**Reakce MF ČR na problematické oblasti zákona č. 250/2000 Sb., o rozpočtových pravidlech územních rozpočtů a rozpočtovou skladbu s komentářem**

Dotazy a komentáře: Ivana Schneiderová

Úvod:

Svaz měst a obcí zaslal v červnu 2016 na Ministerstvo financí dotazy k zákonu č. 250/2000 Sb. a k některým oblastem rozpočtové skladby. MF zaslalo SMO odpovědi počátkem listopadu 2016, které byly na stránkách SMO zveřejněny. S ohledem na vypořádání připomínek 15. novely vyhlášky o rozpočtové skladbě došlo k nějakým úpravám, o kterých je třeba odbornou veřejnost včas informovat. Předkládáme aktualizovaný materiál.

Zde uvedená informace o reakci MF na dotazy SMO má části:

1. Dotazy, odpovědi MF a komentář autora k zákonu č. 250/2000 Sb. v oblasti rozpočtového procesu
2. Dotazy, řešení problematiky v 15. novele vyhlášky o rozpočtové skladbě, která má být účinná od 1.1.2017 a komentář autora k rozpočtové skladbě
3. **Dotazy, odpovědi MF a komentář autora k zákonu č. 250/2000 Sb. v oblasti rozpočtového procesu**

Vyřešení dotazů v oblasti rozpočtového procesu měly přispět k větší právní jistotě obcí a krajů v rozpočtovém procesu. Odpovědi ze strany MF však nejsou příliš sofistikované, ani řádně odůvodněné zněním předpisu, přesto se o určitý posun jedná, přinejmenším se dají některé odpovědi na konkrétní dotazy použít analogicky např. při námitkách obcí na obvinění ze správních deliktů, které se jeví jako neoprávněné.

Praha, 9. června 2016

*Č.j:267/16*

**DOTAZY SVAZU MĚST A OBCÍ ČESKÉ REPUBLIKY**

**K ROZPOČTOVÉMU PROCESU A ROZPOČTOVÉ SKLADBĚ**

Obce mají několik stále se opakujících dotazů k rozpočtovému procesu a rozpočtové skladbě, na které již několik měsíců nebo dokonce i již několik let nemohou získat odpověď. Pro získání větší právní jistoty, správnou aplikaci právních předpisů a zamezení kvalifikování nejednoznačných výkladů některých ustanovení zákona č. 250//2000 Sb., o rozpočtových pravidlech a vyhlášky č. 323/2002 Sb., o rozpočtové skladbě ze strany kontrolních orgánů jakožto správního deliktu Vás žádáme o zodpovězení níže uvedených otázek. Otázky jsou rozděleny do tematických celků podle dané problematiky rozpočtového procesu či rozpočtové skladby.

1. **První dotaz se týká nově se objevujících pokut za správní delikt.**

**Právní rámec:**

Prosíme o výklad ustanovení § 16 odst. 2 zákona č. 250/2000 Sb., o rozpočtových pravidlech, jehož ustanovení zní:

(2) Změna rozpočtu se provádí rozpočtovým opatřením. Rozpočtová opatření se evidují podle časové posloupnosti**. Rozpočtová opatření se uskutečňují povinně, a to i** jde-li o změny ve finančních vztazích k jinému rozpočtu, o změny závazných ukazatelů vůči jiným osobám, nebo jestliže hrozí nebezpečí vzniku rozpočtového schodku.

* 1. V rámci ustanovení je použita formulace, že *rozpočtová opatření se uskutečňují povinně, a to i jde –li* … a je uveden demonstrativním způsobem výčet tří situací, kdy se rozpočtová opatření uskutečňují povinně (změny ve finančních vztazích k jinému rozpočtu, změny závazných ukazatelů vůči jiným osobám nebo jestliže hrozí nebezpečí vzniku rozpočtového schodku). ***Můžete prosím uvést taxativním způsobem i další situace na příjmové i výdajové straně rozpočtu obce, kdy se rozpočtová opatření uskutečňují povinně? Jaký by záměr předkladatele předpisu doplnění písmene „i“ do § 16, odst. 2.?***

Odpovědi Ministerstva financí na dotazy k rozpočtovému procesu u obcí

 a k vyhlášce č. 323/2002 Sb., o rozpočtové skladbě.

