό σύστημα της Ευρωπαϊκής Ένωσης και ο Κοινοτικός Προϋπολογισμός, εκδ.Αντ. Σάκκουλα, 2002.
- Π.Δ.ΔΑΓΤΟΓΛΟΥ, *Γενικό Διοικητικό Δίκαιο*, 4η έκδοση, 1997.
- Γ.ΔΑΣΚΑΛΑΚΗΣ, Η νομιμοποίηση της δημοσιονομικής δραστηριότητας του Κράτους από το Ελεγκτικό Συνέδριο 1883-1983, τιμητικός τόμος για τα 150 χρόνια του Ελεγκτικού Συνεδρίου, Αθήνα 1984.
- ΔΕΡΤΙΛΗΣ, Το Δημοσιονομικόν δίκαιον ως ίδιος κλάδος δικαίου, Εφημερίς Ελλήνων Νομικών, 1956.
- Κ.Θ.ΖΩΗ, *Η νομολογία του Ελεγκτικού Συνεδρίου: 1993-1999*, Σάκκουλας, 2001.
- Κ.Θ.ΖΩΗ, Γ.Ε. ΛΑΣΙΘΙΩΤΑΚΗ, Π.Θ. ΓΙΑΝΝΟΠΟΥΛΟΥ, *Η ιστορική εξέλιξη των διατάξεων του Συντάγματος (1822-1986), Ινστιτούτο*

Ελληνικής Συνταγματικής Ιστορίας και Συνταγματικής Επιστήμης, Πηγές του ελληνικού δημοσίου δικαίου 10, εκδ. Σάκκουλα, 1998.

- Λ.ΘΕΟΧΑΡΟΠΟΥΛΟΣ, *Δίκαιον Κρατικού Προϋπολογισμού*, Σάκκουλα,1979.
- Λ.ΘΕΟΧΑΡΟΠΟΥΛΟΣ, *Φορολογικόν Δίκαιον*, Τόμος Α΄, εκδ. Σάκκουλα, 1981.
- Λ.ΘΕΟΧΑΡΟΠΟΥΛΟΣ, Ο κανών της νομιμοποίησης των κρατικών δαπανών και το Ελεγκτικό Συνέδριο ως θεσμική εγγύησις τηρήσεως του κανόνος. Ελεγκτικό Συνέδριο 1833-1983, τιμητικός τόμος για τα 150 χρόνια του Ελεγκτικού Συνεδρίου, Αθήνα 1984.
- Λ.ΘΕΟΧΑΡΟΠΟΥΛΟΣ, *Η δικαστηριακή φύση του Ελληνικού Ελεγκτικού Συνεδρίου*, στον τόμο: *Ιστορική εξέλιξις του θεσμού των Ελεγκτικών Συνεδρίων Ελλάδος και Γαλλίας*, Εθνικό Τυπογραφείο, Αθήναι, 1993.
- Ι.ΚΑΡΑΒΟΚΥΡΗΣ, Αναθεώρηση του Συντάγματος και Ελεγκτικό Συνέδριο, Εισήγηση σε Διημερίδα των Πανεπιστημίων Θράκης και Πειραιά στις 8-9 Νοεμβρίου 2006 (Κομοτηνή), σε Επιθεώρηση Δημοσίου Δικαίου και Διοικητικού Δικαίου (ΕΔΔΔΔ), 1/2007.
- Δ.ΚΑΡΑΓΙΩΡΓΑΣ, Δημόσια Οικονομική 2-Οι δημοσιονομικοί Θεσμοί, εκδ.Παπαζήση, Αθήνα, 1981.
- Δ.ΚΑΡΑΓΙΩΡΓΑΣ, *Μέθοδοι ελέγχου της αποτελεσματικότητας των δημοσίων δαπανών,* σε: Ελεγκτικό Συνέδριο 1833-1983, Τιμητικός Τόμος για τα 150 χρόνια του Ελεγκτικού συνεδρίου, Αθήνα 1984.
- Γ. ΚΑΡΚΑΛΗ, Δικαστικός προληπτικός έλεγχος των δαπανών: Μία νέα μορφή δικαστικής προστασίας? Σε: Τιμ.Τόμος για τα 170 χρόνια του Ελεγκτικού Συνεδρίου, 2004.
- Ι.Π. ΚΑΡΚΑΛΗΣ, «*Μία νέα μορφή δικαστικής προστασίας ανήκει ήδη στο παρελθόν –ή μήπως δεν υπήρξε ποτέ?*», Εφημερίδα Διοικητικού Δικαίου, Μάρτιος- Απρίλιος 2006.
- Δ.ΚΟΡΣΟΣ, *Διοικητικό Δίκαιο*, Γενικό μέρος, εκδ.Σάκκουλα, Αθήνα, 1992.

