

Finanční kontrola prostředků spolufinancovaných z rozpočtu EU: Možnosti zohlednění pozdější příznivější právní úpravy

Úvod

Ve svém příspěvku bych rád blíže nastínil problematiku zejména sekundární kontroly prostředků spolufinancovaných z rozpočtu Evropské unie a možnosti této sekundární kontroly zohlednit pozdější (pro příjemce finančních prostředků) příznivější právní úpravy. Tato problematika se týká takové situace, kdy příjemce uskutečnění výdaje porušil tehdejší právní předpisy, avšak později, např. v čase provádění auditu již takové jednání není obecně shledáváno jako protiprávní.

V tomto smyslu je třeba odlišovat mezi obecným principem trestání a pravidly vycházejícími z principu řádného finančního řízení a navrácením neoprávněně poskytnutých finančních prostředků. O tom bude pojednáno dále.

Jelikož je autor tohoto příspěvku z České republiky, kde i působí v oblasti auditu evropských prostředků, bude dále pojednáváno o stavu prostředí tohoto členského státu.

Právní základ

Pravidla jednotlivých evropských fondů a dalších dotačních titulů poskytovaných členským státům se v určitých ohledech mírně odlišují. Jedním z důvodů je i to, že dotčené finanční prostředky jsou spravovány a řízeny různými Generálními ředitelstvími Evropské komise. Dále bude rozebrán pohled v rámci Evropských strukturálních a investičních fondů (dále též „ESIF“), které se skládají z Evropského fondu pro regionální rozvoj, Evropského sociálního fondu, Fondu soudržnosti, Evropského námořního a rybářského fondu a Evropského zemědělského fondu pro rozvoj venkova.

Prostředky poskytované v rámci těchto finančních mechanismů spadají do principu sdíleného řízení Evropské komise a členských států. Sdílené řízení vychází z čl. 317 Smlouvy o fungování Evropské unie (dále též „SFEU“), na

základě kterého bylo přijato tzv. finanční nařízení¹, a které blíže definuje pravidla z výše zmíněného čl. 317 a stanoví pro členské státy povinnost kontroly a auditu při plnění rozpočtu, jakož i z toho vyplývající odpovědnosti.

Základní právní rámec pro hospodaření s finančními prostředky z Evropských strukturálních a investičních fondů je pak dán tzv. nařízením o společných ustanoveních².

Na národní úrovni je v současné době systém kontrol upraven zákonem č. 320/2001 Sb., o finanční kontrole ve veřejné správě a o změně některých zákonů (dále též „ZFK“). Systém finanční kontroly vykonávané kontrolními orgány podle § 7 až 11 ZFK zahrnuje finanční kontrolu skutečností rozhodných pro hospodaření s veřejnými prostředky zejména při vynakládání veřejných výdajů včetně veřejné finanční podpory u kontrolovaných osob, a to před jejich poskytnutím, v průběhu jejich použití a následně po jejich použití, včetně auditu podle přímo použitelných předpisů Evropské unie (primární systém). Audity vykonávané Auditním orgánem se provádí v souladu s ustanovením § 13a ZFK a dále v souladu s článkem 127 odst. 1 nařízení o společných ustanoveních (sekundární systém).

Postavení auditu

Na národní úrovni jsou prostředky ESIF přerozdělovány z jednotlivých operačních programů (např. Operační program Doprava nebo Operační program Životní prostředí) vytvořených na základě tzv. Dohody o partnerství mezi Evropskou komisí a členským státem (Českou republikou). Řízení jednotlivých operačních programů zajišťují řídicí orgány či zprostředkující subjekty, které mají postavení poskytovatelů dotací. Řídicí orgány jsou odpovědné za nastavení odpovídajícího řídicího a kontrolního systému. Tedy i za provádění finanční kontroly.

