



**ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ
ΤΟ ΕΛΕΓΚΤΙΚΟ ΣΥΝΕΔΡΙΟ
ΠΡΩΤΟ ΤΜΗΜΑ**

Συνεδρίασε δημόσια στο ακροατήριό του, στις 17 Ιανουαρίου 2023, με την ακόλουθη σύνθεση: Μαρία Βλαχάκη, Αντιπρόεδρος, Πρόεδρος του Τμήματος, Γεώργιος Βοΐλης και Αγγελική Μυλωνά, Σύμβουλοι, Μαρία Μωυσιάδου και Πελαγία Δοξάκη (εισηγήτρια), Πάρεδροι, που μετέχουν με συμβουλευτική ψήφο.

Γενικός Επίτροπος της Επικρατείας: Παραστάθηκε η Αντεπίτροπος της Επικρατείας στο Ελεγκτικό Συνέδριο Ειρήνη Κατσικέρη, ως νόμιμη αναπληρωτής του Γενικού Επιτρόπου της Επικρατείας, ο οποίος είχε κώλυμα.

Γραμματέας: Γεωργία Τζένου, υπάλληλος του Ελεγκτικού Συνεδρίου.

Για να δικάσει την από 1^η Μαρτίου 2016 έφεση (Α.Β.Δ. ...2016) του Δήμου ..., που εδρεύει στη ... και εκπροσωπείται νόμιμα, ο οποίος παραστάθηκε διά του πληρεξουσίου δικηγόρου του Δημητρίου Στράνη (Α.Μ./Δ.Σ.Α. 11856).

Κατά του Ελληνικού Δημοσίου, που εκπροσωπείται νόμιμα από τον Υπουργό Οικονομικών και παραστάθηκε διά δηλώσεως του άρθρου 231 του ν. 4700/2020 της Παρέδρου του Νομικού Συμβουλίου του Κράτους Ελένης Κωνσταντή.

Με την έφεση αυτή ζητείται η ακύρωση της ...2016 καταλογιστικής απόφασης της Οικονομικής Επιθεωρήτριας του Περιφερειακού Γραφείου ... της Διεύθυνσης Εκτάκτων και Ειδικών Ελέγχων της Γενικής Γραμματείας Δημοσιονομικής Πολιτικής του Υπουργείου Οικονομικών.

Κατά τη συζήτηση που ακολούθησε, το Δικαστήριο άκουσε:

Τον πληρεξούσιο δικηγόρο του εκκαλούντος Δήμου, ο οποίος ζήτησε την παραδοχή της έφεσης.

Την Αντεπίτροπο της Επικρατείας στο Ελεγκτικό Συνέδριο, η οποία πρότεινε επίσης την παραδοχή αυτής.

Μετά τη δημόσια συνεδρίαση, το Δικαστήριο συνήλθε σε τηλεδιάσκεψη.

Αφού μελέτησε τα στοιχεία του φακέλου και

**Σκέφθηκε κατά το νόμο
Αποφάσισε τα ακόλουθα**

1. Με την υπό κρίση έφεση, όπως οι λόγοι αυτής αναπτύσσονται με τα από 26.2.2021 και 19.1.2023 νομίμως κατατεθέντα υπομνήματα, ζητείται η ακύρωση της ...2016 απόφασης της Οικονομικής Επιθεωρήτριας του Περιφερειακού Γραφείου ... της Διεύθυνσης Εκτάκτων και Ειδικών Ελέγχων του Υπουργείου Οικονομικών, ..., με την οποία καταλογίσθηκε εις βάρος του Δήμου ... και υπέρ του Ελληνικού Δημοσίου το συνολικό ποσό, συμπεριλαμβανομένων των νομίμων προσαυξήσεων, των δεκαέξι εκατομμυρίων διακοσίων εξήντα μίας χιλιάδων επτακοσίων είκοσι τεσσάρων ευρώ και τριάντα λεπτών (16.261.724,30 ευρώ), που αντιστοιχεί στη ζημία που φέρεται ότι προκλήθηκε στο Δημόσιο από μη αποδοθέντα από τον Δήμο ποσά κρατήσεων κατά τα έτη 1999 έως 2008. Η έφεση αυτή νομίμως επαναφέρεται προς συζήτηση ύστερα από την εκτέλεση όσων διατάχθηκαν με την 330/2022 προδικαστική απόφαση του Τμήματος τούτου και πρέπει να εξετασθεί περαιτέρω.

2. Με το άρθρο 1 του ν.δ/τος 1264/1942 «Περί τροποποιήσεως και συμπληρώσεως των διατάξεων περί Οικονομικής Επιθεωρήσεως» (Α' 100), που κυρώθηκε και διατηρήθηκε σε ισχύ με την 312/1946 πράξη του Υπουργικού Συμβουλίου (Α' 188), ορίζεται ότι: «Αντικείμενα αρμοδιότητος της εν τω Υπουργείω των Οικονομικών Υπηρεσίας της Οικονομικής Επιθεωρήσεως είναι η επ' ονόματι του Υπουργού των Οικονομικών: α) άσκησις (...) του ελέγχου (...) της διαχειρίσεως πάντων ανεξαιρέτως των νομικών προσώπων δημοσίου δικαίου (...). β) έρευνα της οικονομικής καταστάσεως των νομικών προσώπων δημοσίου δικαίου (...), γ) ενέργεια ελέγχου της διαχειρίσεως παντός δημοσίου υπολόγου, διαχειριζόμενου οπωσδήποτε έστω και άνευ προσηκούσης εξουσιοδοτήσεως χρήματα, τίτλους ή υλικόν ανήκοντα εις το Δημόσιον ή τα κατά το εδάφ. β' νομικά πρόσωπα κ.λπ. (...)» και με το άρθρο 12 του ίδιου ν.δ/τος ορίζεται ότι: «1. Ο Γενικός Οικονομικός Επιθεωρητής και οι Οικονομικοί Επιθεωρηταί Δημοσίων Υπολόγων και Νομικών Προσώπων και πας Οικονομικός υπάλληλος εκτελών χρέη Οικονομικού Επιθεωρητού Δημοσίων Υπολόγων και Νομικών Προσώπων εφ' όσον κατά την ενέργειαν επιθεωρήσεως οιασδήποτε δημοσίας ή μη διαχειρίσεως (...) διαπιστώσωσι την ύπαρξιν ελλείμματος προερχομένου εξ ελλείψεως χρημάτων ή υλικού ή αξιών εν γένει, προβαίνουσιν εις την έκδοσιν ητιολογημένης καταλογιστικής αποφάσεως κατά του υπολόγου και των τυχόν αλληλεγγύως μετ' αυτού συνευθυνομένων, εάν η εξακριβωθείσα έλλειψις δεν ήθελεν αναπληρωθή (...) συμφώνως προς τας διατάξεις (...) “περί Δημοσίου Λογιστικού”(…) 2. Εις έκδοσιν ητιολογημένης καταλογιστικής αποφάσεως κατά του υπολόγου δύνανται να προβαίνωσιν ωσαύτως οι ενεργούντες την επιθεώρησιν, εφ' όσον κατά την ενέργειαν της επιθεωρήσεως, διαπιστώσωσι παράλειψιν εισπράξεως ή ελλιπή εισπραξιν