1. Výklad ustanovení § 16 zákona č. 250/2000 Sb.

1.1. Podle ustanovení § 16 odst. 4 zákona č. 250/2000 Sb., o rozpočtových pravidlech územních rozpočtů, ve znění pozdějších předpisů, se rozpočtové opatření provádí před provedením rozpočtově nezajištěného výdaje. Po provedení rozpočtově nezajištěného výdaje lze rozpočtové opatření provést pouze při živelné pohromě nebo havárii ohrožující životy a majetek, při plnění peněžní povinnosti uložené pravomocným rozhodnutím, při obdržení dotace před koncem kalendářního roku, nebo pokud se jedná o finanční prostředky podle § 28 odst. 12 zákona č. 250/2000 Sb.

 Tohoto ustanovení lze využít pouze u výdajů vynaložených zcela bezprostředně po vzniku havárie, kdy nelze svolat příslušný orgán obce ke schvalování rozpočtového opatření. Jinými slovy, v zákoně uvedené výjimky se vztahují k neodkladným výdajům, tedy výdajům, které je nutné vynaložit zejména před uplynutím minimální zákonem vyžadované doby pro zveřejnění informace o připravovaném zasedání zastupitelstva obce, případně v době, kdy z objektivních důvodů nelze svolat usnášeníschopnou radu obce.

Citovaný zákon neupravuje tzv. povinnost 100 % upravení rozpočtu na skutečnost koncem rozpočtového roku. V průběhu roku se rozpočtová opatření provádějí podle vzniklé situace v hospodaření obce.

***Komentář:*** *Dle odpovědi vyznívá ustanovení §16 odst. 2 ve smyslu, že rozpočtová opatření jsou povinná i v případě §16, odst. 4 – tj. u výdajů.* ***Určitě bychom však přivítali taxativní výčet povinných rozpočtových opatření, aby nedocházelo k možnosti rozdílných výkladů!***

 *(Pozn. K úpravě znění §16, odst. 2 došlo až novelou č. 24/2015 účinnou od února 2015).*

Pokračování dotazu:

Při provádění přezkoumání hospodaření je nové znění § 16, odst. 2 vykládáno kontrolory krajů tak, že se musí povinně provést všechna rozpočtová opatření, tj. schválit všechny hodnoty rozpočtované a vykázané ve FIN 2-12M jako rozpočtové opatření vyrovnané na 100 % se skutečností. Pokud toto není splněno, je považováno za správní delikt dle § 22a, písm. e) a je vyměřena v některých případech obcím pokuta. Tento požadavek na 100 % upravení rozpočtu na skutečnost působí jako formální a má i zkreslující vypovídací schopnost o plnění rozpočtu. Prosíme o odpověď na tyto příklady:

* 1. *Mezi pojmy rozpočet a rozpis rozpočtu je rozdíl. Obec schválí rozpočet na paragrafu např. 5311 ve výši 500 tis. Kč jako závazný ukazatel. Následně provede rozpis rozpočtu na jednotlivé položky. Ve výsledku je ve FIN 2-12M vykázáno překročení výdajů oproti rozpočtu o 1 tis. Kč na položce 5169, ale nebyl dočerpán rozpočet např. na položce 5139 o 2 tis. Kč. Celkově je skutečnost oproti schválenému závaznému ukazateli na paragrafu 5311 nižší.* ***Je obec povinná provést rozpočtové opatření i u rozpisu rozpočtu (kde je tato povinnost uvedena v zákoně?), a pokud neprovede, jedná se o porušení § 16, odst. 2, tj. o správní delikt?***

Odpovědi Ministerstva financí na dotazy k rozpočtovému procesu u obcí

a k vyhlášce č. 323/2002 Sb., o rozpočtové skladbě.

