



**ΕΘΝΙΚΗ ΣΧΟΛΗ ΔΗΜΟΣΙΑΣ ΔΙΟΙΚΗΣΗΣ
ΚΑΙ ΑΥΤΟΔΙΟΙΚΗΣΗΣ
ΚΓ΄ ΕΚΠΑΙΔΕΥΤΙΚΗ ΣΕΙΡΑ**

ΤΜΗΜΑ ΔΙΟΙΚΗΣΗΣ ΚΑΙ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΗΣ ΔΙΑΧΕΙΡΙΣΗΣ

ΤΕΛΙΚΗ ΕΡΓΑΣΙΑ

Θέμα:

Δημοσιονομικό Δίκαιο και Δημόσιο Λογιστικό - οι θεσμικές αλλαγές των Ν. 3871/10
και 4270/14

**Επιβλέπων:
Νικολόπουλος Κοσμάς**

**Σπουδαστής:
Κίτσος Χαράλαμπος**

ΑΘΗΝΑ - 2015

ΔΗΜΟΣΙΟΝΟΜΙΚΟ ΔΙΚΑΙΟ ΚΑΙ ΔΗΜΟΣΙΟ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟ
ΟΙ ΘΕΣΜΙΚΕΣ ΑΛΛΑΓΕΣ ΤΩΝ Ν. 3871/10 ΚΑΙ 4270/14

ΠΕΡΙΛΗΨΗ

Η ανά χείρας εργασία διακρίνεται σε τρεις μεγάλες ενότητες που χρήζουν ιδιαίτερης μελέτης : Τα περί του Δημοσιονομικού Δικαίου, τη δημοσιονομική λειτουργία που συντίθεται από τις διατάξεις του Δημόσιου Λογιστικού και τις θεσμικές αλλαγές που επέφεραν οι νόμοι «πλαίσιο» 3871/10 και 4270/14.

Το Δημοσιονομικό Δίκαιο ανήκει στο Δημόσιο Δίκαιο, δεδομένου ότι οι κανόνες του είναι άρρηκτα συνδεδεμένοι με της άσκηση της δημόσιας εξουσίας. Διακρίνεται σε δύο επιμέρους κλάδους, το Δίκαιο του Κρατικού Προϋπολογισμού και το Φορολογικό Δίκαιο. Το Δημοσιονομικό Δίκαιο έχει ως αντικείμενο έρευνας και επιστημονικής επεξεργασίας, τη δημοσιονομική νομοθεσία και κατ' επέκταση τη δημοσιολογιστική διαδικασία. Αποτελείται από το σύνολο των νομικών κανόνων που αναφέρονται στα δημόσια οικονομικά και ειδικότερα στο Δίκαιο του Δημόσιου Λογιστικού.

Το Δημόσιο Λογιστικό αποτελείται από το σύνολο των δημοσιονομικών κανόνων που αφορούν την κατάρτιση και ψήφιση του Κρατικού Προϋπολογισμού, την εκτέλεση αυτού κατά τη διάρκεια της χρήσης, την αποτύπωση των αποτελεσμάτων εκτέλεσης του προϋπολογισμού και την εν γένει οικονομική διοίκηση και διαχείριση του Κράτους.

Ο Προϋπολογισμός αποτελεί θεμελιώδη έννοια του Δημόσιου Λογιστικού, με τον οποίο καθορίζεται το ετήσιο δημοσιονομικό πρόγραμμα δράσης. Αποτελεί ένα από τα βασικότερα εργαλεία λειτουργικού εκσυγχρονισμού της οικονομικής διαχείρισης και συμβάλει στον οικονομικό προγραμματισμό σύμφωνα με τις προβλέψεις που διατυπώνονται με ορθολογιστικά κριτήρια για το μέλλον, με την ορθή εκτίμηση των οικονομικών δεδομένων που περιέχει και με τα δεδομένα του εφικτού να πραγματοποιηθούν.

Με τις θεσμικές αλλαγές που επιφέρουν οι νόμοι «πλαίσιο» 3871/10 και 4270/14 καθορίζονται οι Φορείς Γενικής Κυβέρνησης σε αντικατάσταση του όρου «Ευρύτερος δημόσιος τομέας», εκσυγχρονίζεται το δημόσιο λογιστικό με την ενσωμάτωση της Οδηγίας 2011/85/ΕΕ στην Ελληνική νόμιμη τάξη και επαναδιατυπώνονται οι βασικές αρχές, οι διαδικασίες κατάρτισης και ψήφισης του

Προϋπολογισμού, ώστε να αποτελεί βαρυσήμαντη πράξη οικονομικού προγραμματισμού και προσανατολισμού προς το αποτέλεσμα.

Η παρούσα εργασία εκπονήθηκε με βάσει την αυτοτελή σύνθεση της βιβλιογραφίας.

Λέξεις – Κλειδιά : Δημοσιονομικό Δίκαιο, Δημόσιο Λογιστικό, Προϋπολογισμός, Απολογισμός, Ισολογισμός, Κώδικας Δημοσίου Λογιστικού, Νέο Δημόσιο Λογιστικό, Θεσμικός εκσυγχρονισμός Δημοσίου Λογιστικού, Νέοι Δημοσιονομικοί Κανόνες και Αρχές.

ABSTRACT

This dissertation aims to shed light on the major components of public accounting in Greece, namely financial law, public accounting procedures and the institutional changes brought by the two recent laws, 3871/10 and 4270/14.

Financial law is a constituent part of public law, given that the financial rules are inextricably linked to the exercise of public authority. Financial law is divided into two branches, budgetary law and tax law. Financial law has as its subject of research financial legislation as well as public accounting procedures. Financial law consists of the summation of legal rules concerning public finances and in particular, public accounting law.

Public accounting consists of the entirety of the financial rules concerning the drawing up of the State Budget, the implementation of the State Budget, the results produced by the implementation and overall the fiscal and financial administration of the State.

State Budget is fundamental to the public accounting. The budget defines the annual financial government plan. It is considered as the foremost tool for operational modernization of the financial administration and contributes to the economic programming according to predictions that are rationally, set for the future. Proper assessment of the economic data is essential in order for those predictions to be feasible.

Institutional changes brought by the laws 3871/2010 and 4270/2014 set a wide reforming in respect to the financial administration of the country. Bodies of the General Government are defined replacing the term “Wider Public Sector”, furthermore the public accounting system undergoes a significant update through the incorporation of the provisions of Council Directive 2011/85/EEC into the national legislation. The principles regarding the drawing up of the State Budget are reinstated, presenting a major shift towards a result oriented financial administration.

This dissertation was based on theoretical analysis through the review of the relevant bibliography.

Keywords: Financial law, Public Accounting, State Budget, annual Budget Review, The Balance Sheet of the Annual Budget, Public Accounting Legislation, New Public Accounting Legislation, Institutional updating of the Public Accounting, New Fiscal Rules and Principles.

ΠΙΝΑΚΑΣ ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΩΝ

ΠΕΡΙΛΗΨΗ	I
ABSTRACT	III
ΠΙΝΑΚΑΣ ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΩΝ	V
ΠΙΝΑΚΑΣ ΕΙΚΟΝΟΓΡΑΦΗΣΗΣ	VIII
ΠΙΝΑΚΑΣ ΣΥΝΤΜΗΣΕΩΝ ΚΑΙ ΣΥΝΤΟΜΟΓΡΑΦΙΩΝ	IX
1. ΕΙΣΑΓΩΓΗ	1
2. ΔΗΜΟΣΙΟΝΟΜΙΚΟ ΔΙΚΑΙΟ	2
2.1. ΕΝΝΟΙΑ ΔΗΜΟΣΙΟΝΟΜΙΚΟΥ ΔΙΚΑΙΟΥ	2
2.1.1. <i>Αυτοτέλεια του Δημοσιονομικού Δικαίου</i>	4
2.2. ΟΙ ΠΗΓΕΣ ΤΟΥ ΔΗΜΟΣΙΟΝΟΜΙΚΟΥ ΔΙΚΑΙΟΥ	5
2.2.1. <i>Το Σύνταγμα ως Πηγή του Δημοσιονομικού Δικαίου</i>	5
2.2.2. <i>Οι Διεθνείς Συμβάσεις και οι Γενικά Παραδεδομένοι Κανόνες του Διεθνούς Δικαίου</i>	10
2.2.3. <i>Οι Τυπικοί Νόμοι</i>	10
2.2.4. <i>Οι Κανονιστικές Πράξεις της Διοίκησης</i>	12
2.2.5. <i>Οι Εγκύκλιοι</i>	13
2.2.6. <i>Τα Προγράμματα Οικονομικής και Κοινωνικής Ανάπτυξης</i>	14
2.2.7. <i>Οι Γενικές Αρχές του Διοικητικού Δικαίου</i>	15
2.2.8. <i>Το Ενωσιακό Δίκαιο ως Πηγή Δημοσιονομικού Δικαίου</i>	18
2.2.9. <i>Η Νομολογία των Δικαστηρίων ως Πηγή Δημοσιονομικού Δικαίου</i>	20
2.3. Η ΑΡΧΗ ΤΗΣ ΧΡΗΣΤΗΣ ΔΙΟΙΚΗΣΗΣ	21
2.3.1. <i>Προς μια Νέα Δημοσιονομική Διακυβέρνηση</i>	21
2.3.2. <i>Η Έννοια της Αρχής της Χρηστής Δημοσιονομικής Διαχείρισης</i>	22
2.4. ΟΙ ΔΗΜΟΣΙΟΝΟΜΙΚΟΙ ΚΑΝΟΝΕΣ ΚΑΙ ΟΙ ΓΕΝΙΚΕΣ ΑΡΧΕΣ ΤΟΥΣ. 23	
2.5. ΜΕΣΟΠΡΟΘΕΣΜΟ ΠΛΑΙΣΙΟ ΔΗΜΟΣΙΟΝΟΜΙΚΗΣ ΣΤΡΑΤΗΓΙΚΗΣ. 25	
3. ΔΗΜΟΣΙΟ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟ	27
3.1. ΕΝΝΟΙΑ, ΘΕΣΜΙΚΟ ΠΛΑΙΣΙΟ	27
3.2. ΔΗΜΟΣΙΟΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΔΙΑΔΙΚΑΣΙΑ.....	28

3.3.	ΕΝΝΟΙΑ ΚΑΙ ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΟ ΤΟΥ ΠΡΟΫΠΟΛΟΓΙΣΜΟΥ	29
3.4.	ΣΗΜΑΣΙΑ ΤΟΥ ΠΡΟΫΠΟΛΟΓΙΣΜΟΥ	30
3.5.	Η ΝΟΜΙΚΗ ΦΥΣΗ ΤΟΥ ΠΡΟΫΠΟΛΟΓΙΣΜΟΥ	32
3.6.	ΓΕΝΙΚΕΣ ΑΡΧΕΣ ΚΑΤΑΡΤΙΣΗΣ ΚΡΑΤΙΚΟΥ ΠΡΟΫΠΟΛΟΓΙΣΜΟΥ ..	33
3.7.	ΔΙΑΔΙΚΑΣΙΑ ΚΑΤΑΡΤΙΣΗΣ ΚΑΙ ΨΗΦΙΣΗΣ ΤΟΥ ΚΡΑΤΙΚΟΥ ΠΡΟΫΠΟΛΟΓΙΣΜΟΥ	36
3.8.	Η ΕΚΤΕΛΕΣΗ ΤΟΥ ΠΡΟΫΠΟΛΟΓΙΣΜΟΥ	39
3.8.1.	<i>Εκτέλεση του Προϋπολογισμού ως προς το Έσοδα</i>	39
3.8.1.1.	Η Βεβαίωση των Δημοσίων Εσόδων με την Ευρεία Έννοια	40
3.8.1.2.	Η Βεβαίωση των Δημοσίων Εσόδων με τη Στενή Έννοια	41
3.8.1.3.	Ο Νόμιμος Τίτλος	42
3.8.1.4.	Η Οίκοθεν Βεβαίωση	42
3.8.1.5.	Η Είσπραξη των Εσόδων	43
3.8.2.	<i>Εκτέλεση του Προϋπολογισμού ως προς τις Δαπάνες</i>	44
3.8.2.1.	Η Έννοια της Πίστωσης	45
3.8.2.2.	Η Έννοια του Διατάκτη και του Δημοσίου Υπολόγου	46
3.8.2.3.	Τα Στάδια Διαδικασίας Εκτελέσεως των Δαπανών	47
3.9.	ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ ΕΚΤΕΛΕΣΗΣ ΠΡΟΫΠΟΛΟΓΙΣΜΟΥ	49
3.9.1.	<i>Ο Απολογισμός του Κράτους</i>	49
3.9.2.	<i>Ο Γενικός Ισολογισμός του Κράτους</i>	50
4.	ΟΙ ΘΕΣΜΙΚΕΣ ΑΛΛΑΓΕΣ ΤΟΥ Ν.3871/2010	51
4.1.	ΤΡΟΠΟΠΟΙΗΣΗ ΤΩΝ ΔΙΑΤΑΞΕΩΝ ΤΟΥ ΔΗΜΟΣΙΟΥ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟΥ	51
4.2.	ΘΕΣΜΟΘΕΤΗΣΗ ΜΕΣΟΠΡΟΘΕΣΜΟΥ ΠΛΑΙΣΙΟΥ ΔΗΜΟΣΙΟΝΟΜΙΚΗΣ ΣΤΡΑΤΗΓΙΚΗΣ	51
4.3.	ΘΕΣΠΙΣΗ ΓΕΝΙΚΩΝ ΑΡΧΩΝ ΔΗΜΟΣΙΟΝΟΜΙΚΩΝ ΚΑΝΟΝΩΝ	52
4.4.	ΘΕΣΜΟΘΕΤΗΣΗ ΦΟΡΕΩΝ ΓΕΝΙΚΗΣ ΚΥΒΕΡΝΗΣΗΣ	52
4.5.	ΘΕΣΜΟΘΕΤΗΣΗ ΕΓΓΡΑΦΩΝ ΤΕΚΜΗΡΙΩΣΗΣ	52
4.6.	ΚΑΘΙΕΡΩΣΗ ΑΡΧΩΝ ΔΗΜΟΣΙΟΝΟΜΙΚΗΣ ΔΙΑΧΕΙΡΙΣΗΣ	53
4.7.	ΘΕΣΠΙΣΗ ΓΕΝΙΚΩΝ ΑΡΧΩΝ ΚΑΤΑΡΤΙΣΗΣ ΠΡΟΫΠΟΛΟΓΙΣΜΟΥ ...	53
5.	ΟΙ ΘΕΣΜΙΚΕΣ ΑΛΛΑΓΕΣ ΤΟΥ Ν.4270/2014	54
5.1.	ΚΩΔΙΚΟΠΟΙΗΣΗ ΤΩΝ ΔΙΑΤΑΞΕΩΝ ΤΟΥ ΚΩΔΙΚΑ ΔΗΜΟΣΙΟΥ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟΥ	54
5.2.	ΕΝΣΩΜΑΤΩΣΗ ΤΗΣ ΟΔΗΓΙΑΣ 2011/85/Ε.Ε.	54
5.3.	ΘΕΣΠΙΣΗ ΔΗΜΟΣΙΟΝΟΜΙΚΟΥ ΣΥΜΒΟΥΛΙΟΥ	55

5.4. ΘΕΣΜΙΚΑ ΟΡΓΑΝΑ ΕΠΙ ΤΩΝ ΔΗΜΟΣΙΩΝ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ	55
5.5. ΜΝΗΜΟΝΙΑ ΣΥΝΕΡΓΑΣΙΑΣ	56
5.6. ΕΣΩΤΕΡΙΚΟΣ ΚΑΙ ΕΞΩΤΕΡΙΚΟΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟΣ ΕΛΕΓΧΟΣ	56
5.7. ΟΙ ΡΥΘΜΙΣΕΙΣ ΤΟΥ ΔΗΜΟΣΙΟΥ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟΥ	56
6. ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑΤΑ	57
ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ	59
ΠΑΡΑΡΤΗΜΑΤΑ	62
ΠΑΡΑΡΤΗΜΑ Ι.....	62
<i>ΠΡΟΫΠΟΛΟΓΙΣΤΙΚΟΙ ΠΙΝΑΚΕΣ</i>	62
ΠΑΡΑΡΤΗΜΑ ΙΙ	69
<i>ΘΕΣΜΙΚΕΣ ΑΛΛΑΓΕΣ Ν.3871/10 (ΦΕΚ 141/17.8.2010 τ. Α')</i>	69
ΠΑΡΑΡΤΗΜΑ ΙΙΙ.....	73
<i>ΚΩΔΙΚΟΠΟΙΗΣΗ ΔΙΑΤΑΞΕΩΝ «ΔΗΜΟΣΙΟΥ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟΥ» Ν.4270/14</i> <i>(ΦΕΚ 143/28.6.2014 τ. Α')</i>	73

ΠΙΝΑΚΑΣ ΕΙΚΟΝΟΓΡΑΦΗΣΗΣ

ΕΙΚΟΝΑ 1. ΒΑΣΙΚΑ ΣΤΟΙΧΕΙΑ Μ.Π.Δ.Σ. 2015-2018	26
--	----

ΠΙΝΑΚΑΣ ΣΥΝΤΜΗΣΕΩΝ ΚΑΙ ΣΥΝΤΟΜΟΓΡΑΦΙΩΝ

Α.Α.Υ.	Απόφαση Ανάληψης Υποχρέωσης
Γ.Λ.Κ.	Γενικό Λογιστήριο του Κράτους
Δ.Ε.Ε.	Δικαστήριο της Ευρωπαϊκής Ένωσης
Δ.Ο.Υ.	Δημόσια Οικονομική Υπηρεσία
Ε.Κ.Α.Ε.	Ευρωπαϊκή Κοινότητα Ατομικής Ενέργειας
Ε.Κ.Α.Χ	Ευρωπαϊκή Κοινότητα Άνθρακα και Χάλυβα
Ελ.Συν.	Ελεγκτικό Συνέδριο
ΕΛ.ΤΑ.	Ελληνικά Ταχυδρομεία
Ε.Ο.Κ.	Ευρωπαϊκή Οικονομική Κοινότητα
Ι.ΚΑ.	Ίδρυμα Κοινωνικών Ασφαλίσεων
Κ.Α.Ε.	Κωδικός Αριθμός Εσόδων ή Εξόδων
Κ.Δ.Λ.	Κώδικας Δημοσίου Λογιστικού
Κ.Ε.Δ.Ε.	Κώδικας Είσπραξης Δημοσίων Εσόδων
Μ.Π.Δ.Σ.	Μεσοπρόθεσμο Πλαίσιο Δημοσιονομικής Στρατηγικής
Ν.Π.Δ.Δ.	Νομικό Πρόσωπο Δημοσίου Δικαίου
Ν.Π.Ι.Δ	Νομικό Πρόσωπο Ιδιωτικού Δικαίου
Ν.Σ.Κ.	Νομικό Συμβούλιο του Κράτους
Ο.Τ.Α.	Οργανισμός Τοπικής Αυτοδιοίκησης
Π.Δ.	Προεδρικό Διάταγμα
Π.Δ.Ε.	Πρόγραμμα Δημοσίων Επενδύσεων
Σ.Ε.Ε	Συνθήκη για την Ευρωπαϊκή Ένωση
Σ.Λ.Ε.Ε	Συνθήκη για τη Λειτουργία της Ευρωπαϊκής Ένωσης
Σ.Τ.Ε.	Συμβούλιο της Επικρατείας
Υ.Δ.Ε.	Υπηρεσίες Δημοσιονομικού Ελέγχου
Φ.Γ.Κ.	Φορέας Γενικής Κυβέρνησης

Φ.Κ.Κ. Φορέας Κεντρικής Κυβέρνησης
I.M.F. International Monetary Fund

1. ΕΙΣΑΓΩΓΗ

Το Δημοσιονομικό Δίκαιο αποτελεί τον κλάδο του Δικαίου, που έχει ως αντικείμενο έρευνας και επιστημονικής επεξεργασίας τη δημοσιονομική νομοθεσία, δηλαδή τη νομοθεσία που αναφέρεται στη συστηματική μελέτη του συνόλου των κανόνων που ρυθμίζουν την εξεύρεση, διαχείριση και διάθεση των οικονομικών μέσων, τα οποία είναι αναγκαία για την ανάπτυξη της δημοσιονομικής δραστηριότητας της πολιτείας, με σκοπό την ικανοποίηση των αναγκών του σύγχρονου κράτους.

Παράλληλα, το Δημοσιονομικό Δίκαιο μελετά σε βάθος τις νομικές σχέσεις δημοσιονομικού περιεχομένου, οι οποίες υφίστανται μεταξύ των κρατικών εξουσιών (νομοθετικής και εκτελεστικής).

Ο αυτόνομος δικαιοκός κλάδος του δημοσιονομικού δικαίου περιλαμβάνει : α) το φορολογικό δίκαιο και β) το δίκαιο του κρατικού προϋπολογισμού, από τα οποία και αντλεί την ύλη του. Το δίκαιο του κρατικού προϋπολογισμού/δημόσιου λογιστικού, αποτελεί το σύνολο των κανόνων που ρυθμίζουν τη διοίκηση των δημοσίων εσόδων και εξόδων και του λογιστικού εν γένει του κράτους.

Εξ' όσων προαναφέρθηκαν, καθίσταται σαφές ότι το Δημοσιονομικό Δίκαιο αποτελεί το σύνολο των νομικών κανόνων που αναφέρεται στα δημόσια οικονομικά του κράτους και ειδικότερα στο δίκαιο του δημόσιου λογιστικού που διέπει την κατάρτιση, ψήφιση και εκτέλεση του κρατικού προϋπολογισμού.

Ως δημόσιο λογιστικό θα μπορούσαμε να ορίσουμε το σύνολο των κανόνων που διέπουν τη διαχείριση του δημόσιου πλούτου. Οι κανόνες αυτοί είναι νομικοί, καθώς καθορίζουν τη νομιμότητα της κρατικής οικονομικής διαχείρισης, αλλά έχουν οικονομικό-λογιστικό περιεχόμενο, αφού για την ερμηνεία, ανάλυση και εφαρμογή τους, είναι απαραίτητη η συνδρομή των οικονομικών επιστημών και κυρίως της λογιστικής επιστήμης.

2. ΔΗΜΟΣΙΟΝΟΜΙΚΟ ΔΙΚΑΙΟ

2.1. ΕΝΝΟΙΑ ΔΗΜΟΣΙΟΝΟΜΙΚΟΥ ΔΙΚΑΙΟΥ

Το δημοσιονομικό δίκαιο ανήκει στο δημόσιο δίκαιο¹ και μαζί με το συνταγματικό δίκαιο όπως και το διοικητικό δίκαιο κατηγοριοποιείται εκ φύσεως στο «εσωτερικό» δημόσιο δίκαιο με την στενή έννοια του όρου, συναποτελώντας τα τρία προαναφερθέντα το επονομαζόμενο και «πολιτειακό» δίκαιο (Γέροντας & Ψάλτης, 1998). Το δημοσιονομικό δίκαιο ερευνά τα δημοσιονομικά φαινόμενα καθώς και την οικεία νομοθεσία που τα ρυθμίζει, αποσκοπώντας ουσιαστικά στην επιστημονική επεξεργασία και την δικαιοϊκή μελέτη των κανόνων που αναφέρονται στην προσπάθεια εξεύρεσης, διαχείρισης και διάθεσης των οικονομικών μέσων, με στόχο την ικανοποίηση των αναγκών του σύγχρονου κράτους.

Το κράτος αποτελείται από ένα σύνολο δημοσίων υπηρεσιών και καλείται να εκπληρώσει πολλαπλή αποστολή με το να επιτύχει πολυσχιδείς στόχους. Τομείς όπως η εσωτερική ασφάλεια της χώρας και η εξωτερική άμυνα, η ανύψωση του πνευματικού επιπέδου του συνόλου της κοινωνίας όπως και του αντίστοιχου υλικού, η απονομή της δικαιοσύνης αλλά και η εν γένει αύξηση του συντελεστή κοινωνικής ευημερίας επιτυγχάνεται μέσω της κατάλληλης οργάνωσης των δημοσίων υπηρεσιών. Φυσικά οι δημόσιες υπηρεσίες για να επιτελέσουν το έργο τους απαιτούνται κρατικές δαπάνες οι οποίες βεβαίως προϋποθέτουν τα αντίστοιχα κρατικά έσοδα τα οποία θα επιτρέπουν στις δημόσιες υπηρεσίες την οργάνωση, λειτουργία και συντήρησή τους. Τα κρατικά έσοδα η Πολιτεία τα αντλεί αναπτύσσοντας μια ιδιαίτερη δραστηριότητα που καλείται δημοσιονομική δραστηριότητα (Κυριακοπούλου, 2001).

Η κρατική δημοσιονομική δραστηριότητα εξυφαίνεται με τις δύο κύριες εκφάνσεις-υποκατηγορίες του δημοσιονομικού δικαίου: το φορολογικό δίκαιο και το δίκαιο του κρατικού προϋπολογισμού (Θεοχαρόπουλος, 1981). Οι δύο παραπάνω υποκατηγορίες του δικαίου αποτελούν την νομική ύλη του δημοσιονομικού και ορίζονται ως εξής:

¹ Άλλοι κλάδοι του Δημοσίου Δικαίου είναι το Διοικητικό, το Ποινικό, το Δικονομικό κλπ.

- α) Δημόσιο Λογιστικό / Δίκαιο Κρατικού Π/Υ καλείται το σύνολο των κανόνων δικαίου που ρυθμίζουν τη διαχείριση του δημοσίου πλούτου. Ειδικότερα, με τους κανόνες αυτούς καθορίζεται ο τρόπος με τον οποίο η Πολιτεία πραγματοποιεί τις συναλλαγές της, ο καθορισμός των σχέσεων και των ευθυνών των διαχειριστών του δημοσίου πλούτου επιτυγχάνεται επίσης μέσω των κανόνων του δημοσίου λογιστικού ενώ ομοίως προσδιορίζεται ο τρόπος πρόβλεψης και διενέργειας των εσόδων καθώς και της πληρωμής των δαπανών.
- β) Φορολογικό Δίκαιο καλείται το σύνολο των νομικών κανόνων που ρυθμίζουν το περιεχόμενο του φορολογικού δικαιώματος και τον τρόπο με τον οποίο αυτό ασκείται (Κυριακοπούλου, 2001, σελ. 20).

Για να κατανοηθεί επαρκέστερα η κρατική δημοσιονομική δραστηριότητα θα πρέπει να εντάξουμε τους κανόνες που τη διέπουν σε τρεις (3) κύριες κατηγορίες : πολιτικούς, οικονομικούς και νομικούς.

- i. Οι πολιτικοί κανόνες ορίζουν σε μια κρατική υπόσταση το πώς θα ασκηθεί η Δημοσιονομική Πολιτική με την άσκηση της οποίας λαμβάνονται αποφάσεις σχετικές με την προσαρμογή δημοσιονομικών μέτρων σε μια οικονομία και αφού αυτά συσχετιστούν καταλλήλως με τη φάση του οικονομικού κύκλου (Δράκος, 1997) αλλά και με το εξωτερικό οικονομικό περιβάλλον, ώστε να παράγουν συνθήκες και όρους όπου θα διαμορφώσουν ευμενώς την οικονομία αυτή.
- Η Κυβέρνηση εν γένει - αλλά ειδικά ο αρμόδιος υπουργός , υπεύθυνος για την άσκηση της δημοσιονομικής πολιτικής – θα πρέπει να γνωρίζει άριστα τον αντίκτυπο των λαμβανόμενων δημοσιονομικών μέτρων στο κοινωνικό σύνολο, ενώ θα πρέπει να διαθέτει την ικανότητα μετριασμού των τυχόν αντιδράσεων από μερίδα της κοινωνίας μέσω κατάλληλων χειρισμών, αλλά και αντίστοιχα κατάλληλης επικοινωνίας της αναγκαιότητας των μέτρων αυτών, με το να προβάλλεται ιδιαίτερος το μελλοντικό προσδοκώμενο όφελος.
- ii. Οι οικονομικοί κανόνες εξετάζονται από την οικονομική επιστήμη και πιο συγκεκριμένα από τον κλάδο των δημοσίων οικονομικών. Πιο συγκεκριμένα, η δημόσια οικονομική ερευνά τις αρχές που πρέπει να ρυθμίζουν τη δημοσιονομική δραστηριότητα του κράτους, αναζητά τις

πηγές των δημοσίων εσόδων και μελετά τον αντίκτυπο αυτών στη μετατροπή τους σε δημόσιες δαπάνες στην παραγωγή και διανομή του εθνικού πλούτου (Κυριακοπούλου, 2001, σελ. 19).

- iii. Οι νομικοί κανόνες αποτελούν το κατεξοχήν πεδίο εξέτασης και πραγματείας του δημοσιονομικού δικαίου. Εδώ ερευνάται η νομική τους φύση και η συστηματοποιημένη διαχείριση και συσχέτισή τους σχετικά με τα κρατικά έσοδα και τη διενέργεια των κρατικών δαπανών.

Συμπερασματικά, το Δημοσιονομικό Δίκαιο ορίζεται ως το σύνολο των νομικών κανόνων που διέπουν τη δημοσιονομική δραστηριότητα του κράτους και ειδικότερα το δίκαιο του δημοσίου λογιστικού που διέπει την κατάρτιση, ψήφιση και εκτέλεση του κρατικού προϋπολογισμού (Κυριακοπούλου, 2001), (Γέροντας & Ψάλτης, 1998).

2.1.1. ΑΥΤΟΤΕΛΕΙΑ ΤΟΥ ΔΗΜΟΣΙΟΝΟΜΙΚΟΥ ΔΙΚΑΙΟΥ

Υπάρχει διάσταση απόψεων κατά το αν το δημοσιονομικό δίκαιο αποτελεί εξειδικευμένο τμήμα του διοικητικού δικαίου ή πρέπει να αποτυπώνεται αυτοτελώς ως ξεχωριστός κλάδος δικαίου.