- Δ.ΚΟΡΣΟΣ – Θ.Ι.ΠΑΝΑΓΟΠΟΥΛΟΣ, *Δημοσιονομικόν Δίκαιον, Εισαγωγικαί Έννοιαι,* εκδόσεις Αντ.Ν.Σάκκουλα, Αθήναι-Κομοτηνή, ανατύπωση 1985.
- Β.ΚΟΥΓΕΑΣ, Οι αρχές του κοινοτικού προϋπολογισμού και η εφαρμογή τους στα στάδια της κατάρτισης, της έγκρισης, της εκτέλεσης και του ελέγχου, Νομική Βιβλιοθήκη, Αθήνα, 2008.
- Β.ΚΟΥΓΕΑΣ / Ε.ΜΠΑΛΤΑ, *Ευρωπαϊκό Δημοσιονομικό Δίκαιο*, Νομική Βιβλιοθήκη, Αθήνα, 2008.
- ΚΟΥΓΕΑΣ Δ. Β., Η Σύγκρουση Συμφερόντων στην Κοινοτική Διαχείριση, Η υπόθεση Manel Camós Grau κατά της Επιτροπής των Ευρωπαϊκών Κοινοτήτων, σε Θεωρία και Πράξη Δημοσίου Δικαίου, τεύχος, 12, 2008.
- Β.Δ. ΚΟΥΓΕΑΣ, *Οι έννοιες του διατάκτη και του υπολόγου στο Ευρωπαϊκό Δημοσιονομικό Σύστημα*, Επιθεώρηση Δημοσίου Δικαίου και Διοικητικού Δικαίου, τεύχος 1/2009.
- Γ.ΚΟΥΡΤΗΣ, Η δίκη ενώπιον του Ελεγκτικού Συνεδρίου –Δικαιοδοσία και άλλα Δικονομικά θέματα, Νο Β 45, 1997.
- Γ.ΚΟΥΡΤΗΣ, Διαδικασία και δικονομικά ζητήματα ενώπιον του κλιμακίου του Ελεγκτικού Συνεδρίου, ΔιΔικ 2001.
- Γ.ΚΟΥΡΤΗΣ, Διαφάνεια και έλεγχος των δημοσίων συμβάσεων από το Ελεγκτικό Συνέδριο, ΔιΔικ, 2004.
- Κ.ΚΩΣΤΟΠΟΥΛΟΣ, *Ο έλεγχος του ουσιαστικού μέρους της δαπάνης από το Ελεγκτικό Συνέδριο* εις *Οι δικαιοδοσίες του Ελεγκτικού Συνεδρίου και η συμβολή του στους θεσμούς,* Εθνικό Τυπογραφείο, 1998.
- Α.ΛΙΓΩΜΕΝΟΥ, *Το νομικό καθεστώς του δημοσίου υπολόγου*, Διοικητική Ενημέρωση, τ.10, Ιαν.1998.
- Α.ΛΙΓΩΜΕΝΟΥ, *Αρχές Ελεγκτικής Διαδικασίας στο Δημόσιο Τομέα*, Επιθεώρηση Δημοσίου και Διοικητικού Δικαίου, τεύχος 1/2009.
- Ο.ΛΟΥΚΑΝΙΔΟΥ, Η δημοσιονομική μεταρρύθμιση ως απάντηση στην οικονομική κρίση. Η συμβολή του προϋπολογισμού προγραμμάτων και του δημοσιονομικού ελέγχου, Διοικητική Ενημέρωση, τ.54, 2010.