1.2. Při změně rozpisu rozpočtu se rozpočtová opatření neprovádějí.

***Komentář:*** *Odpověď z MF je sice stručná, ale jako argument významná. Jasně je odpovězeno, že jsou povinná rozpočtová opatření ve vztahu ke struktuře, jak je schválen rozpočet obce, a není potřeba upravovat rozpis rozpočtu v rámci schválených ukazatelů. Při kontrole povinných rozpočtových opatření by se nemělo vycházet z hodnot ve výkazu FIN 2-12M, ale z podob schválených rozpočtů.*

* 1. *Obec za období 12. má navýšené příjmy ze sdílených daní oproti rozpočtu. Tyto navýšené příjmy se projeví na položce 8115 změna stavu****. Je zde povinnost provést rozpočtové opatření a vyrovnat rozpočet sdílených daní na 100 % na skutečnost oproti položce 8115? Dotaz je za předpokladu, že jako závazný ukazatel rozpočtu jsou sdílené daně schválené celkem a jako celek byly překročeny. Pokud by však odpověď byla kladná, prosíme i o vysvětlení, jaký má smysl „doupravování“ rozpočtu po skončení roku na skutečnost, tj. vlastně formální schválení?***

Odpovědi Ministerstva financí na dotazy k rozpočtovému procesu u obcí a k vyhlášce č. 323/2002 Sb., o rozpočtové skladbě.

1.3. Rozpočtové opatření se neprovádí.

***Komentář:*** *Opět se jedná o stručnou odpověď, ale ve vztahu k dotazu by se mohla odpověď interpretovat ve smyslu, že v případě překročení příjmů není rozpočtové opatření povinné, což je někdy právě ten chybějící argument pro výtky kontrol z krajů ohledně povinných rozpočtových úprav na 100% i v příjmech.*

1. **Prosíme o výklad ustanovení § 17 odst. 3 zákona č. 250/2000 Sb., o rozpočtových pravidlech, jehož ustanovení zní:**

Součástí závěrečného účtu je vyúčtování finančních vztahů ke státnímu rozpočtu, rozpočtům krajů, obcí, státním fondům, Národnímu fondu a jiným rozpočtům a k hospodaření dalších osob.

Je třeba, aby součástí závěrečného účtu obce byl např. jmenovitý výčet všech poskytnutých dotací z rozpočtu obce spolkům, popř. dalším subjektům nebo je možné informaci o těchto dotací vyjádřit pouze souhrnně? Pokud jednotlivě, je třeba ve výčtu uvést jen vyúčtované dotace v daném roce nebo i vyplacené zálohy na dotaci, které budou vyúčtovány až v následujícím roce?

Odpovědi Ministerstva financí na dotazy k rozpočtovému procesu u obcí a k vyhlášce č. 323/2002 Sb., o rozpočtové skladbě.

2. Výklad ustanovení § 17 odst. 3 zákona č. 250/2000 Sb.

Součástí závěrečného účtu obce musí být i jmenovitý výčet všech poskytnutých dotací z rozpočtu obce včetně vyplacených záloh.

 ***Komentář:*** *Tato odpověď není tak „příjemná“ jako v předchozích případech. Jen upozorňuji, že není vyžadováno do závěrečných účtů vypisovat všechny transfery, ale jen dotace, tj. dotace poskytnuté v režimu zákona č. 250/2000 Sb. (žádost, schválení, veřejnoprávní smlouvy, zveřejnění nad 50 tis. Kč). Není nutné vypisovat např. dary, granty apod., kde není poskytovatelem vyžadováno vypořádání.*

1. **Skupina dotazů směřujících k naplnění § 12 zákona č. 250/2000 Sb.**

*Pozn. Text dotazu je zkrácen o příklady a návrhy řešení.*

**Úvodní vysvětlení:**

Dotazy směřují především k aplikaci § 12 odst. 1 zákona a úzce souvisejí s vyhláškou č. 323/2002 Sb., o rozpočtové skladbě, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „vyhláška“). Dotazy jsou položeny především z důvodu zvýšení právní jistoty územních samosprávných celků při plnění svých povinností v oblasti rozpočtového procesu, především sestavování rozpočtu. Dotazy směřují především k řešení problematiky **na úrovni obcí** (obce, městyse, města, statutární města), i když závěry nepochybně bude možné obdobně použít i např. pro kraje.