Finanční kontrola, nejen ESIF, je nastavena na systému tzv. dvouúrovňové kontroly projektů. V první řadě je prováděna poskytovateli dotací a následně

¹ Nařízení (EU, EURATOM) č. 966/2012 Evropského parlamentu a Rady ze dne 25. října 2012, kterým se stanoví finanční pravidla o souhrnném rozpočtu Unie a o zrušení nařízení Rady (ES, Euratom) č. 1605/2002

² Nařízení Evropského parlamentu a Rady (EU) č. 1303/2013 ze dne 17. prosince 2013 o společných ustanoveních o Evropském fondu pro regionální rozvoj, Evropském sociálním fondu, Fondu soudržnosti, Evropském zemědělském fondu pro rozvoj venkova a Evropském námořním a rybářském fondu, o obecných ustanoveních o Evropském fondu pro regionální rozvoj, Evropském sociálním fondu, Fondu soudržnosti a Evropském námořním a rybářském fondu a o zrušení nařízení Rady (ES) č. 1083/2006

je na vybraném vzorku operací³ provedeno odlišným, funkčně nezávislým subjektem dodatečné ověření.

Primární systém kontroly operačních programů provádí řídicí orgán operačního programu, případně Platební a certifikační orgán (který řídí finanční toky mezi členským státem a Evropskou komisí), zatímco sekundární systém je zajištěn nezávislým centrálním Auditním orgánem v působnosti Ministerstva financí ČR.

Řídicí orgán dle ustanovení odpovídá za řízení a provádění operačního programu v souladu se zásadou řádného finančního řízení a mj. zajišťuje, aby operace pro financování byly vybírány na základě kritérií pro daný operační program a po celou dobu provádění zůstávaly v souladu s platnými předpisy Evropské unie a vnitrostátními předpisy.

V rámci primárního systému kontroly je ŘO povinen provádět ověřování operací/projektů týkající se správních, finančních, technických a případně hmotných aspektů operací. Primární kontrolní systém by měl v ideálním případě zaručit, že příjemci vykázané výdaje jsou skutečné, že produkty nebo služby byly poskytnuty v souladu s rozhodnutím o schválení operace/projektu, že žádosti příjemce o úhradu jsou správné a že operace a výdaje jsou v souladu s vnitrostátními pravidly a pravidly Evropské unie.

Sekundární kontrolní systém (audit) by měl především hodnotit efektivitu fungování primárního kontrolního systému, a teprve v případech jeho selhání navrhnout nápravná opatření (např. zlepšení řídicího a kontrolního systému nebo finanční opravy).

Předpokladem hladkého čerpání prostředků z fondů EU je proto odpovídající nastavení primárního systému kontroly tak, aby byl schopen identifikovat pochybení již v počáteční fázi projektového cyklu. Určitým limitem je skutečnost, že subjekty vykonávající kontrolu či audit při své činnosti nemusejí disponovat stejnými informacemi (určité okolnosti mohou vyjít najevo nastat např. až po provedení primární kontroly, ty ale budou zohledňovány v rámci auditu).

Nad primárními a sekundárními kontrolami je prováděna kontrola a dohled z úrovně evropských orgánů – příslušných Generálních ředitelství Evropské komise a Evropských účetním dvorem (EÚD), včetně Nejvyšších kontrolních institucí (např. v ČR Nejvyšší kontrolní úřad).

³ Operací se dle čl. 2 odst. 9 nařízení o společných ustanoveních rozumí projekt, smlouva, opatření nebo skupina projektů, které byly vybrány řídicími orgány dotyčných programů nebo z jejich pověření a které přispívají k dosažení cílů priority nebo priorit; v souvislosti s finančními nástroji tvoří operaci finanční příspěvky z programu na finanční nástroje a následná finanční podpora, kterou tyto finanční nástroje poskytují.

Pozdější příznivější úprava

Otázka o možnosti či vhodnosti zohlednění pozdější příznivější právní úpravy nastává tehdy, pokud příjemce v čase, kdy např. zadává veřejnou zakázku, poruší právní předpisy v oblasti veřejných zakázek. Do doby než je na takové operaci proveden audit může dojít ke změně pravidel.

Otázkou, kterou se finanční kontrola zabývá, je otázka způsobilosti výdajů. Výsledkem finanční kontroly, tedy i auditu, je protokol nebo zpráva o auditu, která je svým charakterem informací, a není rozhodnutím o právech a povinnostech. V případě porušení pravidel pro zadávání veřejných zakázek konstatovaném ve zprávě o auditu tedy nedochází ke konstatování spáchání správního deliktu a uložení trestu/pokuty, ale k výroku o výši způsobilých a nezpůsobilých výdajů.

Primárním východiskem je to, že výdaje vynaložené na veřejnou zakázku zadanou v rozporu se zákonem nelze z pohledu auditu považovat za způsobilé, a to buď v plné výši, nebo ve výši odpovídající závažnosti porušení. Případné nezpůsobilé výdaje je třeba odlišovat od posuzování, zda se zadavatel dopustil správního deliktu či nikoliv, a tedy od toho, jestli případně přichází v úvahu aplikace čl. 40 odst. 6 Listiny základních práv a svobod, který zní *„Trestnost činu se posuzuje a trest se ukládá podle zákona účinného v době, kdy byl čin spáchán. Pozdějšího zákona se použije, jestliže je to pro pachatele příznivější.“*

Nezpůsobilý výdaj je nesrovnalostí ve smyslu čl. 2 odst. 36⁴ nařízení o společných ustanoveních. V případě nedodržení pravidel pro veřejné zakázky má být dle Rozhodnutí EK C(2013) 9527⁵ provedena finanční oprava. Účelem finančních oprav je dle 6. Bodu odůvodnění Rozhodnutí EK C(2013) 9527 *„napravit stav tak, aby všechny výdaje přihlášené k financování Unii byly zákonné a správné, v souladu s právními předpisy členských států a Unie.“*

Závažnosti nesrovnalosti je v Rozhodnutí Komise C(2013) 9527 stanovena takto: *„Závažnost nesrovnalosti týkající se nedodržení pravidel o zadávání veřejných zakázek a související finanční dopad na rozpočet Unie se posuzuje s ohledem na následující faktory: úroveň hospodářské soutěže, transparentnost a rovné zacházení. Má-li dotčené nedodržení pravidel odrazující účinek na potenciální uchazeče nebo vede-li toto nedodržení k zadání zakázky jinému uchazeči, než kterému měla být zadána, je to silný ukazatel, že jde o*

⁴ „Jakékoli porušení ustanovení unijního nebo vnitrostátního právního předpisu týkajícího se jeho uplatňování, které vyplývá z jednání nebo opomenutí hospodářského subjektu zapojeného do provádění fondů ESI, a v důsledku jehož je nebo by mohl být poškozen rozpočet Unie tím, že by byl z rozpočtu Unie uhrazen neoprávněný výdaj.“

⁵ Rozhodnutí Komise C (2013) 9527 ze dne 19. 12. 2013, kterým se stanoví a schvalují pokyny ke stanovení finančních oprav, jež má Komise provést u výdajů financovaných Unii v rámci sdíleného řízení v případě nedodržení pravidel pro zadávání veřejných zakázek, ve znění opravného Rozhodnutí Komise C (2014) 7372 ze dne 3. 10. 2014.

nesrovnalost závažnou.“ Audit tedy při každém porušení pravidel pro zadávání veřejných zakázek zkoumá, zda, příp. jaké mělo toto porušení vliv na hospodářskou soutěž. Právě z toho lze tedy vyvodit, že audit by měl posuzovat souladnost právních předpisů tehdy.

Výše uvedené rozhodnutí EK sice není přímo závazné pro členské státy, ale s ohledem na zásadu transparentnosti při postupech EK stanoví pravidla, jak mají jednotlivé služby EK posuzovat porušení pravidel pro veřejné zakázky, resp. jakou výši výdajů mají označit za nezpůsobilou.

V prostředí České republiky jsou nesrovnalosti vymáhány od příjemců jako odvod za porušení rozpočtové kázně, který se procesně řídí daňovými předpisy. Správce daně je vázán zásadami mj. legality, materiální pravdy a volného hodnocení důkazů, stejně tak uplatní odlišný pohled na zásadu proporcionality při stanovení výše odvodu, tedy výše nezpůsobilých výdajů. Nezávisle na tom Evropská komise vymáhá nesrovnalosti od členského státu.

Příklady z praxe

V rámci obecné auditní praxe auditní orgán v případě auditu projektu, ve kterém je shledáno porušení právní povinnosti, kterou následující (aktuální) příznivější hmotně právní úprava již neukládá, vychází z premisy, že v době realizace projektu došlo k porušení platné právní povinnosti a v této souvislosti není reflektována následně přijatá příznivější právní úprava (a to ani s ohledem na stanovení nižší sazby finanční opravy, resp. závažnosti nesrovnalosti). Tato auditní praxe vychází z méně konzultací, které na toto téma v minulosti proběhly mezi auditním orgánem a DG REGIO.

Při kontrolní činnosti však již i Evropský účetní dvůr volí přístup, kdy v situaci pozdější příznivější právní úpravy tuto změnu právního stavu zohledňuje⁶.

Je zřejmé, že v této záležitosti nelze zaujmout obecné stanovisko postihující všechny možné případy, protože je vždy nezbytné brát v úvahu veškeré aspekty konkrétní situace na principu „case by case“. Zejména je nezbytné zkoumat důvody a cíle, na základě kterých byla přijata předcházející a nová právní úprava.

Za účelem bližší analýzy této problematiky níže lze provést následující rozbor právní úpravy veřejných zakázek.

⁶ EÚD v rámci auditu PF 7194 DAS 2015 učinil závěr, že jde o „jiný aspekt související s dodržováním předpisů“ a nekvantifikoval finanční dopad.

Ve vazbě na přechod mezi právní úpravou zákona č. 137/2006 Sb., o veřejných zakázkách a právní úpravou zákona č. 134/2016 Sb., o zadávání veřejných zakázek, respektive mezi právními úpravami směrnic 2004/18/ES a 2014/24/EU, bude zejména u projektů realizovaných v období duben až září 2016 (s ohledem na pozdější transpozici směrnice Českou republikou nikoliv od 18.4., ale až od 1.10.2016), ale i v předcházejícím období (s ohledem na datum přijetí nové směrnice), docházet k poukazování auditovaných subjektů na příznivější pozdější právní úpravu zákona č. 134/2016 Sb., respektive směrnice 2014/24/EU.

Jedním z nejčastějších případů budou vícepráce. Předchozí zákon o veřejných zakázkách stanovoval v § 23 zákona poměrně rigidní pravidla pro použití jednacímho řízení bez uveřejnění včetně pro účely zadání víceprací dle odstavce 7 písm. a) tohoto paragrafu. Nový zákon o zadávání veřejných zakázek ve vazbě na novou směrnici (§ 222 odst. 4 / čl. 72 odst. 2) umožňuje měnit smlouvy na veřejnou zakázku bez zahájení nového zadávacímho řízení, pokud je hodnota změny nižší než 10 % hodnoty původní veřejné zakázky na služby a dodávky a 15 % hodnoty původní veřejné zakázky na stavební práce.

V této souvislosti by zadavatelé, kteří realizovali veřejné zakázky například v květnu 2016, a u kterých by bylo v rámci auditu zjištěno nezákonné zadání JŘBU na vícepráce v hodnotě nepřesahující limit 10 % u služeb a dodávek a 15 % u stavebních prací, mohli argumentovat, že nemá být stanovena žádná finanční korekce, neboť pozdější právní úprava zákona č. 134/2016 Sb., o zadávání veřejných zakázek bez dalšího připouští zadání víceprací nepřesahujících 10/15 % původní hodnoty závazku ze smlouvy. Navíc směrnice 2014/24/EU, která tuto právní úpravu primárně zakotvuje, již měla být v tento okamžik transponována do právního řádu ČR.

Právní předpisy EU (směrnice) a navazující rozhodovací praxe Komise a soudních institucí EU v oblasti veřejných zakázek zabezpečují hospodářskou soutěž a konkurenční prostředí mezi dodavateli. Tyto právní předpisy v určité chvíli (aktuální období) „shledaly“, že změna, která nemění celkovou povahu veřejné zakázky a jejíž hodnota je nižší než 10 % původní hodnoty závazku u služeb a dodávek nebo 15 % původní hodnoty závazku u stavebních prací, není podstatnou změnou závazku ze smlouvy na veřejnou zakázku a může být zadána bez soutěže mezi dodavateli (při splnění dalších stanovených podmínek). Tato aktuální právní úprava tedy vychází z předpokladu, že taková změna nenarušuje hospodářskou soutěž.

Příloha Rozhodnutí Komise C(2013) 9527 ze dne 19. prosince 2013 v bodě 1.3 (první odstavec) uvádí, že procentní sazby zohledňují závažnost nesrovnalostí a zásadu proporcionality a že se použijí v případech, kdy není možné přesně vyčíslit finanční důsledky pro danou zakázku, tedy jinými slovy primárním cílem je vyčíslení finančního důsledku. Nové právní předpisy EU v oblasti

veřejných zakázek (aktuální právní úprava) vychází z předpokladu, že určitý rozsah víceprací zadaných původnímu dodavateli bez soutěže nenarušuje hospodářskou soutěž. Potom lze předpokládat, že takové zadání (i v období, kdy toto zadání bylo v rozporu se zákonem) nemá žádné finanční důsledky.

Při dalších úvahách o možnostech zohlednění příznivější právní úpravy a tedy konstatování např. formálního porušení bez finančního dopadu lze formulovat argumenty jak pro zohlednění takového postupu, tak i proti. Na následujících řádcích naleznete některé z nich.

Argumenty pro NEZOHLEDNĚNÍ příznivější pozdější právní úpravy:

Zadavatel úmyslně (případně z nedbalosti) porušil vnitrostátní právní normy platné pro oblast veřejných zakázek a zabránil soutěži mezi potenciálními dodavateli, ze které mohla vzejít příznivější cena (kvalitnější dodání v poměru výkon/cena) veřejné zakázky.

Argumenty pro ZOHLEDNĚNÍ příznivější pozdější právní úpravy:

Právní předpisy EU (směrnice) a navazující rozhodovací praxe Komise a soudních institucí EU v oblasti veřejných zakázek zabezpečují hospodářskou soutěž a konkurenční prostředí mezi dodavateli. Tyto právní předpisy v určité chvíli (aktuální období) „shledaly“, že změna, která nemění celkovou povahu veřejné zakázky a jejíž hodnota je nižší než 10 % původní hodnoty závazku u služeb a dodávek nebo 15 % původní hodnoty závazku u stavebních prací, není podstatnou změnou závazku ze smlouvy na veřejnou zakázku a může být zadána bez soutěže mezi dodavateli (při splnění dalších stanovených podmínek). Tato aktuální právní úprava tedy vychází z předpokladu, že taková změna nenarušuje hospodářskou soutěž.

Závěr

Z hlediska výše popsaných souvislostí lze konstatovat, že z auditního pohledu není zcela namístě stanovení finanční opravy tam, kde sice došlo k porušení právních předpisů tehdy, avšak v návaznosti na vývoj legislativy zákonodárce upustil od trestnosti takových skutečností.

Auditní přístup při vývoji pravidel dle výše uvedeného rozboru by mohl u operací/projektů, ve kterých byly veřejné zakázky realizovány od 26. února 2014 (okamžik přijetí směrnice 2014/24/EU) do 30. září 2016 (vazba na nabytí účinnosti nového zákona č. 134/2016 Sb., o zadávání veřejných zakázek od 1. 10. 2016) tedy takový, že by audit formuloval pouze formální porušení pravidel bez dopadu na způsobilost výdajů, a tedy na rozpočet členského státu i Evropské unie.

Jedná se o problematiku, kterou z hlediska pravidel finanční kontroly ESIF nelze uzavřít jednoznačně. Důvodem jsou dvě odlišné roviny. Jedna je rovina mezi poskytovatelem dotace a jejím příjemce, který by se pravděpodobně v daňovém řízení domohl zohlednění pozdější příznivější právní úpravy, ale členský stát s ohledem na pravidla sdíleného řízení a pravidla Rozhodnutí Komise C(2013) 9527 tak jednoznačnou pozici nemá.

V tomto smyslu jsou auditní zjištění podle EK důkazem nefunkčnosti řídicího a kontrolního systému na úrovni řídicích orgánů, proto je nelze zmírňovat.

Proto lze uzavřít, že audit ESIF by měl zohlednit aktuální přístup orgánů Evropské unie a v rámci spolehlivosti řídicího a kontrolního systému členského státu konstatovat nesrovnalost s dopadem na způsobilost výdajů.

Poděkování

Na úplný závěr mi dovoluje poděkovat všem mým kolegům, díky kterým jsem měl v průběhu let možnost při nesčetných a dlouhých diskuzích si srovnat různé pohledy na věc a na základě toho pak formulovat vlastní závěry. Velký dík tedy patří kolegům z českého Ministerstva financí, zejména pak z Auditního orgánu.

O autorovi

Stanislav Bureš je absolventem Právnické fakulty Masarykovi univerzity v Brně (ČR) a působí v oblasti auditu prostředků spolufinancovaných z rozpočtu EU dlouhodobě. Na českém Ministerstvu financí – Auditní orgán působí od roku 2012 jako právník a od roku 2016 jako ředitel. Profesně se zaměřuje především na oblast finanční kontroly, resp. auditu, veřejných zakázek a veřejné podpory.