τόκων υπερημερίας, προσθέτων τελών και λοιπών κατά Νόμον υπέρ τρίτων συνεισπραττομένων ποσοστών, καταλογίζοντες εις βάρος του υπολόγου το μηδόλως ή ελλιπώς εισπραχθέν ποσόν. 3. Εις έκδοσιν ητιολογημένης κατά παντός ειδικού υπολόγου αποφάσεως δύνανται να προβαίνωσιν ωσαύτως οι ενεργούντες την Επιθεώρησιν εφ' όσον κατά την ενέργειαν της επιθεωρήσεως ήθελον διαπιστώσει εκπρόθεσμον κατάθεσιν εις το Δημόσιον Ταμείον των δια λογαριασμόν του Δημοσίου ή τρίτων υπ' αυτού ενεργηθεισών εισπράξεων. Το εν τη περιπτώσει ταύτη εις βάρος του υπολόγου καταλογιζόμενον ποσόν συνίσταται εις τον τόκον υπερημερίας των εκπροθέσμως κατατεθεισών εισπράξεων, υπολογιζομένων νομίμως από της ημερομηνίας της υποχρεώσεως του υπολόγου προς κατάθεσιν των εισπράξεών του, κατά τας περί αυτού ειδικάς διατάξεις των οικείων Νόμων (...)). Με τις διατάξεις του άρθρου 1 παρ. 3 του ν. 2241/1952 «Περί Οργανισμού της Διευθύνσεως Γενικής Οικονομικής Επιθεωρήσεως» (Α' 280) ορίζεται ότι «Εις την (...) Δ/νσιν Γενικής Οικονομικής Επιθεωρήσεως ανήκει η αρμοδιότης, δια την επ' ονόματι του Υπουργού των Οικονομικών: α) Έρευναν της οικονομικής καταστάσεως και την άσκησιν διαχειριστικού ελέγχου παντός είδους κρατικών επιχειρήσεων, των νομικών προσώπων δημοσίου δικαίου εν γένει, δήμων και κοινοτήτων (...) γ) Ενέργειαν διαχειριστικού ελέγχου παντός διαχειριζομένου οπωσδήποτε χρήματα, τίτλους ή υλικόν ανήκοντα εις (...) δήμους και κοινότητας (...)» και με το άρθρο 2 του ίδιου νόμου ότι: «(...) 3. Εις τους Οικονομικούς Επιθεωρητάς ανήκει η άσκησις των κατά την παρ. 3 του προηγουμένου άρθρου αρμοδιοτήτων (...) 5. Ο Προϊστάμενος της Διευθύνσεως Γενικής Οικονομικής Επιθεωρήσεως Γενικός Επιθεωρητής (...) ως και οι Επιθεωρηταί δημοσίων υπολόγων και Οικονομικοί Επιθεωρηταί έχουσι τας ευθύνας, υποχρεώσεις, τα καθήκοντα και δικαιώματα τα προβλεπόμενα υπό των διατάξεων του Ν.Δ. 1264/1942». Ακολουθως, με το άρθρο 2 του ν. 2343/1995 «Αναδιοργάνωση υπηρεσιών του Υπουργείου Οικονομικών και άλλες διατάξεις» (Α' 211) ορίστηκε ότι: «1. Συνιστάται στο Υπουργείο Οικονομικών υπηρεσία με τον τίτλο «Οικονομική Επιθεώρηση», υπαγόμενη απευθείας στον Υπουργό Οικονομικών ως και ιδιαίτερος κλάδος προσωπικού με τον τίτλο «Οικονομικοί Επιθεωρητές» (...) 3. (...). Στις αρμοδιότητες της Οικονομικής Επιθεώρησης περιλαμβάνεται και η διενέργεια ελέγχων και ερευνών που αφορούν: α) Την οικονομική κατάσταση και τη διαχείριση των Ν.Π.Δ.Δ., των Ο.Τ.Α. (...)» και με το άρθρο 3 παρ. 1 του π.δ/τος 211/1996 «Σύσταση Οικονομικών Επιθεωρήσεων» (Α' 166), που εκδόθηκε κατ' εξουσιοδότηση του τελευταίου αυτού νόμου - και ίσχυε κατά τον κρίσιμο χρόνο διενέργειας του επίμαχου διαχειριστικού ελέγχου από την Οικονομική Επιθεώρηση πριν από την κατάργησή του με το άρθρο 26 του ν. 3492/2006 (Α' 210 - βλ. σχετ. τη μεταβατική διάταξη της παρ. 4 του άρθρου 24 του ν. 3492/2006), καθορίσθηκε η κατά τομείς αρμοδιότητα της Οικονομικής Επιθεωρήσεως

ως εξής: «Γ) Τομέας Επιθεώρησης Δημοσίων Διαχειρίσεων, Ν.Π.Δ.Δ. και ΔΕΚΟ. Η διενέργεια ελέγχων και ερευνών που αφορούν: α) Στην οικονομική κατάσταση και στη διαχείριση των Ν.Π.Δ.Δ., των Ο.Τ.Α.(...) γ) Ο καταλογισμός τυχόν ελλειμμάτων ή πληρωμής μη νομίμων δαπανών και φθοράς ή απώλειας τίτλων και απαιτήσεων του δημοσίου, στις περιπτώσεις πρόκλησης ζημίας στο δημόσιο που δεν οφείλεται σε ανωτέρα βία ή απρόβλεπτα γεγονότα, σύμφωνα με τις ισχύουσες κάθε φορά διατάξεις».

3. Περαιτέρω από τις διατάξεις των άρθρων 54 και 56 του ν. 2362/1995 «Περί Δημοσίου Λογιστικού, ελέγχου των δαπανών του Κράτους και άλλες διατάξεις» (Α' 247), όπως ίσχυαν κατά τα κρίσιμα για την υπόθεση έτη [βλ. ήδη και νεότερες διατάξεις των άρθρων 150 και 152 του ν. 4270/2014 «Αρχές δημοσιονομικής διαχείρισης και εποπτείας (ενσωμάτωση της Οδηγίας 2011/85/ΕΕ) - δημόσιο λογιστικό και άλλες διατάξεις» (Α' 143)] καθώς και των άρθρων 15, 17, 22, 25, 27, 33 και 43 του π.δ/τος 774/1980 «Περί κωδικοποιήσεως εις ενιαίον κείμενον των περί Ελεγκτικού Συνεδρίου ισχυουσών διατάξεων υπό τον τίτλον “Οργανισμός του Ελεγκτικού Συνεδρίου”» (Α' 189), όπως ίσχυαν κατά τα κρίσιμα για την ένδικη υπόθεση έτη (και στη συνέχεια άρθρο 44 παρ. 2 του Κώδικα Νόμων για το Ελεγκτικό Συνέδριο, ν. 4129/2013, Α' 52), συνάγεται ότι δημόσιοι υπόλογοι ή υπόλογοι νομικών προσώπων δημοσίου δικαίου ή Οργανισμών Τοπικής Αυτοδιοίκησης είναι οι εντεταλμένοι την είσπραξη εσόδων ή την πληρωμή εξόδων του Δημοσίου, των ν.π.δ.δ. ή ο.τ.α., καθώς και όσοι με οποιοδήποτε τρόπο, έστω και χωρίς νόμιμη εξουσιοδότηση, διαχειρίζονται χρήματα, αξίες ή υλικά που ανήκουν στο Κράτος, σε ν.π.δ.δ. ή ο.τ.α. (εν τοις πράγμασι ή de facto υπόλογοι), επίσης δε και οποιοσδήποτε άλλος, που, εξαιτίας της φύσεως των υπηρεσιακών του καθηκόντων, θεωρείται από ειδική διάταξη νόμου ως δημόσιος υπόλογος ή υπόλογος ν.π.δ.δ. ή ο.τ.α. (βλ. ΕλΣυν Ολομ. 1492/2000, 1306/2001, 357/2006, 736, 1805/2007, 462, 1610/2008, 1716, 2335/2009 κ.ά). Ως εκ τούτου, αυτός που επιλαμβάνεται, με οποιονδήποτε τρόπο, της διαχείρισης των χρηματικών διαθεσίμων του Δημοσίου, των ν.π.δ.δ. ή ο.τ.α. αποκτά την ιδιότητα του υπολόγου και υπέχει έναντι αυτού ειδική ευθύνη ως προς τη διαχείρισή του (δημοσιονομική ευθύνη), καθίσταται δε έτσι αφενός υπόχρεος σε λογοδοσία, αφετέρου υποκείμενο καταλογισμού για την αποκατάσταση κάθε ελλείμματος που διαπιστώνεται στη διαχείρισή του (ΕλΣυν Ολομ. 1396, 1492/2000, 1983/2013). Ως πράξη δε δημόσιας διαχείρισης, η οποία προσδίδει στον τελούντα αυτή την ιδιότητα του δημοσίου υπολόγου, νοείται η είσπραξη, κατοχή, διαφύλαξη, διάθεση και χρήση των χρημάτων, αξιών ή υλικών δημοσίου νομικού προσώπου (ΕλΣυν Ολομ. 1929/2018, 1306/2001). Για τη θεμελίωση συνεπώς της ιδιότητας του υπολόγου αρκεί το πραγματικό γεγονός της διενέργειας πράξεων διαχείρισης επί των χρημάτων που ανήκουν στο δημόσιο, στον ο.τ.α. ή στο ν.π.δ.δ. (βλ. ΕλΣυν Ολομ. 6/2013, 3237/2011). Ο υπόλογος ευθύνεται σύμφωνα με το σύστημα