Σύμφωνα με τον καθηγητή κ. Στασινόπουλο το δημοσιονομικό δίκαιο αποτελεί αναπόσπαστο κομμάτι του διοικητικού δικαίου και μάλιστα το χαρακτηρίζει και «ειδικό» στο μέτρο του ότι αυτό ναι μεν αναφέρεται στη δημοσιονομική δραστηριότητα του κράτους, αλλά την ύλη του τη λαμβάνει από το διοικητικό δίκαιο (Κυριακοπούλου, 2012, σελ. 21). Αντικρούει το βασικό επιχείρημα των υπερμάχων της αυτοτέλειας του δημοσιονομικού δικαίου ότι αυτό λόγω της χρήσης εξειδικευμένων γνώσεων της οικονομικής επιστήμης δεν γίνεται εύκολα αντιληπτό στον διοικητικό επιστήμονα, με το να προτάσσει «Ειδικά Κεφάλαια» που αποτελούν αναντίρρητα αναπόσπαστο μέρος του διοικητικού δικαίου, όπως το γεωργικό δίκαιο, το συγκοινωνιακό δίκαιο κ.α., όπου και αυτά με τη σειρά τους απαιτούν εξειδικευμένες γνώσεις.

Η τάση που υποστηρίζει την αυτοτέλεια του δημοσιονομικού δικαίου ως ξεχωριστού κλάδου δικαίου εκπροσωπείται από της απόψεις του καθηγητή Π. Δερτιλή – κυρίως – με το να επιχειρηματολογεί ότι οι κανόνες του διέπονται από οικονομικό πνεύμα και προϋποθέτουν την πλήρη κατανόηση της οικονομικής επιστήμης και ιδιαίτερα του κλάδου των δημοσίων οικονομικών. Άρα η ερμηνεία των κανόνων αυτών συνεπάγεται τόσο νομικές όσο και οικονομικές γνώσεις (Γέροντας & Ψάλτης, 1998).

Παρόλο που μέχρι σήμερα το δημοσιονομικό δίκαιο δεν έχει επιτύχει την πλήρη αυτοτέλειά του και αποτελεί ειδικό μέρος του διοικητικού δικαίου, παρατηρείται τα τελευταία χρόνια μια τάση πλήρους χειραφέτησής του λόγω της μεγάλης ανάπτυξης και επέκτασης της ύλης του, ενώ και η πρόσφατη νομολογία του Ελεγκτικού Συνεδρίου αποτυπώνει μια δυναμική ως προς την τάση αποδέσμευσης από άλλους κλάδους τους δικαίου και μια αναζήτηση ίδιων γενικών αρχών (Γέροντας & Ψάλτης, 1998, σελ. 21).

2.2. ΟΙ ΠΗΓΕΣ ΤΟΥ ΔΗΜΟΣΙΟΝΟΜΙΚΟΥ ΔΙΚΑΙΟΥ

Το δημοσιονομικό δίκαιο αντλεί τους κανόνες του από τι κάτωθι πηγές:

- i. Το Σύνταγμα (1975 / 1986 / 2001 / 2008)
- ii. Το Ενωσιακό δίκαιο (πρωτογενές και παράγωγο)
- iii. Τις διεθνείς συμβάσεις και τους γενικά παραδεδεγμένους κανόνες του διεθνούς δικαίου
- iv. Τους τυπικούς νόμους
- v. Τις κανονιστικές πράξεις της Διοίκησης
- vi. Τις εγκυκλίους
- vii. Τα προγράμματα οικονομικής και κοινωνικής ανάπτυξης
- viii. Τις γενικές αρχές του διοικητικού δικαίου
- ix. Τη νομολογία των δικαστηρίων.

2.2.1. ΤΟ ΣΥΝΤΑΓΜΑ ΩΣ ΠΗΓΗ ΤΟΥ ΔΗΜΟΣΙΟΝΟΜΙΚΟΥ ΔΙΚΑΙΟΥ

Το Σύνταγμα του 1975 αποτελεί μια εκ των κορυφαίων πηγών του δημοσιονομικού δικαίου. Πιο συγκεκριμένα :

- 1) Στο άρθρο 4 παρ.5 αναφέρεται ότι:

«Οι Έλληνες πολίτες συνεισφέρουν αδιακρίτως στα δημόσια βάρη ανάλογα με τις δυνατότητές τους».

Εδώ διατυπώνεται η έννοια της φορολογικής ισότητας των πολιτών στο βαθμό που η φορολογική επιβάρυνση θα πρέπει να είναι ανάλογη της φοροδοτικής

τους ικανότητας. Φυσικά είναι πρόδηλο ότι δεν καταβάλλεται ο ίδιος φόρος από τον κάθε πολίτη σύμφωνα με τα προλεχθέντα.

Σύμφωνα με τον Δ. Καράγιωργα *«με την φορολογία το κράτος αφαιρεί από τους πολίτες οικονομική δύναμη, αφαίρεση που αυξάνει με την προοδευτική φορολογία όσο αυξάνει η φορολογητέα ύλη, στην συνέχεια το Κοινωνικό Κράτος επιστρέφει μέρος των εσόδων του αυτών με τη μορφή μεταβιβαστικών πληρωμών στους οικονομικά ασθενέστερους, στοχεύοντας στην άνοδο του βιοτικού τους επιπέδου»* (Καράγιωργας, 1981, σελ. 250).

2) Στο αρθ.73 παρ.2 διατυπώνεται ότι:

«Νομοσχέδια που αναφέρονται οπωσδήποτε στην απονομή σύνταξης και στις προϋποθέσεις τις υποβάλλονται μόνο από τον Υπουργό Οικονομικών ύστερα από γνωμοδότηση του Ελεγκτικού Συνεδρίου² αν πρόκειται για συντάξεις που επιβαρύνουν τον προϋπολογισμό οργανισμών τοπικής αυτοδιοίκησης ή άλλων νομικών προσώπων δημοσίου δικαίου, υποβάλλονται από τον αρμόδιο Υπουργό και τον Υπουργό Οικονομικών».

Εδώ θεσπίζονται μια σειρά από υποχρεώσεις για την Κυβέρνηση, όπως στα σχέδια νόμου που αφορούν στις συντάξεις να είναι ειδικά και αποκλειστικά περί του αντικειμένου και όχι να εισάγονται προς ψήφιση σε νομοσχέδια που ρυθμίζουν άλλα θέματα² (Κυριακοπούλου, 2001). Επίσης εισάγεται με το παρόν άρθρο η εξαίρεση στον κανόνα της νομοθετικής πρωτοβουλίας της Κυβέρνησης και της Βουλής. Εδώ τα νομοσχέδια που αφορούν στις συντάξεις υποβάλλονται από τον Υπουργό Οικονομικών ως κυρίου υπευθύνου για τη διαχείριση του δημοσίου χρήματος ειδικότερα, και η Κυβέρνηση γενικότερα. Έτσι, βλέπουμε την εξαίρεση της Βουλής από τον κανόνα της νομοθετικής πρωτοβουλίας. Επιπλέον αναφέρεται ρητά ότι ο Υπουργός Οικονομικών και η Κυβέρνηση πρέπει να λάβουν γνωμοδότηση από το Ελεγκτικό Συνέδριο³.

3) Στο αρθ.73 παρ.3 αναφέρεται ότι:

² Με τη διάταξη του αρ.73 §2 του Συντάγματος καθιερώνεται η αρχή της ειδικότητας των νομοσχεδίων για συντάξεις και νόμος που αποσκοπεί να ρυθμίσει άλλα θέματα απαγορεύεται να διαθέτει συνταξιοδοτικές ρυθμίσεις διότι μπορεί να διαφύγει του Κοινοβουλευτικού ελέγχου.

³ Σύμφωνα με την απόφαση του Συμβουλίου της Επικρατείας (ΣΤΕ 723/1954), νομοσχέδιο που αφορά συντάξεις και ψηφίστηκε χωρίς τη γνωμοδότηση του Ελ.Συν. καθίσταται αντισυνταγματικό.

« Καμία πρόταση νόμου ή τροπολογία ή προσθήκη δεν εισάγεται για συζήτηση, αν προέρχεται από τη Βουλή, εφόσον συνεπάγεται σε βάρος του Δημοσίου, των οργανισμών τοπικής αυτοδιοίκησης ή άλλων νομικών προσώπων δημοσίου δικαίου δαπάνες ή ελάττωση εσόδων ή της περιουσίας τους, για να δοθεί μισθός ή σύνταξη ή γενικά όφελος σε κάποιο πρόσωπο».

Και εδώ ο συντακτικός νομοθέτης επιφυλάσσει για τον Υπουργό Οικονομικών κυρίαρχη θέση ως το όργανο της Κυβέρνησης που είναι υπεύθυνο για την δημοσιονομική πολιτική και την οικονομική διαχείριση της χώρας.

- 4) Στο αρθ.73 παρ.5 διατυπώνεται ότι:

«Νομοσχέδιο με το οποίο επιβάλλονται τοπικοί ή ειδικοί φόροι ή βάρη οποιασδήποτε φύσης υπέρ οργανισμών ή νομικών προσώπων δημοσίου ή ιδιωτικού δικαίου πρέπει να προσυπογράφεται και από τους Υπουργούς Συντονισμού και Οικονομικών».

Ομοίως η ανάλυση είναι ίδια με την παραπάνω διάταξη.

- 5) Στο αρθ.75 παρ.1 προβλέπεται ότι:

«Κάθε νομοσχέδιο και κάθε πρόταση νόμου που συνεπάγονται επιβάρυνση του προϋπολογισμού, εφόσον υποβάλλεται από Υπουργούς, δεν εισάγεται για συζήτηση, αν δεν συνοδεύεται από έκθεση του Γενικού Λογιστηρίου του Κράτους που καθορίζει τη δαπάνη· εφόσον υποβάλλεται από βουλευτές, διαβιβάζεται πριν από κάθε συζήτηση στο Γενικό Λογιστήριο του Κράτους, που υποχρεούται να υποβάλει στη Βουλή σχετική έκθεση μέσα σε δεκαπέντε ημέρες. Αν η προθεσμία αυτή περάσει άπρακτη, η πρόταση νόμου εισάγεται για συζήτηση και χωρίς έκθεση».

Στην συγκεκριμένη διάταξη το Γενικό Λογιστήριο του Κράτους (Γ.Λ.Κ.) πρέπει να υποβάλει την αιτιολογική έκθεση εντός της προκαθορισμένης διορίας για τα νομοσχέδια και τις προτάσεις νόμου που συνεπάγονται επιβάρυνση του προϋπολογισμού του κράτους.

- 6) Στο αρθ.78 παρ.1 καθορίζεται ότι :

«Κανένας φόρος δεν επιβάλλεται ούτε εισπράττεται χωρίς τυπικό νόμο που καθορίζει το υποκείμενο της φορολογίας και το εισόδημα, το είδος της περιουσίας, τις δαπάνες και τις συναλλαγές ή τις κατηγορίες τους, στις οποίες αναφέρεται ο φόρος». Δηλαδή εδώ ξεκάθαρα εισάγεται η έννοια της αρχής της νομιμότητας για την επιβολή οποιουδήποτε φόρου. Η Βουλή θα πρέπει να εγκρίνει το κάθε φορολογικό μέτρο με τυπικό νόμο και οι φόροι δεν μπορούν να επιβληθούν είτε με Προεδρικό Διάταγμα, είτε με Υπουργική Απόφαση ή με πράξη Υπουργικού Συμβουλίου (Κυριακοπούλου, 2001).

7) Στο αρθ.78 παρ.2 διατυπώνεται ότι :

«Φόρος ή άλλο οποιοδήποτε οικονομικό βάρος δεν μπορεί να επιβληθεί με νόμο αναδρομικής ισχύος που εκτείνεται πέρα από το οικονομικό έτος το προηγούμενο εκείνου κατά το οποίο επιβλήθηκε».

Είναι ξεκάθαρη δηλαδή η πρόθεση του συντακτικού νομοθέτη να απαγορεύσει στον κοινό νομοθέτη να επιβάλλει φορολογικά ή άλλου τύπου οικονομικά βάρη με αναδρομική ισχύ πέραν της προηγούμενης οικονομικής χρήσης από το έτος που εισάγεται το οικονομικό ή φορολογικό βάρος. Με αυτήν τη διάταξη προάγεται η αρχή της προστατευόμενης εμπιστοσύνης του διοικουμένου και επιβεβαιώνεται η αρχή της ασφάλειας δικαίου που θα πρέπει να διαπνέει τις σχέσεις του πολίτη με την εκάστοτε κυβέρνηση.

8) Στο αρθ.78 παρ.3 καθορίζεται ότι :

«Κατ' εξαίρεση, όταν επιβάλλεται ή αυξάνεται εισαγωγικός ή εξαγωγικός δασμός ή φόρος κατανάλωσης, επιτρέπεται η είσπραξή τους από την ημέρα που κατατέθηκε στη Βουλή το σχετικό νομοσχέδιο, υπό τον όρο ότι ο νόμος θα δημοσιευθεί μέσα στην προθεσμία που ορίζει το άρθρο 42 παράγραφος 1 και πάντως το αργότερο μέσα σε δέκα ημέρες από τη λήξη της συνόδου».

9) Στο άρθ.78 παρ.4 αναφέρεται το επιτρεπτό των φορολογικών απαλλαγών προς ομάδες του πληθυσμού με την αίρεση της τήρησης της αρχής της ισότητας και της αρχής της καθολικότητας του φόρου.

- 10) Στο αρθ.78 παρ.5 προβλέπεται η κατ' εξαίρεση επιβολή αντισταθμιστικών εισφορών, δασμών ή η λήψη οικονομικών μέτρων στα πλαίσια των οικονομικών σχέσεων της χώρας με διεθνείς οργανισμούς, με εξουσιοδότηση νόμων πλαισίων.
- 11) Στο αρθ.79 – και στις οκτώ (8) παραγράφους του – αναφέρονται οι γενικές διατάξεις για τον κρατικό προϋπολογισμό, τον ισολογισμό και τον απολογισμό, ενώ ειδικότερα στην παράγραφο 6 του ίδιου άρθρου αναφέρεται η κατ' εξαίρεση σύνταξη διετούς προϋπολογισμού, σε απόκλιση της αρχής της ετήσιας χρήσης.⁴
- 12) Στο αρθ.80 παρ.1 αναφέρεται ότι :
- «Μισθός, σύνταξη, χορηγία ή αμοιβή ούτε εγγράφεται στον προϋπολογισμό του Κράτους ούτε παρέχεται χωρίς οργανικό ή άλλο ειδικό νόμο».*
- Στην παράγραφο 2 του ίδιου άρθρου, αλλά κυρίως στην ερμηνευτική δήλωση που τη συνοδεύει, υπάρχει το συνταγματικό έρεισμα για τη συμμετοχή της Ελλάδας σε νομισματική ένωση κατά πρόβλεψη διατάξεων του άρθρου 28.
- 13) Στο αρθ.98 αναφέρονται οι αρμοδιότητες του Ελεγκτικού Συνεδρίου, ενώ πιο συγκεκριμένα, οι αρμοδιότητες δημοσιονομικής υφής είναι οι εξής:
- α) Ο έλεγχος των δαπανών του Κράτους καθώς και των οργανισμών τοπικής αυτοδιοίκησης ή άλλων νομικών προσώπων που με ειδικούς νόμους υπάγονται στο καθεστώς αυτό.
 - β) Ο έλεγχος των λογαριασμών των δημοσίων υπολόγων και των οργανισμών τοπικής αυτοδιοίκησης (Ο.Τ.Α.) ή άλλων νομικών προσώπων.
 - γ) Η γνωμοδότηση για νομοσχέδια που αφορούν συντάξεις.
 - δ) Η σύνταξη και υποβολή έκθεσης προς τη Βουλή για τον απολογισμό και ισολογισμό του Κράτους σύμφωνα με τα προβλεπόμενα των διατάξεων του άρθρου 79 παράγραφος 7 του Συντάγματος.
 - ε) Η εκδίκαση διαφορών σχετικά με την απονομή συντάξεων, καθώς και με τον έλεγχο των διαφορών των δημοσίων υπολόγων.

⁴ Βλ. αρχές κατάρτισης προϋπολογισμού παρακάτω.

στ) Η εκδίκαση υποθέσεων που αναφέρονται στην ευθύνη των πολιτικών ή στρατιωτικών δημοσίων υπαλλήλων καθώς και των υπαλλήλων Ο.Τ.Α. και των άλλων νομικών προσώπων δημοσίου δικαίου (Ν.Π.Δ.Δ.), για κάθε ζημιά που επήλθε στο Κράτος, τους Ο.Τ.Α. και τα Ν.Π.Δ.Δ είτε από δόλο είτε από αμέλεια.

2.2.2. ΟΙ ΔΙΕΘΝΕΙΣ ΣΥΜΒΑΣΕΙΣ ΚΑΙ ΟΙ ΓΕΝΙΚΑ ΠΑΡΑΔΕΔΕΓΜΕΝΟΙ ΚΑΝΟΝΕΣ ΤΟΥ ΔΙΕΘΝΟΥΣ ΔΙΚΑΙΟΥ

Σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 28 παρ.1 του Συντάγματος, οι γενικά παραδεδεγμένοι κανόνες του διεθνούς δικαίου αλλά και οι διεθνείς συμβάσεις από την επικύρωσή τους με νόμο και τη θέση τους σε ισχύ, αποτελούν αναπόσπαστο μέρος του εσωτερικού δικαίου με τυπική ισχύ υπέρτερη της ισχύος των τυπικών νόμων, αλλά υποδεέστερη του τυπικού Συντάγματος από το οποίο και προσδιορίζεται η θέση τους στην ιεραρχία των κανόνων δικαίου (Ιωάννου, Οικονομίδα και συν., 1991, σελ. 113). Κατά αυτόν τον τρόπο, οι διεθνείς συμβάσεις που αφορούν το δημοσιονομικό δίκαιο και ρυθμίζουν σχετικά θέματα αποτελούν αναπόσπαστο μέρος του εσωτερικού ελληνικού δικαίου και κατά συνέπεια, βασική πηγή αυτού αφού από τη στιγμή που επικυρώθηκαν με νόμο και τέθηκαν σε ισχύ.

Σημειώνεται καταληκτικά ότι η εφαρμογή των κανόνων του διεθνούς δικαίου αλλά και των διεθνών συμβάσεων στους αλλοδαπούς, τελεί πάντα υπό τον όρο της αμοιβαιότητας και γίνεται σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 28 παρ.1 του Συντάγματος.

2.2.3. ΟΙ ΤΥΠΙΚΟΙ ΝΟΜΟΙ

Σημαντικότερη πηγή του δημοσιονομικού δικαίου αποτελούν οι τυπικοί νόμοι. Ως τυπικός νόμος ορίζεται κάθε πράξη της Πολιτείας, ασχέτως του περιεχομένου της, όπου και θεσπίζεται από τα νομοθετικά όργανά της (Βουλή και Πρόεδρος της Δημοκρατίας) και σύμφωνα με τα άρθρα του Συντάγματος 26 παρ.1, και 70, 73, 77. Σύμφωνα με το άρθρο 42 παρ.1 ο Πρόεδρος της Δημοκρατίας μπορεί να αναπέμψει στη

Βουλή νομοσχέδιο που έχει ψηφιστεί από αυτή, εκθέτοντας και τους λόγους της αναπομπής αυτής.

Η δημοσιονομική διαχείριση του κράτους καθώς και οι νομοθετικές ρυθμίσεις των φόρων ανήκουν στα σοβαρά ζητήματα της ρυθμιστικής αρμοδιότητας της Πολιτείας και ως τέτοια προβλέπονται με έκδοση τυπικού νόμου. Κατά αυτόν τον τρόπο, από το χώρο του Δημοσίου Λογιστικού παρατίθενται ενδεικτικά οι κάτωθι τυπικοί νόμοι όπου και αποτελούν πηγή του Δημοσιονομικού Δικαίου (Μηλιώνης, 2007) :

- α) Ν. 4270/2014 (ΦΕΚ Α' 143/28.6.2014)
- β) Ν. 3871/2010 (ΦΕΚ Α' 143/17.8.2010)
- γ) Π.Δ. 113/10 ((ΦΕΚ Α' 194/22.11.2010)
- δ) Ν. 3492/2006 (ΦΕΚ Α' 210/5.10.2006)
- ε) Ν. 3463/2006 (ΦΕΚ Α' 114/8.6.2006)
- στ) Ν. 3202/2003 (ΦΕΚ Α' 284/11.12.2003)
- ζ) Ν. 2672/1998 (ΦΕΚ Α' 290/28,12,1998)
- η) Ν. 2362/1995 (ΦΕΚ Α' 247/27.11.1995)
- θ) Ν. 2343/1995 (ΦΕΚ Α' 21/2.2.1995)
- ι) Π.Δ. 151/1998 (ΦΕΚ Α' 116/3.6.1998)
- ια) Π.Δ. 138/1998 (ΦΕΚ Α' 107/20.5.1998)
- ιβ) Π.Δ.136/1998 (ΦΕΚ Α' 107/20.5.1998)
- ιγ) Π.Δ. 200/1997 (ΦΕΚ Α' 157/31.7.1997)
- ιδ) Π.Δ. 211/1996 (ΦΕΚ Α' 166/6.10.1996)
- ιε) Π.Δ. 774/198 (ΦΕΚ Α' 189/22.8.1980)
- ιστ) Ν.Δ. 496/1974 (ΦΕΚ Α' 204/19.7.1974)
- ιζ) Ν.Δ. 1265/1972 (ΦΕΚ Α' 197/8.11.1972)

Οι καθ' ύλην αρμόδιες υπηρεσίες για την εφαρμογή των νόμων που αφορούν στα δημοσιονομικά θέματα είναι το Υπουργείο των Οικονομικών και η Τράπεζα της Ελλάδος.

2.2.4. ΟΙ ΚΑΝΟΝΙΣΤΙΚΕΣ ΠΡΑΞΕΙΣ ΤΗΣ ΔΙΟΙΚΗΣΗΣ

Τα όργανα της εκτελεστικής εξουσίας νομοθετούν με μεγαλύτερη ταχύτητα από τη Βουλή και δρουν πιο κοντά στην κοινωνική ύλη, η οποία απαιτεί εξειδίκευση και ταχύτερη ρυθμιστική αντιμετώπιση (Γέροντας & Ψάλτης, 1998, σελ.71). Ορισμένοι τομείς της δράσης των δημοσίων πολιτικών χαρακτηρίζονται από την ευμετάβλητη φύση τους και έτσι – όπου κρίνεται απαραίτητο – είναι αναγκαία η ταχεία προσαρμογή της ρυθμιστικής νομοθεσίας, η δυνατότητα δοκιμαστικής εφαρμογής ορισμένων ρυθμίσεων και η ενδεχόμενη αιφνίδια λήψη συγκεκριμένων μέτρων για την αντιμετώπιση έκτακτων περιπτώσεων και καταστάσεων.

Είναι εν γένει παραδεκτό ότι ο νομοθέτης αδυνατεί να ρυθμίσει κάθε περίπτωση ή να προβλέψει ρητά και με ορθό και δίκαιο τρόπο όλες τις μέλλουσες ιδιαιτερότητες της εφαρμογής ενός νόμου, καλύπτοντας παράλληλα ρεαλιστικά όλες τις απρόβλεπτες ή ακόμα και άγνωστες προς αυτόν περιπτώσεις. Αποτέλεσμα αυτής της παραδοχής είναι ο νομοθέτης να καταφεύγει συχνά, άλλοτε στη νομοθετική εξουσιοδότηση και άλλοτε στην εκχώρηση διακριτικής ευχέρειας στη διοίκηση. Σύμφωνα με το Σύνταγμα, με το άρθρο 43 παρ.2 επιτρέπεται η εξουσιοδότηση για την έκδοση κανονιστικών πράξεων από άλλα όργανα της διοίκησης προκειμένου να ρυθμιστούν ειδικότερα θέματα ή ζητήματα με χαρακτήρα τοπικό ή λεπτομερειακό. Με τη διάταξη αυτή αναγνωρίζεται η ευχέρεια άσκησης κανονιστικής αρμοδιότητας εκ μέρους των οργάνων της διοίκησης.

Η έκδοση των παραπάνω κανονιστικών πράξεων επιτρέπεται εφόσον ρυθμίζουν θέματα ειδικότερα, δηλαδή εκείνα όπου το περιεχόμενό τους αποτελεί μερικό σύνολο του όλου της προς ρύθμιση ύλης. Επίσης όπως προαναφέρθηκε, επιτρέπεται για θέματα τοπικού ενδιαφέροντος αλλά και για θέματα τεχνικού χαρακτήρα. Τα τεχνικού χαρακτήρα θέματα ορίζονται ως τέτοια με βάση την τεχνική τους φύση αλλά και την ανάγκη χειρισμού τους από όργανα που διαθέτουν την ανάλογη τεχνική κατάρτιση. Τέλος, έκδοση κανονιστικών πράξεων επιτρέπεται με βάση το λεπτομερειακό του χαρακτήρα τους. Σε μια ρύθμιση το λεπτομερειακό θέμα μπορεί να αναγνωρισθεί όταν αφορά σε μικρό και επουσιώδες τμήμα του όλου της ρύθμισης, αλλά και όταν για τη ρύθμισή τους αρκεί η θέσπιση δευτερευόντων κανόνων δικαίου (Γέροντας & Ψάλτης, 1998, σελ.79).

2.2.5. ΟΙ ΕΓΚΥΚΛΙΟΙ

Οι εγκύκλιοι ανήκουν σε μια ευρύτερη κατηγορία διοικητικών πράξεων των οποίων χαρακτηριστικό γνώρισμα είναι ότι θέτουν κανόνες εσωτερικής φύσης και ισχύουν μόνο στο οργανικό πλαίσιο μιας δημόσιας υπηρεσίας (Γέροντας & Ψάλτης, 1998). Σύμφωνα με την διοικητική θεωρία, με τις εγκυκλίους δεν ιδρύονται νέες υποχρεώσεις των διοικουμένων προς το κράτος αλλά αντίστοιχα δεν γεννούν και νέα δικαιώματα των πολιτών έναντι της κρατικής εξουσίας. Ουσιαστικά ρυθμίζουν τον τρόπο εσωτερικής λειτουργίας των δημοσίων υπηρεσιών, αλλά ταυτόχρονα και τις υπηρεσιακές υποχρεώσεις των δημοσίων υπαλλήλων. Σύμφωνα με τον καθηγητή κ. Μιχάλη Στασινόπουλο (1966), οι εγκύκλιοι και οι οδηγίες παραμένουν εσωτερικής φύσης κανόνες της διοικητικής οργάνωσης που δεν δεσμεύουν τους τρίτους.

Σε πείσμα της κραταιάς άποψης για τις εγκυκλίους που εκφράζεται στην επιστήμη του διοικητικού δικαίου, η σύγχρονη κοινωνική πραγματικότητα χαρακτηρίζεται από συνεχείς μεταβολές που γεννούν με τη σειρά τους περίπλοκες καταστάσεις οι οποίες για την επίλυσή τους απαιτούν το συντονισμό και τη συνεργασία ενός εύρους διοικητικών αρχών. Ο νομοθέτης, αδυνατώντας αρκετά συχνά να ρυθμίσει λεπτομερειακά τις σχέσεις αυτές, καταφεύγει στη χρήση γενικών διατάξεων και αόριστων εννοιών οι οποίες εν συνεχεία χρήζουν εξειδίκευσης με άλλους ρυθμιστικούς μηχανισμούς. Είναι ακριβώς η παραδοχή αυτής της κατάστασης που οδηγεί στην αναβάθμιση της σημασίας της διαδικασίας της λήψης των αποφάσεων που συμβαίνουν οποιαδήποτε χρονική στιγμή στο εσωτερικό της δημόσιας διοίκησης (Γέροντας & Ψάλτης, 1998).

Σύμφωνα με τον κ. Επαμεινώνδα Σπηλιωτόπουλο, σε αντίθεση με τις ερμηνευτικές εγκυκλίους οι αποκαλούμενες κανονιστικές εγκύκλιοι, με τις οποίες καθορίζονται καθήκοντα των ιεραρχικώς υφισταμένων υπαλλήλων προς τους προϊσταμένους τους και επιβάλλονται υποχρεώσεις ή αναγνωρίζονται δικαιώματα στους διοικουμένους, έχουν χαρακτήρα διοικητικής πράξης (Σπηλιωτόπουλος, 1997, σελ.108). Συνεπαγωγικά, οι εκτελεστές διοικητικές πράξεις – και δη αυτές δημοσιονομικού περιεχομένου – που αφορούν τους διοικουμένους, εκδίδονται από το υφιστάμενο διοικητικό όργανο, όπως ορίζεται από την οδηγία ή τη διαταγή του προϊσταμένου και, κατά συνέπεια, δύνανται να επηρεάσουν το καθεστώς άσκησης των συνταγματικών ελευθεριών (Γέροντας & Ψάλτης, 1998, σελ.85). Με αυτόν τον τρόπο η

διοικητική πρακτική δύναται εμμέσως να αναχθεί σε πηγή δημιουργίας έννομων σχέσεων και καταστάσεων, τόσο για τα διοικητικά όργανα, όσο και για τους διοικουμένους.

Καταληκτικά, για την περίπτωση των εγκυκλίων θα πρέπει να αναφερθεί ότι τα τελευταία χρόνια γίνεται ολοένα και συχνότερη χρήση αυτής της εσωτερικής διοικητικής ρυθμιστικής διαδικασίας, προκειμένου να γίνει η μεταφορά των Οδηγιών στο εσωτερικό δίκαιο. Το ζήτημα αυτό συνδέεται άμεσα με την πρακτική της διολίσθησης από την κοινή προς την υποδεέστερη κανονιστική αρμοδιότητα (Παπαδημητρίου, 1994, σελ.65). Με αυτόν τον τρόπο, παρακάμπτονται οι συνταγματικές διατάξεις που εγγυώνται προληπτικά την άσκηση της κοινής κανονιστικής αρμοδιότητας, και πιο ειδικά, την επεξεργασία των σχεδίων διαταγμάτων από το Συμβούλιο της Επικρατείας (Σ.τ.Ε.).