Níže popsaná problematika vychází z praxe měst a obcí, kdy především v posledních dvou letech začíná docházet v rámci odborné veřejnosti k rozdílným názorům, v jaké struktuře mohou obce zpracovávat a schvalovat své rozpočty.

Jedná se o zpracování rozpočtu v členění organizačním (dle odborů, organizačních složek, a jednotlivých akcí). Někteří kontroloři vykonávající přezkoumání hospodaření začínají nastavené rozpočty ve vztahu k číselníkům org vyhodnocovat jako rozpočty sestavené v rozporu s § 12 odst. 1 zákona o rozpočtových pravidlech se všemi důsledky z toho vyplývajícími. Jako poměrně závažný důsledek uveďme, že zpracování rozpočtu v rozporu s § 12 odst. 1 je správním deliktem dle § 22a odst. 1 písm. f) zákona s možnou sankcí až do výše 1 000 000 Kč dle odst. 5 téhož paragrafu. Pokud vezmeme v úvahu, že se bavíme pouze o technickém řešení nastavení rozpočtu a navíc za situace, kdy se po celá léta touto záležitostí nikdo nezabýval, jeví se jako nepřiměřené vůbec udělení jakékoliv sankce. Tento dopis si klade za cíl mj. těmto situacím předejít.

Současné nastavení právních předpisů se v rámci této diskuse jeví jako nešťastné a jdoucí proti zažité praxi. Právě odlišnost předpisu se zažitou „dobrou praxí“ začíná způsobovat problémy nejen při sestavování rozpočtů obcí, ale také při přezkoumání hospodaření. Níže uvádíme popis a vysvětlení problému, jeho praktické dopady, návrh řešení a závěrem dotazy, na které si dovolujeme zdvořile požádat o odpověď.

Citace ustanovení § 12 odst. 1 zákona:

Rozpočet územního samosprávného celku a rozpočet svazku obcí se zpracovává **v třídění podle rozpočtové skladby**, kterou stanoví Ministerstvo financí vyhláškou.

Rozpočtová skladba je stanovena vyhláškou č. 323/2002 Sb., o rozpočtové skladbě, ve znění pozdějších předpisů. Tato vyhláška stanovuje, že se **rozpočty obcí třídí podle těchto hledisek třídění příjmů a výdajů**:

* **druhového** –dle § 2 odst. 2 vyhlášky se z hlediska druhového třídí příjmy a výdaje z hlediska příjmových a výdajových druhů,
* **odvětvového** –dle § 2 odst. 3 vyhlášky se z hlediska odvětvového třídí příjmy a výdaje podle odvětví,
* **konsolidačního** – dle § 2 odst. 4 vyhlášky se z hlediska konsolidačního třídí příjmy a výdaje podle stupňů konsolidace,
* **zdrojového** – dle § 1a odst. 2 vyhlášky se zdrojové třídění sestává z třídění podkladového, prostorového a nástrojového. Rozpočty obcí z těchto třídění příjmů a výdajů používají jen třídění prostorové (třídění příjmů a výdajů z hlediska jejich prostorového původu, upraveno v § 2 odst. 6 vyhlášky) a třídění nástrojové (třídění příjmů a výdajů podle toho, zda zdrojem je tuzemsko nebo zahraničí, upraveno v § 2 odst. 7 vyhlášky),
* **transferového** – dle § 2 odst. 12 vyhlášky se z hlediska transferového třídí příjmy a výdaje z hlediska účelu transferů.