της νόθου αντικειμενικής ευθύνης, η ευθύνη του δηλαδή θεωρείται ότι υπάρχει κατά τεκμήριον, και απαλλάσσεται της ευθύνης αναπλήρωσης του διαπιστωθέντος στη διαχείρισή του ελλείμματος, μόνο αν αποδείξει ότι η δημιουργία του ελλείμματος δεν οφείλεται σε οποιασδήποτε μορφής υπαιτιότητά του, έστω και σε βαθμό ελαφράς αμέλειας, άλλως σε περίπτωση μη αναπλήρωσης του ελλείμματος καταλογίζεται από τα αρμόδια ελεγκτικά όργανα (βλ. ΕλΣυν Ολομ. 2071, 488/2010). Ο καταλογισμός του υπολόγου δεν είναι επιτρεπτό να θεμελιώνεται σε μόνη την ιδιότητά του αυτή, αλλά προϋποθέτει, σε κάθε περίπτωση, και τη διαπίστωση αιτιώδους συνδέσμου μεταξύ της διαχειριστικής δράσης του και του επελθόντος ελλείμματος, υπό την έννοια ότι οι αποδιδόμενες σ' αυτόν δημοσιονομικές παραβάσεις αποτέλεσαν αναγκαία συρροή αιτίας για την πρόκληση του διαπιστωθέντος ελλείμματος (βλ. ΕλΣυν Ολομ. 318/2007, 6444/2015, 2976/2012). Σε βάρος του υπολόγου καταλογίζονται και οι προσανξήσεις, που ορίζονται από τις εκάστοτε κείμενες διατάξεις, απαλλάσσεται δε αυτών μόνο εάν αποδείξει ότι το διαπιστωθέν έλλειμμα δεν οφείλεται σε δόλο ή βαρεία αμέλειά του (βλ. ΕλΣυν Ολομ. 1808/2014, 3237/2011, 1820, 2079/2010).

4. Επιπλέον, ως «έλλειμμα» δημόσιας διαχείρισης, κατά τη δημοσιολογιστική έννοια, νοείται η επί έλαττον αδικαιολόγητη διαφορά, που διαπιστώνεται μεταξύ της ποσότητας χρημάτων, που έπρεπε να υπάρχει σε μια δεδομένη χρονική στιγμή, με βάση τους τηρούμενους λογαριασμούς και τα νόμιμα διαχειριστικά στοιχεία, και εκείνης που πράγματι υπάρχει στη δημόσια διαχείριση. Παραγωγικό δε αίτιο του ελλείμματος μπορεί να είναι και κάθε «ανοίκειος» πληρωμή, δηλαδή κάθε πληρωμή που είτε δεν ανάγεται στην αρμοδιότητα του υπολόγου είτε δεν στηρίζεται σε πλήρη και νόμιμα δικαιολογητικά είτε για την πραγματοποίησή της δεν τηρήθηκαν οι νόμιμες διαδικασίες εκ μέρους του υπολόγου είτε είναι άσχετη προς το σκοπό της διαχείρισης (ΕλΣυν Ολομ. 169/2005, 2071/2010, 3237/2011, 6/2013, 4689/2013, 1929/2018, 477/2019 κ.ά.). Αντίθετα, δεν συνιστά έλλειμμα, αλλά θετική ζημία, κάθε ελάττωση της υφιστάμενης περιουσίας του Δημοσίου, ο.τ.α. ή νομικού προσώπου είτε ως μείωση του ενεργητικού είτε ως αύξηση του παθητικού της (βλ. ΕλΣυν Ολομ. 2818/2011, IV Τμ. 1084/2017, 1769/2012, 1825/2008, 1691, 1692/2007, 1255/2005, 937, 860, 202, 15/2003).

5. Από τον συνδυασμό όσων παρατέθηκαν στις προηγούμενες σκέψεις συνάγονται τα ακόλουθα:

5.1. Με τις ειδικές δημοσίου δικαίου διατάξεις του ν.δ/τος 1264/1942 και του ν. 2343/1995 απονέμεται στους Οικονομικούς Επιθεωρητές του Υπουργείου Οικονομικών η αρμοδιότητα για τη διενέργεια ελέγχων στις δημόσιες εν γένει διαχειρίσεις (δημοσίου, ν.π.δ.δ. και ο.τ.α), καθώς και για τον καταλογισμό των οικείων υπολόγων, σε περίπτωση διαπίστωσης ελλείμματος σε αυτές. Η καταλογιστική απόφαση

που εκδίδεται για την αναπλήρωση ελλείμματος σε δημόσια διαχείριση σύμφωνα με τις ανωτέρω διατάξεις, προσβάλλεται με έφεση ενώπιον του Ελεγκτικού Συνεδρίου (άρθρο 12 παρ. 8 του ν.δ. 1264/1942). Εξάλλου, για να είναι αιτιολογημένη η καταλογιστική απόφαση, κατά την έννοια των ως άνω διατάξεων, πρέπει και αρκεί να αναφέρονται στο σώμα της, έστω και συνοπτικά, τα στοιχεία που θεμελιώνουν την ύπαρξη και το ύψος του ελλείμματος, καθώς και τα πραγματικά εκείνα περιστατικά, τοπικά και χρονικά προσδιορισμένα, τα οποία διαπιστώθηκαν από το αρμόδιο όργανο και είναι αναγκαία για τη θεμελίωση της ευθύνης του προς καταλογισμό (η ιδιότητα του υποχρέου ως δημοσίου υπολόγου, το έλλειμμα και ο τρόπος που προέκυψε, ο χρόνος δημιουργίας του, το ύψος του καταλογιζόμενου ποσού), καθώς και κάθε άλλο στοιχείο από το οποίο προκύπτει η αιτιώδης συνάφεια μεταξύ της διαχείρισης του υπολόγου και του διαπιστωθέντος ελλείμματος (ΕλΣυν Ολομ. 3283/2013, 2325/2012, 1894/2009, 1573/2008, I Τμ. 897/2021, 629/2015, 945/2009). Αν η αιτιολογία δεν είναι σαφής, ειδική και επαρκής, αν δηλαδή τα δεδομένα, βάσει των οποίων διενεργήθηκε ο καταλογισμός, είτε πιθανολογούνται ή εικάζονται, είτε δεν εξειδικεύονται, η αιτιολογία είναι κατά νόμο ελλιπής, η δε καταλογιστική απόφαση που στηρίζεται σ' αυτήν καθίσταται νομικώς πλημμελής και ακυρωτέα, λόγω παράβασης ουσιώδους τύπου της διαδικασίας (ΕλΣυν Ολομ. 1882/2019, 2715/2014, 4689/2013, 1894/2009, 1456/2008).

5.2. Περαιτέρω, κατά την έννοια των ιδίων ως άνω διατάξεων του ν.δ/τος 1264/1942 και του ν. 2343/1995, όπως ερμηνεύονται συνδυαστικώς με τις διατάξεις της δημοσιολογιστικής νομοθεσίας (βλ. ανωτέρω σκ. 3), υποκείμενο της ευθύνης για την πρόκληση ελλείμματος (δημοσιονομικής ευθύνης) και συνεπώς υποκείμενο καταλογισμού από τους Οικονομικούς Επιθεωρητές είναι ο υπόλογος, όπως η έννοια του όρου αυτού έχει προσδιορισθεί διαχρονικώς στην ως άνω νομοθεσία που αφορά στους δημοσίους υπολόγους, δηλαδή είναι το πρόσωπο, που με υπαίτιες διαχειριστικές πράξεις (ή παραλείψεις του) προκάλεσε κατά την άσκηση διαχείρισης τη δημιουργία ελλείμματος. Εκτός από τον υπόλογο διαχειριστή, καταλογιστέο εις ολόκληρον με τον υπόλογο, και ανεξάρτητα από τον καταλογισμό του τελευταίου, είναι και κάθε άλλο πρόσωπο «αλληλεγγύως μετ' αυτού συνευθυνόμενο». Στην έννοια του συνευθυνόμενου υπάγονται τα πρόσωπα που δεν είναι δημόσιοι υπόλογοι, ούτε μπορούν να χαρακτηρισθούν ως *de facto* υπόλογοι, αλλά αναμειγνύονται με οποιοδήποτε τρόπο στη διαχειριστική διαδικασία και η ανάμειξή τους αυτή συντελεί αιτιωδώς στη δημιουργία του ελλείμματος (ΕλΣυν Ολομ. 1238/2014, 3283/2013, 2325/2012, 1034/2011, I Τμ. 897/2021, 376/2017, 629/2015). Ανάμειξη συντρέχει ιδίως σε περιπτώσεις κατά τις οποίες ορισμένη ενέργεια δημοσίου υπαλλήλου αναγόμενη στην αρμοδιότητα αυτού συντελεί αποφασιστικά στην εκταμίευση του δημοσίου χρήματος και επηρεάζει την ομαλή διεξαγωγή της διαχείρισης, με την

έννοια ότι χωρίς την πράξη αυτή δεν μπορεί να αρχίσει και να περατωθεί η διαχειριστική διαδικασία (ΕλΣυν Ι Τμ. 897/2021).

5.3. Κατά συνέπεια δεν καταλογίζεται νομίμως το νομικό πρόσωπο, στους κόλπους του οποίου ανέπτυξε διαχειριστική δράση ο υπόλογος (φυσικό πρόσωπο) - ή ο μετ' αυτού συνευθυνόμενος -, δοθέντος ότι δεν είναι το νομικό πρόσωπο που ασκεί διαχείριση, αλλά τα φυσικά πρόσωπα (δημόσιοι υπάλληλοι ή λειτουργοί) τα οποία συγκροτούν τα κατά νόμο όργανα διοίκησης αυτού (μονομελή ή συλλογικά), αναμειγνύονται στην διαχείριση αυτού και ενεργούν διαχειριστικές πράξεις για λογαριασμό του (πρβλ. ΕλΣυν VII Τμ. 2855/2012, VI Τμ. 7790/2015, IV Τμ. 865/2012, 3398/2011, βλ. και άρθρο 142 του ν. 4820/2021 «Οργανικός Νόμος του Ελεγκτικού Συνεδρίου και άλλες ρυθμίσεις», Α' 130, όπου απαριθμούνται οι περιπτώσεις υπεύθυνων για τη δημιουργία ελλείμματος προσώπων, τα οποία είτε ενήργησαν συγκεκριμένες διαχειριστικές πράξεις που προκάλεσαν υπαιτίως έλλειμμα, είτε έλαβαν μη νόμιμη απόφαση νομικής δέσμευσης που οδήγησε στη δημιουργία ελλείμματος).

5.4. Επιπροσθέτως, από τις προαναφερθείσες διατάξεις προκύπτει ότι απονέμεται στους Οικονομικούς Επιθεωρητές αρμοδιότητα καταλογισμού των οικείων υπολόγων με τα ελλείμματα, που διαπιστώνονται κατά τον έλεγχο των δημοσίων διαχειρίσεων του Δημοσίου, ν.π.δ.δ. και ο.τ.α., και όχι η εξουσία καταλογισμού του ποσού της ζημίας (θετικής ή αποθετικής) που προκλήθηκε σε βάρος των ανωτέρω δημοσίων νομικών προσώπων από παράνομες πράξεις ή παραλείψεις των οργάνων τους ή τρίτων, με εξαίρεση τις περιπτώσεις της εκπρόθεσμης εισαγωγής στο ταμείο των για λογαριασμό του Δημοσίου, των ο.τ.α. και των νομικών προσώπων εισπραχθέντων ποσών, οπότε σε βάρος του υπολόγου καταλογίζονται από τους Οικονομικούς Επιθεωρητές οι αναλογούντες στο χρονικό διάστημα της καθυστέρησης εισαγωγής τόκοι υπερημερίας, καθώς και της ζημίας που επήλθε από φθορά ή απώλεια τίτλων και απαιτήσεων, οι οποίες δεν οφείλονται σε ανωτέρα βία ή απρόβλεπτα γεγονότα (βλ. και άρθρο 56 παρ. 11 του ν. 2362/1995). Άλλωστε, η αρμοδιότητα καταλογισμού σε βάρος υπαλλήλων του Δημοσίου, των ο.τ.α. και των λοιπών ν.π.δ.δ. για την προκληθείσα από αυτούς θετική ζημία από δόλο ή βαρεία αμέλεια προβλέπεται από άλλες διατάξεις [βλ. ιδίως άρθρο 46 του π.δ/τος 774/1980 και εν συνεχεία άρθρα 68 και 69 του ν. 4129/2013 και προκειμένου περί της αστικής ευθύνης των δημάρχων, αντιδημάρχων και των μελών των συλλογικών οργάνων των Ο.Τ.Α. άρθρο 183 του π.δ. 410/1995 (Α' 231) και ακολούθως άρθρο 141 του ν. 3463/2006 Α' 114 και άρθρο 232 του ν. 3852/2010, Α' 87].

6. Καταλογιστική απόφαση που εκδίδεται από όργανο, το οποίο δεν έχει εκ του νόμου τέτοια αρμοδιότητα, είναι ακυρωτέα. Στην έρευνα δε της νομιμότητας και του κύρους της καταλογιστικής απόφασης, στην οποία προβαίνει και αυτεπαγγέλτως το Δικαστήριο επιλαμβανόμενο έφεσης κατ'

αυτής, περιλαμβάνεται και η έρευνα της αρμοδιότητας του καταλογίσαντος οργάνου (άρθρο 116 παρ. 1 και 3 του ν. 4700/2020, Α΄ 127), διότι ανάγεται στο νόμο βάσιμο της απόφασης αυτής (ΕλΣυν Ολομ. 753/2020, 2818/2011, Ι Τμ. 896/2021, 774, 951/2016, ΙV Τμ. 1609/2019, 4179/2015, 1080/2012, 1822/2008, 1691, 1692/2007, 937/2003).

7. Το άρθρο 6 του π.δ/τος 584/1975 «Περί του τρόπου και της διαδικασίας εξοφλήσεως των χρηματικών ενταλμάτων ή ετέρων τίτλων πληρωμής των Νομικών Προσώπων Δημοσίου Δικαίου και εισαγωγής και αποδόσεως των υπέρ του Δημοσίου και τρίτων κρατήσεων (Α΄ 188), ορίζει τα εξής: «1. Εφ' όσον παρά τω ΝΠΔΔ λειτουργεί ίδια Ταμιακή Υπηρεσία πάσαι αι κατά την εξόφλησιν του χρηματικού εντάλματος πληρωμής ενεργούμεναι υπέρ του Δημοσίου και Τρίτων κρατήσεις, εισάγονται εις τον προϋπολογισμόν του ΝΠΔΔ υπό τον οικείον κωδικόν αριθμόν δια γραμματίου εισπράξεως. 2. Τα γραμμάτια εισπράξεως εκδίδονται βάσει συγκεντρωτικής καταστάσεως εις την οποίαν καταχωρούνται αναλυτικώς και κατά χρονολογικήν σειράν εξοφλήσεως αι ενεργηθείσαι εφ' εκάστου τίτλου πληρωμής κρατήσεις. 3. Αι ενεργούμεναι και εισαγόμεναι κατά τας διατάξεις των προηγούμενων παραγράφων του παρόντος άρθρου κρατήσεις, αποδίδονται εις το Δημόσιον ή τους Τρίτους, μέχρι της 15^{ης} του επομένου της εξοφλήσεως των ενταλμάτων πληρωμής μηνός, (...) δι' εντάλματος πληρωμής επί του οικείου κωδικού αριθμού του προϋπολογισμού του ΝΠΔΔ εκδιδόμενου βάσει σχετικής αναλυτικής καταστάσεως κρατήσεων. (...)». Από τις διατάξεις αυτές, που δεν εθίγησαν από την επελθούσα με το άρθρο 1 του ν. 578/1977 (Α΄ 106) αναβολή της έναρξης ισχύος των διατάξεων των άρθρων 13 και 20 του ν.δ/τος 496/1974 (Α΄ 204), κατ' εξουσιοδότηση των οποίων είχε εκδοθεί το ως άνω διάταγμα, δοθέντος ότι και η κατάργηση ακόμη της εξουσιοδοτικής διάταξης δεν συνεπάγεται αυτοδικαίως - χωρίς ρητή, δηλαδή, περί του αντιθέτου ρύθμιση - την παύση της ισχύος των κανονιστικών πράξεων που έχουν εκδοθεί βάσει αυτής (πρβλ. ΕλΣυν Ολομ. 2/2014), εφαρμόζονται δε κατ' αναλογία στους οργανισμούς της πρωτοβάθμιας τοπικής αυτοδιοίκησης, συνάγεται ότι τα ποσά που παρακρατούνται επί των αποδοχών του προσωπικού και των αντισυμβαλλομένων του δήμου, υπέρ του Δημοσίου και τρίτων νομικών προσώπων, εισάγονται ως έσοδα στον δημοτικό προϋπολογισμό με την έκδοση σχετικού γραμματίου εισπράξης, όπως ορίζεται στο άρθρο 6 παρ. 1 του π.δ/τος 584/1975 και εντάσσονται κατ' αυτόν τον τρόπο στη δημοτική διαχείριση. Στη συνέχεια, τα ως άνω παρακρατηθέντα ποσά αποδίδονται στους δικαιούχους με την έκδοση χρηματικών ενταλμάτων πληρωμής, όπως προβλέπεται στην παρ. 3 του ίδιου ως άνω άρθρου, και εγγράφονται, κατά συνέπεια, στα έξοδα της οικείας διαχείρισης. Συνεπώς, για τη σύννομη διαχείριση των επί του ποσού χρηματικού εντάλματος κρατήσεων υπέρ τρίτων, απαιτείται η ύπαρξη παραστατικών τόσο για την προσωρινή εισαγωγή τους στο δημοτικό ταμείο, ούτως ώστε, εν συνεχεία, με έτερο

τίτλο πληρωμής, να αποδοθούν στους φορείς υπέρ των οποίων παρακρατήθηκαν, όσο και για την απόδοσή τους στους τελευταίους (βλ. ΕλΣυν VII Τμ. 39/2020, 3734/2014). Σε περίπτωση που για τις εν λόγω κρατήσεις και εισφορές, που παρακρατήθηκαν από το προϊόν των ενταλμάτων, με τα οποία συνεντέλλονταν, δεν προκύπτει η ύπαρξη αποδεικτικών για την απόδοσή τους στους κατά περίπτωση δικαιούχους φορείς, τότε ανακύπτει στη δημοτική διαχείριση, κατά τα προεκτεθέντα (ανωτέρω σκέψη 4), ισόποσο με τις κρατήσεις αυτές έλλειμμα καταλογιζόμενο σε βάρος του υπολόγου και των τυχόν συνευθυνόμενων με αυτόν προσώπων (βλ. ΕλΣυν Ολομ. 2014/2020 σκ. 27-32, VII Τμ. 490/2020 σκ. 10iii δ, 37/2020 σκ. VI. Γ, 1624/2019 σκ. VI, 8/2018 σκ. VIII α, 1399/2017 σκ. XI α). Περαιτέρω η μη απόδοση των κρατήσεων αυτών στους δικαιούχους φορείς (Δημόσιο ή τρίτα νομικά πρόσωπα) επάγεται για τους τελευταίους ζημία, ήτοι μείωση του ενεργητικού τους λόγω της μη είσπραξης από αυτούς των σχετικών απαιτήσεων.

8. Στην υπό κρίση υπόθεση, από το σύνολο των στοιχείων του φακέλου, εκτιμωμένων του καθενός χωριστά και σε συνδυασμό μεταξύ τους, προκύπτουν μεταξύ άλλων τα ακόλουθα:

8.1. Κατόπιν της ΔΕΔΕΚ Α/...2013 εντολής του Τμήματος Α΄ της Διεύθυνσης Επιθεώρησης Διαχείρισης Εθνικών Κληροδοτημάτων της Γενικής Διεύθυνσης Οικονομικής Επιθεώρησης του Υπουργείου Οικονομικών και της ...2015 εντολής ολοκλήρωσης ελέγχου του Τμήματος Α΄ της Διεύθυνσης Εκτάκτων και Ειδικών Ελέγχων της Γενικής Διεύθυνσης Δημοσιονομικών Ελέγχων του ίδιου Υπουργείου διενεργήθηκε από την Οικονομική Επιθεωρήτρια του Περιφερειακού Γραφείου ... της ως άνω Διεύθυνσης Εκτάκτων και Ειδικών Ελέγχων ... έλεγχος σχετικά με την απόδοση από το Δήμο ... (μέσω Δ.Ο.Υ., με διπλότυπα είσπραξης τύπου ΟΙΚΟΘΕΝ) κρατήσεων υπέρ τρίτων κατά τα έτη 1999 έως 2008. Για τις ανάγκες του ελέγχου χορηγήθηκαν στοιχεία από Οικονομικές Εφορίες του Δήμου ... και ιδίως από τη ... Δ.Ο.Υ. ... [διπλότυπα είσπραξης τύπου ΟΙΚΟΘΕΝ που χορήγησε η ... Δ.Ο.Υ. ..., διπλότυπα είσπραξης τύπου ΟΙΚΟΘΕΝ που χορήγησε η ... Δ.Ο.Υ. ... και εκτυπώσεις από το ηλεκτρονικό αρχείο που χορήγησε η ... Δ.Ο.Υ. ...]. Συναφώς συντάχθηκε η ...2015 Πορισματική Έκθεση της ως άνω Οικονομικής Επιθεωρήτριας, στην οποία επισυνάφθηκε η από ...2014 Έκθεση Διαπιστώσεων του εφοριακού υπαλλήλου της ... Δ.Ο.Υ. Με την Πορισματική Έκθεση διαπιστώθηκε ότι δεν είχαν αποδοθεί κρατήσεις από τον εκκαλούντα Δήμο, κατά το ως άνω αναφερόμενο χρονικό διάστημα, υπέρ ΚΑΕ 823 (χορηγία Δημάρχου), ΚΑΕ 824 (σύνταξη υπαλλήλων), ΚΑΕ 825 (εξαγορά στρατιωτικής θητείας), ΚΑΕ 832 (διαδοχική ασφάλιση) και υπέρ ΚΑΕ 3823 (ΤΥΔΚ).

8.2. Όπως προκύπτει, εξάλλου, η ως άνω Πορισματική Έκθεση ερείδεται μεταξύ άλλων στα ...2013 και ...2013 έγγραφα της Οικονομικής

Επιθεωρήτριας, η οποία για την ίδια χρονική περίοδο 1999 - 2008 και για το ίδιο αντικείμενο ελέγχου, ήτοι τη μη απόδοση στο Δημόσιο από το Δήμο ... των υπέρ τρίτων κρατήσεων, είχε προηγουμένως διενεργήσει έλεγχο, στο πλαίσιο εκτέλεσης εισαγγελικής παραγγελίας για διενέργεια προκαταρκτικής εξέτασης σχετικά με την υπόθεση των ελλειμμάτων στο Δήμο ... κατά την απόδοση παρακρατούμενων φόρων, εισφορών και κρατήσεων. Στα έγγραφα αυτά καταγράφονται τα πορίσματα του ελέγχου που είχε διενεργήσει η εν λόγω Οικονομική Επιθεωρήτρια και μεταξύ άλλων η διαπίστωση, στην οποία είχε καταλήξει και αυτή, ότι «κρατήσεις που ο Δήμος ... είχε διενεργήσει υπέρ του Ταμείου Σύνταξης, Προσαύξηση Σύνταξης, Εξαγορά Στρατού κλπ. εμφανίζονται στους σχετικούς φακέλους του Δήμου ... ως αποδοθείσες με παραστατικά (διπλότυπα είσπραξης) που έφεραν ως εκδότη τη ... Δ.Ο.Υ. ... και υπογραφές ονομάτων, που η έρευνα απέδειξε ότι ήταν ανύπαρκτοι υπάλληλοι, όχι μόνο της ... Δ.Ο.Υ. ... αλλά και του Υπουργείου Οικονομικών, συνεπώς τούτα ήταν πλαστά». Επιπλέον ότι οι μη αποδοθείσες στο Δημόσιο κρατήσεις αντιστοιχούσαν σε ποσό ύψους 5.122.751,94 ευρώ και αφορούσαν στο Ταμείο Σύνταξης και ότι αυτές είχαν «καλυφθεί» με 25 πλαστά διπλότυπα είσπραξης της ... Δ.Ο.Υ. ..., που κατασκευάστηκαν, προκειμένου να χρησιμοποιηθούν για την συγκάλυψη των χρημάτων, που υπεξαίρεθηκαν από τη διαχείριση των υπέρ τρίτων κρατήσεων του Δήμου. Τα εν λόγω πλαστά διπλότυπα είσπραξης συμπεριελήφθησαν στις τρεις (3) πορισματικές εκθέσεις της εν λόγω Οικονομικής Επιθεωρήτριας και εντάσσονταν στα προς καταλογισμό ποσά του ελλείμματος που διαπίστωσε κατά τον δικό της έλεγχο. Περαιτέρω στο ...2014 έγγραφο της ίδιας Οικονομικής Επιθεωρήτριας αναφερόταν ότι ο έλεγχος που διεξήγαγε στις υπέρ τρίτων κρατήσεις αφορούσε στον υπόλογο διαχειριστή, υπάλληλο του Δήμου ..., ..., ο οποίος όφειλε να αποδίδει στο Δημόσιο τα παρακρατηθέντα ποσά. Σημειωτέον ότι οι διαπιστώσεις, που περιελήφθησαν στις ως άνω πορισματικές εκθέσεις της Οικονομικής Επιθεωρήτριας ... και τις οποίες υπέβαλε στον Προϊστάμενο Εισαγγελίας Πρωτοδικών, αποτέλεσαν το αποδεικτικό υλικό των ποινικών δικών, που διεξήχθησαν σε βάρος αιρετών αρχόντων και υπαλλήλων του Δήμου ... για τις αξιόποινες πράξεις της υπεξαίρεσης στην υπηρεσία υπό τις ιδιαιζόντως επιβαρυντικές περιστάσεις της επί μακρό χρόνο τέλεσης του εγκλήματος και του αντικειμένου ιδιαίτερα μεγάλης αξίας, της κατάρτισης πλαστών εγγράφων με χρήση αυτών και της νομιμοποίησης εσόδων από εγκληματικές δραστηριότητες κατ' εξακολούθηση, της πλαστογραφίας και της παράβασης καθήκοντος και της συνέργειας σε αυτές σε βάρος του Δήμου σε βαθμό κακουργήματος, υπό τις επιβαρυντικές περιστάσεις του ν. 1608/1950 «περί καταχραστών του Δημοσίου». Για τα αδικήματα αυτά καταδικάσθηκαν υπάλληλοι και αιρετοί άρχοντες του Δήμου ... με την .../2013 απόφαση (παρεμπίπτουσες αποφάσεις ... και ...) του Τριμελούς Εφετείου ... και σε δεύτερο βαθμό με την .../2014 απόφαση του

Πενταμελούς Εφετείου ... Η καταδίκη αυτή κατέστη αμετάκλητη με την .../2018 απόφαση του Αρείου Πάγου.

8.3. Η συνταχθείσα ως άνω .../2015 Πορισματική Έκθεση της Οικονομικής Επιθεωρήτριας ... και η επισυναπτόμενη σε αυτήν Έκθεση Διαπιστώσεων παρεδόθησαν αρμοδίως την 1.12.2015 στη Γενική Διευθύντρια Διοικητικών και Οικονομικών Υπηρεσιών του εκκαλούντος Δήμου και ακολούθως κοινοποιήθηκε στον Δήμαρχο ... η 867/4.12.2015 κλήση για ακρόαση, πριν από την έκδοση καταλογιστικής απόφασης. Μετά την υποβολή από τον Δήμαρχο ... του από 21.12.2015 υπομνήματος – αντιρρήσεων, συντάχθηκε από την Οικονομική Επιθεωρήτρια το ... 2015 έγγραφο, με το οποίο δόθηκαν διευκρινίσεις επί ζητημάτων που ετέθησαν με το ως άνω υπόμνημα και διαβιβάστηκαν στον Δήμαρχο ... ζητηθέντα στοιχεία, επιπλέον δε εκλήθη αυτός εκ νέου, με την ...2015 πρόσκληση, για συμπληρωματική ακρόαση. Μετά την υποβολή εκ μέρους του του ...2016 συμπληρωματικού υπομνήματος, επιδόθηκε σε αυτόν η ...2016 Πρόσκληση από την Οικονομική Επιθεωρήτρια για καταβολή του χρηματικού ποσού που αντιστοιχούσε στις φερόμενες ως μη αποδοθείσες κρατήσεις των ετών 1999-2008, εντός προθεσμίας σαράντα οκτώ ωρών.

8.4. Μετά την άπρακτη πάροδο της ως άνω προθεσμίας εκδόθηκε η ήδη προσβαλλόμενη, με την οποία καταλογίσθηκε, κατ'επίκληση των διατάξεων του άρθρου 12 του ν.δ. 1264/1942, υπέρ του Δημοσίου και σε βάρος του εκκαλούντος Δήμου συνολικά το ποσό των δεκαέξι εκατομμυρίων διακοσίων εξήντα μίας χιλιάδων επτακοσίων είκοσι τεσσάρων ευρώ και τριάντα λεπτών (16.261.724,30 ευρώ) που αντιστοιχεί σε μη αποδοθέντα στο Δημόσιο ποσά κρατήσεων (ύψους 6.976.839,80 ευρώ) και νόμιμες προσαυξήσεις (ύψους 9.284.884,50 ευρώ). Στο ως άνω ποσό υπολογίσθηκε από την Οικονομική Επιθεωρήτρια ότι ανήλθε η ζημία που υπέστη το Δημόσιο από τις φερόμενες ως μη αποδοθείσες σε αυτό, μέσω Δ.Ο.Υ., κρατήσεις κατά τα έτη 1999 έως 2008 (μαζί με τις αναλογούσες προσαυξήσεις εκπρόθεσμης καταβολής) οι οποίες είναι, ανά ΚΑΕ, οι ακόλουθες: α) στον ΚΑΕ 823 (Χορηγία Δημάρχου), το ποσό των 4.385,77 ευρώ (κεφάλαιο 1.606,56 ευρώ + 2.779,21 ευρώ προσαυξήσεις εκπρόθεσμης καταβολής), β) στον ΚΑΕ 824 (Σύνταξη υπαλλήλων), το ποσό των 16.109.191,84 ευρώ (κεφάλαιο 6.916.469,62 + 9.192.722,22 ευρώ προσαυξήσεις εκπρόθεσμης καταβολής), γ) στον ΚΑΕ 825 (εξαγορά στρατιωτικής θητείας) το ποσό των 36.438,17 ευρώ (κεφάλαιο 14.468,07 + 21.970,10 ευρώ προσαυξήσεις εκπρόθεσμης καταβολής), δ) στον ΚΑΕ 832 (διαδοχική ασφάλιση) το ποσό των 26.776,29 ευρώ (κεφάλαιο 10.592,01 ευρώ + 16.184,28 ευρώ προσαυξήσεις εκπρόθεσμης καταβολής), ε) στον ΚΑΕ 3823 (Τ.Υ.Δ.Κ.), το ποσό των 84.932,23 ευρώ (κεφάλαιο 33.703,54 ευρώ + 51.228,69 ευρώ προσαυξήσεις εκπρόθεσμης καταβολής).