2.2.6. ΤΑ ΠΡΟΓΡΑΜΜΑΤΑ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΗΣ ΚΑΙ ΚΟΙΝΩΝΙΚΗΣ ΑΝΑΠΤΥΞΗΣ

Το Σύνταγμα στο άρθρο 79 παρ.8 καθορίζει ότι τα προγράμματα οικονομικής και κοινωνικής ανάπτυξης εγκρίνονται από την Ολομέλεια της Βουλής όπως νόμος ορίζει. Η συνταγματική αυτή διάταξη καθιερώνει την υποχρέωση της Κυβέρνησης να καταρτίζει και να υποβάλλει στη Βουλή για έγκριση προγράμματα οικονομικής και κοινωνικής ανάπτυξης. Η κατάρτιση των προγραμμάτων αυτών επιβάλλεται από το Σύνταγμα με σκοπό την εξασφάλιση της πραγματοποίησης *«κοινωνικής προόδου μέσα σε ελευθερία και δικαιοσύνη»* σύμφωνα με τις επιταγές του άρθρου 25 παρ.2 του Συντάγματος και, την ανάπτυξη *«όλων των τομέων της εθνικής οικονομίας»* σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 106 παρ.1 του Συντάγματος. Το Σύνταγμα εισάγει ως ισοδύναμους και αλληλοσυμπληρούμενους στόχους την έννοια της οικονομικής ανάπτυξης και της κοινωνικής προόδου και θεωρεί ότι πρέπει να επιδιώκονται παράλληλα, θέτοντας έτσι ως προτεραιότητα την ταυτόχρονη επίλυση των οικονομικών και κοινωνικών προβλημάτων της χώρας (Γέροντας & Ψάλτης, 1998, σελ.88).

Η Βουλή διατηρεί το δικαίωμα να εγκρίνει, να απορρίψει το σχέδιο προγράμματος της Κυβέρνησης, ή να το αναπέμψει στην Κυβέρνηση με σκοπό αυτό να βελτιωθεί σύμφωνα με τις υποδείξεις της εθνικής αντιπροσωπείας.

Για τους πολίτες, τα προγράμματα αυτά δεν διαθέτουν άμεση δεσμευτική ισχύ αλλά στα πλαίσια της άσκησης της οικονομικής πολιτικής προβλέπεται η χορήγηση εκ μέρους της διοικήσεως οικονομικών ενισχύσεων, φορολογικών ελαφρύνσεων και εν γένει η παροχή μιας σειράς κινήτρων για να προαχθεί η ανάληψη επιχειρηματικών πρωτοβουλιών και δραστηριοτήτων, οι οποίες βρίσκονται σε συμφωνία με τους καθορισμένους αναπτυξιακούς στόχους και γενικά υποβοηθούν την υλοποίηση των ευρύτερων επιλογών και επιδιώξεων των προγραμμάτων αυτών.

Ο δημοσιονομικός χαρακτήρας των προγραμμάτων αυτών είναι σύμφυτος με τον αναπτυξιακό τους χαρακτήρα, ενώ ο επενδυτικός και επιχειρηματικός προγραμματισμός που εμπεριέχεται σε αυτά δύναται να επιφέρει σημαντικές οικονομικές και αναπτυξιακές θετικές μεταβολές, εφόσον λαμβάνουν ορθά υπόψη τη σύγχρονη δυναμική διάσταση των εκάστοτε οικονομικών δεδομένων αλλά και τα εκάστοτε συγκριτικά πλεονεκτήματα της εθνικής οικονομίας.

2.2.7. ΟΙ ΓΕΝΙΚΕΣ ΑΡΧΕΣ ΤΟΥ ΔΙΟΙΚΗΤΙΚΟΥ ΔΙΚΑΙΟΥ

Οι γενικές αρχές του διοικητικού δικαίου ισχύουν και στο δημοσιονομικό δίκαιο, είτε αυτό εκληφθεί ως μέρος του διοικητικού δικαίου, είτε ως αυτοτελής δικαιοϊκός κλάδος.

Οι γενικές αυτές αρχές εφαρμόζονται και στο δημοσιονομικό δίκαιο, αποτελώντας πηγή του. Αυτές περιέχουν κανόνες δικαίου που δεν διατυπώνονται ρητά σε νόμους, αλλά προκύπτουν από το πνεύμα του δικαίου όπως αυτό εκφράζεται μέσα από ειδικούς νόμους ή βάσει συνταγματικών διακηρύξεων που κατοχυρώνουν την προστασία των δικαιωμάτων του κάθε διοικούμενου (Κυριακοπούλου, 2001, σελ.30).

Σύμφωνα με τον καθηγητή Δ. Κόρσο (2013), οι γενικές αρχές που αποτελούν πηγή του δημοσιονομικού δικαίου είναι οι κάτωθι :

α) Η αρχή της νομιμότητας της διοίκησης, βασική αρχή του διοικητικού δικαίου που διαποτίζει και το πνεύμα του δημοσιονομικού δικαίου.

Η αρχή της νομιμότητας υπαγορεύει ότι για να είναι ισχυρή μια ενέργεια της διοίκησης, πρέπει να βρίσκεται σε συμφωνία με τους νόμους που διέπουν την ενέργεια αυτή. Οι νόμοι πρέπει να περιγράφουν με σαφήνεια τις προϋποθέσεις κάτω από τις

οποίες αυτή η ενέργεια είναι υποχρεωτικοί, καθώς και προκαθορίζουν με λεπτομέρεια το περιεχόμενό της. Επιπλέον, ο κανόνας δικαίου καθορίζει το πλαίσιο μέσα στο οποίο η διοικητική ενέργεια οφείλει να εναρμονιστεί. Για να γίνει πιο κατανοητό, το Σύνταγμα ορίζει στο άρθρο 17 ότι κανείς δεν στερείται την ιδιοκτησία του χωρίς νόμο, στο άρθρο 78 επιτάσσει ότι κανένας φόρος δεν επιβάλλεται χωρίς νόμο, ενώ στο άρθρο 7 διατυπώνεται ότι καμία ποινή δεν επιβάλλεται χωρίς νόμο που ισχύει πριν από την τέλεση της πράξης, κ.ο.κ.

Στα πλαίσια του δημοσιονομικού δικαίου, η αρχή της νομιμότητας ορίζει ότι για την διενέργεια δαπάνης προϋποτίθεται η ύπαρξη αφενός ανάλογου νόμου, αφετέρου η ύπαρξη αντίστοιχης πίστωσης στον προϋπολογισμό για την πληρωμή της δαπάνης⁵. Συνεπαγωγικά η διοίκηση και η διαχείριση των πόρων από τους κύριους και δευτερεύοντες διατάκτες του προϋπολογισμού πρέπει να υπόκειται στις επιταγές του νόμου και επίσης να υποβάλλεται στον έλεγχο της νομιμότητας των σχετικών δαπανών.

β) Η αρχή της ισότητας των πολιτών απέναντι στον νόμο και οι εκφάνσεις αυτής, όπως η αρχή της ίσης μεταχείρισης του διοικουμένου από τη διοίκηση, επιτάσσει ότι η διοίκηση θα πρέπει να εφαρμόζει το νόμο κατά τον ίδιο τρόπο απέναντι σε όλους τους διοικουμένους. Σαν παραδείγματα αυτής της αρχής θα μπορούσαν να δηλωθούν η ισότητα των πολιτών έναντι των φόρων⁶, η ισότητα στο δικαίωμα διορισμού σε δημόσια θέση⁷ κλπ.

Η αρχή της ισότητας με συνταγματική κατοχύρωση στο άρθρο 4 παρ.1 δεσμεύει το νομοθέτη και τον υποχρεώνει κατά τη ρύθμιση ουσιωδώς ομοίων πραγμάτων, σχέσεων ή καταστάσεων και κατηγοριών προσώπων, να μην προβαίνει σε διακρίσεις που συνεπάγονται διαφορετική μεταχείριση των ελλήνων πολιτών, που τελούν κάτω από τις ίδιες συνθήκες ή ανήκουν σ' αυτή κατηγορία, εκτός αν οι διακρίσεις ή η διαφορετική μεταχείριση επιβάλλονται για λόγους κοινωνικού ή δημοσίου συμφέροντος, οι οποίοι όμως υπόκεινται στον έλεγχο των δικαστηρίων και δεν είναι αυθαίρετοι.⁸

γ) Η αρχή της αιτιολογίας των διοικητικών πράξεων ορίζει ότι κάθε διοικητική πράξη ενός διοικητικού οργάνου θα πρέπει να συνοδεύεται από μία έκθεση

⁵ Βλ. άρθρο 66 του Ν.4270/2014

⁶ Βλ. Σύνταγμα άρθρο 4 §1

⁷ Βλ. Σύνταγμα άρθρο 4 §4

⁸ Βλ. Απόφαση του ΣΤΕ 887/1992

διαπιστωτική των πραγματικών και νομικών καταστάσεων-περιστατικών που οδήγησαν στην έκδοση ή στην παράλειψη έκδοσης μίας πράξης.

Η αιτιολόγηση αυτή αποσκοπεί στη δυνατότητα ελέγχου, τόσο από τον διοικούμενο όσο και από τον διοικητικό προϊστάμενο ή τον δικαστή, κατά πόσο η διοικητική πράξη αυτή εκδόθηκε σύμφωνα με τις επιταγές της εξυπηρέτησης του δημοσίου συμφέροντος, αλλά και κατά πόσο βρίσκεται σε συμφωνία με τους ισχύοντες κανόνες δικαίου (Κυριακοπούλου, 2001, σελ.32).

δ) Η αρχή της αναλογικότητας ορίζει ότι η Διοίκηση θα πρέπει να λαμβάνει μόνο εκείνα τα μέτρα και τις αποφάσεις που βρίσκονται σε ευθεία αναλογία προς τον επιδιωκόμενο από το νόμο σκοπό.

Σύμφωνα με την καθηγήτρια κ. Λίνα Παπαδοπούλου (2013) η εν λόγω αρχή κατατείνει στην εκλογίκευση των επαχθών παρεμβάσεων της κρατικής εξουσίας στα ατομικά και κοινωνικά δικαιώματα του ανθρώπου και του πολίτη.

ε) Η αρχή της αμεροληψίας της διοίκησης επιβάλλει στη δημόσια διοίκηση κατά την άσκηση της εξουσίας της να μην δέχεται επιρροές άσχετες με το δημόσιο συμφέρον, να λειτουργεί με απουσία εμπάθειας και χωρίς προκατάληψη έναντι του πολίτη. Η αρχή αυτή αποτελεί έκφραση της αρχής της χρηστής διοίκησης και επιβάλλει, έστω και αν δεν το προβλέπει ο νόμος, κωλύματα και λόγους εξαιρέσεως (για λόγους συμφέροντος ή συγγενικού δεσμού) του οργάνου, η κρίση του οποίου πρέπει να περιέχει εχέγγυα ότι είναι αμερόληπτη και ανεπηρέαστη, ώστε οι σχετικές αποφάσεις να εμφανίζονται ως πλήρως αδιάβλητες (Τάχος, 2008, σελ.284).

στ) Η αρχή της προηγούμενης ακρόασης του ενδιαφερομένου αναφέρεται ρητά στο Σύνταγμα στο άρθρο 20 παρ.2. Η αρχή αυτή ισχύει για κάθε διοικητική ενέργεια ή μέτρο που επιφέρει επαχθή και δυσμενή αποτελέσματα στον διοικούμενο. Επομένως σύμφωνα με τα παραπάνω, η Διοίκηση πριν προβεί στην έκδοση διοικητικής πράξης που θιγεί δικαιώματα ή συμφέροντα του ενδιαφερομένου είναι υποχρεωμένη⁹ να τον καλέσει σε ακρόαση και να του δώσει τη δυνατότητα να παραθέσει επιχειρήματα προς υπεράσπισή του.

Η δυνατότητα αυτή που διαθέτει ο διοικούμενος να κληθεί από τη διοίκηση, επιτελεί και το στόχο της ενημέρωσης της διοίκησης με σκοπό τη δικαιότερη λειτουργία της. Πιο ειδικά στα του δημοσιονομικού δικαίου, την αρχή της πρότερης

⁹ Βλ. Σύνταγμα άρθρο 20 §2 και Ν.2690/1999 άρθρο 6 (ΚΔΔ, ΦΕΚ 45^Α)

ακρόασης του ενδιαφερομένου μπορεί να επικληθεί και ο υπόλογος¹⁰ όταν κατά το διαχειριστικό έλεγχο του διαπιστωθεί έλλειμμα και προτού του καταλογισθεί το ποσό από τον Οικονομικό Επιθεωρητή.

Σύμφωνα με τα προαναφερθέντα, προτού εκδοθεί η πράξη καταλογισμού του ποσού, ο υπόλογος για να αποκρούσει την υποχρέωση αναπλήρωσης του ελλείμματος θα εκφράσει τις δικές του απόψεις που είτε θα γίνουν αποδεκτές, είτε θα απορριφθούν.

Καταληκτικά τρεις ακόμα αρχές που πρέπει να διέπουν τη δράση της δημόσιας διοίκησης, αυτή της καλής πίστης, η αρχή της ανάκλησης των διοικητικών πράξεων, καθώς και η αρχή της διακριτικής ευχέρειας¹¹ της διοίκησης, θεωρούνται συναφείς προς το πεδίο δράσης του δημοσιονομικού δικαίου.

2.2.8. ΤΟ ΕΝΩΣΙΑΚΟ ΔΙΚΑΙΟ ΩΣ ΠΗΓΗ ΔΗΜΟΣΙΟΝΟΜΙΚΟΥ ΔΙΚΑΙΟΥ

Με την κύρωση της σύμβασης προσχώρησης της Ελλάδας στις Ευρωπαϊκές Κοινότητες¹² η ελληνική έννομη τάξη εμπλουτίστηκε τόσο από τους κανόνες των ιδρυτικών συνθηκών που αποτελούν το πρωτογενές ενωσιακό δίκαιο, όσο και από τους κανόνες που παράγονται από την ενωσιακή έννομη τάξη και αποτελούν το λεγόμενο παράγωγο ενωσιακό δίκαιο.

Στο πρωτογενές δίκαιο κατατάσσονται κατ' αρχάς η Συνθήκη για την Ευρωπαϊκή Ένωση (Σ.Ε.Ε) και η Συνθήκη για τη λειτουργία της Ευρωπαϊκής Ένωσης (Σ.Λ.Ε.Ε.). Οι Συνθήκες αυτές συνοδεύονται από μια σειρά Παραρτημάτων και Πρωτοκόλλων όπου και αυτά κατατάσσονται στο πρωτογενές δίκαιο, όπως και ο Χάρτης των Θεμελιωδών Δικαιωμάτων της Ευρωπαϊκής Ένωσης. Στο πρωτογενές δίκαιο επίσης εντάσσονται οι αρχικές ιδρυτικές Συνθήκες (ΕΚΑΧ, ΕΟΚ, ΕΚΑΕ) καθώς και όλες οι συμπληρωματικές ή τροποποιητικές Συνθήκες που ακολουθούν τις ιδρυτικές Συνθήκες, όπως η Ενιαία Ευρωπαϊκή Πράξη, η Συνθήκη του Μάαστριχτ, του Άμστερνταμ, της Νίκαιας και της Λισαβόνας (Παπαγιάννης, 2011, σελ 261-262).

¹⁰ Ο δημόσιος ταμίας εκτελεί την πληρωμή.

¹¹ Διακριτική ευχέρεια υφίσταται όταν οι κανόνες δικαίου δεν περιορίζουν την επιλογή της ενέργειας του διοικητικού οργάνου, αλλά του παρέχουν ένα εύρος επιλογών.

¹² Ν.945/1979 «Περί κυρώσεως της Συνθήκης προσχώρησης της Ελλάδας εις την ΕΟΚ, την ΕΚΑΕ και την ΕΚΑΧ».

Στους κανόνες του παράγωγου δικαίου εντάσσεται ότι προκύπτει από τη δικαιοπρακτική δραστηριότητα των ενωσιακών οργάνων σύμφωνα με την προβλεπόμενη διαδικασία. Σύμφωνα με τη ΣΛΕΕ¹³ προβλέπονται συγκεκριμένα είδη πράξεων που μπορούν να εκδώσουν τα ενωσιακά θεσμικά όργανα, όπως επίσης και οι έννομες συνέπειες που οι συγκεκριμένες πράξεις παράγουν. Αυτές οι πράξεις είναι:

- Κανονισμοί
- Οδηγίες
- Αποφάσεις
- Συστάσεις και Γνώμες

Ο Κανονισμός είναι μια νομική πράξη που διαθέτει γενική ισχύ και άρα απευθύνεται σε απροσδιόριστο αριθμό προσώπων ή καταστάσεων, διαθέτει άμεση ισχύ στις εσωτερικές έννομες τάξεις των κρατών-μελών χωρίς να χρειάζεται κάποια μεταφορά με κυρωτικό νόμο, ενώ η άμεση ισχύς του δεσμεύει τις εθνικές αρχές, τα εθνικά δικαστήρια αλλά και του πολίτες που μπορούν να τον επικαλεστούν ενώπιον και των ενωσιακών και των εθνικών αρχών ομοίως. Τέλος, το περιεχόμενο του κανονισμού είναι δεσμευτικό προς όλα τα μέρη του.

Η Οδηγία δεσμεύει κάθε κράτος-μέλος το οποίο απευθύνεται ως προς το επιδιωκόμενο αποτέλεσμα, αφήνει όμως την επιλογή του τύπου και των μέσων για την υλοποίηση του αποτελέσματος στην αρμοδιότητα των εθνικών αρχών.¹⁴ Αποδέκτες των Οδηγιών μπορεί να είναι ένα ή και περισσότερα κράτη (Παπαγιάννης, 2001, σελ.267). Η Οδηγία σε αντίθεση με τον Κανονισμό πρέπει να μεταφερθεί στην εσωτερική έννομη τάξη των κρατών-μελών μέσα σε καθορισμένη προθεσμία.

Η Απόφαση με τη σειρά της είναι μια νομική πράξη δεσμευτική προς όλα τα μέρη της. Όταν ορίζει συγκεκριμένους αποδέκτες, είναι δεσμευτική μόνο για αυτούς.¹⁵ Η Απόφαση διαφοροποιείται από τη γενική ισχύ του Κανονισμού μόνο όταν ορίζει συγκεκριμένους αποδέκτες, ενώ η δεσμευτικότητα που της ακολουθεί προς όλα τα μέρη της την διαφοροποιεί από τη Οδηγία η οποία δεσμεύει τα κράτη-μέλη μόνο ως προς το επιδιωκόμενο αποτέλεσμα.

¹³ Βλ. άρθρο 288 ΣυνθΛΕΕ

¹⁴ Βλ. άρθρο 288 §3 ΣυνθΛΕΕ

¹⁵ Βλ. άρθρο 288 §4 ΣυνθΛΕΕ

Οι Συστάσεις και οι Γνώμες δεν έχουν δεσμευτική ισχύ¹⁶, στη μεν Σύσταση το όργανο της Ένωσης ενεργεί με δική του πρωτοβουλία, στη δε Γνώμη το όργανο εκδίδει τη μη δεσμευτική πράξη ύστερα από σχετικό αίτημα για γνωμοδότηση. Στο βαθμό που η Σύσταση και η Γνώμη δεν έχουν νομικά δεσμευτικό χαρακτήρα, δεν αποτελούν πηγές του ενωσιακού δικαίου. Παρά το γεγονός ότι οι πράξεις αυτές δεν είναι δεσμευτικές, ενέχουν μια σημαντική πολιτική ή ηθική σημασία για τους αποδέκτες, όπως οι γνωμοδοτήσεις του Δικαστηρίου της Ευρωπαϊκής Ένωσης (Δ.Ε.Ε.) προς τα εθνικά δικαστήρια για ζητήματα εφαρμογής ενωσιακού δικαίου.

Το ενωσιακό δίκαιο (πρωτογενές και παράγωγο) είναι μια σημαντικότερη πηγή δικαίου για όλους τους δικαιούς κλάδους της ελληνικής έννομης τάξης και φυσικά σημαντικότερο και για τον δημοσιονομικό κλάδο. Όσον αφορά τη στάση της ελληνικής έννομης τάξης, αναγνωρίζεται η υπεροχή του ενωσιακού δικαίου έναντι του εθνικού δικαίου βάσει της αυτονομίας της ενωσιακής έννομης τάξης, το ενωσιακό δίκαιο έχει ισχύ υπερνομοθετική, δηλαδή υπερισχύει κάθε κανόνα εθνικού δικαίου, όχι όμως και έναντι του Συντάγματος. Το Σύνταγμα αναγνωρίζει υπεροχή διεθνών συνθηκών μόνο έναντι των νόμων. Άρα δεν νοείται υπεροχή άλλου συστήματος κανόνων επί του Συντάγματος (Γέροντας & Ψάλτης, 1998, σελ.132).

2.2.9. Η ΝΟΜΟΛΟΓΙΑ ΤΩΝ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΩΝ ΩΣ ΠΗΓΗ ΔΗΜΟΣΙΟΝΟΜΙΚΟΥ ΔΙΚΑΙΟΥ

Η κρατούσα άποψη υποστηρίζει ότι η νομολογία δεν αποτελεί πηγή του διοικητικού δικαίου. Στην ίδια την επιστήμη επικρατεί διχογνωμία απόψεων στο αν η νομική φύση της δικαστικής απόφασης έχει χαρακτήρα δημιουργικό ή διαπιστωτικό. Το σύνολο της δομής του ελληνικού Συντάγματος του 1975/86/01/08 καθώς και η αρχή της διάκρισης των λειτουργιών όπως και η αρχή της λαϊκής κυριαρχίας, οδηγούν στο να συναχθεί το συμπέρασμα ότι η νομολογία δεν αποτελεί πηγή δικαίου. Ως εξαιρέσεις σε αυτήν την παραδοχή μπορούν να αναφερθούν οι αποφάσεις του Ανώτατου Ειδικού Δικαστηρίου του άρθρου 100 του Συντάγματος και κατά τον Δ. Τσάτσο λειτουργούν «ως ένα είδος αυθεντικής για της περίπτωση του συγκεκριμένου νόμου σε συνάρτηση με την

¹⁶ Βλ. άρθρο 288 §5 ΣυνθΑΕΕ

ερμηνευόμενη συνταγματική διάταξη-ερμηνεία» (Γέροντας & Ψάλτης, 1998, σελ.127), αλλά και οι αποφάσεις του Σ.τ.Ε. με τις οποίες όταν ακυρώνουν κανονιστικές διοικητικές πράξεις, ουσιαστικά εξαφανίζουν από το νομικό κόσμο κανόνα δικαίου.

2.3. Η ΑΡΧΗ ΤΗΣ ΧΡΗΣΤΗΣ ΔΙΟΙΚΗΣΗΣ

2.3.1. ΠΡΟΣ ΜΙΑ ΝΕΑ ΔΗΜΟΣΙΟΝΟΜΙΚΗ ΔΙΑΚΥΒΕΡΝΗΣΗ

Μία από τις καινοτομίες που επιφέρει ο Ν.3871/2010 *«Δημοσιονομική διαχείριση και ευθύνη»* είναι ότι εισάγει στο σύστημα της ελληνικής δημοσιονομικής νομοθεσίας συστατικά μέρη από την έννοια της αποκαλούμενης «νέας δημοσιονομικής διακυβέρνησης». Η έννοια της νέας δημοσιονομικής διακυβέρνησης, όπως διαμορφώνεται από τη δημοσιονομική επιστήμη, καταδεικνύει την προσπάθεια αποτίναξης του σύγχρονου δημοσιονομικού δικαίου από τον παλιό τυπολατρικό χαρακτήρα του, ώστε να εμφανίζει περισσότερη ευελιξία αλλά και προσαρμοστικότητα στις σύγχρονες κοινωνικοοικονομικές συνθήκες του κράτους (Μηλιώνης, 2013, σελ.253).

Ο όρος της νέας δημοσιονομικής διακυβέρνησης δέχεται επιρροές – σύμφωνα με την κραταιά άποψη – από τη νεοφιλελεύθερη οικονομική σκέψη. Λαμβάνει υπόψη τις μεταβολές που συντελούνται ή πρέπει να συντελεστούν στον ευρύτερο δημόσιο τομέα, με την υιοθέτηση εκ μέρους του κανόνων και αντιλήψεων της αγοράς. Η θεώρηση αυτή πρέπει να συνδεθεί με την έννοια της παραγωγικότητας της κρατικής μηχανής αλλά και τις συναφείς έννοιες της αποδοτικότητας και της αποτελεσματικότητας που είναι σύμφυτες με τη λειτουργία του ιδιωτικού τομέα (Μπάρμπας, 2014). Κατ' αυτόν τον τρόπο, η αξιολόγηση των δράσεων της δημόσιας διοίκησης ξεφεύγει από το στενό πυρήνα του κριτηρίου της νομιμότητας και, στα πλαίσια μιας πιο ολοκληρωμένης προσέγγισης εισάγει το ουσιαστικό κριτήριο της αποτελεσματικότητας.

Ο Ν.2362/1995 (Κώδικας Δημοσίου Λογιστικού) με τις οικείες διατάξεις του δεν άφησε περιθώρια για τη δημοσιονομική αξιολόγηση και τον αποτελεσματικό έλεγχο των δράσεων του δημοσίου τομέα. Σημαντικά βήματα προς την επίτευξη των

παραπάνω στόχων συντελέστηκαν με τον Ν.3492/2006 αλλά κυρίως με τον Ν.3871/2010 ο οποίος τροποποίησε και συμπλήρωσε τις διατάξεις του Κώδικα Δημοσίου Λογιστικού (Κ.Δ.Λ.). Ωστόσο, από την εμπειρία συνάγεται ότι για να εκδηλωθεί πρόοδος στο θέμα του ελέγχου απόδοσης των δημοσίων δαπανών δεν είναι μόνο αρκετό να υπάρχει το ανάλογο νομικό πλαίσιο, αλλά είναι απαραίτητη και η εκδήλωση της κατάλληλης πολιτικής βούλησης προς αυτήν την κατεύθυνση (Μπάρμπας, 2014, σελ.238).

2.3.2. Η ΈΝΝΟΙΑ ΤΗΣ ΑΡΧΗΣ ΤΗΣ ΧΡΗΣΤΗΣ ΔΗΜΟΣΙΟΝΟΜΙΚΗΣ ΔΙΑΧΕΙΡΙΣΗΣ.

Ο Ν.3871/2010 (ΦΕΚ Α' 141/17.8.201) ορίζει στο άρθρο 1 ότι η διαχείριση των δημόσιων οικονομικών στο πλαίσιο των φορέων της Γενικής Κυβέρνησης διέπεται από τις εξής γενικές αρχές δημοσιονομικής διαχείρισης¹⁷ :

α) **Αρχή της χρηστής δημοσιονομικής διαχείρισης.** Σύμφωνα με την αρχή αυτή η διαχείριση της περιουσίας και των υποχρεώσεων των φορέων Γενικής Κυβέρνησης (Φ.Γ.Κ.), συμπεριλαμβανομένων των φυσικών πόρων αλλά και λαμβάνοντας υπόψη τους δημοσιονομικού κινδύνους που μπορεί να διατρέχει η χώρα, πρέπει να διενεργείται με σφροσύνη και με γνώμονα την εξασφάλιση της δημοσιονομικής βιωσιμότητας. Η αρχή αυτή εξειδικεύεται περαιτέρω σε τρεις επιμέρους αρχές:

- 1) Στην **αρχή της οικονομικότητας.** Σύμφωνα με την αρχή αυτή, τα μέσα που χρησιμοποιούνται για την υλοποίηση των κυβερνητικών πολιτικών πρέπει να διατίθενται έγκαιρα, στην ενδεδειγμένη ποιότητα και ποσότητα και στην καλύτερη τιμή, με την χρήση των αναγκαίων μόνο διοικητικών πόρων.
- 2) Στην **αρχή της αποδοτικότητας.** Σύμφωνα με αυτή την αρχή, οφείλεται να ελέγχεται η τήρηση της βέλτιστης δυνατής σχέσης μεταξύ χρησιμοποιούμενων μέσων και των επιτυγχανόμενων αποτελεσμάτων.
- 3) Στην **αρχή της αποτελεσματικότητας,** σύμφωνα με την οποία ελέγχεται η επίτευξη των συγκεκριμένων αντικειμενικών στόχων αλλά και των προσδοκώμενων αποτελεσμάτων που έχουν εκ των προτέρων τεθεί.

¹⁷ Η αρχή της χρηστής δημοσιονομικής διαχείρισης εμπεριέχεται και στους νόμους 4055/2012 (αρθ.80, 81, 82) και 4129/2013 (αρθ.39, 40, 41)

β) Τρεις επιπλέον γενικές αρχές δημοσιονομικής διαχείρισης έρχονται να συμπληρώσουν την αρχή της χρηστής δημοσιονομικής διαχείρισης:

- 1) **Η αρχή της υπευθυνότητας και της λογοδοσίας.** Σύμφωνα με την αρχή αυτή, αυξάνεται η ευθύνη των κυρίων διατακτών¹⁸ (Υπουργών, Περιφερειάρχων, κλπ) όπως των υπολοίπων υψηλόβαθμων λειτουργών του κράτους που διαχειρίζονται δημόσιους οικονομικούς πόρους. Η Κυβέρνηση οφείλει να λογοδοτεί στη Βουλή για τη διαχείριση των δημόσιων οικονομικών του Κράτους, ώστε να διασφαλίζεται η οικονομική αειφορία και η οικονομική σταθερότητα αυτού.
- 2) **Η αρχή της διαφάνειας,** σύμφωνα με την οποία όλοι οι λειτουργοί και οι φορείς που διαχειρίζονται πόρους της Γενικής Κυβέρνησης θα πρέπει να διασφαλίζουν την έγκαιρη πληροφόρηση, οικονομικής ή άλλης φύσης που σχετίζεται με τη διαχείριση της δημοσιονομικής πολιτικής, ώστε να καθίσταται εφικτός ο δημόσιος έλεγχος. Εξάιρεση στη συγκεκριμένη διατύπωση επιφυλάσσει ο νομοθέτης για θέματα εθνικής άμυνας, εθνικής ασφάλειας και εξωτερικής πολιτικής που δυνητικά θα μπορούσαν να αποβούν επιζήμια για τη χώρα, στους **συγκεκριμένους τομείς**.
- 3) **Η αρχή της ειλικρίνειας.** Η συγκεκριμένη αρχή επιτάσσει κάθε οικονομική και δημοσιονομική πρόβλεψη που συνοδεύει όλα τα έγγραφα και τις εκθέσεις που καταρτίζονται στα πλαίσια της άσκησης δημοσιονομικής διαχείρισης, να στηρίζονται στο μέτρο του δυνατού σε πραγματικά στοιχεία που έχει ανακοινώσει η Κυβέρνηση.