Výše uvedená hlediska třídění představují pro rozpočty obcí třídění podle rozpočtové skladby. Z toho vyplývá, že pouze tato třídění rozpočtové skladby mají obce v souladu s § 12 odst. 1 zákona použít při zpracování svých rozpočtů. V tomto bodě však nastává zásadní problém. Vyhláška o rozpočtové skladbě neumožňuje obcím při zpracování svých rozpočtů použít žádné **odpovědnostní** třídění. Vyhláška v rámci § 1a odst. 1 písm. a) sice definuje odpovědnostní třídění, v § 2 odst. 1 pak stanovuje, že z hlediska odpovědnostního se třídí příjmy a výdaje **pouze státního rozpočtu** (podle správců kapitol). Absence možnosti použít jakékoliv odpovědnostní třídění při sestavování rozpočtů obcí způsobuje problémy a v zásadě omezuje možnosti a pravomoci zastupitelstev obcí při sestavování rozpočtů.

Zejména v rozpočtových procesech měst je totiž standardní, že zastupitelstva si přejí v rámci schvalovaného rozpočtu vyjádřit odpovědnost (stanovit závazné ukazatele rozpočtu) jednotlivým místům odpovědným za nakládání s veřejnými prostředky v souladu se schváleným rozpočtem. Těmito odpovědnými místy jsou především **odbory**, popř. **oddělení** obecních (městských) úřadů, popř. magistrátů statutárních měst, dále **organizační složky** zřízené dle zákona, popř. jednotliví příkazci operací odpovědní za nakládání s veřejnými prostředky. Současné nastavení zákona o rozpočtových pravidlech a vyhlášky o rozpočtové skladbě **neumožňuje** obecním zastupitelstvům tyto odpovědnosti ve schvalovaných rozpočtech vyjádřit a to **z důvodu stanovené povinnosti zpracovat rozpočet v třídění podle rozpočtové skladby, přičemž v rozpočtové skladbě chybí možnost nastavení odpovědnostního třídění v rozpočtu obcí**.

Další častou situací, kterou obecní zastupitelstva při sestavování svých rozpočtů řeší, je chybějící možnost stanovit závazné ukazatele rozpočtu **podle plánovaných akcí,** byť by se jednalo o akce pro danou obec významné. Opět je zde vyhláškou o rozpočtové skladbě významně omezena pravomoc zastupitelstva obce. Demonstrujme na příkladu – zastupitelstvo obce vyčlení určitou část prostředků na opravy chodníků. Vyhláška o rozpočtové skladbě neumožňuje zastupitelstvu v rámci rozpočtu prostředky účelově vyčlenit na opravu konkrétních zastupitelstvem preferovaných chodníků. Vyhláška o rozpočtové skladbě umožňuje použít členění dle odvětví (pro příklad chodníků se bude jednat o paragraf odvětvového třídění 2219 – ostatní záležitosti pozemních komunikací) a druhu výdaje (opravy chodníků se dle druhového třídění zatřídí na položku 5171 – opravy a udržování). Vyhláška o rozpočtové skladbě dále neumožňuje zastupitelstvu jakkoliv pomocí rozpočtové skladby určit, na opravu kterého chodníku se rozpočtované prostředky použijí. Zcela určitě není smyslem, aby zastupitelstvo schvalovalo celý rozpočet v třídění dle jednotlivý akcí a omezovalo tak kompetenci rady hospodařit v rámci schváleného rozpočtu, na druhou stranu existují některé významné akce (priority), na jejichž realizaci má zastupitelstvo zájem a na které by si přálo **účelově vymezit prostředky v rámci schváleného rozpočtu**. Pokud navážeme na uvedený příklad použití rozpočtové skladby při rozpočtování výdaje na opravu konkrétního chodníku (zastupitelstvo v rámci rozpočtu tento výdaj schválí na paragrafu 2219 a položce 5171), rada pak v rámci hospodaření není vázána záměrem opravit konkrétní chodník, protože **zastupitelstvo nemá rozpočtovou skladbou daný nástroj**, jak pomocí třídění rozpočtové skladby danou akci schválit. Rada pak v rámci schváleného závazného ukazatele (paragraf 2219, položka 5171) může opravit jakýkoliv chodník nebo dokonce nasměrovat peněžní prostředky do úplně jiné akce, protože paragraf 2219 dle své legendy umožňuje použít veřejné prostředky i na odstavné plochy, parkoviště nebo cyklistické stezky. Tento stav je z pohledu zastupitelstva nežádoucí, nicméně pokud se zastupitelstvo striktně drží § 12 odst. 1 zákona a schvaluje rozpočet v třídění podle rozpočtové skladby, nemá žádný nástroj k tomu, jak danou výdajovou prioritu v rozpočtu účelově vymezit, protože vyhláška o rozpočtové skladbě k tomu zastupitelstvu nedává žádné možnosti.

