

DOPORUČENÝ PŘÍSTUP K APLIKACI ZÁKONA O FINANČNÍ KONTROLE

po účinnosti zákona č. 298/2007 Sb., kterým se mění zákon č. 320/2001 Sb.

I. Obecná charakteristika novely zákona o finanční kontrole

Hlavním cílem novely zákona o finanční kontrole je stanovení právního rámce pro čerpání finančních prostředků z příslušných fondů Evropské unie v programovém období let 2007 až 2013 tak, aby splňoval požadavky Evropské komise na nastavení řídicího a kontrolního systému čerpání těchto prostředků.

Vzhledem k tomu, že dosud probíhá uskutečňování programů a projektů, které byly schváleny pro programové období let 2004 až 2006, zákon o finanční kontrole musel zachovat i právní úpravu kontroly využívání finančních prostředků Evropské unie schválených pro toto programové období. Platná právní úprava však výslovně nerozlišuje systém kontroly využívání finančních prostředků Evropské unie pro programové období let 2004 až 2006 a programové období let 2007 až 2013.

Zákon č. 298/2007 Sb., kterým se mění zákon o finanční kontrole, v nové poznámce pod čarou č. 7a (konkrétně k ustanovení § 2 písm. b), § 3 odst. 2 a § 8a zákona) uvádí odkaz na **nařízení Rady (ES) č. 1083/2006** ze dne 11. července 2006 o obecných ustanoveních o Evropském fondu pro regionální rozvoj, Evropském sociálním fondu a Fondu soudržnosti a o zrušení nařízení (ES) č. 1260/1999, upravující postupy pro programové období 2004 až 2006.

Využívání finančních prostředků Evropské unie prostřednictvím operačních programů pro léta 2007 až 2013 upravují i **další právní akty Evropské unie**, zejména:

- nařízení Komise (ES) č. 1828/2006 ze dne 8. prosince 2006, kterým se stanoví prováděcí pravidla k nařízení Rady (ES) č. 1083/2006 o obecných ustanoveních týkajících se Evropského fondu pro regionální rozvoj, Evropského sociálního fondu a Fondu soudržnosti a k nařízení Evropského parlamentu a Rady (ES) č. 1080/2006 o Evropském fondu pro regionální rozvoj,
- nařízení Evropského parlamentu a Rady (ES) č. 1080/2006 ze dne 5. července 2006 o Evropském fondu pro regionální rozvoj a o zrušení nařízení (ES) č. 1783/1999,
- nařízení Evropského parlamentu a Rady (ES) č. 1081/2006 ze dne 5. července 2006 o Evropském sociálním fondu a o zrušení nařízení (ES) č. 1784/1999,
- nařízení Evropského parlamentu a Rady (ES) č. 1082/2006 ze dne 5. července 2006 o evropském seskupení pro územní spolupráci (ESÚS),
- nařízení Rady (ES) č. 1084/2006 ze dne 11. července 2006 o Fondu soudržnosti a o zrušení nařízení (ES) č. 1164/94,
- nařízení Rady (ES) č. 1198/2006 ze dne 27. července 2006 o Evropském rybářském fondu,
- nařízení Komise (ES) č. 498/2007 ze dne 26. března 2007, kterým se stanoví prováděcí pravidla k nařízení Rady (ES) č. 1198/2006 o Evropském rybářském fondu,
- nařízení Rady (ES) č. 1290/2005 ze dne 21. června 2005 o financování společné zemědělské politiky,

- nařízení Rady (ES) č. 1698/2005 ze dne 20. září 2005 o podpoře pro rozvoj venkova z Evropského zemědělského fondu pro rozvoj venkova (EZFRV)

Uvedené právní akty Evropské unie vycházejí z předpokladu, že členské státy zajistí ve svém vnitrostátním právním řádu dodržování zásady řádného finančního řízení. Tento základní požadavek je vyjádřen v primárním právu Evropské unie, konkrétně v článku 274 Smlouvy o založení Evropských společenství. Rozpracování této zásady v sekundární legislativě Evropské unie je obsaženo zejména v tzv. Finančním nařízení č. 1605/2002. Dále jsou předpisy Evropské unie zaměřeny na ochranu finančních zájmů Evropské unie, kde základem je nařízení Rady (ES Euratom) č. 2988/1995 o ochraně finančních zájmů Evropských společenství.

Na základě nově přijatých nařízení Evropské unie, jimiž se řídí programy finanční pomoci Evropské unie pro programové období let 2007 až 2013, byl vypracován vládní návrh novely zákona č. 320/2001 Sb., o finanční kontrole ve veřejné správě, který při projednávání v Poslanecké sněmovně Parlamentu ČR byl nahrazen poslaneckou novelou, vydanou pod zákonem č. 298/2007 Sb., s nabytím účinnosti dne 29. listopadu 2007. Nejvýraznějším rysem novely je doplnění (rozšíření) veřejnoprávní kontroly **o audit podle přímo použitelných předpisů Evropské unie**. Předmětem tohoto auditu je ověřování účinného fungování řídicího a kontrolního systému a ověřování vykázaných výdajů na vhodném vzorku operací **při realizaci programů spolufinancovaných z rozpočtu Evropské unie pro programové období let 2007 až 2013**.

Z výše uvedeného je zřejmé, že novela zákona o finanční kontrole se netýká kontroly prostředků, poskytnutých **pouze** z národních veřejných rozpočtů (tedy pro programy netýkající se evropské pomoci), proto se auditní postupy a metody při kontrole těchto prostředků nemohou uplatnit (s výjimkou interního auditu dle části čtvrté zákona o finanční kontrole).

Vzhledem k tomu, že novela zákona o finanční kontrole komplexně neupravuje celou problematiku související s kontrolou čerpání finančních prostředků poskytovaných z Evropské unie, je nezbytné při interpretaci zákona o finanční kontrole v první řadě vycházet z obecných zásad komunitárního práva. Jedná se zejména o zásadu:

- supremacie, tj. přednosti práva Evropské unie před vnitrostátní právní úpravou členských států,
- přímého účinku (direct effect), tj. bezprostřední použitelnosti komunitárního práva (soudy, orgány veřejné správy a soukromé subjekty musí komunitární právo použít i bez toho, zda bylo transformované do vnitrostátního právního řádu).

II. K jednotlivým oblastem zákona o finanční kontrole dotčených zákonem č. 298/2007 Sb.

1. Uplatnění zákona o finanční kontrole na jednotlivá programová období

Zákon č. 298/2007 Sb. neobsahuje přechodná ustanovení, která by řešila kontrolu čerpání finančních prostředků Evropské unie pro programové období let 2004 až 2006. Proto je nutné interpretovat zákon o finanční kontrole podle výše uvedených zásad komunitárního práva.

Čerpání finančních prostředků Evropské unie v programovém období let 2004 až 2006

Při kontrole vzorku operací a prohlášení při ukončení pomoci, které se týkají programového období let 2004 až 2006, se postupuje podle právních aktů Evropské unie platných pro toto programové období (zejména nařízení (ES) č. 1260/1999) a podle zákona o finanční kontrole ve znění platném ke dni 28. listopadu 2007. Auditní postupy a metody při výkonu veřejnosprávní kontroly se nebudou uplatňovat. Výstupem kontrolní činnosti bude nadále protokol o výsledku veřejnosprávní kontroly.

Čerpání finančních prostředků Evropské unie v programovém období let 2007 až 2013

Při auditní činnosti, která se týká čerpání finančních prostředků Evropské unie programového období let 2007 až 2013, se postupuje podle právních aktů Evropské unie platných pro toto programové období (zejména nařízení Rady (ES) č. 1083/2006) a podle zákona o finanční kontrole ve znění platném od 29. listopadu 2007. Při výkonu auditu se budou uplatňovat auditní postupy a metody kontrolní práce v souladu s mezinárodně uznávanými auditorskými standardy. Výstupem auditu bude auditní zpráva (viz bod 3 tohoto materiálu).

Tento postup je odůvodněn textem přechodných ustanovení nařízení Rady (ES) č. 1083/2006 (čl. 105), která uvádějí, že se při pomoci spolufinancované strukturálními fondy nebo projektu spolufinancovaného z Fondu soudržnosti, který se na takovou pomoc vztahuje ode dne 31. prosince 2006, postupuje následně (tj. po 1. lednu 2007) podle právních předpisů schválených pro programové období 2004 až 2006, a to až do jejich uzavření.

2. Zařazení a vymezení auditu podle přímo použitelných předpisů Evropských společenství do systému finanční kontroly

Změnou ustanovení **§ 3 odst. 2** zákona o finanční kontrole byl do systému finanční kontroly začleněn audit podle přímo použitelných předpisů Evropských společenství. Povinnost vykonávat tento audit je stanovena v nařízení Rady (ES) č. 1083/2006. Zařazením auditu podle přímo použitelných předpisů Evropských společenství došlo k rozšíření veřejnosprávní kontroly (audit se stal součástí veřejnosprávní kontroly).

Audit podle přímo použitelných předpisů Evropských společenství má vzhledem k obsahu auditní činnosti podle nařízení Rady (ES) č. 1083/2006 vůči veřejnosprávní kontrole speciální postavení (veřejnosprávní kontrola - generalis, audit podle přímo použitelných předpisů - specialis). Proto mají ustanovení zákona vymezující audit podle přímo použitelných předpisů Evropských společenství přednost před ostatními ustanoveními upravující veřejnosprávní kontrolu. Ta se pro výkon auditní činnosti použijí pouze podřídně.

V návaznosti na výše uvedené byl v ustanovení **§ 6** „Kontrolní metody a kontrolní postupy“ doplněn **odst. 3** o použití auditních metod a auditních postupů podle a k naplnění požadavků přímo použitelných předpisů Evropských společenství.

Předmětem auditu je v souladu s článkem 62 odst. 1 písm. a) a b) nařízení Rady (ES) č. 1083/2006 ověřování účinného fungování řídicího a kontrolního systému (audit systému) a zajištění provádění auditů na vhodném vzorku operací pro ověření vykázaných výdajů (audit operací).

Audit vykonávaný podle přímo použitelných předpisů není v rozporu s nezávislým plněním úkolů útvaru interního auditu. Z tohoto důvodu byl **§ 29 odst. 4** doplněn o odkaz na nově zařazený **odst. 6** v ustanovení **§ 11** „Společná ustanovení k působnosti kontrolních orgánů“, který stanoví, že při auditu posuzují kontrolní orgány přiměřenost a účinnost systému finanční kontroly a správnost operací.

3. Procesní pravidla pro výkon auditu podle přímo použitelných předpisů Evropských společenství

V souvislosti s novým vymezením (rozšířením) veřejnosprávní kontroly o audit podle přímo použitelných předpisů Evropských společenství bylo nezbytné doplnit procesní pravidla pro výkon veřejnosprávní kontroly o zvláštní ustanovení o procesních pravidlech pro výkon auditu – nové ustanovení **§ 13a**.

Základem těchto procesních pravidel je kontrolní řád upravený v zákoně č. 552/1991 Sb., o státní kontrole, ve znění pozdějších předpisů. Dále podle přímo použitelného předpisu Evropských společenství (článek 62 odst. 2 nařízení č. 1083/2006) je při výkonu auditu nezbytné zohlednit mezinárodně uznávané auditorské standardy. Vzhledem k tomu, že procesními pravidla pro výkon veřejnosprávní kontroly nejsou v souladu s mezinárodně uznávanými auditorskými standardy, je nutné použití některých ustanovení kontrolního řádu zákona o státní kontrole a též některých ustanovení procesních pravidel veřejnosprávní kontroly zákona o finanční kontrole pro výkon auditu přímo vyloučit.

Na základě výše uvedeného je nezbytné při uplatňování zákona o finanční kontrole, resp. i zákona o státní kontrole, rozlišovat tři druhy procesních ustanovení:

- a) procesní pravidla pro výkon auditu (tzv. speciální ustanovení, použijí se pro výkon auditní práce v první řadě) - **§ 13a** zákona o finanční kontrole;
- b) procesní pravidla, která jsou pro výkon auditu vyloučena - **§ 15, 17 až 21** zákona o finanční kontrole, a dále **§ 11 písm. g), § 12 odst. 2 písm. e), § 15 až 19, § 20 odst. 2 a 3, § 21, 23, 25 a 26** zákona o státní kontrole;
- c) ostatní procesní pravidla pro výkon veřejnosprávní kontroly, která se použijí pro výkon auditu podřízeně – **§ 12, 13, 14, 16, 22, 23 a 23a** zákona o finanční kontrole, a dále **§ 8, 9, 10, § 11 s výjimkou písm. g), § 12 s výjimkou písm. e) v odst. 2, § 13, 14, § 20 odst. 1, § 22 a 24** zákona o státní kontrole.

4. Zpřesnění působnosti Ministerstva financí a ostatních kontrolních orgánů

Rozsah kontrolní působnosti Ministerstva financí uvedený v ustanovení **§ 7 odst. 2 písm. c)** se rozšiřuje o výkon veřejnosprávní kontroly, včetně auditu podle přímo použitelných předpisů Evropských společenství, u dalších právnických a fyzických osob napojených do systému řízení nebo využívání prostředků Evropské unie. Jedná se zejména o kontrolní činnost vůči zprostředkujícím subjektům.

Působnost zde uvedená umožňuje Ministerstvu financí jako

- certifikačnímu orgánu vykonávat veřejnosprávní kontrolu za účelem splnění úkolů dle článku 61 nařízení Rady (ES) č. 1083/2006,
- auditnímu orgánu vykonávat audit podle přímo použitelných předpisů Evropských společenství za účelem splnění úkolů v článku 62 nařízení Rady (ES) č. 1083/2006.

V této souvislosti byl v ustanovení **§ 2 písm. b)** doplněn pojem kontrolovaná osoba, a to o další osoby zapojené do využívání prostředků Evropské unie.

Dále dochází v ustanovení **§ 2 písm. j)** k rozšíření pojmu veřejná finanční podpora o výdaje z prostředků ze zahraničí poskytnutých na základě aktů práva Evropských společenství a aktů práva jiného členského státu Evropské unie, jejichž kontrolu je Česká republika povinná zajistit, a dále k upřesnění pojmu finančních prostředků, které pocházejí z výnosů prodeje privatizovaného majetku. Tímto se zpřesnil okruh věcné působnosti kontrolních orgánů uvedených v ustanoveních § 7, 8 a 9 - Ministerstvo financí, správci kapitol státního rozpočtu, územní samosprávné celky a ostatní poskytovatelé veřejné finanční podpory vykonávají veřejnosprávní kontrolu u žadatelů o veřejnou finanční podporu nebo u příjemců této podpory z příslušných veřejných rozpočtů.

5. Řídící orgán a platební agentura

Z ustanovení **§ 2** bylo vypuštěno **písm. p)**, které vymezovalo pojem řídící orgán. Orgány (řídící orgán, certifikační orgán a auditní orgán), které vykonávají funkce v oblasti řízení, monitorování a kontroly, jsou definovány v článku 59 nařízení Rady (ES) č. 1083/2006. Konkrétní určení bylo provedeno usnesením vlády č. 175/2006 (řídící orgány pro tematické operační programy), zákonem č. 248/2000 Sb., o podpoře regionálního rozvoje, ve znění pozdějších předpisů (řídící orgány pro regionální operační programy), usnesením vlády č. 198/2006 (centrální platební a certifikační orgán, centrální auditní orgán) a usnesením vlády č. 603/2006 (řídící orgán, platební a certifikační orgán, auditní orgán a zprostředkující subjekt pro Evropský rybářský fond; řídící orgán, platební agentura pro společnou zemědělskou politiku).

Naopak ustanovení **§ 8a** bylo rozšířeno o působnost platební agentury, která vykonává v rámci financování společné zemědělské politiky obdobnou funkci jako řídící orgán.

6. Centrální harmonizační jednotka

Podnětem ke zřízení centrální harmonizační jednotky pro finanční kontrolu byl doporučený postup Evropské komise již v rámci přístupových jednání mezi Českou republikou a Evropskou unií při uzavírání kapitoly 28 – Finanční kontrola. Útvar Centrální harmonizační jednotka pro finanční kontrolu byl na Ministerstvu financí zřízen zákonem č. 482/2004 Sb. (Část jedenáctá „Změna zákona o finanční kontrole“ byla navržena na základě pozměňovacího návrhu rozpočtového výboru Poslanecké sněmovny Parlamentu ČR). Postavení Centrální harmonizační jednotky jako útvaru podřízeného přímo ministroví zajišťovalo funkční nezávislost a organizační oddělení od řídících a výkonných struktur.

Zákonem č. 298/2007 Sb. bylo postavení útvaru Centrální harmonizační jednotky na Ministerstvu financí (útvar přímo podřízený ministroví) z ustanovení **§ 7 odst. 1** vypuštěno. V souvislosti s tím došlo na základě rozhodnutí ministra financí č. 8/2007 ze dne 21. prosince 2007 k organizační změně, která spočívala v rozdělení odboru Centrální harmonizační jednotka pro finanční kontrolu na dva samostatné odbory (17 – Kontrola, 52 - Auditní orgán – Centrální harmonizační jednotka) a jejich zařazení do úseku náměstka ministra financí.

Výkon funkce centrální harmonizační jednotky se zaměřením na harmonizaci a metodické řízení výkonu finanční kontroly ve veřejné správě zajišťuje oddělení 171 – Centrální harmonizační jednotka – harmonizace.