- Ν.ΜΑΡΑΒΕΓΙΑΣ – Μ.ΤΣΙΝΙΣΙΖΕΛΗΣ, Νέα Ευρωπαϊκή Ένωση, Οργάνωση και Πολιτικές, 50 χρόνια, εκδ. Θεμέλιο, 2007
- Γ. ΜΑΡΑΓΚΟΥ, *Προγραμματικές συμβάσεις και προσυμβατικός έλεγχος από το Ελεγκτικό Συνέδριο*, Εισήγηση στην επιστημονική εκδήλωση που οργανώθηκε στην Αθήνα στις 19.2.2010 από το Κέντρο Δημοσίου και Ευρωπαϊκού Οικονομικού Δικαίου σε συνεργασία με το Ελεγκτικό Συνέδριο σε Θεωρία και Πράξη Διοικητικού Δικαίου, Νομική Βιβλιοθήκη, τεύχος 2/2010.
- Γ. ΜΑΡΑΓΚΟΥ, *Αστικώς υπεύθυνοι και υπόλογοι κατά τη Νομολογία του Ελεγκτικού Συνεδρίου*, ΔιΔικ, 18, 2006.
- Κ.ΜΑΥΡΙΑ -Α.ΠΑΝΤΕΛΗ, *Συνταγματικά κείμενα*, Ελληνικά και ξένα, 3η έκδοση, 1996.
- Α.ΜΑΥΡΟΜΜΑΤΗ, Επανασχεδιάζοντας τον έλεγχο των δημόσιων δαπανών στην Ελλάδα: ο έλεγχος της απόδοσης, ΔιΔικ 2005, τεύχος 17.
- Α.ΜΑΥΡΟΜΜΑΤΗ, *Επανασχεδιάζοντας τον έλεγχο των δημοσίων δαπανών στην Ελλάδα: ΜΕΡΟΣ ΙΙ: Ο έλεγχος της απόδοσης*, ένα παράδειγμα δημοσιονομικής πολιτικής, Διοικητική Δίκη, 2005, τεύχος 18.
- Ν.ΜΙΧΑΛΟΠΟΥΛΟΣ, Η Δημόσια Διοίκηση στη εποχή των αποτελεσμάτων, εκδ. Παπαζήση, Αθήνα, 2007.
- Ν.ΜΗΛΙΩΝΗΣ, *Η Νομολογιακή διαπραγμάτευση του παρεμπίπτοντος ελέγχου των διοικητικών πράξεων από το Ελεγκτικό Συνέδριο*, ΔιΔικ 1992.
- Ν.ΜΗΛΙΩΝΗΣ, *Κριτική προσέγγιση της έννοιας του δημοσίου υπολόγου κατά το γαλλικό και ελληνικό δημοσιολογιστικό δίκαιο,* ΔιΔικ 1995.
- Ν.ΜΗΛΙΩΝΗΣ, *Το Ευρωπαϊκό Ελεγκτικό Συνέδριο*, Εκδόσεις Αντ.Ν.Σάκκουλα, 1999.
- Ν.ΜΗΛΙΩΝΗΣ, *Ο Θεσμικός ρόλος του Ελεγκτικού Συνεδρίου*, Εκδόσεις Σάκκουλα, 2003 .
- Ν.ΜΗΛΙΩΝΗΣ, Η μεταβολή στη νομολογία και η επίδραση στο συνταξιοδοτικό δικαίωμα, ΕΔΚΑ, 2002.

- Ν.ΜΗΛΙΩΝΗΣ, Σύγχρονες όψεις του συνταξιοδοτικού δικαιώματος, ΕΔΚΑ, 2003.
- Ν.ΜΗΛΙΩΝΗΣ, Διαφθορά και δημόσια διαχείριση, ΔιΔικ, 2003.
- Ν.ΜΗΛΙΩΝΗΣ, *Στοιχεία Διεθνούς και Ευρωπαϊκού Φορολογικού Δικαίου*, Εκδόσεις Αντ.Ν. Σάκκουλα, Αθήνα-Κομοτηνή, 2004.
- Ν.ΜΗΛΙΩΝΗΣ, *Προαιρετικές και υποχρεωτικές δαπάνες των ΟΤΑ και προβλήματα εκτέλεσης του προϋπολογισμού τους*, ΕφημΔΔ, Μάϊος – Ιούνιος 2007.
- Ν. ΜΗΛΙΩΝΗΣ, *Στοιχεία Ευρωπαϊκού Δημοσιονομικού Δικαίου*, εκδ. Σάκκουλα, Αθήνα-Κομοτηνή, 2008.
- Ν. ΜΗΛΙΩΝΗΣ στο *Θεωρία και Πράξη Διοικητικού Δικαίου*, Νομική Βιβλιοθήκη, Τεύχος 2/2010.
- Ε.ΜΠΑΛΤΑ*, Η προστασία του περιβάλλοντος ως παράμετρος του προσυμβατικού ελέγχου που ασκεί το Ελεγκτικό Συνέδριο*, ΕφημΔΔ, Μάρτιος – Απρίλιος 2007.
- Ε.ΜΠΑΛΤΑ, Προς μια χρηστή δημοσιονομική διαχείριση: Ο ρόλος των υπηρεσιών δημοσιονομικού ελέγχου, ΕφημΔΔ, 2007.
- Ε.ΜΠΑΛΤΑ, Δημοσιονομικός έλεγχος και συγκριτικό δίκαιο: σύγχρονες τάσεις, ΕφημΔΔ-4/2009.
- Ν. ΜΠΑΡΜΠΑΣ*, Στοιχεία Δημοσιονομικού Δικαίου*, εκδ. Σάκκουλα, Αθήνα –Θεσσαλονίκη, 2008.
- ΑΠ. ΜΠΟΤΣΟΣ, *Η Αθηναϊκή Δημοκρατία και ο έλεγχος των δημοσίων οικονομικών*, σε Μνήμη του Ι.Κ.Καρακατσάνη, εκδ. Σάκκουλα,1999.
- Δ.ΠΑΠΑΓΙΑΝΝΗΣ*, Εισαγωγή στο Ευρωπαϊκό Δίκαιο*, Εκδόσεις Αντ. Ν. Σάκκουλα, Δεύτερη έκδοση, 1999.
- Κ.ΡΙΖΟΣ, Ο έλεγχος των δημοσίων δαπανών και λογαριασμών από το Ελεγκτικό Συνέδριο, *Εθνικό Τυπογραφείο, Αθήνα, 1999.*
- Ν.ΡΟΖΟΣ*,* Η παρεμπίπτουσα κρίση του αναρμόδιου διοικητικού οργάνου*, ΤοΣ, 1980.*
- Κ.Ξ. ΣΑΡΑΝΤΟΠΟΥΛΟΣ*, Ερμηνευτικά προβλήματα εκ της εφαρμογής του άρθρου 98 του Συντάγματος,* Τιμητικός τόμος για τα 150 χρόνια του Ελεγκτικού Συνεδρίου, 1984.

- Ι.ΣΑΡΜΑΣ, *Η Συνταγματική Νομολογία του Ελεγκτικού Συνεδρίου, Η ερμηνεία του Συντάγματος από το Ανώτατο Δημοσιονομικό Δικαστήριο*, Αντ.Σάκκουλας, 1997.
- Ι.ΣΑΡΜΑΣ, *Το δημόσιο χρήμα υπό έλεγχο, Η νομολογία του Ελεγκτικού Συνεδρίου*, Αντ.Σάκκουλας, 2003.
- Ι.ΣΑΡΜΑΣ, Καλύτερο κράτος. Η σπατάλη, η διαφθορά και ο σύχγρονος δημοσιονομικός έλεγχος, Αντ. Σάκκουλα, Αθήνα – Κομοτηνή, 2006.
- Δ.Β.ΣΚΙΑΔΑΣ, *Το Ελεγκτικό Συνέδριο των Ευρωπαϊκών Κοινοτήτων, Νομική Επιθεώρηση*, ΙΑ, τ.25-27,1997.
- Δ.Β. ΣΚΙΑΔΑΣ, *Οι Νέες Συνταγματικές Διατάξεις Σχετικά με το Δημοσιονομικό Έλεγχο των Δημοσίων Δαπανών*, Εκσυγχρονισμός, Εταιρία Κοινωνικών και Οικονομικών Μελετών, τεύχος 2, Ιούλιος 2001.
- Δ.Β.ΣΚΙΑΔΑΣ, *Ο προληπτικός έλεγχος των δημοσίων συμβάσεων*, Διοικητική Ενημέρωση, τεύχος 29, Απρίλιος-Μάϊος – Ιούνιος 2004.
- Δ.Β. ΣΚΙΑΔΑΣ, *Φαινόμενα διαφθοράς κατά τη διαχείριση του προϋπολογισμού της Ευρωπαϊκής Ένωσης σε Διαφθορά και σκάνδαλα στη δημόσια διοίκηση και την πολιτική* με επιμέλεια Κ.Σ. ΚΟΥΤΣΟΥΚΗΣ –Π.Γ.ΣΚΛΙΑΣ, εκδ. ΣΙΔΕΡΗΣ, Αθήνα 2005, σελ. 509-519.
- Δ.Β.ΣΚΙΑΔΑΣ, Εποπτεία και Έλεγχος στη Δημοσιονομική Διακυβέρνηση, ΕφημΔΔ, 2007.
- Δ.Β.ΣΚΙΑΔΑΣ, *Προϋπολογισμός στην Ελλάδα και στην Ευρωπαϊκή Ένωση: Έννοια, Λειτουργίες και Είδη, ΕφημΔΔ-6/2007.*
- Δ.Β.ΣΚΙΑΔΑΣ,, *Θεσμοί και πολιτικές προστασίας των δημοσιονομικών συμφερόντων της Ευρωπαϊκής Ένωσης, ΕφημΔΔ-4/2007.*
- Δ.Β. ΣΚΙΑΔΑΣ, *Ο Προϋπολογισμός της Ευρωπαϊκής Ένωσης,* σε Ν.ΜΑΡΑΒΕΓΙΑΣ – Μ.ΤΣΙΝΙΣΙΖΕΛΗΣ, Νέα Ευρωπαϊκή Ένωση, Οργάνωση και Πολιτικές, 50 χρόνια, εκδ. Θεμέλιο, 2007.
- Δ.Β. ΣΚΙΑΔΑΣ, *Οι δημοσιονομικές διατάξεις της Συνθήκης της Λισαβόνας*, Ελληνική Επιθεώρηση Ευρωπαϊκού Δικαίου, Κέντρο Διεθνούς και Ευρωπαϊκού Οικονομικού Δικαίου – Δικηγορικός Σύλλογος Θεσσαλονίκης, Ιούλιος- Σεπτέμβριος 2010, τεύχος 3/2010.
- Δ.ΣΟΛΔΑΤΟΣ, *Δημόσιο Λογιστικό, Κωδικοποιημένη νομοθεσία-ερμηνεία-νομολογία*, Εκδόσεις Δημοπούλου, Θεσσαλονίκη, 2001.

- Ε.ΣΠΗΛΙΩΤΟΠΟΥΛΟΣ, *Εγχειρίδιο Διοικητικού Δικαίου*, 11η έκδοση, Αντ.Σάκκουλας, 2001.
- Κ.ΣΤΕΦΑΝΟΥ, *Ευρωπαϊκή Ολοκλήρωση*, τόμος Α, εκδ. Σάκκουλα , 2001.
- Π.ΣΤΑΝΓΚΟΣ-Ε.ΣΑΧΠΕΚΙΔΟΥ, *Δίκαιο Ευρωπαϊκών Κοινοτήτων*, εκδ. Σάκκουλα, Θεσσαλονίκη, 1994.
- Μ. ΣΤΑΣΙΝΟΠΟΥΛΟΣ, Μαθήματα Δημοσιονομικού Δικαίου και Δημοσίου Λογιστικού, Αθήναι, 1966 (έκδοση 3η).
- Α. Ι. ΤΑΧΟΣ, *Ελληνικό Διοικητικό Δίκαιο*, εκδόσεις Σάκκουλα, 2001.
- Α.Ι. ΤΑΧΟΣ, Ερμηνεία Κώδικα Διοικητικής Διαδικασίας, εκδ. Σάκκουλα (Γ΄έκδοση), Αθήνα – Θεσσαλονίκη, 2006.
- Κ.ΧΙΩΛΟΣ, Το Ελεγκτικό Συνέδριο: Ιστορική διαδρομή και λειτουργική σημασία, σε: Σύμμεικτα προς τιμή Δ.Κόρσου, 1998.
- Νομολογία Ελεγκτικού Συνεδρίου επί θεμάτων δαπανών ΟΤΑ α΄ βαθμού έτους 2006, Ελληνική Εταιρία Τοπικής Ανάπτυξης & Αυτοδιοίκησης, Αθήνα 2007.

ΞΕΝΗ ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ και ΠΗΓΕΣ

- Barilari, *Les contrôles financiers comptables, administratifs et juridictionnels des finances publiques*, L.G.D.J., Paris, 2003.
- N.-J. Brehon*, Le budget de l' Europe* , L.G.D.J., Paris, 1997.
- Best practices for Budget Transparency, OECD, May, 2001.
- Boissieu, Jean-Hervé Lorenzi et Julien Samson, Commentaire Philippe, *Budgeting in Greece*, 29th Annual Meeting of Senior Budget Officials, Vienna, Austria 2-3 June 2008.
- Code of ethics and Auditing Standards, Auditing Standards Committee, www.intosai.org
- A.Caumeil, *Le contrôle interne, un enjeu majeur pour la qualité des comptes de l'État,* R.F.F.P. no 93, 2006.

- V. Dussart, La Réforme du Règlement financier communautaire : un exemple de la modernisation du droit budgétaire, R.F.F.P. no 79, 2001.
- *Économie politique de la LOLF,* Rapport Edward Arkwright, Christian de Herzog, La Documentation française, Paris, 2007.
- Greece: Report on the observance of standards and Codes-fiscal Transparency Module Update, February 2005, No 05/42, International Monetary Fund.
- P. Jan, *La réforme budgétaire et fiscale au cœur de la réforme de l État*, Revue du droit public, 2006.
- P. Lelong, *La Cour des comptes en 2005: tradition et modernité*, R.F.F.P. no 89, 2005.
- Rapport au gouvernement*, La mise en œuvre de la loi organique relative aux lois des finances, Réussir la LOLF, clé d'une gestion publique et efficace,* Septembre 2005.
- SCHMITT V., *Dix ans de travaux de la Cour des comptes européenne*, Essai de typologie, Revue du Marché Commun, No 317, 1988.
- Dimitrios V. Skiadas, EC: *The Role of the European Court of Auditors in the Battle against Fraud and Corruption in the European Communities*, Journal of Financial Crime, October 1998, Vol.6, No.2.
- M.-C. Steckel-Montes, *L' essentiel des finances publiques communautaires,* Gualino éditeur, Paris, 2005.
- Strasser D., *Les finances de l' Europe*, LGDJ, 1995.
- *Transparence budgetaire – Les meilleures pratiques de l' OECD, Revue de l'OECD sur la gestion budgetaire*, n.3, 2002.

Ελληνική Νομοθεσία και Πηγές

- Διάταγμα της 27ης Σεπτεμβρίου/9ης Οκτωβρίου 1833 «περί συστάσεως του Ελεγκτικού Συνεδρίου» (ΦΕΚ -32)
- ν.δ της 4ης Ιουλίου 1923 «Περί Οργανισμού του Ελεγκτικού Συνεδρίου»
- ν.δ. 1264/1942 Περί τροποποιήσεως και συμπληρώσεως των διατάξεων περί Οικονομικής Επιθεωρήσεως.

- ν.δ. 2712/ 11 Νοεμβρίου 1953, ΦΕΚ Α-323
- ν.δ. 321/1969 «Κώδιξ Δημοσίου Λογιστικού» ΦΕΚ Α- 205
- ν.δ. 1265/1972 «Έλεγχος Δαπανών Κράτους, ΝΠΔΔ,ΟΤΑ», ΦΕΚ Α-197
- ν.δ. 356/1974 Κώδικας Είσπραξης Δημοσίων Εσόδων
- ν.δ 496/1974 « Κώδιξ Λογιστικού των Νομικών Προσώπων Δημοσίου Δικαίου»
- π.δ. 774/1980 Περί κωδικοποιήσεως εις ενιαίο κείμενο των περί Ελεγκτικού Συνεδρίου ισχυουσών διατάξεων υπό τον τίτλο «Οργανισμός Ελεγκτικού Συνεδρίου»
- π.δ. 1225/1981 Περί εκτελέσεως των περί Ελεγκτικού Συνεδρίου διατάξεων
- π.δ. 18/1989 «Κωδικοποίηση Διατάξεων Νόμων για το Συμβούλιο της Επικρατείας»
- π.δ.136/1998, «Περιορισμοί έκδοσης χρηματικών ενταλμάτων προπληρωμής και ευθύνες υπολόγων», ΦΕΚ Α΄107/20.05.1998
- π.δ. 151/1998 «Διαδικασία ελέγχου, εκκαθάρισης και εντολής πληρωμής των δαπανών του Δημοσίου», ΦΕΚ Α΄ 116/3.6.1998.
- Ν.1489/1984 «Αποκατάσταση Αξιωματικών-Κατάργηση Προληπτικού Ελέγχου Ελεγκτικού Συνεδρίου», ΦΕΚ Α-170
- Ν. 1816/1988 «Διαιτησία-Αποκατάσταση Διωχθέντων-Αρσάκειο», ΦΕΚ Α-251
- Ν. 1868/1989 «Τροποποίηση Οργανισμού Δικαστηρίων», ΦΕΚ Α-230
- Ν.2130/1993 «Περιφέρεια-Ιθαγένεια-ΟΤΑ-κλπ», ΦΕΚ Α-62
- Ν.2145/1993 «Μεταβολές ΠΚ, ΚΠοινΔ, ΚΠολΔ, ΕΣ, Σχέδια, ΣτΕ», ΦΕΚ Α-88
- Ν.2362/1995 «Περί Δημοσίου Λογιστικού, ελέγχου των δαπανών του κράτους και άλλων διατάξεων»
- Ν.2286/1995 «Προμήθειες Δημοσίου Τομέα και ρυθμίσεις συναφών θεμάτων» ΦΕΚ Α-19
- Ν.2399/1996 «Αύξηση μισθών, συντάξεων, κλπ.» ΦΕΚ Α-90
- ν.2469/1997 «Περιορισμός και βελτίωση των κρατικών δαπανών και άλλες διατάξεις», ΦΕΚ 38^{Α}.
- Ν. 2479/1997 «ΑΕΔ, Τροποποίηση ΠΚ,ΚποινΔ, ΚΠολΔ», ΦΕΚ Α-67
- Ν.2522/1997 Περί δικαστικής προστασίας κατά το στάδιο που προηγείται της σύναψης συμβάσεων δημοσίων έργων, κρατικών προμηθειών και υπηρεσιών σύμφωνα με την οδηγία 89/665 Ε.Ο.Κ. (ΦΕΚ Α΄178/8.9.1997)
- Ν. 2690/1999, «Κύρωση Κώδικα Διοικητικής Διαδικασίας και άλλες διατάξεις». ΦΕΚ Α΄, 45/9-3-1999
- Ν. 2741/1999 «Μισθώσεις, ΑΕ, έλεγχος τροφίμων» (ΦΕΚ Α-199)

- Ν. 2854/2000 «Δικαστική προστασία κατά το στάδιο που προηγείται της σύναψης συμβάσεων φορέων οι οποίοι λειτουργούν στους τομείς του ύδατος, της ενέργειας, των μεταφορών και των τηλεπικοινωνιών σύμφωνα με την οδηγία 92/13/ΕΟΚ και άλλες διατάξεις». ΦΕΚ Α'243 7.11.2000
- Ν. 2860/2000, «Διαχείριση, παρακολούθηση και έλεγχος του Κοινοτικού Πλαισίου Στήριξης και άλλες διατάξεις» (ΦΕΚ-251/Α/14-11-00)
- Ν. 3060/2002 «Ρύθμιση θεμάτων αρμοδιότητας Υπουργείου Δικαιοσύνης» (ΦΕΚ Α242)
- Ν. 3090/2002 Σύσταση Σώματος Επιθεώρησης και Ελέγχου των Καταστημάτων Κράτησης και άλλες διατάξεις. (ΦΕΚ Α΄ 329/24.12.2002)
- Ν 3193/2003 Κανόνες τιμολόγησης, ρυθμίσεις Φ.Π.Α. ηλεκτρονικών υπηρεσιών και άλλες διατάξεις. (ΦΕΚ Α' 266/20.11.2003)
- Ν.3202/2003 «Δαπάνες νομαρχιακών δημοτικών εκλογών, οικονομική διοίκηση ΟΤΑ κλπ.» ΦΕΚ-Α 284
- Ν. 3250/2004, Μερική απασχόληση στο Δημόσιο, στους Ο.Τ.Α. και στα νομικά πρόσωπα δημοσίου δικαίου. ΦΕΚ 124/Α/7.7.2004
- Ν.3310/2005 «Μέτρα για τη διασφάλιση της διαφάνειας και την αποτροπή καταστρατηγήσεων κατά τη διαδικασία σύναψης δημοσίων συμβάσεων». (ΦΕΚ Α΄ 30/14.2.2005)
- Ν.3414/2005 (ΦΕΚ Α΄ 279), «Μέτρα για τη διασφάλιση της διαφάνειας και την αποτροπή καταστρατηγήσεων κατά τη διαδικασία σύναψης δημοσίων συμβάσεων» (ΦΕΚ 30/Α/14.2.2005).
- Ν. 3463/2006 Κώδικας Δήμων και Κοινοτήτων (ΦΕΚ Α 114/30.6.2006)
- Ν. 3492/2006 Οργάνωση συστήματος ελέγχου για τη διασφάλιση της χρηστής δημοσιονομικής διαχείρισης του Κρατικού Προϋπολογισμού και των εκτός του Κρατικού Προϋπολογισμού Φορέων και άλλες διατάξεις (ΦΕΚ Α 210/05.10.2006)
- Ν.3614/2007 Διαχείριση, έλεγχος και εφαρμογή αναπτυξιακών παρεμβάσεων για την Προγραμματική Περίοδο 2007-2013(ΦΕΚ Α 267/3.12.2007)
- Ν.3852/2010 Πρόγραμμα Καλλικράτης Νέα Αρχιτεκτονική της Αυτοδιοίκησης και της Αποκεντρωμένης Διοίκησης - Πρόγραμμα Καλλικράτης. (ΦΕΚ 87Α/7.6.2010)
- Ν.3871/2010 «Δημοσιονομική διαχείριση και ευθύνη» (ΦΕΚ Α 141/17.08.2010)
- Ν. 3886/2010 (ΦΕΚ Α΄ 173/30.09.2010) Δικαστική προστασία κατά τη σύναψη δημόσιων συμβάσεων – Εναρμόνιση της ελληνικής νομοθεσίας με την Οδηγία 89/665/ΕΟΚ του Συμβουλίου της 21ης Ιουνίου1989 (L 395) και την Οδηγία 92/13/ΕΟΚ του Συμβουλίου της 25ης Φεβρουαρίου1992 (L 76), όπως τροποποιήθηκαν με την Οδηγία 2007/66/ΕΚ του Ευρωπαϊκού Κοινοβουλίου και του Συμβουλίου της 11ης Δεκεμβρίου 2007 (L 335)
- Αναθεωρημένος Κώδικας Ορθής Πρακτικής για την Δημοσιονομική Διαφάνεια, 28 Φεβρουαρίου 2001, Διεθνές Νομισματικό Ταμείο.

- Εισηγητική Έκθεση Προϋπολογισμού 2008, Ειδική έκδοση για τον Προϋπολογισμό Προγραμμάτων
- Εισηγητική Έκθεση Προϋπολογισμού 2009, Ειδική έκδοση για τον Προϋπολογισμό Προγραμμάτων
- Εισηγητική Έκθεση Κρατικού Προϋπολογισμού 2010
- Προϋπολογισμός προγραμμάτων 2010, Νοέμβριος 2009

Κοινοτική Νομοθεσία και Πηγές

- Ενοποιημένη απόδοση της Συνθήκης για την Ευρωπαϊκή Ένωση και της Συνθήκης για τη λειτουργία της Ευρωπαϊκής Ένωσης (2010/C 83/01)
- Συνθήκη Ιδρύσεως της Ευρωπαϊκής Κοινότητας
- Οδηγία 89/665 Ε.Ο.Κ. (ΦΕΚ Α΄178/8.9.1997)
- Οδηγία 2007/66/ΕΚ
- Εσωτερικός Κανονισμός του Ευρωπαϊκού Ελεγκτικού Συνεδρίου, όπως εγκρίθηκε από το Συνέδριο κατά την 668η συνεδρίαση της 31ης Ιανουαρίου 2002
- Δημοσιονομικός Κανονισμός 1605/2002 της 25ης Ιουνίου 2002
- Κανονισμός 2342/2002 της Επιτροπής της 23ης Δεκεμβρίου 2002
- Κανονισμός (ΕΚ, Ευρατόμ) αριθ. 1995/2006 του Συμβουλίου, της 13ης Δεκεμβρίου 2006
- Ευρωπαϊκό Ελεγκτικό Συνέδριο, *Βελτίωση της δημοσιονομικής διαχείρισης της Ευρωπαϊκής Ένωσης*, Υπηρεσία Εξωτερικών Σχέσεων Ευρωπαϊκού Ελεγκτικού Συνεδρίου, 2004.
- Ευρωπαϊκό Ελεγκτικό Συνέδριο, *Εγχειρίδιο Ελέγχου των Επιδόσεων*, Ομάδα CEAD, Τμήμα "Audit Development And Reports" (ADAR).
- Ευρωπαϊκό Ελεγκτικό Συνέδριο, *Πολιτική και πρότυπα ελέγχου του Ελεγκτικού Συνεδρίου*, εκδ. Υπηρεσία Εξωτερικών Σχέσεων Ευρωπαϊκού Ελεγκτικού Συνεδρίου.
- Ευρωπαϊκό Ελεγκτικό Συνέδριο, *Μεθοδολογία DAS*, εκδ. Υπηρεσία Εξωτερικών Σχέσεων Ευρωπαϊκού Ελεγκτικού Συνεδρίου.
- Ευρωπαϊκό Ελεγκτικό Συνέδριο, *Ετήσια Έκθεση Δραστηριοτήτων 2007*, Υπηρεσία εκδόσεων των Ευρωπαϊκών Κοινοτήτων.

- Ευρωπαϊκό Ελεγκτικό Συνέδριο, *Ο εξωτερικός ελεγκτής της Ευρωπαϊκής Ένωσης*, Υπηρεσία Εκδόσεων της Ευρωπαϊκής Ένωσης, 2010.

ΙΣΤΟΘΕΣΕΙΣ

1. www.gspa.gr
2. www.ypes.gr
3. www.parliament.gr
4. www.ita.org.gr
5. www.kedke.gr
6. www.enae.gr
7. www.eetaa.gr
8. www.asep.gr
9. www.et.gr
10. www.ermis.gov.gr
11. www.ktpae.gr
12. www.thiseas.ypes.gr
13. www.opengov.gr
14. www.europa.eu
15. www.coe.int
16. www.eca.europa.eu
17. www.elsyn.gr