Odpovědi Ministerstva financí na dotazy k rozpočtovému procesu u obcí a k vyhlášce č. 323/2002 Sb., o rozpočtové skladbě.

3. Výklad § 12 zákona č. 250/2000 Sb.

Podle našeho názoru členění příjmů a výdajů nad rámec rozpočtové skladby není s tím, co vyhláška o ní stanoví, ani s žádnou jinou povinností územních samosprávných celků v rozporu a je překvapivé, že někteří kontroloři takové členění označují za protiprávní. Ve státním rozpočtu se široce využívají podpoložky (podrobnější členění příjmů a výdajů podle druhů v rámci položek) a někdy i podparagrafy a nemáme zprávy, že by takovéto rozšíření evidence bylo předmětem kontrolních nálezů.

V současné době se připravuje do meziresortního připomínkového řízení novela vyhlášky č. 323/2002 S, o rozpočtové skladbě...

***Komentář:*** *V návrhu 15. novely vyhlášky o rozpočtové skladbě ve znění pro legislativní radu vlády je uvedeno řešení výše popsaného problému, a to způsobem praktickým, nezatěžujícím a výrazně zvyšujícím právní jistotu ÚSC při sestavování rozpočtu:*

1. Za § 3 se vkládá nový § 3a, který včetně nadpisu zní:

„§ 3a

**Podrobnější a další třídění příjmů a výdajů**

 Organizace mohou použít podrobnější nebo další třídění příjmů a výdajů. Podrobnějším tříděním se rozumí třídění příjmů a výdajů podle hledisek stanovených v § 1a a 2 na ještě nižší jednotky třídění než jsou jednotky třídění stanovené v § 3. Dalším tříděním se rozumí třídění příjmů a výdajů podle dalších hledisek než jen hledisek stanovených v § 1a a 2.“.

***Touto úpravou vyhlášky o rozpočtové skladbě můžeme problém schvalování rozpočtu ÚSC v podrobnějším třídění např. dle odpovědnosti, akce, a dalších hledisek v souladu se zněním zákona č. 250/2000 Sb. dle § 12, odst. 1 považovat za uspokojivě vyřešený.***

1. **Skupina dotazů směřujících k pojmu rozpočtové krytí výdaje**

Rovněž ustanovení zákona v § 16, odst. 4 znamená od roku 2015 nemožnost vyhovění předpisu v plném rozsahu v praxi.

(4) Rozpočtové opatření se provádí před provedením rozpočtově nezajištěného výdaje. Po provedení rozpočtově nezajištěného výdaje lze rozpočtové opatření provést pouze při živelní pohromě nebo havárii ohrožující životy a majetek, při plnění peněžní povinnosti **uložené pravomocným rozhodnutím**, při obdržení dotace před koncem kalendářního roku nebo pokud se jedná o finančních prostředky podle § 28 odst. 12.“ .

*Pozn. