



ΒΟΥΛΗ ΤΩΝ ΕΛΛΗΝΩΝ

Β' ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΣΤΗΜΟΝΙΚΩΝ ΜΕΛΕΤΩΝ
ΤΜΗΜΑ ΝΟΜΟΤΕΧΝΙΚΗΣ ΕΠΕΞΕΡΓΑΣΙΑΣ
ΣΧΕΔΙΩΝ ΚΑΙ ΠΡΟΤΑΣΕΩΝ ΝΟΜΩΝ

ΕΚΘΕΣΗ ΕΠΙ ΤΟΥ ΝΟΜΟΣΧΕΔΙΟΥ

«Οργάνωση συστήματος ελέγχου για τη διασφάλιση της χρηστής δημοσιονομικής διαχείρισης του Κρατικού Προϋπολογισμού και των εκτός του Κρατικού Προϋπολογισμού φορέων και φορολογικές ρυθμίσεις»

I. Γενικές Παρατηρήσεις

Το φερόμενο προς συζήτηση και ψήφιση, σύμφωνα με το άρθρο 70 παρ.2 του Συντάγματος, Νσχ υπό τον τίτλο «Οργάνωση συστήματος ελέγχου για τη διασφάλιση της χρηστής δημοσιονομικής διαχείρισης του Κρατικού Προϋπολογισμού και των εκτός του Κρατικού Προϋπολογισμού φορέων και φορολογικές ρυθμίσεις» περιλαμβάνει τέσσερα κεφάλαια.

Με το πρώτο κεφάλαιο συνιστάται στο Υπουργείο Οικονομίας και Οικονομικών Γενική Διεύθυνση Δημοσιονομικών Ελέγχων (εφεξής Γ.Γ.Δ.Ε.), καθορίζονται οι αρμοδιότητές της, η διάρθρωση των υπηρεσιών της, ορίζονται οι αρμοδιότητες του Γενικού Γραμματέα Δημοσιονομικής Πολιτικής ως προς την εποπτεία της και συνιστώνται οι θέσεις του προσωπικού της και ο τρόπος κάλυψής τους. Περαιτέρω, προβλέπεται η σύσταση Επιτροπών Εποπτείας και Διαβούλευσης, καθώς και ομάδων εσωτερικού ελέγχου στα Υπουργεία και τις Περιφέρειες της χώρας. Με τις διατάξεις του δεύτερου κεφαλαίου καθορίζεται η διαδικασία και τα είδη δημοσιονομικών ελέγχων, τα όργανα ελέγχου (Δημοσιονομικοί Ελεγκτές και Βοηθοί Ελεγκτές) και οι αρμοδιότητές τους, συνιστάται επιτροπή για την εξέταση αντιρρήσεων κατά της έκθεσης των Δημοσιονομικών Ελεγκτών και την επίλυση ασυμφωνιών μεταξύ του αρμόδιου οργάνου για την έκδοση της απόφασης δημοσιονομικής διόρθωσης ή της πράξης καταλογισμού και των συμπερασμάτων της έκθεσης ελέγχου, καθορίζονται οι υποχρεώσεις των ελεγχόμενων φορέων και τρίτων προσώπων και ρυθμίζεται η διαδικασία επιβολής και προσδιορισμού

2

δημοσιονομικών διορθώσεων, καθώς και οι επιπτώσεις τους στους προϋπολογισμούς των ελεγχόμενων φορέων. Τέλος, προβλέπεται η σύνταξη ετήσιας έκθεσης ελέγχου, η οποία και συνοδεύει τον προϋπολογισμό του μεθεπόμενου έτους από το έτος στο οποίο αναφέρεται. Με το τρίτο κεφάλαιο ρυθμίζονται θέματα της Οικονομικής Επιθεώρησης, θεσπίζονται μεταβατικές διατάξεις που αφορούν στη λειτουργία και τη στελέχωση της Γενικής Διεύθυνσης Δημοσιονομικών Ελέγχων και ρυθμίζονται θέματα των Υπηρεσιών Δημοσιονομικού Ελέγχου.

Με το τέταρτο κεφάλαιο προτείνονται οι ακόλουθες φορολογικές ρυθμίσεις:

α) Καταργείται ο φόρος κύκλου εργασιών επί των ασφαλίσεων και αντικαθίσταται από τον φόρο ασφαλίσεων, ο οποίος έχει τα ίδια χαρακτηριστικά (υποκείμενο, αντικείμενο, συντελεστές και απαλλαγές) με τον καταργούμενο φόρο,

β) Ενόψει της ερμηνείας του όρου «ασφαλιστικές εργασίες» από το ΔΕΚ (βλ. ενδεικτικά απόφαση C-349 της 25-2-1999, Card Protection Plan) και την Ευρωπαϊκή Επιτροπή, σύμφωνα με την οποία στον όρο αυτό θα πρέπει να περιλαμβάνονται και οι υπηρεσίες οδικής βοήθειας που παρέχονται κατόπιν καταβολής συνδρομής, προβλέπεται η κατάργηση της επιβολής φόρου προστιθέμενης αξίας (εφεξής ΦΠΑ) στις υπηρεσίες αυτές και η υπαγωγή τους σε φόρο ασφαλίσεων και τέλος χαρτοσήμου,

γ) Τροποποιείται η νομοθεσία περί τέλους συνδρομητών κινητής τηλεφωνίας ως προς τα κλιμάκια και τον οφειλόμενο φόρο, και

δ) Τροποποιείται το άρθρο 97 του Εθνικού Τελωνειακού Κώδικα (ν.2960/2001) ως προς τον τρόπο υπολογισμού του ειδικού φόρου κατανάλωσης των τσιγάρων.

II. Παρατηρήσεις επί των επιμέρους άρθρων του Νοχ

1. Επί του άρθρου 4 παρ. 6

Με την προτεινόμενη διάταξη προσδιορίζεται εννοιολογικά η «αρχή της χρηστής δημοσιονομικής διαχείρισης» ως η δημοσιονομική διαχείριση σύμφωνα με τις αρχές της οικονομίας, της αποδοτικότητας και της αποτελεσματικότητας. Πρέπει να επισημανθεί ότι η αρχή αυτή, η οποία δεσπόζει στον χώρο των ελεγκτικών συστημάτων αγγλοσαξονικής προέλευσης (βλ. Απ. Γέροντα, Δημοσιονομικό Δίκαιο, εκδ. Αντ. Σάκκουλα, Αθήνα-Κομοτηνή, 2005, σελ. 117), διατυπώνεται και στο κείμενο του άρθρου 274 της ΣυνθΕΚ, σε ό,τι αφορά της συνεργασία της Ευρωπαϊκής Επιτροπής με τα κράτη μέλη για την εκτέλεση του κοινοτικού προϋπολογισμού. Ο ισχύων Δημοσιονομι-

κός Κανονισμός [Κανονισμός (ΕΚ, Ευρατόμ) 1605/2002 του Συμβουλίου της 25-6-2002], εξειδικεύοντας τις δημοσιονομικές διατάξεις της ΣυνθΕΚ (άρθρο 268 επ.), ορίζει και αυτός την αρχή της χρηστής δημοσιονομικής διαχείρισης των πιστώσεων του προϋπολογισμού ως συνισταμένη των αρχών της οικονομίας, της αποδοτικότητας και της αποτελεσματικότητας (άρθρο 27 παρ.1 του Κανονισμού). Πιο αναλυτικά, σύμφωνα με τον Κανονισμό, η αρχή της οικονομίας ορίζει ότι «τα μέσα που χρησιμοποιούνται από το όργανο για την υλοποίηση των δραστηριοτήτων του καθίστανται εγκαίρως διαθέσιμα, στην ενδεδειγμένη ποσότητα και ποιότητα και στην καλύτερη τιμή». Η αρχή της αποδοτικότητας αφορά «την καλύτερη σχέση μεταξύ χρησιμοποιηθέντων μέσων και επιτευχθέντων αποτελεσμάτων» και η αρχή της αποτελεσματικότητας αφορά «την εκπλήρωση των ειδικών στόχων που έχουν οριστεί και την επίτευξη των αναμενόμενων αποτελεσμάτων» (άρθρο 27 παρ.2 του Κανονισμού). Βλ. και Β. Σκουρή, Ερμηνεία Συνθηκών για την Ευρωπαϊκή Ένωση και την Ευρωπαϊκή Κοινότητα, Κέντρο Διεθνούς και Ευρωπαϊκού Οικονομικού Δικαίου, εκδ. Αντ. Σάκκουλα, Αθήνα-Κομοτηνή, 2003, άρθρο 274 ΣυνθΕΚ, σελ.1579επ.

2. Επί του άρθρου 6 παρ. 5

Η προτεινόμενη διάταξη, η οποία ρυθμίζει το θέμα της επιλογής προϊστάμενου της Γ.Δ.Δ.Ε., παραπέμπει, εκ παραδρομής, στην παράγραφο 3 του άρθρου 23 του Νοχ, αντί του άρθρου 24.

3. Επί του άρθρου 9

Με τις διατάξεις της παραγράφου 2 του προτεινόμενου άρθρου προβλέπεται ότι Δημοσιονομικός Ελεγκτής, ο οποίος βαθμολογείται στις εκθέσεις υπηρεσιακής ικανότητας με βαθμό κάτω του επτά (7) επί δύο συνεχόμενα έτη, παύεται από τα συγκεκριμένα καθήκοντά του και στερείται του τίτλου του Ελεγκτή. Αντίστοιχα, η παράγραφος 3 ορίζει ότι Δημοσιονομικός Ελεγκτής ή άλλος υπάλληλος που μεταφέρθηκε ή μετατάχθηκε από άλλο κλάδο, εάν κατά την πρώτη διετία βαθμολογηθεί στις εκθέσεις υπηρεσιακής ικανότητας με βαθμό κατώτερο του επτά (7), μεταφέρεται ή μετατάσσεται αυτοδίκαια στον κλάδο από τον οποίο προέρχεται. Σχετικά έχει γενικά κριθεί (ΣτΕ 696/1984, 2850/1986) ότι η υποχρέωση ακρόασης των υπαλλήλων πριν από τη διενέργεια υπηρεσιακών μεταβολών δεν είναι επιβεβλημένη με βάση το άρθρο 20§2 του Συντάγματος (βλ. Επ. Σπηλιωτόπουλο, Εγχειρίδιο Διοικητικού Δικαίου, εκδ. Αντ. Σάκκουλα, Αθήνα-Κομοτηνή, 2005, §159).

Τέλος, η προτεινόμενη «αυτοδίκαιη ανάκληση μετάταξης» προϋποθέτει μη νόμιμη διοικητική πράξη και αιτιολόγηση από τη διοίκηση του συγκεκρι-

μένου λόγου της ανάκλησης (ΣΤΕ 346/2004, ΕπιθΝομ 2006, τ. Β΄ σελ. 2092-2093, ΔιοικΕφΑθ 1754/1999, Γνμδ ΝΣΚ 166/2002. Βλ. επίσης Ε. Σπηλιωτόπουλο – Χ. Χρυσανθάκη, Βασικοί θεσμοί Δημοσιούπαλληλικού Δικαίου, 5η έκδ. 1999, σελ. 118 επ.). Σημειωτέον ότι για τη μετάταξη δημόσιου υπαλλήλου απαιτείται γνώμη του οικείου υπηρεσιακού συμβουλίου (Ν.2683/1999). Ενδεχομένως θα μπορούσε να γίνει αναφορά στη χρήση της διαδικασίας απόσπασης του υπαλλήλου, με διετή διάρκεια κατ' ανώτατο όριο, μετά από πράξη του οικείου υπηρεσιακού συμβουλίου.

4. Επί του άρθρου 14 παρ. 1

Με την προτεινόμενη διάταξη προβλέπεται ότι οι Δημοσιονομικοί Ελεγκτές και οι υπάλληλοι των Υπηρεσιών Δημοσιονομικού Ελέγχου μπορούν να συνεπικουρούνται στο έργο τους, μεταξύ άλλων, και από εμπειρογνώμονες, οι οποίοι μπορεί να είναι και ιδιώτες. Περαιτέρω, ορίζεται ότι οι Δημοσιονομικοί Ελεγκτές που ασκούν τον έλεγχο, καθώς και οι υπάλληλοι ή εμπειρογνώμονες που τους συνεπικουρούν, θεωρούνται, κατά την έννοια του Νσχ, ελεγκτικά όργανα. Δεδομένου ότι στα ελεγκτικά όργανα παρέχονται, με την παράγραφο 6 του ίδιου άρθρου, ευρύτατες ελεγκτικές εξουσίες και δικαιώματα (μεταξύ άλλων άρση φορολογικού, υπηρεσιακού, χρηματιστηριακού και επιχειρηματικού απορρήτου, συνδρομή δημόσιων αρχών, θεσμοθέτηση υποχρέωσης παροχής πληροφοριών σε όλες τις δημόσιες αρχές και νομικά ή φυσικά πρόσωπα), θα ήταν ίσως σκόπιμο να διευκρινισθεί ότι οι ιδιώτες εμπειρογνώμονες μπορούν να συμπαρίστανται με τους δημοσίους υπαλλήλους κατά την άσκηση των ανωτέρω δικαιωμάτων τους, αλλά δεν μπορούν να ασκούν τα δικαιώματα αυτά αυτοτελώς.

5. Επί του άρθρου 15 παρ. 2

Με την περίπτωση α' της προτεινόμενης διάταξης ορίζεται ότι οι Δημοσιονομικοί Ελεγκτές «δύνανται να θέτουν προσωρινά εκτός διαχείρισης, με αιτιολογημένη απόφαση, οποιονδήποτε δημόσιο υπόλογο, κατά την έννοια της παραγράφου 1 του άρθρου 54 του ν.2362/1995». Σύμφωνα με την ανωτέρω διάταξη, ως δημόσιος υπόλογος ορίζεται «όποιος διαχειρίζεται, έστω και χωρίς νόμιμη εξουσιοδότηση, χρήματα, αξίες ή υλικό που ανήκουν στο Δημόσιο ή σε ΝΠΔΔ, καθώς και οποιοσδήποτε άλλος θεωρείται από το νόμο δημόσιος υπόλογος». Κατά την απόφαση 1039/1995 της Ολομέλειας του Ελεγκτικού Συνεδρίου, «η έννοια του δημόσιου υπολόγου αναφέρεται στους δημοσίους λειτουργούς, τους εντεταλμένους την είσπραξη εσόδων ή την πληρωμή εξόδων του κράτους και σε όλους όσους, έστω και χωρίς νόμιμη εξουσιοδότηση, διαχειρίζονται χρήματα, αξίες ή υλικό που ανήκει στο κρά-

τος και γενικά σε όλους τους οπωσδήποτε διαχειριζόμενους δημόσιο χρήμα, καθώς και κάθε άλλο πρόσωπο που ειδικά από το νόμο θεωρείται δημόσιος υπόλογος». Σύμφωνα με την απόφαση 1314/1998 του Ελεγκτικού Συνεδρίου, «δημόσιοι υπόλογοι, κατά την έννοια του άρθρου 98 του Συντάγματος, είναι όσοι διαχειρίζονται δημόσια περιουσία (χρήματα, αξίες, υλικά) και έχουν νόμιμη υποχρέωση απόδοσης λογαριασμού της διαχείρισής τους». Προσδιοριστικό στοιχείο, επομένως, της έννοιας του υπολόγου είναι η απονεμηθείσα σε αυτόν από τον νόμο ή η οπωσδήποτε ασκούμενη από αυτόν εξουσία προς διαχείριση χρημάτων που ανήκουν στο κράτος, σε νομικό πρόσωπο δημόσιου δικαίου ή σε Ο.Τ.Α., πράξη δε διαχείρισης αποτελεί η χρήση τους, σύμφωνα με τον νόμο και τον προορισμό τους, και η προσήκουσα απόδοσή τους (Απ. Γέροντα, όπ. π. σελ.421). Δημόσιοι υπόλογοι, όμως, δεν είναι μόνο όσοι θεωρούνται από το νόμο ως τέτοιοι, αλλά και όσοι «αναμειγνύονται με οποιοδήποτε τρόπο στη διαχειριστική διαδικασία, με την προϋπόθεση ότι η ανάμειξή τους αυτή τελεί σε ουσιώδη συνάφεια με το διαπιστούμενο έλλειμμα» (Γνμδ. ΝΣΚ 146/2003). Πρόκειται για τους αφανείς ή *de facto* υπολόγους, δηλαδή για υπολόγους μη εκ του νόμου αναγνωρισμένους ως τέτοιους, «αλλ' εν τη πράξει ασκήσαντες έργον υπολόγου». Δηλαδή η ιδιότητα του *de facto* υπολόγου θεμελιώνεται στο υλικό γεγονός της άσκησης διαχείρισης, από το οποίο προκύπτει αφενός η λογοδοτική του ευθύνη και αφετέρου η ιδιότητά του ως υποκειμένου καταλογισμού από τα όργανα που διαθέτουν την καταλογιστική εξουσία (ΕΣ 1396/2000. Βλ. και Απ. Γέροντα, όπ. π., σελ.423επ.). Ενόψει των ανωτέρω, θα ήταν ενδεχομένως σκόπιμο να διευκρινισθεί από τον νομοθέτη εάν η προτεινόμενη διάταξη καταλαμβάνει και τις περιπτώσεις των *de facto* υπολόγων.

6. Επί του άρθρου 15 παρ. 7

Όσον αφορά τη διενέργεια έρευνας σε περιπτώσεις διάπραξης αδικημάτων ή καταγγελιών περί διάπραξης αδικημάτων, η προτεινόμενη διάταξη παραπέμπει στην παράγραφο 5 του άρθρου 14 του Νσχ ως προς το είδος των παράνομων πράξεων για τις οποίες μπορεί να δοθεί εντολή για τη διενέργεια έρευνας. Δεδομένου ότι η εν λόγω παράγραφος δεν διαλαμβάνει τίποτε σχετικό, θα ήταν ίσως σκόπιμη η διαγραφή της ανωτέρω παραπομπής.

7. Επί του άρθρου 18 παρ. 2

Με την προτεινόμενη διάταξη προβλέπεται ότι η άρνηση ή η αμέλεια χορήγησης των ζητούμενων στοιχείων ή πληροφοριών ή η σκόπιμη απόκρυψή τους, καθώς και η χορήγηση ελλιπών ή ανακριβών στοιχείων ή πληροφοριών και, γενικά, η παρακώλυση ή η παραπλάνηση του έργου των ελεγκτικών ορ-

γάνων συνιστά ποινικό αδίκημα τιμωρούμενο κατά τις διατάξεις του 256 του Ποινικού Κώδικα. Δεδομένου ότι το προβλεπόμενο στο άρθρο 256 του Ποινικού Κώδικα αδίκημα αφορά την απιστία σχετική με την υπηρεσία, η αντικειμενική υπόσταση της οποίας είναι τελείως διαφορετική από τις περιγραφόμενες στην προτεινόμενη διάταξη πράξεις ή παραλείψεις, θα ήταν ίσως σκόπιμο να προβλεφθεί ότι οι πράξεις ή παραλείψεις αυτές θα τιμωρούνται κατά τις διατάξεις του άρθρου 169 του Ποινικού Κώδικα (απείθεια), όπως εξάλλου αναφέρεται και στην αιτιολογική έκθεση.

8. Επί του άρθρου 27 παρ. 3

Με την προτεινόμενη διάταξη ορίζεται ότι για τις υπηρεσίες οδικής βοήθειας που απαλλάσσονται από ΦΠΑ δυνάμει του άρθρου 22§1 περ. ιθ' του Κώδικα ΦΠΑ (ν.2859/2000), όπως τροποποιείται με την παράγραφο 2 του προτεινόμενου άρθρου 27, και παρασχέθηκαν μέχρι τη δημοσίευση του υπό ψήφιση Νσχ, δεν οφείλεται ΦΠΑ. Περαιτέρω, ορίζεται ότι ο ΦΠΑ που τυχόν καταβλήθηκε επί των ανωτέρω υπηρεσιών μέχρι τη δημοσίευση του υπό ψήφιση Νσχ, δεν επιστρέφεται. Η διάταξη αυτή δεν φαίνεται να είναι αναγκαία, ενόψει του άρθρου 35§2 του Κώδικα ΦΠΑ (άρθρο 21§1 στοιχείο γ' της Έκτης Οδηγίας 77/388/ΕΟΚ), σύμφωνα με την οποία «Οποιοδήποτε πρόσωπο χρεώνει φόρο σε φορολογικό στοιχείο που εκδίδει, έστω και αν ο φόρος αυτός είναι μεγαλύτερος του προβλεπόμενου, υποχρεούται στην απόδοση του φόρου αυτού στο Δημόσιο». Κατά την ερμηνεία των διατάξεων περί επιστροφής αχρεωστήτως καταβληθέντος ΦΠΑ έχει γίνει δεκτό από το ΣτΕ ότι ο αναγράψας τον φόρο σε φορολογικό στοιχείο που εκδίδει έχει υποχρέωση απόδοσής του στο Δημόσιο και, σε περίπτωση απόδοσης του εν λόγω φόρου, δεν υπάρχει αξίωση επιστροφής. Δεν τυγχάνουν δε εφαρμογής οι περί επιστροφής αχρεωστήτως καταβληθέντος φόρου διατάξεις, διότι το αποδοθέν ποσό φόρου από τον αναγράψαντα αυτό σε τιμολόγιο ή άλλο στοιχείο που επέχει θέση τιμολογίου δεν θεωρείται αχρεωστήτως καταβληθέν (βλ. σχετ. ΣτΕ 355/2000, 3276/2000, 2935/1999, 2334/1998, 3693/97).

Συναφώς με το θέμα αυτό, το ΔΕΚ (βλ. αποφάσεις C-192/95 της 14-1-1997, Comateb, C-147/01 της 2-10-2003, Weber's Wine World και C-78/02 της 6-11-2003, Καραγιώργου) έχει κρίνει ότι τα κράτη μέλη υποχρεούνται, κατ'αρχήν, να επιστρέφουν φόρους που έχουν εισπράξει κατά παράβαση του κοινοτικού δικαίου, με την εξαίρεση των περιπτώσεων κατά τις οποίες η φορολογική επιβάρυνση έχει μετακυλισθεί από τον υποκείμενο σε φόρο σε τρίτα πρόσωπα, διότι στην περίπτωση αυτή η επιστροφή του φόρου θα συνεπαγόταν αδικαιολόγητο πλουτισμό για τον υποκείμενο στο φόρο πρόσωπο που

τα εισέπραξε από τρίτους και τα απέδωσε στο Δημόσιο. Σε περίπτωση όμως που αποδεικνύεται, κατόπιν οικονομικής ανάλυσης που λαμβάνει υπόψη όλες τις κρίσιμες συνθήκες, ότι σε τρίτα πρόσωπα μετακυλίσθηκε μέρος μόνο της φορολογικής επιβάρυνσης, τότε ο υποκείμενος σε φόρο έχει αξίωση επιστροφής του ποσού της διαφοράς.

Αθήνα, 25 Σεπτεμβρίου 2006

Οι Εισηγητές
Δημήτρης Κανελλόπουλος
Γιώργος Φωτόπουλος
Ειδικοί Επιστημονικοί Συνεργάτες

Ο προϊστάμενος του Β΄ Τμήματος
Νομοτεχνικής Επεξεργασίας
Στέφανος Κουτσουμπίνας
Επ. Καθηγητής της Νομικής Σχολής
του Πανεπιστημίου Θράκης

Ο προϊστάμενος της Β΄ Διεύθυνσης
Επιστημονικών Μελετών
Αστέρης Πλιάκος
Αν. Καθηγητής του Οικονομικού
Πανεπιστημίου Αθηνών

Ο Πρόεδρος του Επιστημονικού Συμβουλίου
Κώστας Μαυριάς
Καθηγητής της Νομικής Σχολής του Πανεπιστημίου Αθηνών