9. Ήδη με την ένδικη έφεσή του ο εκκαλών Δήμος στρέφεται κατά της προσβαλλόμενης απόφασης και ζητεί την ακύρωσή της για τους

διαλαμβανόμενους στο σχετικό δικόγραφο λόγους, όπως αυτοί αναπτύσσονται παραδεκτώς με τα από 26.2.2021 και 19.1.2023 υπομνήματα. Ειδικότερα κατ' εκτίμηση των προβαλλόμενων λόγων προβάλλει τα εξής: α) Το νομοθετικό πλαίσιο, δυνάμει του οποίου διενεργήθηκε ο επίδικος καταλογισμός (άρθρο 12 του ν.δ/τος 1264/1942, άρθρα 54 και 56 του ν.2362/1995 και άρθρα 15, 17, 22, 25, 26 και 33 του π.δ/τος 774/1980), αφορά αποκλειστικά στον καταλογισμό δημοσίων υπολόγων, δηλαδή φυσικών προσώπων που με οποιοδήποτε τρόπο ή σχέση διαχειρίζονται δημόσια περιουσία και υπέχουν υποχρέωση λογοδοσίας για τις ενέργειές τους. Κατά συνέπεια δεν είναι εφαρμοστέες οι προαναφερόμενες διατάξεις στην περίπτωση καταλογισμού ποσών σε βάρος νομικού προσώπου προς αποκατάσταση ζημίας επελθούσης στο Δημόσιο και ως εκ τούτου μη νομίμως καταλογίσθηκε με την προσβαλλόμενη σε βάρος του Δήμου, με νομικό έρεισμα τις διατάξεις αυτές, η ζημία που προέκυψε στο Δημόσιο από τη μη απόδοση σε αυτό των υπέρ αυτού διενεργηθεισών κρατήσεων. β) Αναρμοδίως διενεργήθηκε έλεγχος από την Οικονομική Επιθεωρήτρια, καθώς i) η εντολή ελέγχου δόθηκε στις ...2013, δηλαδή μετά την 1.11.2012, οπότε άρχισαν να λειτουργούν οι υπηρεσιακές μονάδες της Γ.Γ.Δ.Ε., για τις οποίες έχουν προβλεφθεί με το άρθρο 26 του ν. 3492/2006 συναφείς αρμοδιότητες ελέγχου των δημοσίων υπολόγων και των δημοσίων διαχειρίσεων. ii) Πριν από την έναρξη του ελέγχου που διεξήγαγε η Οικονομική Επιθεωρήτρια, Ομάδα Ελέγχου του Ελεγκτικού Συνεδρίου είχε διενεργήσει παρόμοιο κατασταλτικό έλεγχο με το ίδιο αντικείμενο, για τα έτη 1999 – 2007 και είχε εκδώσει καταλογιστικές πράξεις για τα διαπιστωθέντα ελλείμματα, τα αποτελέσματα δε του ελέγχου από το Ελεγκτικό Συνέδριο δεν επιτρέπεται να ανατραπούν με διοικητικό (δηλαδή με τον ένδικο) καταλογισμό. iii) Οι Οικονομικοί Επιθεωρητές είναι αρμόδιοι για τον καταλογισμό ελλείμματος που διαπιστώνεται σε ορισμένη διαχείριση και όχι για τον καταλογισμό ζημίας, στην υπό κρίση δε υπόθεση οι μη αποδοθείσες κρατήσεις δεν συνιστούν έλλειμμα, αλλά ζημία που προκλήθηκε από παράνομες ενέργειες (υπεξαίρεση και πλαστογραφία) υπαλλήλων και αιρετών αρχόντων του Δήμου. γ) Η αιτιολογία της εκκαλουμένης απόφασης είναι πλημμελής, καθόσον: i) Δεν προσδιορίζεται η νόμιμη αιτία του καταλογισμού, αφού δεν εξειδικεύεται με ποια ιδιότητα καταλογίζεται το νομικό πρόσωπο του Δήμου, επιπλέον δε δεν προσδιορίζονται με σαφήνεια οι πράξεις ή οι παραλείψεις του καταλογιζόμενου Δήμου που συνδέονται με το έλλειμμα. ii) Δεν έχει προσδιορισθεί νομίμως το ύψος της ζημίας, καθώς δεν ελήφθησαν υπόψη αντικειμενικά και πρόσφορα στοιχεία και δεν ακολουθήθηκε η ίδια μεθοδολογία ως προς τον προσδιορισμό του μη αποδοθέντος στο Δημόσιο ποσού των κρατήσεων σε όλα τα ελεγχθέντα έτη. iii) Ενέχει αντίφαση, καθώς, ενώ λαμβάνονται υπόψη οι αποφάσεις του ποινικού δικαστηρίου για το θέμα της υπεξαίρεσης και πλαστογραφίας που διαπράχθηκε από φυσικά

πρόσωπα, εν τέλει καταλογίζεται το νομικό πρόσωπο αντί να καταλογισθούν τα εν λόγω υπαίτια φυσικά πρόσωπα. δ) Δεν είναι νόμιμος ο καταλογισμός του ποσού των 84.932,23 ευρώ (κεφάλαιο και προσαυξήσεις) που αφορά στον ΚΑΕ 3823, διότι αυτό δεν συμπεριλαμβάνεται στον προϋπολογισμό του Δημοσίου ως έσοδο. ε) Δεν είναι νόμιμος ο καταλογισμός των προσαυξήσεων εκπρόθεσμης καταβολής σε βάρος του νομικού προσώπου του Δήμου, διότι η επιβολή προσαυξήσεων προϋποθέτει φυσικό πρόσωπο, στο οποίο αποδίδεται η ιδιότητα του δημοσίου υπολόγου, το οποίο μπορεί μάλιστα να απαλλαγεί από αυτές, εφόσον αποδείξει ότι το έλλειμμα δεν οφείλεται σε δόλο ή βαρεία αμέλεια. στ) Δεν τηρήθηκε προσηκόντως ο τύπος της προηγούμενης ακρόασης. ζ) Η καταλογιστική απόφαση εκδόθηκε κατά παράβαση της αρχής της αμεροληψίας, διότι η Έκθεση Διαπιστώσεων, στην οποία στηρίχθηκε η ...2015 Πορισματική Έκθεση της Οικονομικής Επιθεωρήτριας, συντάχθηκε από τον εφοριακό υπάλληλο ..., ο οποίος είναι υπάλληλος της ... Δ.Ο.Υ. ... και συνεπώς υπάρχει σύμπτωση των ιδιοτήτων του ελεγκτή και του ελεγχόμενου στο ίδιο πρόσωπο.