2.4. ΟΙ ΔΗΜΟΣΙΟΝΟΜΙΚΟΙ ΚΑΝΟΝΕΣ ΚΑΙ ΟΙ ΓΕΝΙΚΕΣ ΑΡΧΕΣ ΤΟΥΣ

Σύμφωνα με τους Korits και Symanski «ένας δημοσιονομικός κανόνας ορίζεται ως ένας διαρκής περιορισμός στη δημοσιονομική πολιτική, που εκφράζεται με αριθμητικούς δείκτες, με σκοπό να μετρά τη δημοσιονομική απόδοση σε τομείς όπως το έλλειμμα του Κρατικού Προϋπολογισμού, το δημόσιο χρέος κ.α.»¹⁹ (Korits, 2001, σελ.3).

¹⁸ Βλ. παρακάτω

¹⁹ «a fiscal policy rule is a permanent constraint on fiscal policy, expressed in terms of summary indicator of fiscal performance, such as the government budget deficit, borrowing, debt, or a major component thereof (Korits and Symanski, 1998).

Στην ελληνική έννομη τάξη, με το άρθρο 1Α του Ν.2362/1995 θεσπίζονται τέσσερις γενικές αρχές που αφορούν δημοσιονομικούς κανόνες και αυτές είναι:

- α) Ο έλεγχος της πορείας του Δημοσίου Χρέους,
- β) το κατ' ελάχιστον αποδεκτό όριο πρωτογενούς πλεονάσματος,
- γ) το κατ' ελάχιστον αποδεκτό όριο εσόδων ως ποσοστό του ΑΕΠ,
- δ) ο τρόπος και η διαδικασία αναπροσαρμογής των δαπανών, ανάλογα με την πορεία των εσόδων.

Ειδικότερα, οι συγκεκριμένες γενικές αρχές διέπονται από επιμέρους αρχές όπως:

- α) η αρχή της συνολικής περιεκτικότητας, σύμφωνα με την οποία οι δημοσιονομικοί κανόνες εφαρμόζονται στο σύνολο της Γενικής Κυβέρνησης,
- β) η αρχή της μεσοπρόθεσμης διάρκειας, που ορίζει ότι οι δημοσιονομικοί κανόνες θα πρέπει να έχουν μεσοπρόθεσμη προοπτική ρύθμισης,
- γ) η αρχή της διαφάνειας, σύμφωνα με την οποία μια συγκεκριμένη περίοδος θα πρέπει να διέπεται από σαφώς καθορισμένους στόχους,
- δ) η αρχή της ανεξάρτητης αξιολόγησης, που επιφυλάσσει για το Γραφείο Προϋπολογισμού της Βουλής την αρμοδιότητα του ελέγχου συμμόρφωσης ως προς την εφαρμογή των δημοσιονομικών κανόνων,
- ε) η αρχή της σταθερής διάρκειας, σύμφωνα με την οποία οι δημοσιονομικοί κανόνες έχουν ορίζοντα εφαρμογής τουλάχιστον την πενταετία,
- στ) η αρχή της ευελιξίας, η οποία ορίζει τους δημοσιονομικούς κανόνες ως αυτόματους σταθεροποιητές,
- ζ) η αρχή της προσωρινής αναστολής των δημοσιονομικών κανόνων, σύμφωνα με την οποία επιτρέπεται η αναστολή εφαρμογής των δημοσιονομικών κανόνων σε περίπτωση εθνικής κρίσης ή έκτακτων οικονομικών συνθηκών.

2.5. ΜΕΣΟΠΡΟΘΕΣΜΟ ΠΛΑΙΣΙΟ ΔΗΜΟΣΙΟΝΟΜΙΚΗΣ ΣΤΡΑΤΗΓΙΚΗΣ

Ο πολυετής δημοσιονομικός προγραμματισμός εφαρμόζεται συστηματικά από τις ανεπτυγμένες χώρες από τις αρχές της δεκαετίας του 1980. Στηρίζεται, μέσω των μεσοπρόθεσμων δημοσιονομικών παρεμβάσεων, στην ειδική κατανομή και διαχείριση των δαπανών έτσι ώστε να επιτυγχάνεται η ελαχιστοποίηση του κόστους και η μεγιστοποίηση του οφέλους.

Σύμφωνα με το άρθρο 43 του Ν. 4270/14 το Μ.Π.Δ.Σ. θέτει τον μεσοπρόθεσμο δημοσιονομικό στόχο καθώς και την πορεία προσαρμογής προς αυτόν για τα επόμενα τέσσερα χρόνια. Προβλέπει τις ποσοτικές επιπτώσεις των δημοσιονομικών και οικονομικών μέτρων επί του Ισοζυγίου των Φορέων Γενικής Κυβέρνησης για το ίδιο χρονικό διάστημα, ενώ περιλαμβάνει τους ενδεικτικούς ετήσιους στόχους ελλειμμάτων ή πλεονασμάτων των Φορέων Γενικής Κυβέρνησης. Παρακολουθεί την πορεία του χρέους ενώ η κυριότερη λειτουργία του είναι να θέτει τα ανώτατα όρια των Υπουργείων και των Αποκεντρωμένων Διοικήσεων για κυλιόμενη περίοδο από την ψήφισή του τεσσάρων ετών, εκ των οποίων τα 2 πρώτα χρόνια είναι απολύτως δεσμευτικά. Θέτει τον ετήσιο στόχο Ισοζυγίου του ενοποιημένου κοινωνικού προϋπολογισμού καθώς και τους αντίστοιχους στόχους Ισοζυγίου των Ο.Τ.Α. και των λοιπών Φορέων Γενικής Κυβέρνησης με τις ίδιες ρήτρες δεσμευτικότητας που διέπουν και τους Φορείς Κεντρικής Κυβέρνησης.

Στην επικαιροποιημένη του μορφή αποτελεί μεταφορά της Ενωσιακής Οδηγίας 2011/85/ΕΕ. Για την κατάρτισή του κάθε χρόνο εκδίδει εγκύκλιο τα Γενικά Λογιστήρια του Κράτους αφού διαβουλευθεί με τις Γενικές Διευθύνσεις Οικονομικών Υπηρεσιών όλων των Φορέων της Γενικής Κυβέρνησης. Ενώ ρητά αναφέρεται ότι αυτή η διαδικασία πρέπει να έχει ολοκληρωθεί μέχρι τον 2ο μήνα του κάθε έτους στην πράξη αυτό συμβαίνει τουλάχιστον ένα μήνα αργότερα. Το Μ.Π.Δ.Σ. υποβάλλεται για έγκριση στο Υπουργικό Συμβούλιο από το Γ.Λ.Κ. και το αργότερο μέχρι την τελευταία μέρα του Απριλίου ο Υπουργός Οικονομικών πρέπει να το αναρτήσει στην Ιστοσελίδα του Υπουργείου. Το εγκεκριμένο Μ.Π.Δ.Σ. υποβάλλεται προς ψήφιση στην Βουλή μέχρι τα τέλη Μαΐου.

Το ψηφισμένο Μ.Π.Δ.Σ. δύναται να αναθεωρηθεί εντός του έτους εφόσον παρατηρούνται σημαντικές ή/και απρόβλεπτες μεταβολές σε κρίσιμα στοιχεία

δημοσιονομικού χαρακτήρα. Επίσης εφόσον υπάρχουν αποκλίσεις σε κρίσιμες μακροοικονομικές παραμέτρους στο πλαίσιο του Προγράμματος Μακροοικονομικής Προσαρμογής ακολουθείται η διαδικασία της αναθεώρησης του Μ.Π.Δ.Σ. έτσι ώστε να μην επηρεάσει τον υπό κατάθεση Προϋπολογισμό. Το επικαιροποιημένο / αναθεωρημένο Μ.Π.Δ.Σ. υποβάλλεται προς ψήφιση στην Βουλή μέχρι και την πρώτη Δευτέρα του Οκτωβρίου κάθε έτους ενώ η ψήφισή του πραγματοποιείται εντός των επόμενων δέκα (10) ημερών.

Παρακάτω παρατίθεται πίνακας με τα βασικά δημοσιονομικά στοιχεία που κατεγράφησαν κατά τα έτη 2012-2013, καθώς και τις αντίστοιχες εκτιμήσεις για το έτος 2014 και προβλέψεις για τα έτη 2015-2018. (Σταϊκούρας, 2014)

σε εκατ. ευρώ	2012	2013	2014 *	2015 **	2016 **	2017 **	2018**
Εσοδα Κρατικού Προϋπολογισμού	51.774	52.377	55.935	53.185	53.346	55.894	57.364
Άμεσοι φόροι	21.096	20.066	22.568	21.426	21.342	22.047	22.978
Έμμεσοι φόροι	26.082	24.549	24.281	25.135	26.627	27.406	28.301
Μη φορολογικά έσοδα	2.237	2.374	2.788	2.610	2.787	2.873	3.157
Δαπάνες Κρατικού Προϋπολογισμού	68.080	63.972	57.044	55.454	55.611	56.262	55.601
Πρωτογενείς δαπάνες	47.528	44.230	42.612	41.431	41.160	41.164	40.923
Πρωτογενές ισοζύγιο Κρατικού Προϋπολογισμού (μεθοδολογία ΕΣΛ-95)	-2.805	-3.929	3.260	4.201	5.733	7.364	9.951
% ΑΕΠ	-1,5%	-2,2%	1,8%	2,2%	2,9%	3,6%	4,6%
Ισοζύγιο Κρατικού Προϋπολογισμού (μεθοδολογία ΕΣΛ-95)	-13.202	-11.535	-4.840	-4.999	-3.667	-3.237	-1.049
% ΑΕΠ	-6,8%	-6,3%	-2,7%	-2,7%	-1,9%	-1,6%	-0,5%
Ισοζύγιο Κεντρικής Κυβέρνησης (μεθοδολογία ΕΣΛ-95)	-10.151	-9.543	-3.173	-2.920	-1.821	-775	724
Ισοζύγιο Γενικής Κυβέρνησης (μεθοδολογία ΕΣΛ-95, πλην επίπτωσης στήριξης τραπεζών)	-11.176	-3.406	-1.631	-2.275	-676	262	1.796
% ΑΕΠ	-5,8%	-1,9%	-0,9%	-1,2%	-0,3%	0,1%	0,8%
Πρωτογενές ισοζύγιο Γενικής Κυβέρνησης (μεθοδολογία ΕΣΛ-95, πλην επίπτωσης στήριξης τραπεζών)	-1.531	3.816	6.448	6.854	8.638	10.761	12.661
% ΑΕΠ	-0,8%	2,1%	3,5%	3,6%	4,4%	5,2%	5,8%

Εικόνα 1. Βασικά στοιχεία Μ.Π.Δ.Σ. 2015-2018

Πηγή: ΓΛΚ, 2014 (*: Εκτίμηση, **: Πρόβλεψη)

3. ΔΗΜΟΣΙΟ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟ

3.1. ΕΝΝΟΙΑ, ΘΕΣΜΙΚΟ ΠΛΑΙΣΙΟ

Δημόσιο Λογιστικό είναι το σύνολο των αρχών και των κανόνων βάσει των οποίων διενεργείται η διαχείριση και η κατανομή του δημοσίου πλούτου (Κλαουδάτου, 2009, σελ.29), καθώς και ο τρόπος με τον οποίο αυτοί οι κανόνες απεικονίζονται λογιστικά στο Δημόσιο Λογιστικό σχέδιο ή διαφορετικά, το λογιστικό σχέδιο της Γενικής Κυβέρνησης.

Σύμφωνα με το άρθρο 156 του Ν.4270/2014 (ΦΕΚ Α' 143/28.6.2014) το λογιστικό σχέδιο της Γενικής Κυβέρνησης επιδιώκει το λογιστικό χειρισμό των συναλλαγών της κατά τρόπο ομοιόμορφο, ενώ επιδιώκεται επίσης η απεικόνιση της οικονομικής κατάστασης και της περιουσιακής διάρθρωσης της Γενικής Κυβέρνησης, κατά τρόπο ορθό και αληθή, όπως και η ορθή εκτίμηση της πιστοληπτικής της ικανότητας, η άντληση αξιόπιστων πληροφοριών κάθε φύσης προς αξιοποίηση, η διευκόλυνση των συναλλασσομένων με αυτή, η διευκόλυνση των κάθε μορφής ελέγχων και τέλος, η αύξηση της παραγωγικότητας και μέσω της σύνδεσης της με το γενικό λογιστικό σχέδιο του ιδιωτικού τομέα.

Το θεσμικό πλαίσιο του Δημοσίου Λογιστικού διέπεται από αρχές και κανόνες όπου στο ισχύον Σύνταγμα διατυπώνονται στις διατάξεις του άρθρου 72 παρ.3 και των άρθρων 75, 79, 80, κυρίως όμως αποτυπώνεται στον Κώδικα Δημοσίου Λογιστικού (Κ.Δ.Λ.) με τον Ν.2362/1995 «Περί Δημοσίου Λογιστικού», όπως αυτός έχει τροποποιηθεί από τις διατάξεις του Ν.3871/2010 και του Ν.4270/2014. Το θεσμικό πλαίσιο παίζει πρωταρχικό ρόλο στον τρόπο με τον οποίο η Κυβέρνηση διαχειρίζεται τους δημόσιους πόρους ώστε να πετύχει την αποτελεσματική αξιοποίησή τους, στο βαθμό που ο ρόλος των θεσμών με την εύρυθμη και αποτελεσματική λειτουργία τους αποτελούν ικανή και αναγκαία συνθήκη για την επίτευξη οικονομικής ανάπτυξης.

Η συνολική ύλη του Δημοσίου Λογιστικού μπορεί να καταταχθεί σε τρία κύρια μέρη (Κυριακοπούλου, 2001, σελ.56) :

α) Το νομοθετικό μέρος όπου αναφέρεται στις σχέσεις της νομοθετικής λειτουργίας με την εκτελεστική ως προς τη διαχείριση των δημοσίων οικονομικών. Η

εκτελεστική λειτουργία είναι επιφορτισμένη με τη διενέργεια του Προϋπολογισμού, του Απολογισμού και του Γενικού Ισολογισμού.

β) Το διοικητικό μέρος όπου αφορά στη διαχείριση της περιουσίας του κράτους από τα αρμόδια όργανα και στην εκτέλεση του Προϋπολογισμού.

γ) Το δικαστικό μέρος όπου αναφέρεται στον έλεγχο των λογαριασμών των δημοσίων υπολόγων²⁰ αλλά και την εκδίκαση σχετικών υποθέσεων.

3.2. ΔΗΜΟΣΙΟΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΔΙΑΔΙΚΑΣΙΑ

Ο Κρατικός Προϋπολογισμός αποτελεί θεμελιώδη έννοια του Δημοσίου Λογιστικού με τον οποίο καθορίζεται το ετήσιο δημοσιονομικό πρόγραμμα δράσης του Κράτους. Η δημοσιολογιστική διαδικασία που τηρείται σύμφωνα με τις διατάξεις του Κώδικα Δημοσίου Λογιστικού²¹ χωρίζεται σε τρία μεγάλα στάδια (Νικολόπουλος και συν, 2014) :

α) Στο στάδιο της κατάρτισης, της ψήφισης και της δημοσίευσης του Κρατικού Προϋπολογισμού,

β) Στο στάδιο της εκτέλεσης του Κρατικού Προϋπολογισμού για ένα ενιαίο οικονομικό έτος, όπου και συμπίπτει με το αντίστοιχο ημερολογιακό. Το στάδιο της εκτέλεσης χωρίζεται σε δύο μεγάλες ενότητες. Σ' αυτήν της βεβαίωσης και είσπραξης των εσόδων και στην ενότητα της διενέργειας, της εκκαθάρισης και της πληρωμής δαπανών.

γ) Στο στάδιο της αποτύπωσης των οικονομικών αποτελεσμάτων εκτέλεσης του Κρατικού Προϋπολογισμού για ένα ενιαίο οικονομικό έτος (1/1 – 31/12) που αποτυπώνονται, τόσο στον Απολογισμό που καταρτίζεται από το Γενικό Λογιστήριο του Κράτους, όσο και στον Ισολογισμό που και αυτός καταρτίζεται από το Γ.Λ.Κ. εμφανίζοντας όχι μόνο τους λογαριασμούς του Προϋπολογισμού αλλά και λογαριασμούς άλλων περιουσιακών στοιχείων του δημοσίου²².

²⁰ Βλ. υποσ.15 ή παρακάτω

²¹ Ν.2362/95 και Ν.3871/10

²² Βλ. παρακάτω σχετικά

Αναπόσπαστο μέρος της δημοσιολογιστικής διαδικασίας είναι ο έλεγχος εκτελέσεως των δαπανών του Κρατικού Προϋπολογισμού. Ο έλεγχος αυτός αποσκοπεί στην «προστασία της διαχείρισεως του δημοσίου χρήματος από τυχόν απατηλές ενέργειες τόσο των οργάνων της Διοικήσεως όσο και των ιδιωτών» (Μπάρμπας, 2014, σελ.145) και χωρίζεται σε δύο σκέλη, τον προληπτικό όπου διενεργείται από το Ελεγκτικό Συνέδριο και, τον κατασταλτικό όπου ασκείται τόσο από τη Δικαστική λειτουργία (Ελ.Συν.) αλλά και τη Βουλή, είτε με ερωτήσεις, είτε κατά τη διενέργεια της ψήφισης του απολογισμού.

3.3. ΕΝΝΟΙΑ ΚΑΙ ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΟ ΤΟΥ ΠΡΟΫΠΟΛΟΓΙΣΜΟΥ

Ο Προϋπολογισμός αποτελεί νόμο του Κράτους με ετήσια διάρκεια, όπου σύμφωνα με το άρθρο 5 του Ν.23262/95 (Κ.Δ.Λ.) καθορίζονται τα όρια των εξόδων (πιστώσεων) του Κράτους και προσδιορίζεται το ύψος των δημοσίων εσόδων σύμφωνα με την κρατική πρόβλεψη για κάθε οικονομικό έτος.

Στο άρθρο 4 του ίδιου νόμου ορίζεται το οικονομικό έτος ως τη χρονική περίοδο που περιλαμβάνει τις διοικητικές πράξεις και τα γεγονότα, σχετικά με τη διαχείριση του δημοσίου χρήματος και την κίνηση της κρατικής περιουσίας. Επιπλέον, στο ίδιο άρθρο καθορίζεται η ταύτιση του ημερολογιακού έτους με το αντίστοιχο οικονομικό (1/1 – 31/12).

Σύμφωνα με το Σύνταγμα, στα άρθρα 72 παρ.1 και 79 παρ.1, ο Προϋπολογισμός ψηφίζεται από τη Βουλή κατά την ετήσια τακτική σύνοδό της.

Κατά τους παραπάνω ορισμούς συνάγονται συγκεκριμένα συμπεράσματα ως προς τις ιδιότητες του Προϋπολογισμού και σύμφωνα με τη θεωρία του Δημοσιονομικού Δικαίου, ο Προϋπολογισμός είναι (Κλαουδάτου, 2009, σελ.38) :

- α) Πράξη περιοδικού χαρακτήρα, που επαναλαμβάνεται κατά τακτά χρονικά διαστήματα, το οικονομικό έτος.
- β) Πράξη πρόβλεψης, εφόσον προβλέπει τα μελλοντικά έσοδα που με τη σειρά τους καθορίζουν τα όρια των εξόδων. Μια πράξη πρόβλεψης, για να διαθέτει τον απαιτούμενο βαθμό αξιοπιστίας πρέπει να βασίζεται σε αξιόπιστα συγκριτικά δεδομένα και σε μεθοδικές αναλύσεις και υπολογισμούς.

γ) Πράξη προκαταβολικής εξουσιοδότησης προς την Κυβέρνηση και τη Διοίκηση για την είσπραξη των εσόδων και την πραγματοποίηση των εξόδων.

Σύμφωνα με τον Ν. Μπάρμπα (2014), ο κρατικός Προϋπολογισμός αποσκοπεί κατά κανόνα στην ισοσκελίση εσόδων και δαπανών, σε αντίθεση με τους προϋπολογισμούς των ιδιωτικών επιχειρήσεων που αποσκοπούν στο κέρδος και άρα στη μεγαλύτερη εισροή εσόδων σε σχέση με την εκροή εξόδων. Υπό αυτήν τη έννοια, η πρόβλεψη στον κρατικό Προϋπολογισμό αποκτά βαρύνουσα σημασία ως προς το δυνατό μεγαλύτερο βαθμό ακρίβειας σε σχέση με τις ιδιωτικές επιχειρήσεις.

Με τον όρο εξουσιοδότηση σηματοδοτείται η άδεια που λαμβάνει η Κυβέρνηση από τη Βουλή με χαρακτήρα υποχρεωτικό για τη διενέργεια της είσπραξης των εσόδων και την καταβολή των δαπανών του κράτους για το οικονομικό έτος στο ποίο αναφέρεται η εξουσιοδότηση αυτή. Πιο συγκεκριμένα, η έγκριση προς την Κυβέρνηση που παρέχεται από τη Βουλή αποτελεί απλώς την προϋπόθεση, στο βαθμό που η αυτή πράξη της είσπραξης των εσόδων και της καταβολής των δαπανών διενεργείται μέσω ουσιαστικών νόμων. Η απουσία, είτε της έγκρισης του τυπικού νόμου του Προϋπολογισμού, είτε της ύπαρξης ουσιαστικών νόμων που θα καθορίζουν με σαφήνεια τον τρόπο με τον οποίο θα ασκηθεί η είσπραξη των εσόδων ή αντίστοιχα η καταβολή των δαπανών, καθιστά τις πράξεις αυτές παράνομες και αντισυνταγματικές (Μπάρμπα, 2014, σελ.22-23).

3.4. ΣΗΜΑΣΙΑ ΤΟΥ ΠΡΟΫΠΟΛΟΓΙΣΜΟΥ

Ο Προϋπολογισμός είναι πράξη της Πολιτείας και έχει τριπλή σημασία, είναι δηλαδή πράξη λογιστική, πολιτική και νομική (Στασινόπουλος, 1966, σελ.67).
Ειδικότερα :

α) Η λογιστική σημασία του Προϋπολογισμού αποτυπώνεται στο γεγονός ότι χαράζει τη μελλοντική οικονομική πορεία του κράτους για δεδομένο χρονικό διάστημα. Ουσιαστικά αποτελεί το πρόγραμμα μέσω του οποίου κατανέμονται οι δημόσιοι πόροι, προσδιορίζοντας τα προσδοκώμενα έσοδα και καθορίζοντας το μέγιστο ύψος των εξόδων. Ουσιαστικά η λογιστική αποτύπωση με χρηματικούς όρους αποβλέπει στο να καταδείξει κατά πόσο η κατανομή και η διάθεση των πόρων είναι σε συμφωνία με τους

τιθέμενους οικονομικοκοινωνικούς στόχους, αλλά και να πληροφορήσει το κοινό για το σύνολο των παραμέτρων της οικονομικής δραστηριότητας της χώρας. Η λογιστική όμως σημασία του Προϋπολογισμού καταδεικνύεται ακόμα από το γεγονός του ότι μέσω αυτού η Κυβέρνηση αναζητά εκείνους τους χρηματικούς πόρους που θα της επιτρέψει να χρηματοδοτήσει τα προγράμματά της και τις δράσεις της, κάτι που ως δήλωση βούλησης έχει και την λογιστική της αποτύπωση στο κείμενο του Προϋπολογισμού.

β) Η πολιτική σημασία του Προϋπολογισμού γίνεται σαφής υπό το πρίσμα του ότι αυτός αποτελεί το μέσο για την πραγμάτωση του πολιτικού προγράμματος της κυβέρνησης. Στο συγκεκριμένο μέσο διαπιστώνονται και οι πολιτικές προθέσεις της κυβέρνησης (Γέροντας & Ψάλτης, 1998, σελ.221) για όλα τα πεδία άσκησης δημόσιας πολιτικής, όπως η υγεία, η παιδεία, η εθνική άμυνα, η αναπτυξιακή πολιτική, η κοινωνική πολιτική κλπ. Η πολιτική όμως σημασία του Προϋπολογισμού καταδεικνύεται ακόμα και από το γεγονός ότι τίθεται προς έγκριση από τη Βουλή, στο βαθμό που αυτή παρέχει άτυπη αλλά ουσιαστική ψήφο εμπιστοσύνης στην Κυβέρνηση, ώστε αυτή να εφαρμόσει την επιλεγείσα οικονομική πολιτική.

Σύμφωνα με τα παραπάνω, καθίσταται σαφές ότι ο κρατικός προϋπολογισμός αποτελεί βαθύτατη πολιτική πράξη και εκδήλωση των προθέσεων και των στόχων της εκάστοτε Κυβέρνησης που σύμφωνα με την αποτύπωση της πολιτικής της για τις δαπάνες, σε συνέργεια με την πολιτική της για τα έσοδα (φορολογική πολιτική), επηρεάζει και διαμορφώνει είτε με έμμεσο, είτε με άμεσο τρόπο :

- 1) Την εισοδηματική αναδιανομή στη χώρα μέσω διαφόρων εργαλείων, όπως οι στοχευμένες οικονομικές ενισχύσεις σε ομάδες του πληθυσμού, μέσω της προοδευτικής φορολογίας και των φορολογικών ελαφρύνσεων κ.α.,
- 2) Την οικονομική μεγέθυνση με την κατάλληλη πολιτική δαπανών, ώστε να διοχετεύονται φερελπείν πόροι στη διενέργεια δημοσίων επενδύσεων με στόχο την ενίσχυση των οικονομικών επιδόσεων και της παραγωγικότητας της χώρας,
- 3) Τη σταθεροποίηση της οικονομίας²³ μέσω της διάρθρωσης των φόρων και των δαπανών, επηρεάζοντας τη συναθροιστική προσφορά και ζήτηση σε μια

²³ Για περισσότερα πάνω στο σταθεροποιητικό ρόλο της δημοσιονομικής πολιτικής βλ: N. Mankiew, 1998, Μτφ: Γ. Δάρδανος, 2002, Β' τόμος, σελ.542-544.

οικονομία μέσω της αυξομείωσης του διαθέσιμου εισοδήματος και επομένως της αγοραστικής δύναμης των πολιτών,

- 4) Την οικονομική δραστηριότητα του ιδιωτικού τομέα με δεδομένο ότι η αυξημένη κρατική δαπάνη για δημόσιες επενδύσεις συμπαρασύρει ανοδικά και τη διενέργεια ιδιωτικών επενδύσεων με αποτέλεσμα να αυξάνεται η παραγωγικότητα και η ανταγωνιστικότητα στην οικονομία (Κλαουδάτου, 2009, σελ.42).

γ) Η νομική σημασία του Προϋπολογισμού καταγράφεται ως τέτοια στο βαθμό που καμία διενέργεια δαπανών και είσπραξη εσόδων δεν μπορεί να πραγματοποιηθεί από τα κρατικά όργανα χωρίς την ύπαρξη της τυπικής άδειας, δηλαδή της έγκρισης και ψήφισης του Προϋπολογισμού από τη Βουλή. Σε αντίθετη περίπτωση η πράξη είναι παράνομη και αντισυνταγματική.

Ο Προϋπολογισμός σύμφωνα με τη δημοσιονομική θεωρία διαθέτει ενσωματωμένες στη φύση του και δύο διακριτές λειτουργίες, την οικονομικοπολιτική, αφού η λειτουργία του Προϋπολογισμού για την κάλυψη των αναγκών του φορέα συνίσταται στην επίτευξη των στόχων με έναν οικονομικοπολιτικά ορθό τρόπο και την κάλυψη αυτών με ορθολογιστική αντίληψη, όπως και την ελεγκτική καθώς ο Προϋπολογισμός προϋποθέτει τη συνταγματικότητα, τη νομιμότητα, τη λογιστική ορθότητα, τη διαφάνεια, την οικονομική αποτελεσματικότητα και τη φειδωλή διαχείριση του δημόσιου χρήματος (Γέροντας & Ψάλτης, 1998, σελ.221).

3.5. Η ΝΟΜΙΚΗ ΦΥΣΗ ΤΟΥ ΠΡΟΫΠΟΛΟΓΙΣΜΟΥ

Ο Προϋπολογισμός είναι νόμος ιδιότυπος και τυπικός. Είναι νόμος τυπικός επειδή ψηφίζεται από τη Βουλή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 79 του Συντάγματος. Είναι τυπικός απλώς νόμος από τη στιγμή που δεν θεσπίζει νέους κανόνες δικαίου, αλλά ουσιαστικά συνιστά μια αριθμητική απεικόνιση των εσόδων και των δαπανών του κράτους για το επόμενο οικονομικό έτος (Μπάρμπας, 2014, σελ.19). Ουσιαστικά με τον Προϋπολογισμό δεν δύναται αυτοδικαίως να εισπραχθούν τα έσοδα και να διενεργηθούν δαπάνες (πληρωμή εξόδων) αν δεν έχουν τη νομιμοποιητική τους βάση σε κανόνες δικαίου με ουσιαστικό περιεχόμενο (ουσιαστικοί νόμοι). Υπό αυτήν την έννοια καθίσταται παράνομο να εισπραχθεί έσοδο (πχ είσπραξη φόρου) ή να

διενεργηθεί δαπάνη (πχ πληρωμή μισθών δημοσίων υπαλλήλων) εφόσον οι πράξεις αυτές δεν στηρίζονται σε ουσιαστικό νόμο. Ιδιότυπος χαρακτηρίζεται από τη στιγμή που δεν ψηφίζεται με τις διατάξεις του άρθρου 76 παρ.1 και παρ.2 του Συντάγματος, αλλά προβλέπεται η ψήφισή του στο Σύνταγμα σύμφωνα με το άρθρο 79 και υλοποιείται σύμφωνα με την ειδική διαδικασία του άρθρου 88 του Κώδικα Κανονισμού Εργασιών της Βουλής (Κυριακοπούλου, 2001, σελ.60). Η ιδιοτυπία του νόμου του Προϋπολογισμού έγκειται και στο ότι οι έννομες συνέπειες που επιφέρει διαφέρουν από εκείνες των άλλων νόμων στο βαθμό που:

- α) ο Προϋπολογισμός δεν περιέχει γενικούς και αφηρημένους κανόνες δικαίου, αλλά ένα σύστημα εξουσιοδοτήσεων για τη λήψη συγκεκριμένων μέτρων,
- β) ο Προϋπολογισμός δεν αναπτύσσει εξωτερικές έννομες συνέπειες,
- γ) ο Προϋπολογισμός, παρά το γεγονός ότι παρέχει εξουσιοδότηση στην Κυβέρνηση ως προς την εκτέλεσή του, δεν εμπεριέχει συγκεκριμένες υποχρεώσεις (Γέροντας & Ψάλτης, 1998, σελ.225). Συνεπώς ο Προϋπολογισμός δεν μπορεί να θεσπίσει είτε νέες υποχρεώσεις, είτε νέα δικαιώματα για τη Διοίκηση και τον διοικούμενο και, στην ουσία αποτελείται από το άθροισμα των διοικητικών πράξεων όπου η έκδοσή τους είναι ικανή και αναγκαία συνθήκη – βασισμένες στο ισχύον νομοθετικό πλαίσιο – ώστε τελικώς να καταστεί εφικτή η εκτέλεση των πράξεων που προβλέπονται στον Προϋπολογισμό.

3.6. ΓΕΝΙΚΕΣ ΑΡΧΕΣ ΚΑΤΑΡΤΙΣΗΣ ΚΡΑΤΙΚΟΥ ΠΡΟΫΠΟΛΟΓΙΣΜΟΥ

Η επιστήμη του δημοσιονομικού δικαίου διεθνώς έχει διατυπώσει μια σειρά από κανόνες και αρχές που θα πρέπει να διέπουν την κατάρτιση των κρατικών προϋπολογισμών. Οι αρχές και οι κανόνες αυτοί υιοθετήθηκαν από τη δημοσιονομική νομοθεσία, τόσο για το σκοπό της διαχείρισης των δημοσίων οικονομικών με τρόπο ισόρροπο και αποτελεσματικό, όσο και για να διευκολύνουν τον έλεγχο της Βουλής επί της κυβερνητικής διαχείρισης αυτών (Μπάρμπας, 2014, σελ.24).

Στην ελληνική έννομη τάξη οι γενικές αυτές αρχές και κανόνες αποτυπώνονται στον Ν.4270/14 στα άρθρα 49 και 51. Πιο συγκεκριμένα :

α) Η αρχή της ετήσιας διάρκειας ή διαφορετικά, ο κανόνας του ενιαυσίου όπως επίσης καταγράφεται από τη δημοσιονομική θεωρία. Σύμφωνα με τη συγκεκριμένη αρχή, ο Κρατικός Προϋπολογισμός αλλά και οι προϋπολογισμοί των λοιπών φορέων της Γενικής Κυβέρνησης αφορούν το οικονομικό έτος που αρχίζει τη 1^η Ιανουαρίου και λήγει την 31^η Δεκεμβρίου του ίδιου ημερολογιακού έτους. Η αρχή αυτή συνάδει με τις έννοιες της προετοιμασίας των εν λόγω προϋπολογισμών εντός του πλαισίου και των ορίων που θέτει το Μ.Π.Δ.Σ., δεν αποκλείει την εκτέλεση συμπληρωματικού ή προσωρινού προϋπολογισμού και, δεν αποτρέπει την ανάληψη και τον έλεγχο πολυετών δεσμεύσεων ή των δεσμεύσεων εκείνων που συνεχίζουν κατά το επόμενο έτος.

Ο κανόνας του ενιαυσίου επιβάλλεται για δύο κύριους λόγους. Αφενός ο Προϋπολογισμός είναι πράξη πρόβλεψης και ως τέτοια, για να προγραμματισθεί με όσο τον δυνατόν μεγαλύτερη ακρίβεια, θα πρέπει να καθορίζεται για συγκεκριμένο χρονικό διάστημα σχετικά μικρής διάρκειας. Είναι αναντίρρητο γεγονός ότι όσο μεγαλύτερο χρονικό διάστημα παρεμβάλλεται μεταξύ του χρόνου συντάξεως του Προϋπολογισμού και της διάρκειας εκτελέσεώς του, τόσο μεγαλύτερη είναι η πιθανότητα να εμφιλοχωρήσουν αστάθμητοι παράγοντες οικονομικοπολιτικής φύσης, καθιστώντας την πρόβλεψη αναποτελεσματική. Αφετέρου, ο κανόνας του ενιαυσίου επιδρά θετικά στον αποτελεσματικό κοινοβουλευτικό έλεγχο πάνω στη διαχείριση των δημοσίων οικονομικών. Η Βουλή είναι ευκολότερο να παρακολουθήσει και να ελέγξει δημοσιονομικά προγράμματα σταθερής και μικρής διάρκειας σε σχέση με μεσομακροπρόθεσμους οικονομικούς προγραμματισμούς πολυετούς διάρκειας.

β) Η αρχή της ενότητας. Σύμφωνα με την αρχή αυτή, όλα τα έσοδα και οι δαπάνες καταγράφονται σε έναν ενιαίο προϋπολογισμό. Αυτό συνεπάγεται ότι ο Προϋπολογισμός υποβάλλεται προς έγκριση από τη Βουλή ως ενιαίο κείμενο. Κανένα έσοδο ή δαπάνη δεν δύναται να πραγματοποιηθεί, για τους φορείς Κεντρικής Κυβέρνησης και τα Ν.Π.Δ.Δ., αν δεν αντιστοιχεί σε Κωδικό Αριθμό Εσόδων ή Εξόδων (Κ.Α.Ε.) του αντίστοιχου προϋπολογισμού τους. Για τα Νομικά Πρόσωπα Ιδιωτικού Δικαίου του Κράτους προβλέπεται ότι δεν δύναται να πραγματοποιηθούν έσοδα ή δαπάνες στους λογαριασμούς λογιστικής τους.

Η αρχή της ενότητας συμβάλλει στην αποτελεσματική άσκηση του Κοινοβουλευτικού ελέγχου αφού παρέχει με σχετική σαφήνεια και απλότητα τη δημοσιονομική κατάσταση του κράτους ενώ προωθεί τη διαφανή και χρηστή διαχείριση του δημοσίου χρήματος (Μπάρμπας, 2014, σελ.25). Πράγματι, η απεικόνιση του

συνόλου των εσόδων και των δαπανών σε ένα ενιαίο κείμενο επιτρέπει να αξιολογηθεί αν ο Προϋπολογισμός είναι ισοσκελισμένος αλλά και να αποτιμηθεί το έλλειμμα και να προσδιορισθεί το ακριβές ύψος του.

γ) Η αρχή της καθολικότητας. Η συγκεκριμένη αρχή επιτάσσει ότι καμία δαπάνη δεν δύναται να αναληφθεί ή και να πραγματοποιηθεί αν υπερβαίνει τις εγκεκριμένες πιστώσεις των Φ.Κ.Κ. και των Ν.Π.Δ.Δ. ή τον προϋπολογισμό των Ν.Π.Ι.Δ. Ως απόρροια των αρχών της ενότητας και της καθολικότητας εμφανίζονται δύο κανόνες όπου ο νομοθέτης αξιώνει ότι η κατάρτιση του Προϋπολογισμού θα πρέπει να συμμορφώνεται με αυτούς, ειδικότερα :

- 1) Ο κανόνας του μη συμψηφισμού των δαπανών με τα έσοδα ή διαφορετικά «*αρχή του ακαθάριστου προϊόντος*» (Μπάρμπας, 2014, σελ.33). Σύμφωνα με τις επιταγές του συγκεκριμένου κανόνα, ένας δημόσιος φορέας που διενεργεί έσοδα και δαπάνες δεν επιτρέπεται να εμφανίζει τη διαφορά μεταξύ εσόδων-εξόδων (καθαρό προϊόν)²⁴ αλλά πρέπει να καταγράφει στον Προϋπολογισμό το σύνολο των δαπανών σε διακριτές στήλες. Σύμφωνα με τις πρόνοιες του αρ.51 του Ν.4270/14, παρέκκλιση από τον κανόνα του μη συμψηφισμού μπορεί να συμβεί ύστερα από απόφαση του Υπουργού των Οικονομικών και κατόπιν γνωμοδοτήσεως της Ολομέλειας του Ελεγκτικού Συνεδρίου, υπό την αίρεση ότι ο διενεργούμενος συμψηφισμός θα πρέπει να βασίζεται αυστηρά σε ανάγκες λογιστικής ταυτοποίησης, σύμφωνα με τα ευρωπαϊκά και διεθνή πρότυπα.
- 2) Ο κανόνας του μη ειδικού προσδιορισμού των εσόδων, όπου σύμφωνα με αυτόν απαγορεύεται ο εκ των προτέρων προσδιορισμός συγκεκριμένων δαπανών όπου θα ικανοποιούνται από έσοδα συγκεκριμένης προελεύσεως. Το άρθρο 51 παρ.1 του Ν.4270/14 όπου διατυπώνεται ο συγκεκριμένος κανόνας, ουσιαστικά αξιώνει τη μη διάκριση των επιμέρους εσόδων του κρατικού Προϋπολογισμού για την εκ των προτέρων κάλυψη συγκεκριμένων δαπανών. Σύμφωνα με τον καθηγητή Στασινόπουλο (1966), εάν σε μια υπηρεσία μπορούσε να διατεθεί ένα συγκεκριμένο έσοδο (π.χ. τα έσοδα από έναν συγκεκριμένο φόρο), τότε η υπηρεσία αυτή θα παρουσίαζε αυξητική τάση στις δαπάνες της με αποτέλεσμα την κρατική σπατάλη. Και εδώ μπορεί να υπάρξει απόκλιση από τον κανόνα με διάταξη νόμου.

²⁴ net product

δ) Η αρχή της ειδίκευσης του προϋπολογισμού και της ειδικότητας των πιστώσεων προβλέπει ότι τα έσοδα και οι δαπάνες του Προϋπολογισμού προσδιορίζονται με βάση την προκαθορισμένη αναλυτική κωδικοποιημένη ταξινόμηση, όπως αποφασίζεται από τον Υπουργό των Οικονομικών και επικαιροποιείται ανά τακτά χρονικά διαστήματα. Αυτό συνεπάγεται ότι όλες οι πιστώσεις που περιέχονται στον Κρατικό Προϋπολογισμό αντιστοιχούν στην ικανοποίηση προκαθορισμένων δαπανών και δεν μπορούν να χρησιμοποιηθούν για την κάλυψη άλλων αναγκών. Η ειδικότητα των πιστώσεων συμβάλλει στην εξορθολογισμένη κατανομή των δημοσίων δαπανών, στο βαθμό που η αναλυτική και λεπτομερής καταγραφή μιας πίστωσης και η κατανομή της στην αντίστοιχη δαπάνη προάγει τη χρηστή δημοσιονομική διαχείριση αλλά και τον Κοινοβουλευτικό έλεγχο, εφόσον εμφανίζονται αναλυτικές περιγραφές για το που δαπανάται το δημόσιο χρήμα.

Παρότι η αρχή της ειδίκευσης αντιμετωπίζεται ως ταυτόσημη έννοια με την αρχή της ειδικότητας των πιστώσεων, σύμφωνα με τη δημοσιονομική θεωρία η παρουσία στον προϋπολογισμό των εσόδων και των εξόδων με ορισμένη εκ των προτέρων αναλυτική κωδική κατάταξη καθορίζεται συγκεκριμένα από την αρχή της εξειδίκευσης του προϋπολογισμού, ενώ η εφαρμογή της συνεπάγεται ότι στον προϋπολογισμό θα εμφανίζεται αναλυτικά από πού αντλείται κάθε έσοδο του ώστε να εξάγονται συμπεράσματα για το μέτρο του επαχθούς του κάθε είδους εξόδου γενικά στην οικονομία και ειδικά στον πολίτη, ενώ ως προς τα έξοδα, ο κάθε ενδιαφερόμενος θα μπορεί να σχηματίσει σαφή άποψη για το σκοπό και τον τρόπο διάθεσης αυτών (Κουγέας, 2008, σελ.187-188).

3.7. ΔΙΑΔΙΚΑΣΙΑ ΚΑΤΑΡΤΙΣΗΣ ΚΑΙ ΨΗΦΙΣΗΣ ΤΟΥ ΚΡΑΤΙΚΟΥ ΠΡΟΫΠΟΛΟΓΙΣΜΟΥ

Σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 54 του Ν.4270/14 οι φορείς της Γενικής Κυβέρνησης με εξαίρεση τους φορείς της Τοπικής Αυτοδιοίκησης (τίθενται ειδικές προθεσμίες με κοινή απόφαση των Υπουργών Οικονομικών και του Εσωτερικών) καλούνται να πράξουν τα κάτωθι σε σχέση με την κατάρτιση του ετήσιου προϋπολογισμού τους: Μέχρι και την 31^η Μαΐου κάθε έτους το Γενικό Λογιστήριο του Κράτους εκδίδει εγκυκλίους που ορίζουν αναλυτικά τις διαδικασίες, κανόνες,

μεθοδολογίες, παραδοχές για την κατάρτιση του Κρατικού Προϋπολογισμού. Με την σειρά τους τα Υπουργεία εκδίδουν – εφόσον απαιτείται – αντίστοιχες εγκυκλίους προς τους Εποπτευόμενους Φορείς τους, το πολύ μέχρι 10 ημέρες από την αποστολή της εγκυκλίου του Γ.Λ.Κ. Οι εγκύκλιοι αυτοί δύνανται να ορίζουν με πιο λεπτομερειακό τρόπο τους κανόνες, μεθοδολογίες, παραδοχές, διαδικασίες της κατάρτισης του νέου Προϋπολογισμού, λαμβάνοντας υπόψη τις ιδιαιτερότητες του κάθε Εποπτευόμενου Φορέα σε συνεργασία με τις αντίστοιχες Γ.Δ.Ο.Υ. Σε κάθε περίπτωση τα ανώτατα όρια του εκάστοτε ισχύοντος Μεσοπρόθεσμου Πλαισίου Δημοσιονομικής Στρατηγικής πρέπει να τηρούνται *απαρέγκλιτα*, ενώ αντίστοιχα πρέπει να υπάρχει συνέπεια με τους αντίστοιχους στόχους και τα επιδιωκόμενα αποτελέσματα του ισχύοντος Μ.Π.Δ.Σ. Κάθε Εποπτευόμενος Φορέας της Γενικής Κυβέρνησης υποβάλλει προς τον εποπτεύοντα Φορέα συνοπτικό, αλλά και αναλυτικό σχέδιο Προϋπολογισμού ανά Μείζονα Κατηγορία και ανά Κ.Α.Ε.²⁵ και μετά τις όποιες τυχόν παρατηρήσεις της Γενικής Διεύθυνσης Οικονομικών Υπηρεσιών (Γ.Δ.Ο.Υ.) του οικείου Υπουργείου ή της Αποκεντρωμένης Διοίκησης, αυτό υποβάλλεται μέχρι το αργότερο την 31^η Ιουλίου προς το Γ.Λ.Κ. Πιο συγκεκριμένα αποστέλλονται πέντε διακριτά έγγραφα: 1) Γενικός πίνακας πιστώσεων ανά ειδικό φορέα και Κ.Α.Ε., 2) Αναλυτικός πίνακας αποδοχών προσωπικού του φορέα, 3) Ανάλυση δαπανών για μισθώματα κτιρίων, 4) Αιτιολόγηση δαπανών σε ξένο νόμισμα (π.χ. προμήθειες, υπηρεσίες στ εξωτερικό κ.α.), 5) Λίστα τυχόν δαπανών που δεν περιλαμβάνονται στα προαναφερθέντα έντυπα. Στο μεσοδιάστημα το Γ.Λ.Κ. δύναται να εκδώσει εκ νέου ενημερωτικές εγκυκλίους, διασαφηνίζοντας συγκεκριμένες διατάξεις. Κατόπιν τούτου το Γ.Λ.Κ. παραλαμβάνει όλα τα σχέδια Προϋπολογισμού των Φορέων Γενικής Κυβέρνησης.

Σε περίπτωση που κάποιο σχέδιο δεν παρουσιάζει συμβατότητα με τους δεσμευτικούς στόχους το Γ.Λ.Κ. αποστέλλει οδηγίες για την συμμόρφωση του σχεδίου με τα καθορισμένα όρια και στόχους. Τα διορθωμένα και εναρμονισμένα με επιδιωκόμενους στόχους και αποτελέσματα σχέδια Προϋπολογισμού αποστέλλονται από τις Γ.Δ.Ο.Υ. των Φορέων Κεντρικής Κυβέρνησης με αντίστοιχη ενημέρωση του Εποπτευόμενου Φορέα μέχρι την 1^η Σεπτεμβρίου ενώ το σχέδιο υποβάλλεται σε επανεξέταση και τυχόν αποκλίσεις που δύναται να παρατηρηθούν κινητοποιούν εκ νέου διαδικασία επαναυποβολής πάλι με την δεσμευτική προθεσμία των δέκα (10) ημερών. Όταν η διαδικασία ολοκληρωθεί επιτυχώς το Γενικό Λογιστήριο του Κράτους

²⁵ Βλ. Παράρτημα Ι.

καταρτίζει με βάση τους υποβληθέντες Προϋπολογισμούς τον Κρατικό Προϋπολογισμό μαζί με τον ενοποιημένο ετήσιο Προϋπολογισμό των λοιπών Φορέων της Γενικής Κυβέρνησης. Εξαίρεση εδώ αποτελεί ο ενοποιημένος Προϋπολογισμός των Ο.Τ.Α. ο οποίος υποβάλλεται στο Γ.Λ.Κ. από τον Υπουργό Εσωτερικών.

Η διαδικασία της ψήφισης του Κρατικού Προϋπολογισμού καθορίζεται στο άρθρο 58 του ίδιου νόμου και προβλέπει ότι την πρώτη Δευτέρα του Οκτωβρίου κάθε έτους ο Υπουργός των Οικονομικών καταθέτει στη Βουλή περιληπτική εισηγητική έκθεση του προσχεδίου του Κρατικού Προϋπολογισμού που αφορά στο επόμενο ημερολογιακό έτος. Το σχέδιο του Κρατικού Προϋπολογισμού μαζί με την εισηγητική του έκθεση εισάγεται από τον Υπουργό Οικονομικών τουλάχιστον σαράντα (40) ημέρες πριν την έναρξη του οικονομικού έτους το οποίο αφορά.. *«Με την κατάθεση του σχεδίου νόμου του Κρατικού Προϋπολογισμού, σύμφωνα με την παράγραφο 3, κατατίθενται στη Βουλή από τον Υπουργό Οικονομικών και οι παρακάτω δηλώσεις και αναφορές:*

α. Οι αναλυτικές εκθέσεις των Γενικών Διευθυντών, κατά την παράγραφο 3 του άρθρου 74 και την παράγραφο 4 του άρθρου 76, καθώς και έκθεση του Γενικού Διευθυντή Δημόσιας Περιουσίας στην οποία αποτυπώνονται τα αποτελέσματα της αξιοποίησης της περιουσίας του Δημοσίου.

β. Δήλωση Συμμόρφωσης του Υπουργού Οικονομικών, ότι οι ετήσιοι προϋπολογισμοί των υποτομέων της Γενικής Κυβέρνησης είναι συμβατοί με το Μ.Π.Δ.Σ. ή την τυχόν επικαιροποίησή του, για το αντίστοιχο οικονομικό έτος. Ειδικότερα, με τη δήλωση συμμόρφωσης προσδιορίζεται κατά πόσο η κατάρτιση του ετήσιου Κρατικού Προϋπολογισμού, του ενοποιημένου ετήσιου Κοινωνικού Προϋπολογισμού και των ενοποιημένων ετήσιων Προϋπολογισμών της Τοπικής Αυτοδιοίκησης και των λοιπών φορέων είναι σύμφωνη με το Μ.Π.Δ.Σ. ή με τυχόν επικαιροποίησή του, που εγκρίθηκε για το αντίστοιχο οικονομικό έτος. Σε περίπτωση που δεν υπάρχει πλήρης συμφωνία με το εκάστοτε ισχύον Μ.Π.Δ.Σ., ο Υπουργός Οικονομικών δηλώνει εγγράφως τις τυχόν αποκλίσεις, αιτιολογώντας αυτές λεπτομερώς, καθώς και τις παρεμβάσεις που προβλέπονται για τη διόρθωση αυτών των αποκλίσεων.

γ. Δήλωση του Υπουργού Οικονομικών με την οποία επιβεβαιώνεται ότι όλες οι προβλέψεις που έχουν περιληφθεί στο σχέδιο του ετήσιου Κρατικού Προϋπολογισμού και την εισηγητική έκθεση, ανταποκρίνονται στο βαθμό που είναι ευλόγως και πρακτικώς δυνατό, σε πραγματικά στοιχεία και κόστη όλων των δηλούμενων πολιτικών της

Κυβέρνησης και όλων των άλλων περιστάσεων που ενδέχεται να επηρεάσουν τις δημοσιονομικές προοπτικές».

Μετά την ψήφιση του ετήσιου Κρατικού Προϋπολογισμού οι εγγεγραμμένες πιστώσεις των φορέων της Κεντρικής Κυβέρνησης και οι αντίστοιχες μείζονες κατηγορίες καθίστανται δεσμευτικές.

3.8. Η ΕΚΤΕΛΕΣΗ ΤΟΥ ΠΡΟΫΠΟΛΟΓΙΣΜΟΥ

Η εκτέλεση του Προϋπολογισμού που ψηφίστηκε από τη Βουλή ξεκινάει από την έναρξη του νέου ημερολογιακού έτους που συμπίπτει με το οικονομικό. Η εκτέλεση διαχωρίζεται στο σκέλος των δαπανών και στο σκέλος των εσόδων. Ουσιαστικά πρόκειται για τη διενέργεια όλων των πράξεων της Διοίκησης βάσει της δημοσιονομικής νομοθεσίας προκειμένου να βεβαιωθούν και να εισπραχθούν τα έσοδα και, να αναληφθούν και να πληρωθούν οι δαπάνες.

3.8.1. ΕΚΤΕΛΕΣΗ ΤΟΥ ΠΡΟΫΠΟΛΟΓΙΣΜΟΥ ΩΣ ΠΡΟΣ ΤΟ ΈΣΟΔΑ

Σύμφωνα με το άρθρο 14 του Ν.3871/10, ως έσοδα του Προϋπολογισμού λογίζονται τα ποσά που βεβαιώνονται κατά τη διάρκεια του οικονομικού έτους αναφοράς, ανεξάρτητα από το έτος προέλευσής τους, όπως και τα βεβαιωθέντα έσοδα του Προϋπολογισμού της προηγούμενης οικονομικής χρήσης (οικονομικό έτος) που δεν έχουν εισπραχθεί. Τα έσοδα που έχουν βεβαιωθεί αλλά δεν εισπράχθηκαν στην προηγούμενη οικονομική χρήση διαγράφονται από το οικονομικό έτος κατά το οποίο βεβαιώθηκαν και επαναβεβαιώνονται ως έσοδα του Προϋπολογισμού του επόμενου οικονομικού έτους.

Οι πηγές των δημοσίων εσόδων είναι η άμεση και η έμμεση φορολογία, η επιχειρηματική δραστηριότητα του Δημοσίου, η εκμετάλλευση της δημόσιας περιουσίας, η εκποίησης της, τα έσοδα από την Ευρωπαϊκή Ένωση, τα έσοδα από τις δημόσιες επενδύσεις και τα έσοδα από δανεισμό (Κλαουδάτου, 2009, σελ.51). Επιπλέον, πηγές δημοσίων εσόδων μπορούν να καταστούν οι επιχορηγήσεις κατά την εφαρμογή των αναπτυξιακών νόμων, τα χρέη από σύμβαση δανείου που έχει καταστεί

ληξιπρόθεσμο και απαιτητό και έχει βεβαιωθεί και τέλος, τα χρέη από επιβολή προστίμου ή χρηματικής ποινής για πράξεις ή παραλήψεις που είναι και ποινικά κολάσιμες (Κυριακοπούλου, 2001, σελ.79).

Όπως προαναφέρθηκε, η εκτέλεση του Προϋπολογισμού ως προς τα έσοδα χωρίζεται σε δύο στάδια. Το πρώτο στάδιο είναι η βεβαίωση των εσόδων, δηλαδή «η διοικητική πράξη με την οποία προσδιορίζεται η νόμιμη απαίτηση του δημοσίου, ο οφειλέτης, η αιτία της οφειλής και το ποσό αυτής» (Δράκος, 1997, σελ.383). Του σταδίου της βεβαίωσης των εσόδων έπεται το στάδιο της είσπραξης αυτών.

3.8.1.1. Η ΒΕΒΑΙΩΣΗ ΤΩΝ ΔΗΜΟΣΙΩΝ ΕΣΟΔΩΝ ΜΕ ΤΗΝ ΕΥΡΕΙΑ ΕΝΝΟΙΑ

Η διαδικασία της βεβαίωσης των δημοσίων εσόδων πραγματοποιείται σε δύο διακριτά στάδια. Αρχικώς διενεργείται στο στάδιο της βεβαίωσης με την «ευρεία έννοια» για να ακολουθήσει από το στάδιο της βεβαίωσης με τη «στενή έννοια». Ειδικότερα για το στάδιο της βεβαίωσης με την ευρεία έννοια μπορεί να περιγραφεί ως το στάδιο της βεβαίωσης με τη σύνταξη βεβαιωτικών καταλόγων. Κατά το συγκεκριμένο στάδιο προσδιορίζεται ποσοτικά και ποιοτικά η χρηματική απαίτηση του Δημοσίου, η οποία όμως δεν ενσωματώνει προς το παρόν αξίωση, καθώς δεν συνιστά δημόσιο έσοδο (Γέροντας & Ψάλτης, 1998, σελ.366). Εδώ συμβαίνει η γένεση υπέρ του Δημοσίου χρηματικής φύσεως απαίτησης σε βάρος φυσικών ή νομικών προσώπων.

Σύμφωνα με τον Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος (Ν.2238/1994 – ΦΕΚ Α' 151/16.9.1994), το άρθρο 74 ορίζει για την φορολογία εισοδήματος φυσικών και νομικών προσώπων ότι ο προϊστάμενος της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας βεβαιώνει το φόρο, αρχικό ή πρόσθετο, κατά περίπτωση που προκύπτει :

- α) με βάση τη δήλωση του φορολογούμενου,
- β) με βάση τα φύλλα εκδιδόμενου ελέγχου, όπως ορίζονται στη διάταξη του άρθρου 68 του ίδιου νόμου, εφόσον αυτά έχουν οριστικοποιηθεί με διοικητική επίλυση της διαφοράς ή λόγω μη άσκησης ή εμπρόθεσμης άσκησης προσφυγής,
- γ) με βάση οριστικές αποφάσεις διοικητικών δικαστηρίων ή πρακτικών δικαστικού συμβιβασμού. Κωδικοποιημένα η διαδικασία βεβαίωσης με την ευρεία έννοια θα μπορούσε να περιγραφεί ως εξής (Νικολόπουλος και συν.,

2014) : Αρχικά η αρμόδια οικονομική υπηρεσία συγκεντρώνει τους τίτλους βεβαίωσης όπου και τους καταχωρεί σε βεβαιωτικούς καταλόγους. Κατόπιν κοινοποιείται «απόσπασμα» στον φορολογούμενο με την περιγραφή και το ποσό της απαίτησης. Ταυτόχρονα ο φορολογούμενος ενημερώνεται ότι σε περίπτωση διαφωνίας μπορούν να ασκήσουν τα ένδικα μέσα που προβλέπει ο Κώδικας Διοικητικής Δικονομίας (Ν.2717/1999) εντός μη ανατρεπτικής προθεσμίας τριάντα (30) ημερών. Η εγγραφή στο βεβαιωτικό κατάλογο γίνεται οριστική αφού παρέλθει η προθεσμία χωρίς να ασκηθούν τα ένδικα μέσα. Στην περίπτωση που ασκήσει ο φορολογούμενος προσφυγή, βεβαιώνεται σε βάρος του το 40% της οφειλής, ενώ το υπόλοιπο ποσό βεβαιώνεται ταμιακά μόνο μετά το πέρας της οριστικής απόφασης επί της προσφυγής. Τέλος, η υπεύθυνη υπηρεσία διαβιβάζει το βεβαιωτικό κατάλογο στο αρμόδιο ταμείο για την ταμειακή βεβαίωση του εσόδου.

3.8.1.2. Η ΒΕΒΑΙΩΣΗ ΤΩΝ ΔΗΜΟΣΙΩΝ ΕΣΟΔΩΝ ΜΕ ΤΗ ΣΤΕΝΗ ΈΝΝΟΙΑ

Η βεβαίωση στενής έννοιας, ή αλλιώς αποκαλούμενη και ταμειακή βεβαίωση, είναι το στάδιο κατά το οποίο η χρηματική απαίτηση εμφανίζεται στο «νόμιμο τίτλο»²⁶ και εμφανίζεται ως έσοδο και εισπράττεται από τις αρμόδιες ταμειακές υπηρεσίες του κράτους βάσει των χρηματικών καταλόγων (Γέροντας & Ψάλτης, 1998, σελ.371). Κατά τη διαδικασία, αφού διαβιβαστεί ο βεβαιωτικός κατάλογος στο αρμόδιο ταμείο για την ταμειακή βεβαίωση του εσόδου, εκδίδεται «τριπλότυπο αποδεικτικό παραλαβής εισπρακτέων» και ένα εκ των τριών αποδεικτικών επιστρέφεται στην υπηρεσία που διενήργησε τη βεβαίωση μαζί με αντίγραφο του βεβαιωτικού καταλόγου. Το αρμόδιο ταμείο καταχωρεί το αποδεικτικό παραλαβής στο βιβλίο εισπρακτέων εσόδων και πλέον το έσοδο αναμένεται να πληρωθεί. Η παραπάνω πράξη ενσωματώνεται στο νόμιμο τίτλο και έτσι διενεργείται νομίμως η είσπραξη του χρηματικού ποσού.

²⁶ Βλ. παρακάτω.

3.8.1.3. Ο ΝΟΜΙΜΟΣ ΤΙΤΛΟΣ

Ο νόμιμος τίτλος αποτελεί την απαραίτητη προϋπόθεση για τη διενέργεια της βεβαίωσης ενός εσόδου. Σύμφωνα με την Κυριακοπούλου (2001, σελ.88) «*Νόμιμος τίτλος είναι το δημόσιο έγγραφο, που συντάσσεται με νόμιμες διατυπώσεις από αρμόδια όργανο και το οποίο αποδειχνει την οφειλή προς το Δημόσιο, το πρόσωπο του οφειλέτη και την αιτία αυτής*». Οι νόμιμοι τίτλοι μπορεί να είναι : α) οι χρηματικοί κατάλογοι που συντάσσονται από τον προϊστάμενο της αρμόδιας Δ.Ο.Υ., β) οι οριστικές και τελεσίδικες αποφάσεις που αναγνωρίζουν το Δημόσιο ως δικαιούχο μιας απαίτησης, γ) η επιβολή προστίμων από ποινικά δικαστήρια, δ) οι καταλογιστικές πράξεις του Ελεγκτικού Συνεδρίου, ε) όσοι ειδικοί νόμοι χαρακτηρίζουν σαν νόμιμους άλλους τίτλους.

Κατά το άρθρο 2 παρ.2 του Ν.356/1974 (Κώδικας Είσπραξης Δημοσίων Εσόδων), νόμιμος τίτλος είναι:

- α) η σύμφωνα με τους κείμενους νόμους βεβαίωση από τις αρμόδιες διοικητικές αρχές, του είδους του εσόδου και της αιτίας για την οποία οφείλεται,
- β) η οφειλή που αποδεικνύεται από δημόσια ή ιδιωτικά έγγραφα,
- γ) οι καταστάσεις των οφειλετών του Ι.Κ.Α.,
- δ) οι συμβιβαστικώς λυθείσα φορολογική διαφορά.

Ο νόμιμος τίτλος βάσει της 858/92 Γνωμοδότησης του Νομικού Συμβουλίου του Κράτους (Ν.Σ.Κ.) κρίθηκε ως «*το έγγραφο το οποίο συγκεντρώνοντας τα στοιχεία του άρθρου 2 του ΚΕΔΕ δημιουργεί και αποδεικνύει ή πιθανολογεί απαίτηση του Δημοσίου και παρέχει τη δυνατότητα σ' αυτό να επιδιώξει με τη συνδρομή των οργάνων της διοικητικής εκτελέσεως, τη συμμόρφωση του υπόχρεου προς το περιεχόμενο της απαιτήσεώς του*».

3.8.1.4. Η ΟΙΚΟΘΕΝ ΒΕΒΑΙΩΣΗ

Πέρα από τη βεβαίωση με την ευρεία έννοια και τη στενή έννοια υπάρχει και μία τρίτη κατηγορία βεβαιωτικών πράξεων όπου, παρότι δεν καταγράφονται συχνά στη δημοσιονομική θεωρία, υφίστανται κατά κόρον στη δημόσια διοικητική πρακτική. Η

οίκοθεν βεβαίωση ουσιαστικά αποτελεί εκείνη την πράξη βεβαίωσης εσόδου κατά την οποία δεν συντάσσεται βεβαιωτικός κατάλογος ως προϋπόθεση για την είσπραξη του, αλλά Υπηρεσιακό Βεβαιωτικό Σημείωμα (Υ.Β..Σ) από τον προϊστάμενο της αρμόδιας υπηρεσίας. Τέτοιες περιπτώσεις αποτελούν τα «αυτοτελώς επιβαλλόμενα πρόστιμα» όπως πολεοδομικά πρόστιμα, πρόστιμα του Κ.Ο.Κ., τελωνειακά έσοδα κ.α. Κατά τις περιπτώσεις αυτές η βεβαίωση και η είσπραξη των εσόδων συμπίπτουν, ενώ δεν υπάρχει πρότερη σύνταξη «βεβαιωτικού καταλόγου» και «ταμειακής βεβαίωσης» του εσόδου λόγω εκτάκτου και απρόβλεπτου της φύσης του. Ο υπόχρεος προσκομίζει ο ίδιος τον τίτλο βεβαίωσης (κλήση Κ.Ο.Κ., έγγραφα μεταβίβασης περιουσίας κ.α.) κατά την προσέλευσή του στο δημόσιο ταμείο προκειμένου να πληρώσει άμεσα.

3.8.1.5. Η ΕΙΣΠΡΑΞΗ ΤΩΝ ΕΣΟΔΩΝ

Πρέπει να συντρέχουν οι εξής προϋποθέσεις ώστε να διενεργηθεί νόμιμα η είσπραξη εσόδων :

- α) η πρόβλεψη από το νόμο της εισπράξεως του εσόδου, αλλιώς αυτό θεωρείται παρανόμως εισπρακτέο,
- β) η ύπαρξη νόμιμου τίτλου βεβαιώσεως του εσόδου,
- γ) η έκδοση αποδείξεως είσπραξης από την αρχή που διενεργεί την είσπραξη,
- δ) η ύπαρξη νόμιμης αρμοδιότητας της αρχής που διενεργεί την είσπραξη.

Κατά τις διατάξεις του άρθρου 81 του Ν.4270/14 η είσπραξη των δημοσίων εσόδων ενεργείται με την παρουσία νόμιμου τίτλου από τις Δ.Ο.Υ., τα τελωνεία, τα λοιπά όργανα είσπραξης του Δημοσίου και από τους Ειδικούς Ταμίες, στους οποίους έχει ανατεθεί η είσπραξη ειδικών εσόδων. Επιπρόσθετα, η είσπραξη των δημοσίων εσόδων δύναται να ανατεθεί στις τράπεζες ή σε λοιπά πιστωτικά ιδρύματα ή σε οργανισμούς κοινής ωφελείας ή στα Ελληνικά Ταχυδρομεία (ΕΛ.ΤΑ.)

Το βασικό παραστατικό που εκδίδεται από το αρμόδιο δημόσιο ταμείο κατά την είσπραξη ενός εσόδου, είναι το τριπλότυπο είσπραξης. Σε αυτό περιέχονται τα εξής στοιχεία :

- α) η ημερομηνία έκδοσής του,
- β) η σειρά και ο αύξοντας αριθμός του,

- γ) τα στοιχεία της αρχής που το εξέδωσε,
- δ) το οικονομικό έτος που αφορά,
- ε) τα στοιχεία του οφειλέτη,
- στ) το είδος του εσόδου και τον Κ.Α.Ε. του Προϋπολογισμού του φορέα,
- ζ) το οικονομικό έτος στο οποίο ανάγεται το έσοδο
- η) αν αφορά βεβαιωμένο έσοδο ή οίκοθεν εισπραττόμενο έσοδο,
- θ) το ποσό της κύριας οφειλής και τα ποσά των προσαυξήσεων ή λοιπών επιβαρύνσεων (σε περίπτωση εκπρόθεσμης καταβολής),
- ι) το συνολικό εισπραχθέν ποσό αριθμητικώς και ολογράφως,
- ια) το ονοματεπώνυμο και την υπογραφή του οργάνου που διενήργησε την είσπραξη.

Σε περίπτωση που η είσπραξη γίνει εκτός ταμείου, το αρμόδιο εισπρακτικό όργανο εκδίδει το ίδιο τριπλότυπο και καταθέτει τα έσοδα στο ταμείο.

Τέλος, η είσπραξη των εσόδων μπορεί να διενεργηθεί με γραμμάτιο είσπραξης. Αυτό εκδίδεται όταν : α) καταβάλλονται χρήματα από υπόχρεους για εξόφληση χρεών που οφείλονται σε άλλο ταμείο, β) όταν αποστέλλονται χρήματα από ταμείο σε ταμείο για πληρωμή δικαιούχου, γ) σε περίπτωση ανάληψης χρημάτων από την Τράπεζα της Ελλάδος (Κυριακοπούλου, 2001, σελ.90-91).

Σύμφωνα με τον Κώδικα Δημοσίου Λογιστικού, οι εισπράξεις των Δ.Ο.Υ. κατατίθενται σε λογαριασμούς που έχουν προκαθορισθεί από τον Υπουργό Οικονομικών στην Τράπεζα της Ελλάδος. Εις βάρος αυτών των λογαριασμών πραγματοποιούνται εκείνες οι αναλήψεις που απαιτούνται για την πληρωμή των δημοσίων δαπανών.

3.8.2. ΕΚΤΕΛΕΣΗ ΤΟΥ ΠΡΟΫΠΟΛΟΓΙΣΜΟΥ ΩΣ ΠΡΟΣ ΤΙΣ ΔΑΠΑΝΕΣ

Οι προς διάθεση πόροι του κρατικού Προϋπολογισμού κατευθύνονται κατά ποσοστό 90% σε δαπάνες του Τακτικού Προϋπολογισμού και κατά 10% σε δαπάνες του Προγράμματος Δημοσίων Επενδύσεων (Π.Δ.Ε.) (Κλαουδάτου, 2009, σελ.57). Σύμφωνα με τον ορισμό που δίνεται στον Ν.4270/14 (άρθρο 77), Δημόσια δαπάνη είναι η χρησιμοποίηση πίστωσης για την εκπλήρωση των λειτουργικών δραστηριοτήτων ή της αποστολής της Κεντρικής Διοίκησης. Επιπλέον, ως δημόσιες δαπάνες

αναγνωρίζονται μόνο όσες προβλέπονται από διάταξη τυπικού νόμου ή κανονιστικής διοικητικής πράξης και κατ' εξαίρεση όσες δεν προβλέπονται ρητά σε διάταξη νόμου αλλά εξυπηρετούν πρόδηλο συμφέρον των φορέων του Κράτους.

Εν συνεχεία θα αναλυθούν τα στάδια που διέρχεται μια εγγεγραμμένη πίστωση του κρατικού Προϋπολογισμού, ώστε να καταχωρηθεί ως δαπάνη και τελικά να διενεργηθεί η πληρωμή της στον δικαιούχο.

3.8.2.1. Η ΈΝΝΟΙΑ ΤΗΣ ΠΙΣΤΩΣΗΣ

Για την πληρότητα και την ακρίβεια της περιγραφής κρίνεται σκόπιμο να γίνει επίκληση στο νομοθέτη και το Νέο Κώδικα Δημοσίου Λογιστικού (Ν.3871/10), όπου κατά τις διατάξεις του άρθρου 17, πίστωση είναι το ποσό που αναγράφεται στον Προϋπολογισμό για την αντιμετώπιση συγκεκριμένης δαπάνης, όπως αυτή προσδιορίζεται με τον πλέον αναλυτικό τρόπο στο επίπεδο της ταξινόμησης των δαπανών του Κρατικού Προϋπολογισμού. Οι πιστώσεις αυτές χρησιμοποιούνται μόνο για την αντιμετώπιση των δαπανών του φορέα της Κεντρικής Διοίκησης για τις οποίες προβλέφθηκαν, σύμφωνα με τις επιταγές της αρχής της ειδικότητας των πιστώσεων. Από τα παραπάνω τεκμαίρεται ότι η πίστωση αποτελεί ικανή και αναγκαία συνθήκη για τη νομιμοποίηση της οποιασδήποτε δαπάνης. Επιπλέον, μέσω της εγγραφής και αναλυτικής αποτύπωσης των πιστώσεων στον Προϋπολογισμό, επιτρέπει τον κοινοβουλευτικό έλεγχο αυτών αλλά και τη νομιμοποίησή τους μέσω της έγκρισης της Βουλής για την μετατροπή των πιστώσεων σε δαπάνες κατά το στάδιο της εκτέλεσης.

Οι αναγραφόμενες στον Προϋπολογισμό πιστώσεις επιτρέπεται να μεταβληθούν μόνο σε εξαιρετικές περιπτώσεις, σύμφωνα με τις διατάξεις του Νέου Δημοσίου Λογιστικού και, μόνο με απόφαση του κύριου Διατάκτη του φορέα της Κυβέρνησης (Υπουργός, Γενικός Γραμματέας Περιφέρειας, Περιφερειακός Διευθυντής) και πάντα με τη σύμφωνη γνώμη του Υπουργού των Οικονομικών, υπό την προϋπόθεση της ισόποσης αυξομείωσης άλλων πιστώσεων του εν λόγω φορέα (Υπουργείο, Περιφέρεια, Περιφερειακή Διεύθυνση).

3.8.2.2. Η ΈΝΝΟΙΑ ΤΟΥ ΔΙΑΤΑΚΤΗ ΚΑΙ ΤΟΥ ΔΗΜΟΣΙΟΥ ΥΠΟΛΟΓΟΥ

Διατάκτης είναι το όργανο του φορέα της Γενικής Κυβέρνησης που αναλαμβάνει υποχρεώσεις σε βάρος των πιστώσεων, οι οποίες τίθενται στη διάθεσή του απευθείας από τον προϋπολογισμό του φορέα του.

Διατάκτης είναι ο Υπουργός, ο Γενικός Γραμματέας της Περιφέρειας ή το προβλεπόμενο από τις οργανωτικές διατάξεις όργανο του φορέα της Γενικής Κυβέρνησης, είτε άλλο εξουσιοδοτημένο από τους παραπάνω όργανο, το οποίο αναλαμβάνει υποχρεώσεις σε βάρος των πιστώσεων του προϋπολογισμού του φορέα και προσδιορίζει τις απαιτήσεις σε βάρος του.

Πέρα από την έννοια του διατάκτη ή αλλιώς κυρίου διατάκτη, συναντάμε και την έννοια του δευτερεύοντος διατάκτη σύμφωνα με τα προβλεπόμενα του Κώδικα Δημοσίου Λογιστικού στο άρθρο 20. Έτσι, δευτερεύων διατάκτης είναι ο διατάκτης που αναλαμβάνει υποχρεώσεις σε βάρος πιστώσεων, οι οποίες έχουν τεθεί στη διάθεσή του κατ' εντολή και εξουσιοδότηση του κυρίου διατάκτη.

Ο διατάκτης είναι αρμόδιος να καθορίζει επακριβώς το αντικείμενο της δαπάνης, φυσικά δεσμευόμενος από την αρχή της ειδίκευσης των πιστώσεων, ενώ έχει την αρμοδιότητα να κρίνει την αναγκαιότητα της δαπάνης καθώς και το χρόνο διενέργειάς της, όπως και το ύψος αυτής (Μπάρμπας, 2014, σελ.125).

Δημόσιος Υπόλογος ορίζεται εκείνο το δημόσιο όργανο όπου είναι αποκλειστικά αρμόδιο να διαχειρίζεται το δημόσιο χρήμα και εν γένει το δημόσιο υλικό, είτε με τη διενέργεια πληρωμών και εισπράξεων, είτε με τη διενέργεια εγγραφής και τήρησης λογαριασμών στα βιβλία του φορέα υπηρεσίας τους. Σύμφωνα με την παρ.2 του άρθρου 20 του Κ.Δ.Λ., ο διατάκτης δεν αναμειγνύεται στα καθήκοντα του δημοσίου υπολόγου, ενώ αν αυτό συμβεί, τότε ο διατάκτης φέρει όμοια ευθύνη με αυτήν του δημοσίου υπολόγου. Γενικά, οι υπόλογοι είναι οι δημόσιοι ταμίες. Τα καθήκοντα του Διατάκτη και του Υπόλογου είναι ασυμβίβαστα.

3.8.2.3. ΤΑ ΣΤΑΔΙΑ ΔΙΑΔΙΚΑΣΙΑΣ ΕΚΤΕΛΕΣΕΩΣ ΤΩΝ ΔΑΠΑΝΩΝ

Η εκτέλεση του Κρατικού Προϋπολογισμού στο σκέλος των εξόδων-δαπανών, ουσιαστικά προϋποθέτει τη διενέργεια μιας ακολουθίας διοικητικών πράξεων που τελικώς καταλήγουν στην εκταμίευση χρηματικών ποσών, σε βάρος πιστώσεων, από τα δημόσια ταμεία. Η διαδικασία αυτή εκτελείται σύμφωνα με τις διατάξεις του Ν.4270/14 σε πέντε (5) στάδια και πιο συγκεκριμένα, την ανάληψη υποχρέωσης, τον έλεγχο της δαπάνης, την εκκαθάριση της δαπάνης, την εντολή πληρωμής και την εξόφληση της δαπάνης. Αναλυτικότερα :

α) ανάληψη υποχρέωσης ή ανάληψη της δαπάνης είναι η διοικητική πράξη με την οποία γεννάται ή βεβαιώνεται υποχρέωση του Δημοσίου (Φορείς Κεντρικής Κυβέρνησης και Γενικής Κυβέρνησης, ομοίως) έναντι τρίτων. Η ανάληψη της υποχρέωσης ανήκει στην περίπτωση της ενεργητικής εκτέλεσης του Προϋπολογισμού, στο βαθμό που το όργανο που αποφασίζει την ενέργεια της δαπάνης διαθέτει ελευθερία εκτίμησης και επιλογής και, εφόσον ανήκει στην αρμοδιότητα του εκάστοτε Υπουργού του φορέα, αυτή αποκτά και πολιτικό χαρακτήρα (Γέροντας & Ψάλτης, 1998, σελ.307).

Την ανάληψη της υποχρέωσης ακολουθεί η απόφαση ανάληψης της υποχρέωσης (Α.Α.Υ.) προκειμένου να αναληφθεί εγκύρως οποιαδήποτε δέσμευση ή να εκτελεσθεί οποιαδήποτε δαπάνη. Η απόφαση ανάληψης υποχρέωσης αποτελεί τη δημοσιονομική δέσμευση, εφόσον περιέχει τη βεβαίωση του αρμόδιου οργάνου περί ύπαρξης και δέσμευσης της αναγκαίας πίστωσης. Η απόφαση ανάληψης υποχρέωσης υπογράφεται από τον διατάκτη (Υπουργός, Γενικός Γραμματέας αποκεντρωμένης διοίκησης, κλπ) και συνοδεύεται υποχρεωτικά από βεβαίωση του προϊστάμενου των οικονομικών υπηρεσιών του φορέα, ότι το ποσό της δαπάνης που αφορά βρίσκεται εκτός των ορίων της σχετικής πίστωσης και, ειδικά για την Κεντρική Διοίκηση, εντός του διαθέσιμου ποσοστού αυτής. Τέλος, για όλους τους φορείς της Γενικής Κυβέρνησης, η Α.Α.Υ. πρέπει να βεβαιώνει ότι η σχετική πίστωση έχει δεσμευθεί από τον προϋπολογισμό του φορέα.

β) Ο έλεγχος των δαπανών του Δημοσίου συνίσταται στον έλεγχο νομιμότητας και κανονικότητας. Νόμιμη είναι η δαπάνη εφόσον υπάρχει εγγεγραμμένη στον Προϋπολογισμό σχετική πίστωση και προβλέπεται από διάταξη τυπικού νόμου ή κανονιστικής διοικητικής πράξης, ή εξυπηρετεί τους σκοπούς του οικείου φορέα. Ο έλεγχος επί των δαπανών του Δημοσίου διενεργείται από τις Υπηρεσίες

Δημοσιονομικού Ελέγχου (Υ.Δ.Ε.) βάσει νομίμων δικαιολογητικών που αποστέλλονται από τους διατάκτες και τα οποία αποδεικνύουν την απαίτηση έναντι του Δημοσίου.

γ) Μετά τη διαδικασία του ελέγχου, ακολουθεί η πράξη εκκαθάρισης, με την οποία προσδιορίζονται τα δικαιώματα των πιστωτών του Δημοσίου κατά τη διάταξη του άρθρου 91 παρ.3 του Ν.4270/14.

«Σύμφωνα με μια ισχύουσα αρχή του δημοσιονομικού δικαίου της χώρας μας, η πληρωμή της δημόσιας δαπάνης ενεργείται κατά κανόνα μετά την παροχή της υπηρεσίας ή την προμήθεια του υλικού από το λήπτη της δαπάνης. Επομένως, η εκκαθάριση σημαίνει την επαλήθευση ότι πράγματι η υπηρεσία έχει παρασχεθεί ή το υλικό έχει παραδοθεί στο Δημόσιο» (Μπάρμπας, 2014, σλ.135).

δ) Την πράξη εκκαθάρισης ακολουθεί η διαδικασία της εντολής πληρωμής των δαπανών του Δημοσίου. Η εντολή πληρωμής πραγματοποιείται μέσω του χρηματικού εντάλματος (έγγραφο εντολή για την πληρωμή εξόδων του Δημοσίου) ή άλλου παραστατικού στοιχείου που εκδίδεται από την Υ.Δ.Ε. του οικείου φορέα ή από άλλο αρμόδιο κατά νόμο όργανο, για την πληρωμή εκκαθαρισμένων απαιτήσεων πιστωτών του Δημοσίου, σε βάρος πιστώσεων του Κρατικού Προϋπολογισμού, κατά τις προβλέψεις του άρθρου 92 του Ν.4270/14.

ε) Το τελευταίο στάδιο της διενέργειας των κρατικών δαπανών αποτελεί η πληρωμή της δαπάνης ή διαφορετικά, η εξόφληση των τίτλων πληρωμής. Ο τίτλος πληρωμής ή αλλιώς χρηματικό ένταλμα, εξοφλείται από τον αρμόδιο υπόλογο και εφόσον αυτό φέρει όλα τα τυπικά στοιχεία που απαιτεί ο νόμος. Τέλος, θα πρέπει να αναφερθεί ότι οι δαπάνες του Δημοσίου υπόκεινται σε προληπτικό έλεγχο από την Υπηρεσία Επιτρόπου του Ελεγκτικού Συνεδρίου, πριν το στάδιο της εκταμίευσης της δαπάνης, ενώ το Π.Δ.136/2011 (Φ.Ε.Κ. Α' 267/31.12.2011) αναφέρει τα χρηματικά όρια πάνω από τα οποία διενεργείται ο έλεγχος από τις υπηρεσίες του Ελεγκτικού Συνεδρίου για όλους τους κρατικούς φορείς και ανά κατηγορία αυτών.

3.9. ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ ΕΚΤΕΛΕΣΗΣ ΠΡΟΫΠΟΛΟΓΙΣΜΟΥ

3.9.1. Ο ΑΠΟΛΟΓΙΣΜΟΣ ΤΟΥ ΚΡΑΤΟΥΣ

Απολογισμός είναι ο νόμος του Κράτους, στον οποίο εμφανίζονται τα αποτελέσματα εκτέλεσης του κρατικού Προϋπολογισμού για κάθε οικονομικό έτος, καθώς και οι υπερβάσεις πιστώσεων που σημειώθηκαν για το έτος αυτό.

Σύμφωνα με το Σύνταγμα, στο άρθρο 79. Παρ.2 αναφέρεται ότι όλα τα έσοδα και έξοδα του Κράτους πρέπει να αναγράφονται και στον ετήσιο Προϋπολογισμό και στον ετήσιο Απολογισμό. Επιπρόσθετα, στην παράγραφο 7 το ίδιου άρθρου διατυπώνεται ότι το αργότερο μέσα σε ένα έτος από τη λήξη του οικονομικού έτους αναφοράς, καταρτίζεται στη Βουλή ο Απολογισμός, συνοδευόμενος υποχρεωτικά από έκθεση του Ελεγκτικού Συνεδρίου επί των πεπραγμένων του, όπου σαν ενιαίο κείμενο εξετάζεται από ειδική επιτροπή βουλευτών και εν συνεχεία κυρώνεται από την Ολομέλεια της Βουλής, κατά τρόπο που ορίζει ο Κανονισμός της.

Σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 43 του Ν.3871/10, ο Απολογισμός καταρτίζεται από το Γ.Λ.Κ. εντός του πρώτου εξαμήνου του επόμενου έτους που αυτός αφορά και, το αργότερο μέχρι τέλος Ιουλίου αποστέλλεται στο Ελεγκτικό Συνέδριο για τον οριστικό έλεγχο. Το Ελ.Συν. επιστρέφει στο Γ.Λ.Κ. τον Απολογισμό μαζί με σχετική διαδήλωση εντός δύο (2) μηνών. Μέχρι τα τέλη Νοεμβρίου εισάγεται για κύρωση στη Βουλή (και πάντως πριν την κατάθεση του Προϋπολογισμού του νέου έτους).

Ο Απολογισμός του Κράτους διαιρείται σε δύο διακριτά τμήματα, αυτό του απολογισμού των εσόδων και, αυτό των εξόδων. Στα έσοδα εμφανίζονται ανά Κ.Α.Ε. του Προϋπολογισμού (Νικολόπουλος και συν., 2014) :

- α) τα προϋπολογισθέντα έσοδα,
- β) οι αναμορφώσεις,
- γ) τα προϋπολογισθέντα έσοδα όπως διαμορφώθηκαν,
- δ) τα βεβαιωθέντα έσοδα,
- ε) τα εισπραχθέντα,
- στ) τα διαγραφέντα,
- τα εισπρακτέα υπόλοιπα (απαιτήσεις).

Στα έξοδα εμφανίζονται ανά Κ.Α.Ε. του Προϋπολογισμού :

- α) τα προϋπολογισθέντα έσοδα,
- β) οι αναμορφώσεις,
- γ) τα προϋπολογισθέντα έξοδα όπως διαμορφώθηκαν,
- δ) τα ενταλθέντα έξοδα,
- ε) τα πληρωθέντα έξοδα,
- στ) τα πληρωτέα υπόλοιπα (υποχρεώσεις)
- ζ) οι αδιάθετες πιστώσεις
- η) οι υπερβάσεις

Καταληκτικά, ο Απολογισμός απεικονίζει τη διαχείριση του Προϋπολογισμού και διαθέτει ακρίβεια σε αντίθεση με τον Προϋπολογισμό που, λόγω της προβλεπτικής του φύσης, δεν μπορεί σχεδόν ποτέ να είναι απόλυτα ακριβής.

3.9.2. Ο ΓΕΝΙΚΟΣ ΙΣΟΛΟΓΙΣΜΟΣ ΤΟΥ ΚΡΑΤΟΥΣ

Ο Ισολογισμός, ή διαφορετικά η Κατάσταση Χρηματοοικονομικής Θέσης του Κράτους, είναι ο νόμος στον οποίο εμφανίζεται με διαφάνεια και αξιοπιστία μια σαφής εικόνα της χρηματοοικονομικής θέσης της Κεντρικής Διοίκησης, όπως ορίζει το άρθρο 74 του Κώδικα Δημοσίου Λογιστικού.

Ακολουθεί την ίδια ακριβώς διαδικασία κατάρτισης, ελέγχου και υποβολής προς κύρωση με τον Απολογισμό, ενώ στον Ισολογισμό προσαρτώνται αναλυτικοί πίνακες των λογαριασμών του Δημοσίου, των αποτελεσμάτων των Προϋπολογισμών των προηγούμενων ετών και τυχόν χρηματικά υπόλοιπα σε δικαιολογητικά κατά κατηγορίες. Η βασική διαφορά του Ισολογισμού από τον Απολογισμό έγκειται στο ότι ο μεν Ισολογισμός εμφανίζει την οικονομική κατάσταση του Κράτους σε μια δεδομένη στιγμή, ενώ ο Απολογισμός εμφανίζει τα αποτελέσματα της εκτέλεσης του Προϋπολογισμού για ένα δεδομένο οικονομικό έτος (Κυριακοπούλου, 2001, σελ.78).

4. ΟΙ ΘΕΣΜΙΚΕΣ ΑΛΛΑΓΕΣ ΤΟΥ Ν.3871/2010

Ο νόμος 3871/2010 αποτελεί τη νομική βάση για την εισαγωγή και την εφαρμογή των αρχών της νέας δημοσιονομικής διακυβέρνησης στην ελληνική δημοσιονομική πραγματικότητα. Εκσυγχρονίζει σε μεγάλο βαθμό τον Κώδικα Δημοσίου Λογιστικού (Ν.2362/1995) ενώ εισάγει στον πυρήνα του τα κύρια επιχειρησιακά κριτήρια του «Νέου Δημοσίου Μάνατζμεντ» (New Public Management) όπως η οικονομικότητα, η αποδοτικότητα και η αποτελεσματικότητα, ως στοιχεία που μπορούν να υπερβούν τις αγκυλώσεις της στενής τυπικής νομιμότητας με κριτήριο την ορθολογική επιλογή και την αποτελεσματική δράση της Κυβέρνησης και, την εύρυθμη λειτουργία του Δημοσίου τομέα.

Ακολούθως παρατίθενται οι κύριες θεσμικές αλλαγές που επιφέρει ο Ν.3871/10 κατά σειρά βαρύνουσας σημασίας με φθίνουσα τάση, πάντα κατά την άποψη του γράφοντος.

4.1. ΤΡΟΠΟΠΟΙΗΣΗ ΤΩΝ ΔΙΑΤΑΞΕΩΝ ΤΟΥ ΔΗΜΟΣΙΟΥ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟΥ

Όλες οι αλλαγές που επιφέρει ο Ν.3871/10 στον Κώδικα Δημοσίου Λογιστικού λόγω της έκτασης και του όγκου τους, καταγράφονται κωδικοποιημένα σε μορφή πίνακα στο Παράρτημα ΙΙ.

4.2. ΘΕΣΜΟΘΕΤΗΣΗ ΜΕΣΟΠΡΟΘΕΣΜΟΥ ΠΛΑΙΣΙΟΥ ΔΗΜΟΣΙΟΝΟΜΙΚΗΣ ΣΤΡΑΤΗΓΙΚΗΣ

Προστίθενται άρθρα 6^α, 6β, 6γ, 6δ, στον Ν.2362/95 με το άρθρο 9 του Ν.3871/10 και εισάγεται για πρώτη φορά στην εσωτερική δημοσιονομική τάξη το Μ.Π.Δ.Σ. όπου αναλύεται διεξοδικά σε άλλες σελίδες της παρούσας εργασίας.

4.3. ΘΕΣΠΙΣΗ ΓΕΝΙΚΩΝ ΑΡΧΩΝ ΔΗΜΟΣΙΟΝΟΜΙΚΩΝ ΚΑΝΟΝΩΝ

Με το άρθρο 2 του Ν.3871/10 προστίθεται το άρθρο 1^Α στον Ν.2362/95 όπου ορίζονται οι γενικές αρχές που διέπουν τους δημοσιονομικούς κανόνες. Επιγραμματικά²⁷, α) τον έλεγχο της πορείας του Δημοσίου χρέους, β) το κατ' ελάχιστο αποδεκτό όριο πρωτογενούς πλεονάσματος, γ) το κατ' ελάχιστο αποδεκτό όριο εσόδων ως ποσοστό του Α.Ε.Π., δ) τον τρόπο και τη διαδικασία αναπροσαρμογής των δαπανών, ανάλογα με την πορεία των εσόδων.

4.4. ΘΕΣΜΟΘΕΤΗΣΗ ΦΟΡΕΩΝ ΓΕΝΙΚΗΣ ΚΥΒΕΡΝΗΣΗΣ

Με το άρθρο 2 του Ν.3871/10 προστίθεται το άρθρο 1Β στον Ν.2362/95 όπου για πρώτη φορά ορίζονται οι φορείς της Γενικής Κυβέρνησης και τι εμπεριέχεται στην έννοια του Δημοσίου τομέα : *«Δημόσιος τομέας: περιλαμβάνει τη Γενική Κυβέρνηση και τις δημόσιες επιχειρήσεις καθώς και τους δημόσιους οργανισμούς κατά την έννοια της παραγράφου 6 του αρθρ.1 του Ν.3429/2005 (Φ.Ε.Κ. 314 Α')»*. Παρακάτω το άρθρο στην ανάπτυξη των παραγράφων του δίνει τον ορισμό της Γενικής Κυβέρνησης, της Κεντρικής Κυβέρνησης, της Κεντρικής Διοίκησης, των Οργανισμών Κοινωνικής Ασφάλισης καθώς και των Οργανισμών Τοπικής Αυτοδιοίκησης και τι περιλαμβάνει καθεμία από αυτές τις κύριες οργανωτικές διοικητικές δομές του Κράτους.

4.5. ΘΕΣΜΟΘΕΤΗΣΗ ΕΓΓΡΑΦΩΝ ΤΕΚΜΗΡΙΩΣΗΣ

Με το άρθρο 8 του Ν.3871/10 αντικαθίσταται το άρθρο 6 του Ν.2362/95 και εισάγεται για πρώτη φορά στην ελληνική δημοσιονομική τάξη η έννοια των εγγράφων τεκμηρίωσης. Αυτά ονομαστικά είναι: α) ο ετήσιος Κρατικός Προϋπολογισμός, β) το Μεσοπρόθεσμο Πλαίσιο Δημοσιονομικής Στρατηγικής, γ) ο ετήσιος Κοινωνικός Προϋπολογισμός, δ) οι Ενοποιημένοι ετήσιοι Προϋπολογισμοί της Τοπικής Αυτοδιοίκησης, ε) οι Ενοποιημένοι ετήσιοι Προϋπολογισμοί των λοιπών φορέων της Γενικής Κυβέρνησης.

²⁷ Έχουν αναλυθεί στο κεφ.2, ενότητα 2.3.

4.6. ΚΑΘΙΕΡΩΣΗ ΑΡΧΩΝ ΔΗΜΟΣΙΟΝΟΜΙΚΗΣ ΔΙΑΧΕΙΡΙΣΗΣ

Το άρθρο 1 του Ν.3871/10 αντικαθιστά το άρθρο 1 του Ν.2362/95 και διατυπώνει τις κάτωθι αρχές που πρέπει να διέπουν τη διαχείριση των δημοσίων οικονομικών :

- 1) Αρχή της χρηστής δημοσιονομικής διαχείρισης που πρέπει να αναλύεται σε επιμέρους αρχές :
 - α) οικονομικότητα,
 - β) αποδοτικότητα,
 - γ) αποτελεσματικότητα,
- 2) Αρχή της διαφάνειας
- 3) Αρχή της ειλικρίνειας

4.7. ΘΕΣΠΙΣΗ ΓΕΝΙΚΩΝ ΑΡΧΩΝ ΚΑΤΑΡΤΙΣΗΣ ΠΡΟΫΠΟΛΟΓΙΣΜΟΥ

Με το άρθρο 7 του Ν.3871/10 αντικαθίσταται το άρθρο 5 του Ν.2362/95. Το νέο άρθρο 5 αναφέρει τις γενικές αρχές που πρέπει να διέπουν την κατάρτιση του προϋπολογισμού : α) Αρχή τη ετήσιας διάρκειας, β) Αρχές της ενότητας και της καθολικότητας, γ) Αρχή της ειδίκευσης του Προϋπολογισμού και της ειδικότητας των πιστώσεων, δ) Αρχές της ειλικρίνειας και της ακρίβειας του Προϋπολογισμού.

5. ΟΙ ΘΕΣΜΙΚΕΣ ΑΛΛΑΓΕΣ ΤΟΥ Ν.4270/2014

Ο νόμος 4270/2014 επιφέρει με τη σειρά του σημαντικότερες αλλαγές στο δημόσιο λογιστικό και στη δημοσιονομική διακυβέρνηση της χώρας. Επαναδιατυπώνει τις αρμοδιότητες των κρατικών οργάνων που διαχειρίζονται το δημόσιο χρήμα, συστήνει το Ελληνικό Δημοσιονομικό Συμβούλιο και επαναδιατυπώνει και ισχυροποιεί τη θέση του Γραφείου Προϋπολογισμού του Κράτους στη Βουλή. Συμπληρώνει άλλα και αντικαθιστά τις διατάξεις του Νέου Δημοσίου Λογιστικού, ενώ η κύρια λειτουργία εξυπηρετεί τη μεταφορά της Οδηγίας 2011/85/ΕΕ του Συμβουλίου της 8^{ης} Νοεμβρίου 2011 με διατάξεις για τα συστήματα λογιστικής και στατιστικής αναφοράς, αξιόπιστο σύστημα πρόγνωσης για τις μακροοικονομικές προβλέψεις, τη δημοσιονομική εποπτεία της Ε.Ε., ενώ επαναδιατυπώνει την ανάγκη για θέσπιση εκ μέρους των κρατών-μελών της Ευρωπαϊκής Ένωσης αξιόπιστου Μεσοπρόθεσμου Δημοσιονομικού πλαισίου. Ακολούθως καταγράφονται οι σημαντικότερες αλλαγές και όπως και στον Ν.3871/10 καταγράφονται κατά μείζονα προς ελάσσονα επιφερόμενη αλλαγή.

5.1. ΚΩΔΙΚΟΠΟΙΗΣΗ ΤΩΝ ΔΙΑΤΑΞΕΩΝ ΤΟΥ ΚΩΔΙΚΑ ΔΗΜΟΣΙΟΥ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟΥ

Ο Ν.4270/14 προβαίνει σε ρητή αλλά και σιωπηρή κατάργηση διατάξεων των Ν.2362/95 και 3871/10. Το σύνολο των μεταβολών καταγράφεται στο Παράρτημα ΙΙΙ.

5.2. ΕΝΣΩΜΑΤΩΣΗ ΤΗΣ ΟΔΗΓΙΑΣ 2011/85/Ε.Ε..

Η Οδηγία 2011/85/Ε.Ε. (L306 23.11.2011) αποσκοπεί στο να συντονίσει των άσκηση δημοσιονομικής πολιτικής στα κράτη-μέλη κατά τρόπο ομοιόμορφο, ενώ επιχειρεί να διευκολύνει τη δημοσιονομική εποπτεία από τα Ευρωπαϊκά θεσμικά όργανα προς αποφυγή δημοσιονομικών εκτροχιασμών από τα κράτη-μέλη.

5.3. ΘΕΣΠΙΣΗ ΔΗΜΟΣΙΟΝΟΜΙΚΟΥ ΣΥΜΒΟΥΛΙΟΥ

Το άρθρο 2 του Ν.4270 συστήνει το Ελληνικό Δημοσιονομικό Συμβούλιο και του αποδίδει συγκεκριμένες αρμοδιότητες με κυριότερες εξ' αυτών :

- α) αξιολογεί τις μακροοικονομικές προβλέψεις με σκοπό την υιοθέτησή τους,
- β) παρακολουθεί τη συμμόρφωση με τους δημοσιονομικούς κανόνες,
- γ) προβαίνει σε αξιολογήσεις και ειδικά σε διατυπώσεις απόκλισης από το μεσοπρόθεσμο στόχο, ή την πορεία προσαρμογής προς αυτόν.
- δ) Αξιολογεί τις μακροοικονομικές και δημοσιονομικές προβλέψεις επί των οποίων βασίζεται ο συμπληρωματικός Κρατικός Προϋπολογισμός.
- ε) προχωρά σε αξιολόγηση για τους δημοσιονομικούς στόχους του οικείου έτους για τον Προϋπολογισμό αλλά και των ετών που καλύπτει το Μ.Π.Δ.Σ.
- στ) Προβαίνει σε ανάλυση βιωσιμότητας του χρέους.

5.4. ΘΕΣΜΙΚΑ ΟΡΓΑΝΑ ΕΠΙ ΤΩΝ ΔΗΜΟΣΙΩΝ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ

Στα άρθρα 17-31 του Ν.4270 περιγράφονται τα θεσμικά όργανα που επιφορτίζονται με τη διαχείριση των δημοσίων οικονομικών ενώ περιγράφονται αναλυτικά οι εξουσίες, οι υποχρεώσεις και οι αρμοδιότητες του καθ' ενός εξ' αυτών.

Ονομαστικά τα όργανα αυτά είναι :

- α) Η Βουλή των Ελλήνων
- β) Το Υπουργικό Συμβούλιο
- γ) Ο Υπουργός Οικονομικών
- δ) Το Γενικό Λογιστήριο του Κράτους
- ε) Οι Υπουργοί και λοιποί επικεφαλής της Γενικής Κυβέρνησης
- στ) Ο Υπουργός Ανάπτυξης και Ανταγωνιστικότητας
- ζ) Οι προϊστάμενοι οικονομικών υπηρεσιών των Υπουργείων
- η) Οι προϊστάμενοι οικονομικών υπηρεσιών λοιπών φορέων της Γενικής Κυβέρνησης
- θ) Το Παρατηρητήριο Οικονομικής Αυτοτέλειας των Ο.Τ.Α.

- ι) Το Γραφείο Προϋπολογισμού του Κράτους στη Βουλή
- ια) Το Ελληνικό Δημοσιονομικό Συμβούλιο
- ιβ) Ο Οργανισμός Διαχείρισης του Δημοσίου Χρέους
- ιγ) Το Ελεγκτικό Συνέδριο
- ιδ) Η Ελληνική Στατιστική Αρχή.

5.5. ΜΝΗΜΟΝΙΑ ΣΥΝΕΡΓΑΣΙΑΣ

Το άρθρο 70 εγκαθιδρύει τα μνημόνια συνεργασίας μεταξύ του Υπουργείου Οικονομικών και των υπολοίπων Υπουργείων για μια σειρά δεσμεύσεων και στόχων, με κυριότερη την παρακολούθηση των τριμηνιαίων στόχων εκτέλεσης του Προϋπολογισμού του κάθε φορέα.

5.6. ΕΣΩΤΕΡΙΚΟΣ ΚΑΙ ΕΞΩΤΕΡΙΚΟΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟΣ ΕΛΕΓΧΟΣ

Στο άρθρο 168 διατυπώνεται η σύσταση Υπηρεσιών Εσωτερικού Ελέγχου υπό την εποπτεία του Γ.Λ.Κ. με αρμοδιότητα τον έλεγχο των δημοσιονομικών και λογιστικών αναφορών κάθε φορέα της Γενικής Κυβέρνησης.

Στο άρθρο 169 υπογραμμίζεται η αρμοδιότητα του Ελεγκτικού Συνεδρίου να ασκεί τον εξωτερικό έλεγχο των οικονομικών καταστάσεων και λογαριασμών, καθώς και των συστημάτων λογιστικών και δημοσιονομικών αναφορών όλων των φορέων της Γενικής Κυβέρνησης.

5.7. ΟΙ ΡΥΘΜΙΣΕΙΣ ΤΟΥ ΔΗΜΟΣΙΟΥ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟΥ

Οι νέες προβλέψεις για το δημόσιο λογιστικό αφορούν όλους τους φορείς της Γενικής Κυβέρνησης με μια μακροσκελή σειρά συγκεκριμένων άρθρων, σε αντίθεση με τον Ν.2362/95 που αφορούσε μόνο τους φορείς της Κεντρικής Κυβέρνησης.

6. ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑΤΑ

Τις τελευταίες δεκαετίες έχει τροποποιηθεί εκ βάθρων το πλαίσιο άσκησης της οικονομικής και δημοσιονομικής πολιτικής στην Ευρωπαϊκή Ένωση. Η χώρα μας ως κράτος-μέλος συμμετέχει στο στενότερο συντονισμό της δημοσιονομικής πολιτικής, ο οποίος είναι απαραίτητος μεταξύ των κρατών-μελών της.

Με τις διατάξεις του Ν.3871/10 επιφέρονται τεράστιες αλλαγές στο προϊσχύον δημόσιο λογιστικό (Ν.2362/95), εκσυγχρονίζοντας αυτό σύμφωνα με τους σύγχρονους δημοσιονομικούς κανόνες, την εξέλιξη της οικονομικής επιστήμης και την Ευρωπαϊκή νομοθεσία.

Καθορίζονται οι «Φορείς Γενικής Κυβέρνησης», αντικαθιστώντας της έννοια του «ευρύτερου δημόσιου τομέα» που ήταν δεκτικός διασταλτικών ερμηνειών. Επανακαθορίζει τις Γενικές Αρχές κατάρτισης του ετήσιου Κρατικού Προϋπολογισμού, τα περιεχόμενα και τη δομή αυτού και επαναδιατυπώνει τη διαδικασία κατάρτισης και ψήφισης του Προϋπολογισμού. Παράλληλα καθορίζει τις Γενικές Αρχές δημοσιονομικών κανόνων που διέπουν την Κεντρική Κυβέρνηση, καθώς και τις Γενικές Αρχές της δημοσιονομικής διαχείρισης.

Επαναδιατυπώνει την έννοια του οικείου Διατάκτη και επαναπροσδιορίζει τη διαδικασία της διοικητικής πράξης της ανάληψης υποχρεώσεων σε όλες τις εκφάνσεις της.

Τέλος, σε ιδιαίτερο Κεφάλαιο επανακαθορίζει τα του Απολογισμού-Ισολογισμού-Διπλογραφικής Λογιστικής του Κράτους, δίδοντας ιδιαίτερη έμφαση στο περιεχόμενο των χρηματοοικονομικών καταστάσεων και στον έλεγχο του Απολογισμού και του Ισολογισμού του Κράτους.

Με τις διατάξεις του Ν.4270/14 ενσωματώνεται στην Ελληνική νόμιμη τάξη η Οδηγία 2001/85/ΕΕ του Συμβουλίου της 8^{ης} Νοεμβρίου 2011 σχετικά με τις απαιτήσεις για τα δημοσιονομικά πλαίσια των κρατών-μελών της Ευρωπαϊκής Ένωσης (ΕΕ L306/41), καθώς και η συστηματική ένταξη σε ενιαίο κείμενο και, κατά περίπτωση, η επικαιροποίηση των ισχυουσών αρχών δημοσιονομικής διαχείρισης και εποπτείας και

τέλος, σε διακριτή φάση, η κωδικοποίηση όλων των διατάξεων του δημόσιου λογιστικού.

Προέρχεται στη σύσταση και ορίζει τις αρμοδιότητες του Ελληνικού Δημοσιονομικού Συμβουλίου και επανασυστήνει το Γραφείο Προϋπολογισμού του Κράτους στη Βουλή, με διευρυμένες αρμοδιότητες.

Επαναδιατυπώνει τη διαδικασία των μακροοικονομικών και δημοσιονομικών προβλέψεων, με την κατάρτιση και ψήφιση του Μ.Π.Δ.Σ.

Προέρχεται στην Κωδικοποίηση των διατάξεων για την έννοια των Φορέων Γενικής Κυβέρνησης (Δημόσιου τομέα) και επανακαθορίζει τις αρμοδιότητες των θεσμικών οργάνων επί των δημόσιων οικονομικών.

Επαναδιατυπώνει τις Γενικές Αρχές για τη διαχείριση των οικονομικών του δημοσίου και τις Γενικές Αρχές του δημοσιονομικού σχεδιασμού.

Κωδικοποιεί τις Γενικές Αρχές κατάρτισης του Προϋπολογισμού, τα περιεχόμενα και τη δομή του, τη διαδικασία κατάρτισης και ψήφισης αυτού και ορίζει τα έγγραφα τεκμηρίωσης που συνοδεύουν τους προϋπολογιστικούς πίνακες.

Ιδιαίτερη αναφορά εμπεριέχεται για την έννοια του Διατάκτη και του δημοσίου υπολόγου, τις αρμοδιότητες και τις ευθύνες αυτών.

Από όλη την εμπειριστατωμένη και πλήρως τεκμηριωμένη ανάπτυξη της εργασίας, αλλά και από τα περιληπτικώς προαναφερόμενα συνάγεται ότι, με τα δύο αυτά νομοθετήματα τροποποιείται εκ βάθρων το πλαίσιο άσκησης της οικονομικής και δημοσιονομικής διαδικασίας.

Εκσυγχρονίζονται οι δημοσιονομικοί κανόνες και το δημόσιο λογιστικό, με κυρίαρχο στόχο τη διαφάνεια και την ενημέρωση, την εφαρμογή συγκεκριμένων μηχανισμών παρακολούθησης και ελέγχου της διαχείρισης, την επικαιροποίηση και θωράκιση του δημοσιονομικού πλαισίου, την ψηφιακή αναβάθμιση της δημόσιας ηλεκτρονικής διακυβέρνησης.

ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ

ΠΡΩΤΟΓΕΝΕΙΣ ΠΗΓΕΣ

ΝΟΜΟΣ ΥΠ' ΑΡΙΘ. 4270 «*Αρχές δημοσιονομικής διαχείρισης και εποπτείας (ενσωμάτωση της Οδηγίας 2011/85/ΕΕ) – δημόσιο λογιστικό και άλλες διατάξεις.*», (ΦΕΚ Α 143 - 28.6.2014).

ΝΟΜΟΣ ΥΠ' ΑΡΙΘ. 3871 «*Δημοσιονομική Διαχείριση και Ευθύνη*», (ΦΕΚ Α 141 - 17.8.2010).

ΝΟΜΟΣ ΥΠ' ΑΡΙΘ. 2362 «*Περί Δημοσίου Λογιστικού, ελέγχου και δαπανών του Κράτους και άλλες διατάξεις*», (ΦΕΚ Α 247 - 27.11.1995).

ΟΔΗΓΙΑ 2011/85/ΕΕ ΤΟΥ ΣΥΜΒΟΥΛΙΟΥ της 8ης Νοεμβρίου 2011, «*σχετικά με τις απαιτήσεις για τα δημοσιονομικά πλαίσια των κρατών μελών*», (L 306/41)

ΒΙΒΛΙΑ

Γέροντας, Χ.Α., Ψάλτης, Ι. Α., (1998), *Δημοσιονομικό Δίκαιο* (Τεύχος Α'), Εκδόσεις Αντ. Ν. Σάκκουλα, Αθήνα-Κομοτηνή.

Δράκος, Ε.Γ., (1997), *Μαθήματα Δημόσιας Οικονομικής* (Γ' Έκδοση), Εκδόσεις Α. Σταμούλης, Αθήνα.

Θεοχαρόπουλος, Λ., (1981), *Γενικών Φορολογικών Δικαιων*, Α', Εκδόσεις Σάκκουλα, Αθήνα – Θεσσαλονίκη.

Ιωάννου, Κ., Οικονομίδη, Κ., Ροζάκη, Χ., Φατούρου, Α., (1990), *Δημόσιο Διεθνές Δίκαιο*, Εκδόσεις Αντ. Ν. Σάκκουλα, Αθήνα – Κομοτηνή.

Καράγιωργας, Π. Δ., (1981), *Οι Δημοσιονομικοί Θεσμοί*, Εκδ. Παπαζήση, Αθήνα.

Κλαουδάτου, Μ., (2009), *Κρατικός Προϋπολογισμός*, Εκδόσεις Κριτική, Αθήνα.

Κόρσος, Δ., (2013), *Διοικητικό Δίκαιο – Γενικό Μέρος*, Εκδόσεις Σάκκουλα, Αθήνα – Θεσσαλονίκη.

Κουγέας, Δ.Β., (2008), *Οι Αρχές του Κοινοτικού Προϋπολογισμού και η Εφαρμογή του*, Νομική Βιβλιοθήκη, Αθήνα.

- Κυριακοπούλου, Ε., (2001) *Δημοσιονομικό Δίκαιο*, Σύγχρονη Εκδοτική, Αθήνα.
- Μηλιώνης, Ν., (2007), *Δημοσιονομικό Δίκαιο*, Νομική Βιβλιοθήκη, Αθήνα.
- Μηλιώνης, Ν., (2013), *Δημόσια Οικονομικά και Δίκαιο*, (Τιμ.τομ. για τον καθ. Νικ.Μπάρμπα), εκδ. Σάκκουλα Α.Ε, Αθήνα-Θεσσαλονίκη.
- Μπάρμπα, Ν., (2014), *Στοιχεία Δημοσιονομικού Δικαίου*, Ε' έκδοση, Εκδόσεις Σάκκουλα, Αθήνα – Θεσσαλονίκη.
- Παπαγιάννης, Δ., (2011), *Ευρωπαϊκό Δίκαιο*, Αντ. Ν. Σάκκουλα, Αθήνα – Κομοτηνή.
- Παπαδημητρίου, Γ., (1994), *Η διείσδυση του κοινοτικού δικαίου περιβάλλοντος στην Ελλάδα*, Εκδόσεις Αντ. Ν. Σάκκουλα, Αθήνα – Κομοτηνή.
- Σπηλιωτόπουλος, Ε., (1997), *Εγχειρίδιο Διοικητικού Δικαίου*, Αντ. Ν. Σάκκουλα, Αθήνα – Κομοτηνή.
- Στασινόπουλος Μ., (1966) *Μαθήματα Δημοσιονομικού Δικαίου*, του ιδίου, Αθήνα.
- Τάχος, Α., (2008), *Ελληνικό Διοικητικό Δίκαιο*, 9^η έκδοση, Εκδόσεις Σάκκουλα, Αθήνα – Θεσσαλονίκη.
- Mankiw, G., (2002), *Αρχές της Οικονομικής-Τόμος Β'*, Εκδόσεις Τυπωθήτω-Γιώργος Δάρδανος, Αθήνα

ΠΑΡΟΥΣΙΑΣΕΙΣ

- Νικολόπουλος. Κ., Αργυριάδης, Α., Διέλλας, Γ., Φλώρου, Χ., (2014), *ΚΦ-Μ04: Οικονομική Διοίκηση και Δημόσιο Λογιστικό*, Παρουσίαση 2^{ης} Θεματικής Ενότητας, Ε.Σ.Δ.Δ.Α., Αθήνα.
- Σταϊκούρας, Χ. (2014), «*Το Μεσοπρόθεσμο Πλαίσιο Δημοσιονομικής Στρατηγικής 2015-2018*», Υπουργείο Οικονομικών - Γενικό Λογιστήριο του Κράτους, Αθήνα. Διαθέσιμο στη: <http://www.cstaiouras.gr/wp-content/uploads/2014/04/EL-%CE%A0%CE%B1%CF%81%CE%BF%CF%85%CF%83%CE%AF%CE%B1%CF%83%CE%B7-%CE%9C%CE%A0%CE%94%CE%A3-2015-2018-30.04.2014.pdf>, (Τελευταία Ημ/νία ανάκτησης: 22.08.2015).

ΑΡΘΡΑ - ΜΕΛΕΤΕΣ

Παπαδοπούλου, Λ., (2013), «Αρχή της Αναλογικότητας», <http://law-constitution.web.auth.gr/lina/2013/11/05/06-arhi-analogikotitas/>, (Τελευταία Ημ/νία ανάκτησης: 09.08.2015).

Korits, G., (2001), “Fiscal Rules: Useful Policy Framework or Unnecessary Ornament?”, <http://www.imf.org/external/pubs/ft/wp/2001/wp01145.pdf> (Τελευταία Ημ/νία ανάκτησης: 11.8.2015).

ΠΑΡΑΡΤΗΜΑΤΑ

ΠΑΡΑΡΤΗΜΑ Ι

ΠΡΟΫΠΟΛΟΓΙΣΤΙΚΟΙ ΠΙΝΑΚΕΣ

ΚΩΔΙΚΑΣ ΚΑΤΑΤΑΞΗΣ ΕΣΟΔΩΝ ΚΑΙ ΕΞΟΔΩΝ ΚΡΑΤΙΚΟΥ ΠΡΟΫΠΟΛΟΓΙΣΜΟΥ

Α.Υ.Ο. 2/50418/0020/17-2-2002

όπως έχει τροποποιηθεί και ισχύει σήμερα.

ΕΣΟΔΑ ΚΡΑΤΙΚΟΥ ΠΡΟΫΠΟΛΟΓΙΣΜΟΥ

0000 → Άμεσοι φόροι
1000 → Έμμεσοι φόροι
2000 → Πρόσοδοι Περιουσίας και επιχειρηματικής δράσης του Κράτους
3000 → Λοιπά μη φορολογικά έσοδα
4000 → Μεταβιβάσεις από την Ευρωπαϊκή Ένωση και από Κράτη μέλη
5000 → Πιστωτικά έσοδα
6000 → Διάφορα Ειδικά μη φορολογικά έσοδα
7000 → Έσοδα από δημόσιες επενδύσεις
8000 → Έσοδα από την Ε.Ε. και λοιπά Κοινοτικά Ταμεία
9000 → Πιστωτικά έσοδα Π.Δ.Ε.

0000 ΑΜΕΣΟΙ ΦΟΡΟΙ (ενδεικτικά)

- 0110 Φόρος εισοδήματος φυσικών προσώπων
- 0120 Φόρος εισοδήματος νομικών προσώπων
- 0144 Φόρος επί των τόκων των καταθέσεων
- 0213 Φόροι και τέλη κληρονομιών
- 0221 Φόρος στην ακίνητη περιουσία
- 0711 Προσαυξήσεις στους άμεσους φόρους
- 0713 Πρόστιμα και χρηματικές ποινές
- 0891 Έκτακτη εισφορά φυσικών προσώπων
- 0894 Έκτακτη εισφορά στην ακίνητη περιουσία

1000 ΕΜΜΕΣΟΙ ΦΟΡΟΙ (ενδεικτικά)

- 1100 Φόρος Προστιθέμενης Αξίας (ΦΠΑ)
- 1220 Τέλη χαρτοσήμου
- 1310 Φόρος Κύκλου Εργασιών (ΦΚΕ)
- 1362 Τέλη κυκλοφορίας αυτοκινήτων
- 1374 Τέλος άδειας οχημάτων
- 1375 Ειδικά τέλη διενέργειας τεχνικού ελέγχου
- 1377 Τέλη μηχανημάτων έργων
- 1430 Ειδικός Φόρος Κατανάλωσης (ΕΦΚ)
- 1432 ΕΦΚ βενζίνης
- 1441 ΕΦΚ προϊόντων καπνού
- 1600 Έμμεσοι φόροι από Π.Ο.Ε.

2000 ΠΡΟΣΟΔΟΙ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΣ & ΕΠΙΧΕΙΡΗΜΑΤΙΚΗΣ ΔΡΑΣΗΣ (ενδεικτικά)

- 2211 Τόκοι καταθέσεων Δημοσίου σε τράπεζες
- 2224 Μισθώματα ακίνητης περιουσίας
- 2229 Λοιπά μισθώματα
- 2332 Έσοδα χορήγησης στοιχείων της ΓΠΠΣ
- 2370 Έσοδα δικαστικών υπηρεσιών
- 2415 Έσοδα χορήγησης κάρτας καυσαερίων
- 2510 Έσοδα από επιχειρήσεις & οργανισμούς
- 2514 Έσοδα κρατικών λαχείων
- 2517 Έσοδα ΛΟΤΤΟ – ΠΡΟΠΟ
- 2542 Έσοδα από Τ.Π.&Δ.
- 2547 Έσοδα από Κ.Ε.Δ.

3000 ΛΟΙΠΑ ΜΗ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΑ ΕΣΟΔΑ (ενδεικτικά)

- 3200 Επιστροφές χρημάτων
- 3241 Επιστροφές αποδοχών, συντάξεων
- 3243 Έσοδα από περικοπή αποδοχών
- 3311 Έσοδα από κατάπτωση εγγυήσεων
- 3600 Έσοδα από Π.Ο.Ε.
- 3700 Έσοδα από προσαυξήσεις, πρόστιμα

4000 ΜΕΤΑΒΙΒΑΣΕΙΣ ΑΠΟ ΤΗΝ Ε.Ε. ΚΑΙ ΚΡΑΤΗ ΜΕΛΗ (ενδεικτικά)

- 4210 Απολήψεις από την Ε.Ε. και κράτη – μέλη
- 4213 Απολήψεις από την Ε.Ε. αποδοχών αποσπώμενων υπαλλήλων
- 4232 Απολήψεις από το Ε.Κ.Τ.
- 4239 Λοιπές απολήψεις από κοινοτικά ταμεία ή οργανισμούς

5000 ΠΙΣΤΩΤΙΚΑ ΕΣΟΔΑ (ενδεικτικά)

- 5100 Έσοδα από δάνεια από πηγές εσωτερικού
- 5112 Έσοδα από έντοκα γραμμάτια του Ε.Δ.
- 5114 Έσοδα από έκδοση ομολόγων
- 5119 Λοιπά δανειακά έσοδα
- 5131 Έσοδα από δάνεια του Γενικού Επιτελείου Στρατού
- 5200 Έσοδα από δάνεια από πηγές εξωτερικού

6000 ΔΙΑΦΟΡΑ ΕΙΔΙΚΑ ΜΗ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΑ ΕΣΟΔΑ (ενδεικτικά)

- 6800 Έσοδα από το ΝΑΤΟ
- 6812 Εισφορές κρατών – μελών ΝΑΤΟ που χρησιμοποιούν το Πεδίο Βολής Κρήτης
- 6823 Λοιπά έσοδα από κράτη – μέλη ΝΑΤΟ

7000 ΕΣΟΔΑ ΑΠΟ ΔΗΜΟΣΙΕΣ ΕΠΕΝΔΥΣΕΙΣ (ενδεικτικά)

- 7100 Έσοδα από την εκμετάλλευση έργων που εκτελέστηκαν
- 7129 Έσοδα από αποδόσεις έργων ΠΔΕ
- 7319 Έσοδα από χρηματοδοτήσεις τρίτων για την εκτέλεση έργων ΠΔΕ

8000 ΕΣΟΔΑ ΑΠΟ ΤΗΝ Ε.Ε. ΚΑΙ ΛΟΙΠΑ ΚΟΙΝΟΤΙΚΑ ΤΑΜΕΙΑ (ενδεικτικά)

- 8310 Απολήψεις από κοινοτικά ταμεία
- 8314 Συμμετοχή του Ταμείου Συνοχής σε προγράμματα Δ.Ε.
- 8315 Συμμετοχή της Ε.Ε. σε προγράμματα υποδομής
- 8319 Απολήψεις από κοινοτικά ταμεία ή οργανισμούς για τη μελέτη ή εκτέλεση προγραμμάτων Δ.Ε.

9000 ΠΙΣΤΩΤΙΚΑ ΕΣΟΔΑ Π.Δ.Ε. (ενδεικτικά)

- 9110 Προϊόν δανείων εσωτερικού
- 9119 Δανεισμός για τη χρηματοδότηση έργων του ΠΔΕ
- 9210 Προϊόν δανείων εξωτερικού
- 9221 Προϊόν δανείων από την Ε.Ε. για της ανάγκες του ΠΔΕ

ΕΞΟΔΑ ΚΡΑΤΙΚΟΥ ΠΡΟΫΠΟΛΟΓΙΣΜΟΥ

- 0000 → Πληρωμές για Υπηρεσίες
 1000 → Προμήθειες αγαθών και κεφαλαιακού εξοπλισμού
 2000 → Πληρωμές μεταβιβαστικές
 3000 → Πληρωμές που αντικρίζονται από πραγματοποιούμενα έσοδα
 4000 → Δαπάνες Βορειοατλαντικού Συμφώνου που εκτελούνται από πιστώσεις Κρατών – μελών
 5000 → Δαπάνες που δεν εντάσσονται σε άλλες κατηγορίες
 6000 → Πληρωμές για την εξυπηρέτηση της δημόσιας πίστης
 7000 → Απαλλοτριώσεις, αγορές, εκτελέσεις έργων
 8000 → Πληρωμές για έργα του Π.Δ.Ε.

0000 ΠΛΗΡΩΜΕΣ ΓΙΑ ΥΠΗΡΕΣΙΕΣ (ενδεικτικά)

- 0111 Χορηγία του Προέδρου της Δημοκρατίας
 0121 Αποζημίωση Βουλευτών
 0211 Αποδοχές τακτικών πολιτικών υπαλλήλων
 0251 Αποδοχές μελών ΔΕΠ-ΑΕΙ
 0261 Αποδοχές δικαστικών λειτουργών
 0271 Αποδοχές γιατρών ΕΣΥ
 0290 Εισφορές για την κοινωνική ασφάλιση
 0300 Αποδοχές υπαλλήλων ΙΔΟΧ
 0400 Αμοιβές στρατιωτικών, ΕΛΑΣ, ΛΣ, ΠΣ
 0611 Συντάξεις πολιτικών υπαλλήλων
 0820 Μεταφορές, επικοινωνίες
 0830 Ύδρευση, ηλεκτρική ενέργεια

**1000 ΠΡΟΜΗΘΕΙΕΣ ΑΓΑΘΩΝ ΚΑΙ ΚΕΦΑΛΑΙΑΚΟΥ ΕΞΟΠΛΙΣΜΟΥ
(ενδεικτικά)**

- 1110 Προμήθεια γραφικής ύλης
 1120 Προμήθεια έντυπου υλικού
 1130 Προμήθεια εκπαιδευτικού υλικού
 1230 Προμήθεια ειδών καθαριότητας
 1510 Προμήθεια καυσίμων και λιπαντικών
 1711 Προμήθεια επίπλων & ειδών εξοπλισμού γραφείων
 1720 Προμήθεια μηχανικού και λοιπού εξοπλισμού
 1730 Προμήθεια μεταφορικών μέσων
 1923 Προμήθεια πολεμικών αεροσκαφών

1973 Προμήθεια οπλισμού

2000 ΠΛΗΡΩΜΕΣ ΜΕΤΑΒΙΒΑΣΤΙΚΕΣ (ενδεικτικά)

2111 Οικονομικές ενισχύσεις γεωργικού χαρακτήρα
 2133 Επιδότηση δανείων για μεταπτυχιακές σπουδές
 2221 Τακτική επιχορήγηση Δήμων
 2224 Επιχορήγηση Δήμων για Σχολικές Επιτροπές
 2228 Επιχορήγηση Δήμων για τη λειτουργία ΚΕΠ
 2279 Επιχορήγηση Περιφερειακών Αυτ/σεων
 2311 Επιχορήγηση νοσηλευτικών ιδρυμάτων
 2330 Επιχορήγηση σε οργανισμούς κοινωνικής πρόνοιας
 2350 Επιχορήγηση σε οργανισμούς κοινωνικής ασφάλισης
 2420 Επιχορήγηση σε ανώτατα εκπαιδευτικά ιδρύματα
 2432 Επιχορήγηση στην Εθνική Σχολή Δικαστών
 2440 Επιχορήγηση σε πολιτιστικά ιδρύματα
 2500 Επιχορήγηση σε ΝΠΙΔ
 2570 Επιχορήγηση σε αθλητικούς φορείς
 2711 Επιχορήγηση Δήμων για προνοιακά επιδόματα
 2740 Παροχή υποτροφιών

3000 ΠΛΗΡΩΜΕΣ ΠΟΥ ΑΝΤΙΚΡΥΖΟΝΤΑΙ ΑΠΟ ΕΣΟΔΑ (ενδεικτικά)

3111 Επιστροφές φόρου εισοδήματος φυσικών προσώπων
 3122 Επιστροφές φόρου κατανάλωσης καυσίμων
 3131 Επιστροφές από ΦΠΑ
 3210 Αποδόσεις σε ΟΤΑ εισπραττόμενων εσόδων
 3220 Αποδόσεις σε Περιφερειακές Αυτ/σεις εισπραττόμενων εσόδων
 3440 Συμμετοχή σε προγράμματα της Ε.Ε. (ίδια συμμετοχή)

4000 ΔΑΠΑΝΕΣ ΒΟΡΕΙΟΑΤΛΑΝΤΙΚΟΥ ΣΥΜΦΩΝΟΥ (ενδεικτικά)

4111 Αποδοχές προσωπικού
 4210 Δαπάνες Πεδίου Βολής Κρήτης
 4331 Εισφορά Ελλάδας στο ΝΑΤΟ
 4510 Αποστολές στο εξωτερικό για υπηρεσία ΝΑΤΟ

5000 ΔΑΠΑΝΕΣ ΠΟΥ ΔΕΝ ΕΝΤΑΣΣΟΝΤΑΙ ΣΕ ΑΛΛΕΣ ΚΑΤΗΓΟΡΙΕΣ
(ενδεικτικά)

- 5111 Τακτικό Αποθεματικό
- 5121 Δαπάνες Ελληνικής Αντιπροσωπείας στον ΟΗΕ
- 5141 Δαπάνες επιστράτευσης
- 5143 Δαπάνες απέλασης αλλοδαπών
- 5151 Δαπάνες αντιμετώπισης φυσικών καταστροφών
- 5212 Νέες πολιτικές για την απασχόληση
- 5232 Δαπάνες πολιτιστικής Ολυμπιάδας
- 5251 Δαπάνες ραδιοφωνίας και τηλεόρασης
- 5261 Δαπάνες διενέργειας εκλογών
- 5300 Δαπάνες προγραμμάτων χρηματοδοτούμενων από την ΕΕ
- 5331 Δαπάνες περιφερειακής ανάπτυξης
- 5400 Εθνική συμμετοχή προγραμμάτων συγχρηματοδοτούμενων από την ΕΕ

6000 ΠΛΗΡΩΜΕΣ ΓΙΑ ΤΗΝ ΕΞΥΠΗΡΕΤΗΣΗ ΔΗΜΟΣΙΑΣ ΠΙΣΤΗΣ
(ενδεικτικά)

- 6110 Τόκοι εσωτερικού δημόσιου χρέους
- 6113 Τόκοι ομολόγων ελληνικού δημοσίου
- 6115 Τόκοι δανείων Τράπεζας της Ελλάδος
- 6130 Τόκοι εξωτερικού δημόσιου χρέους
- 6210 Χρεολύσια εσωτερικού δημόσιου χρέους
- 6213 Εξοφλήσεις ομολόγων ελληνικού δημοσίου
- 6215 Χρεολύσια δανείων Τράπεζας της Ελλάδος
- 6230 Χρεολύσια δημόσιου χρέους σε συνάλλαγμα
- 6240 Χρεολύσια εξωτερικού δημόσιου χρέους
- 6410 Πληρωμές λόγω εγγυήσεων σε ΟΤΑ
- 6711 Χορηγούμενα δάνεια σε ΝΠΔΔ
- 6911 Υποχρεώσεις από ειδικά προγράμματα εξοπλισμού Ε.Δ.

7000 ΑΠΑΛΛΟΤΡΙΩΣΕΙΣ, ΑΓΟΡΕΣ, ΑΝΕΓΕΡΣΕΙΣ κλπ (ενδεικτικά)

- 7210 Δαπάνες απαλλοτριώσεων
- 7240 Δαπάνες αγοράς ακινήτων
- 7242 Μελέτες και έρευνες
- 7243 Δαπάνες εκτέλεσης έργων
- 7320 Συμμετοχή δημοσίου στο μετοχικό κεφάλαιο οργανισμών

8000 ΠΛΗΡΩΜΕΣ ΓΙΑ ΕΡΓΑ ΤΟΥ Π.Δ.Ε. (ενδεικτικά)

8100 Επενδύσεις που έχουν ενταχθεί στο πρόγραμμα οικονομικής ανάπτυξης και εκτελούνται μέσω του τακτικού προϋπολογισμού

8200 Πληρωμές έργων χρηματοδοτούμενων από εθνικούς πόρους

8220 Αγορές ή απαλλοτριώσεις προγράμματος ΠΔΕ

8230 Προμήθεια μεταφορικών μέσων

8240 Κατασκευές έργων

8250 Συντηρήσεις έργων

8260 Μηχανικός και λοιπός κεφαλαιακός εξοπλισμός

8270 Μελέτες και έρευνες

8300 Πληρωμές για έργα χρηματοδοτούμενα από κοινοτικούς πόρους

8340 Κατασκευές έργων

8350 Συντηρήσεις έργων

8370 Μελέτες και έρευνες

ΤΑΚΤΙΚΟΣ ΠΡΟΫΠΟΛΟΓΙΣΜΟΣ

ΚΑΕ ΕΣΟΔΩΝ	ΚΑΕ ΕΞΟΔΩΝ
0000	0000
1000	1000
2000	2000
3000	3000
4000	4000
5000	5000
6000	6000
	7000

ΠΡΟΫΠΟΛΟΓΙΣΜΟΣ ΔΗΜΟΣΙΩΝ ΕΠΕΝΔΥΣΕΩΝ

ΚΑΕ ΕΣΟΔΩΝ	ΚΑΕ ΕΞΟΔΩΝ
7000	8000
8000	
9000	

ΠΑΡΑΡΤΗΜΑ ΙΙ

ΘΕΣΜΙΚΕΣ ΑΛΛΑΓΕΣ Ν.3871/10 (ΦΕΚ 141/17.8.2010 Τ. Α')

Ν.3871/10	ΤΙΤΛΟΣ	ΘΕΣΜΙΚΗ ΑΛΛΑΓΗ
Άρθρο 1	Γενικές Αρχές	Αντικατάσταση άρθρου 1 Ν.2362/95
Άρθρο 2	Γενικές Αρχές των Οικονομικών Κανόνων	Προσθήκη άρθρων 1Α και 1Β στον Ν.2362/95
Άρθρο 3	Υπουργός Οικονομικών	Αντικατάσταση άρθρου 2 Ν.2362/95
Άρθρο 4	Γενικό Λογιστήριο του Κράτους	Αντικατάσταση άρθρου 3 Ν.2362/95
Άρθρο 5	Αρμόδιοι Υπουργοί και επικεφαλής λοιπών φορέων της Γενικής Κυβέρνησης	Προσθήκη άρθρων 3Α και 3Β στον Ν.2362/95
Άρθρο 6	Παράταση Εκτέλεσης Προϋπολογισμού	Κατάργηση 3 ^{ου} εδαφίου άρθρου 4 Ν.2362/95
Άρθρο 7	Γενικές αρχές που διέπουν την κατάρτιση του προϋπολογισμού	Αντικατάσταση άρθρου 5 Ν.2362/95
Άρθρο 8	Έγγραφα τεκμηρίωσης του ετήσιου Κρατικού Προϋπολογισμού και των συναρτώμενων προϋπολογισμών της Γενικής Κυβέρνησης	Αντικατάσταση άρθρου 6 Ν.2362/95
Άρθρο 9	Μεσοπρόθεσμο Πλαίσιο Δημοσιονομικής Στρατηγικής Ψήφιση Μεσοπρόθεσμου Πλαισίου Δημοσιονομικής Στρατηγικής Επικαιροποίηση του Μεσοπρόθεσμου Πλαισίου Δημοσιονομικής Στρατηγικής Συμμόρφωση των ετήσιων προϋπολογισμών με το Μεσοπρόθεσμο Πλαίσιο Δημοσιονομικής Στρατηγικής Κατάρτιση και περιεχόμενο του ετήσιου Κρατικού Προϋπολογισμού	Προσθήκη άρθρων 6Α, 6Β, 6Γ, 6Δ, 6Ε μετά το άρθρο 6 Ν.2362/95
Άρθρο 10	Δημόσιες επενδύσεις	Αναρίθμηση §5 άρθρου 7 Ν.2362/95 σε §8 και προσθήκη §§ 5, 6, 7

N.3871/10	ΤΙΤΛΟΣ	ΘΕΣΜΙΚΗ ΑΛΛΑΓΗ
Άρθρο 11	Ψήφιση του ετήσιου Κρατικού Προϋπολογισμού	Αντικατάσταση άρθρου 8 N.2362/95
Άρθρο 12	Ψήφιση Συμπληρωματικών Προϋπολογισμών Γραφείο Προϋπολογισμού στη Βουλή	Προσθήκη άρθρων 8Α και 8Β στον Ν.2362/95
Άρθρο 13	Προσωρινή διοίκηση εσόδων και εξόδων	Αντικατάσταση άρθρου 9 N.2362/95
Άρθρο 14	Έσοδα Κρατικού Προϋπολογισμού	Αντικατάσταση άρθρου 10 N.2362/95
Άρθρο 15	Έξοδα Προϋπολογισμού	Αντικατάσταση §4 άρθρου 13 N.2362/95
Άρθρο 16	Τακτοποιητικές λογιστικές εγγραφές προϋπολογισμού του Γραφείου Συμφητισμών Γενικού Λογιστηρίου του Κράτους μετά τη λήξη του οικονομικού έτους	Αντικατάσταση §§ 1 και 3 άρθρου 14 N.2362/95 και προσθήκη §4
Άρθρο 17	Ειδικότητα Πιστώσεων – Αυξομειώσεις – Μεταφορές	Αντικατάσταση άρθρου 15 N.2362/95
Άρθρο 18	Εγγραφή πιστώσεων κατά τη διάρκεια του οικονομικού έτους	Συμπλήρωση άρθρου 17 N.2362/95
Άρθρο 19	Αποθεματικό Κρατικού Προϋπολογισμού	Αντικατάσταση άρθρου 18 N.2362/95
Άρθρο 20	Διατάκτης	Αντικατάσταση άρθρου 20 N.2362/95
Άρθρο 21	Ανάληψη υποχρεώσεων	Αντικατάσταση άρθρου 21 N.2362/95
Άρθρο 22	Δημόσιες Δαπάνες	Τροποποίηση άρθρου 22 N.2362/95
Άρθρο 23	Διαδικασίες Ελέγχου Ανάληψης Υποχρεώσεων	Προσθήκη άρθρου 22Α στον Ν.2362/95
Άρθρο 24	Υπηρεσίες Δημοσιονομικού Ελέγχου – Ειδικά Λογιστήρια	Τροποποίηση άρθρου 24 N.2362/95
Άρθρο 25	Εσωτερικός Έλεγχος	Προσθήκη άρθρου 25Α στον Ν.2362/95
Άρθρο 26	Έλεγχος, εκκαθάριση και εντολή πληρωμής των δαπανών του Δημοσίου	Αντικατάσταση άρθρου 26 N.2362/95
Άρθρο 27	Έλεγχος Δαπανών και Εσόδων από το Ελεγκτικό Συνέδριο	Αντικατάσταση άρθρου 27 N.2362/95
Άρθρο 28	Εντολή πληρωμής των δαπανών του Δημοσίου	Αντικατάσταση τίτλου και προσθήκη §4 στο άρθρο 28 του Ν.2362/95

N.3871/10	ΤΙΤΛΟΣ	ΘΕΣΜΙΚΗ ΑΛΛΑΓΗ
Άρθρο 29	Οίκοθεν εξόφληση χρηματικών ενταλμάτων ή άλλων τίτλων	Προσθήκη §3 στο άρθρο 32 N.2362/95
Άρθρο 30	Έννοια – Προϋποθέσεις και διαδικασία έκδοσης ενταλμάτων πληρωμής	Αντικατάσταση §4 στο άρθρο 38 του N.2362/95
Άρθρο 31	Απόδοση λογαριασμού χρηματικών ενταλμάτων προπληρωμής	Αντικατάσταση άρθρου 41 N.2362/95
Άρθρο 32	Χρηματικά εντάλματα προπληρωμής δημοσίων επενδύσεων	Αντικατάσταση άρθρου 42 N.2362/95
Άρθρο 33	Πάγιες προκαταβολές χρηματικού – Έννοια - Σύσταση	Αντικατάσταση §5 στο άρθρο 46 του N.2362/95
Άρθρο 34	Εμφάνιση προκαταβολών και δανείων	Αντικατάσταση άρθρου 53 N.2362/95
Άρθρο 35	Διακρίσεις και εποπτεία δημοσίων υπολόγων	Προσθήκη στην §2 του άρθρου 54 N.2362/95 στοιχείου (στ')
Άρθρο 36	Σύσταση και διάκριση λογαριασμών	Αντικατάσταση §1 στο άρθρο 60 του N.2362/95
Άρθρο 37	Τακτοποίηση Λογαριασμών	Προσθήκη άρθρου 638Α στον N.2362/95
Άρθρο 38	Δάνεια – Τίτλοι	Αντικατάσταση άρθρου 64 N.2362/95
Άρθρο 39	Εγγυήσεις	Αναρίθμηση §§ 1, 2, 3, 4, 5 άρθρου 65 N.2362/95 και προσθήκη §1
Άρθρο 40	Έννοια και Κατάρτιση Απολογισμού	Αντικατάσταση άρθρου 72 N.2362/95 και αλλαγή τίτλου
Άρθρο 41	Έννοια – Κατάρτιση – Περιεχόμενο Ισολογισμού (Κατάσταση Χρηματοοικονομικής Θέσης) Κεντρικής Διοίκησης	Αντικατάσταση άρθρου 74 N.2362/95
Άρθρο 42	Περιεχόμενο Λοιπών Χρηματοοικονομικών Καταστάσεων	Αντικατάσταση άρθρου 75 N.2362/95
Άρθρο 43	Έλεγχος Απολογισμού και Ισολογισμού (Κατάσταση Χρηματοοικονομικής Θέσης) και λοιπών Χρηματοοικονομικών Καταστάσεων της Κεντρικής Διοίκησης από το Ελεγκτικό Συνέδριο και υποβολή αυτών στη Βουλή	Αντικατάσταση άρθρου 76 N.2362/95
Άρθρο 44	Ορισμός Διπλογραφικής Λογιστικής της Κεντρικής Διοίκησης. Λογιστικό Σχέδιο Κεντρικής Διοίκησης	Προσθήκη άρθρων 76Α και 76Β στον N.2362/95
Άρθρο 45	Δημοσιονομικές εκθέσεις και απολογισμοί	Αντικατάσταση άρθρου 78 N.2362/95

N.3871/10	ΤΙΤΛΟΣ	ΘΕΣΜΙΚΗ ΑΛΛΑΓΗ
Άρθρο 46	Λογιστικό Σχέδιο Γενικής Κυβέρνησης	Αντικατάσταση άρθρου 110 N.2362/95

ΠΑΡΑΡΤΗΜΑ ΙΙΙ

ΚΩΔΙΚΟΠΟΙΗΣΗ ΔΙΑΤΑΞΕΩΝ «ΔΗΜΟΣΙΟΥ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟΥ» Ν.4270/14
(ΦΕΚ 143/28.6.2014 Τ. Α΄)

Άρθρο Ν.4270/14	ΤΙΤΛΟΣ	Άρθρο Ν.2362/95	Άρθρο Ν.3871/10
14	Ορισμοί [άρθρα 2 και 6(2) Οδηγίας 2011/85/ΕΕ]	1B	2
16	Οικονομικό έτος	4	-
20	Υπουργός Οικονομικών [άρθρα 4(6) και 14(3) Οδηγίας 2011/85/ΕΕ]	2	3
21	Γενικό Λογιστήριο του Κράτους [άρθρα 4(6), 13(1) και 14(3) Οδηγίας 2011/85/ΕΕ]	3	4
22	Υπουργοί και Λοιποί Επικεφαλής Φορέων της Γενικής Κυβέρνησης [άρθρο 13(2) Οδηγίας 2011/85/ΕΕ]	-	5
24	Προϊστάμενοι οικονομικών υπηρεσιών Υπουργείων [άρθρα 13(1) και 13(2) Οδηγίας 2011/85/ΕΕ]	-	5
31	Ελεγκτικό Συνέδριο	27	27
33	Γενικές αρχές για τη διαχείριση των οικονομικών του Δημοσίου	-	1
34	Γενικές αρχές δημοσιονομικού σχεδιασμού [άρθρα 5 και 7 Οδηγίας 2011/85/ΕΕ]	-	2
43	Μεσοπρόθεσμο Πλαίσιο Δημοσιονομικής Στρατηγικής [άρθρο 9(2)(α) Οδηγίας 2011/85/ΕΕ]	6A	9
49	Γενικές αρχές κατάρτισης των Προϋπολογισμών	5	7
51	Γενικές αρχές κατάρτισης του ετήσιου Κρατικού Προϋπολογισμού	-	7
52	Περιεχόμενα και δομή του νόμου για τον ετήσιο Κρατικό Προϋπολογισμό	6 & 6E	8 & 9
58	Διαδικασία για την ψήφιση του Κρατικού Προϋπολογισμού [άρθρο 14(3) της Οδηγίας 2011/85/ΕΕ]	8	11
59	Αποθεματικό Κρατικού Προϋπολογισμού	18	19
60	Ψήφιση συμπληρωματικού Κρατικού Προϋπολογισμού	8A	12

Άρθρο Ν.4270/14	ΤΙΤΛΟΣ	Άρθρο Ν.2362/95	Άρθρο Ν.3871/10
61	Προσωρινή διαχείριση εσόδων και δαπανών	9	13
65	Διατάκτης	20	20
66	Ανάληψη υποχρεώσεων	2121, 22, 22Α	21-23
75	Έσοδα του προϋπολογισμού	10	14
76	Έξοδα προϋπολογισμού	13	15
77	Δημόσιες δαπάνες	22	22
81	Όργανα και τίτλοι είσπραξης	11	-
82	Αποδεικτικά είσπραξης	12	-
83	Αρμοδιότητες των Δημοσίων Οικονομικών Υπηρεσιών σε θέματα εισπράξεων	66	-
86	Υποβολή στοιχείων από τις Δημόσιες Οικονομικές Υπηρεσίες	69	-
87	Ειδικοί Ταμίες	70	-
88	Χρηματικό υπόλοιπο Δημοσίων Οικονομικών Υπηρεσιών και Ειδικών Ταμιών	71	-
89	Υπηρεσίες Δημοσιονομικού Ελέγχου – Ειδικά Λογιστήρια	23	-
90	Επιθεώρηση ΥΔΕ	24	-
91	Έλεγχος και εκκαθάριση των δαπανών του Δημοσίου	26	26
92	Εντολή πληρωμής των δαπανών του Δημοσίου	28	26 & 28
93	Εξόφληση τίτλων πληρωμής	29	-
94	Εκτέλεση επιτροπικών ενταλμάτων πριν από την άφιξή τους	30	-
95	Εξόφληση τίτλων δικαιούχων που αδυνατούν να υπογράψουν	31	-
96	Καταλογισμοί για μη νόμιμες δαπάνες που πληρώθηκαν με τίτλους πληρωμής – αρμόδια όργανα	33	-
97	Απώλεια αποδεικτικών είσπραξης, γραμματίων, δικαιολογητικών πληρωμής, δαπανών και τίτλων πληρωμής	34	-
98	Απόδοση εσόδων υπέρ τρίτων	35	-
99	Πληρωμή δαπανών από προξενικές εισπράξεις	36	-
100	Έννοια, προϋποθέσεις και διαδικασία έκδοσης χρηματικών ενταλμάτων προπληρωμής	38	30
101	Περιορισμοί – Ειδικές περιπτώσεις χρηματικών ενταλμάτων προπληρωμής	39	-

Άρθρο N.4270/14	ΤΙΤΛΟΣ	Άρθρο N.2362/95	Άρθρο N.3871/10
102	Υποχρεώσεις και ευθύνες υπολόγων και άλλων οργάνων εξ ενταλμάτων προπληρωμής	40	-
103	Απόδοση λογαριασμού χρηματικών ενταλμάτων προπληρωμής	41	31
104	Χρηματικά εντάλματα προπληρωμής δημοσίων επενδύσεων	42	32
105	Προσωρινά χρηματικά εντάλματα	43	-
106	Εξουσιοδοτήσεις	44	-
107	Ευθύνες διαχειριζόμενων χρήματα χωρίς έκδοση ενταλμάτων προπληρωμής	45	-
108	Πάγιες Προκαταβολές χρηματικού – Έννοια – Σύσταση	46	33
109	Διαχείριση πάγιων προκαταβολών	47	-
110	Αποκατάσταση ελλειμμάτων πάγιων προκαταβολών	48	-
111	Υποχρεώσεις διαχειριστών πάγιων προκαταβολών	49	-
112	Πάγιες Προκαταβολές υλικού ή αξιών – Σύσταση	50	-
113	Έλεγχος διαχείρισης πάγιων προκαταβολών	51	-
114	Προκαταβολές	52	-
115	Εμφάνιση προκαταβολών και δανείων	53	34
116	Απολήψεις από την Ευρωπαϊκή Ένωση (Ε.Ε.)	97	-
117	Αποδόσεις προς την Ευρωπαϊκή Ένωση	98	-
118	Χρηματικές δοσοληψίες με την Ευρωπαϊκή Ένωση	99	-
119	Τήρηση βιβλίων	100	-
120	Έλεγχος δαπανών	101	-
121	Αναζήτηση αχρεωστήτως καταβληθέντων	102	-
122	Παραγραφή απαιτήσεων του Δημοσίου	103	-
123	Διαδικασία είσπραξης αχρεωστήτως καταβληθέντων	104	-
124	Υπόλογοι διαχειριστές	105	-
129	Προϋποθέσεις σύναψης συμβάσεων	79	-
130	Τύπος συμβάσεων	80	-
131	Εκπροσώπηση Δημοσίου	81	-
132	Διαδικασίες σύναψης συμβάσεων	82	-
133	Διαγωνισμός – Εξαιρέσεις	83	-
134	Προκαταβολές του Δημοσίου	84	-
135	Ακυρότητα συμβάσεων	85	-

Άρθρο Ν.4270/14	ΤΙΤΛΟΣ	Άρθρο Ν.2362/95	Άρθρο Ν.3871/10
136	Παραγραφή απαιτήσεων του Δημοσίου	86	-
137	Αναστολή παραγραφής απαιτήσεων του Δημοσίου	87	-
138	Διακοπή παραγραφής απαιτήσεων του Δημοσίου	88	-
139	Συνέπειες παραγραφής απαιτήσεων του Δημοσίου	89	-
140	Παραγραφή απαιτήσεων κατά του Δημοσίου	90	-
141	Έναρξη παραγραφής απαιτήσεων κατά του Δημοσίου	91	-
142	Αναστολή παραγραφής απαιτήσεων κατά του Δημοσίου	92	-
143	Διακοπή παραγραφής απαιτήσεων κατά του Δημοσίου	93	-
144	Συνέπειες παραγραφής απαιτήσεων κατά του Δημοσίου	94	-
145	Κατάσχεση εις χείρας του Δημοσίου και εκχώρηση	95	-
150	Διακρίσεις και εποπτεία δημοσίων υπολόγων	54	35
151	Ασυμβίβαστα υπολόγων διαχειριστών χρημάτων αξιών και υλικού	55	-
152	Ελλείμματα και ευθύνες δημοσίων υπολόγων – Καταλογισμοί	56	-
153	Βιβλία δημοσίων υπολόγων	57	-
154	Ετήσιο κλείσιμο διαχειριστικών βιβλίων	58	-
155	Λογοδοσία δημοσίων υπολόγων στο Ελεγκτικό Συνέδριο	59	-
156	Λογιστικό Σχέδιο Γενικής Κυβέρνησης	110	46
157	Δημοσιονομικές αναφορές Γενικής Κυβέρνησης [άρθρα 3(1), 3(2)(α), 3(2)(β) και 12 Οδηγίας 2011/85/ΕΕ]	78	45
158	Ορισμός Διπλογραφικής Λογιστικής της Κεντρικής Διοίκησης	76Α	44
159	Λογιστικό Σχέδιο Κεντρικής Διοίκησης	76Β	44
163	Έννοια και Κατάρτιση Απολογισμού	72	40
164	Περιεχόμενο Απολογισμού	73	-
165	Έννοια – Κατάρτιση – Περιεχόμενο Ισολογισμού (Κατάστασης Χρηματοοικονομικής Θέσης) Κεντρικής Διοίκησης	74	41
166	Περιεχόμενο Λοιπών Χρηματοοικονομικών Καταστάσεων	75	42
167	Έλεγχος Απολογισμού, Ισολογισμού και λοιπών Χρηματοοικονομικών Καταστάσεων της	76	43

Άρθρο N.4270/14	ΤΙΤΛΟΣ	Άρθρο N.2362/95	Άρθρο N.3871/10
	Κεντρικής Διοίκησης από το Ελεγκτικό Συνέδριο και υποβολή αυτών στη Βουλή		



Εθνική Σχολή Δημόσιας Διοίκησης και Αυτοδιοίκησης (ΕΣΔΔΑ)

Πειραιώς 211, ΤΚ 177 78, Τάυρος

τηλ: 2131306349 , fax: 2131306479

www.ekdd.gr