10. Με τα δεδομένα αυτά και σύμφωνα με όσα έγιναν ερμηνευτικώς δεκτά στις σκέψεις 2-7, το Τμήμα κρίνει ότι ο ένδικος καταλογισμός δεν είναι, κατά τα βασίμως προβαλλόμενα, νόμιμος. Και τούτο διότι νομικό έρεισμα αυτού αποτελούν οι διατάξεις του ν.δ/τος 1264/1942 σε συνδυασμό με τις διατάξεις του Κώδικα Δημοσίου Λογιστικού (ν. 2362/1995), οι οποίες προϋποθέτουν, όπως προεκτέθηκε, τη στοιχειοθέτηση δημοσιολογιστικής ευθύνης σε βάρος δημοσίου υπολόγου, ήτοι δημοσίου υπαλλήλου ή λειτουργού, ο οποίος έχει υποχρέωση λογοδοσίας, καθόσον αναμείχθηκε στην διαχείριση δημόσιου χρήματος και προκάλεσε υπαιτίως έλλειμμα. Συνακόλουθα, δοθέντος ότι υποκείμενα καταλογισμού δύνανται, κατά την έννοια των διατάξεων αυτών, να είναι φυσικά πρόσωπα που άσκησαν διαχείριση και στα οποία μπορεί να αποδοθεί υπαιτιότητα και ευθύνη υπολόγου, μη νομίμως με την προσβαλλόμενη πράξη καταλογίσθηκε το νομικό πρόσωπο του Δήμου ... με το προαναφερθέν ποσό, που αντιστοιχεί στη ζημία που φέρεται ότι επήλθε στο Δημόσιο από τη μη απόδοση σε αυτό παρακρατηθεισών υπέρ αυτού κρατήσεων, καθώς ο ίδιος ο Δήμος δεν δύναται να θεωρηθεί υπόλογος διαχειριστής των ως άνω κρατήσεων και συνεπώς να καταστεί υπεύθυνος για την αποκατάσταση της ζημίας αυτής. Αντίθετα την ευθύνη για την αποκατάσταση της εν λόγω ζημίας φέρουν τα φυσικά πρόσωπα, που είτε ως υπάλληλοι, τελούντες σε υπηρεσιακή σχέση με τον Δήμο, είτε ως όργανα διοίκησης αυτού (μονομελή ή συλλογικά) προκάλεσαν υπαιτίως με τις πράξεις ή παραλείψεις τους την προαναφερόμενη ζημία. Είναι δε άλλης τάξεως ζήτημα η αστικής φύσεως αξίωση που έχει το Δημόσιο έναντι του εκκαλούντος για την αποκατάσταση της ζημίας που υπέστη από τη μη απόδοση σε αυτό των οικείων κρατήσεων. Για τον λόγο αυτό που βασίμως προβάλλεται και συνιστά επιπλέον, όπως

βασίμως υποστηρίζεται και λόγω παράβασης ουσιώδους τύπου της διαδικασίας υπό την ειδικότερη αιτίαση της μη νόμιμης (ασαφούς ή αόριστης) αιτιολογίας της προσβαλλόμενης πράξης ως προς τη στοιχειοθέτηση της ευθύνης του καταλογισθέντος δήμου ως δημοσίου υπολόγου, αυτή είναι νομικά πλημμελής και πρέπει να ακυρωθεί. Επιπροσθέτως, και ανεξαρτήτως του ότι ο ως άνω λόγος στηρίζει αυτοτελώς την κρίση περί μη νομιμότητας της προσβαλλόμενης απόφασης, το Τμήμα κρίνει συναφώς ότι το καταλογισθέν σε βάρος του εκκαλούντος Δήμου με την προσβαλλόμενη πράξη ποσό των 6.976.839,8 ευρώ (πλέον προσαυξήσεων ύψους 9.192.722,22 ευρώ), που φέρεται ότι αντιστοιχεί στις κρατήσεις που διενεργήθηκαν υπέρ του Δημοσίου κατά τα ως άνω έτη 1999 - 2008 και εμφανίσθηκαν ως αποδοθείσεις σε αυτό, ενώ στην πραγματικότητα τούτο δεν είχε συμβεί, - ενώ συνιστά για τη διαχείριση του εκκαλούντος Δήμου έλλειμμα, αφού συμπεριελήφθη στις πραγματοποιηθείσες δαπάνες του Δήμου στις κρίσιμες χρήσεις, όμως δεν διατέθηκε για τον σκοπό για τον οποίο προοριζόταν, ήτοι για την απόδοση των επίμαχων κρατήσεων -για το Δημόσιο δεν συνιστά έλλειμμα, αλλά ζημία (βλ. σκέψη 7 της παρούσας), αφού λόγω της μη απόδοσής τους εκκρεμούν ως ανείσπρακτα δημόσια έσοδα, συνεπεία δε τούτου ματαιώνεται η αύξηση της δημόσιας περιουσίας. Κατά συνέπεια και δοθέντος ότι με τον επίδικο καταλογισμό δεν επιδιώκεται η αποκατάσταση ελλείμματος αλλά ζημίας, ο καταλογισμός της οποίας δεν προβλέπεται από τις προεκτεθείσες διατάξεις του ν.δ. 1264/1942, δεν συντρέχει, κατά τα εκτιθέμενα ανωτέρω (βλ. σκέψη 5.4) αρμοδιότητα των Οικονομικών Επιθεωρητών για την έκδοση της προσβαλλόμενης. Επομένως αυτή πάσχει και για τον επιπρόσθετο αυτό λόγο, ότι εκδόθηκε δηλαδή από αναρμόδιο όργανο, όπως επίσης βασίμως προβάλλεται.

11. Κατ' ακολουθίαν των ανωτέρω, η κρινόμενη έφεση πρέπει να γίνει δεκτή και να ακυρωθεί η προσβαλλόμενη καταλογιστική απόφαση για τους προαναφερθέντες λόγους, ενώ παρέλκει ως αλυσιτελής η εξέταση των λοιπών λόγων έφεσης. Τέλος πρέπει, κατ' εκτίμηση των περιστάσεων, να απαλλαγεί το ηττηθέν Δημόσιο από τα δικαστικά έξοδα του εκκαλούντος (άρθρο 314 παρ. 3 του ν. 4700/2020).

Για τους λόγους αυτούς

Δέχεται την έφεση.

Ακυρώνει την ...2016 καταλογιστική απόφαση της Οικονομικής Επιθεωρήτριας του Περιφερειακού Γραφείου ... της Διεύθυνσης Εκτάκτων και Ειδικών Ελέγχων της Γενικής Γραμματείας Δημοσιονομικής Πολιτικής του Υπουργείου Οικονομικών.

Απαλλάσσει το Δημόσιο από τα δικαστικά έξοδα του εκκαλούντος.

Κρίθηκε και αποφασίστηκε σε διάσκεψη στην Αθήνα, στις 9 Ιανουαρίου 2024.

Η ΠΡΟΕΔΡΟΣ

Η ΕΙΣΗΓΗΤΡΙΑ ΠΑΡΕΔΡΟΣ

ΜΑΡΙΑ ΒΛΑΧΑΚΗ

ΠΕΛΑΓΙΑ ΔΟΞΑΚΗ

**Η ΓΡΑΜΜΑΤΕΑΣ
ΓΕΩΡΓΙΑ ΤΖΕΝΟΥ**

Δημοσιεύθηκε σε δημόσια συνεδρίαση στο ακροατήριο του Πρώτου Τμήματος του Δικαστηρίου στις 3 Δεκεμβρίου 2024.

**Η ΠΡΟΕΔΡΟΣ
ΒΑΣΙΛΙΚΗ ΑΝΔΡΕΟΠΟΥΛΟΥ**

**Η ΓΡΑΜΜΑΤΕΑΣ
ΣΤΑΥΡΟΥΛΑ ΚΟΙΛΑΚΟΥ**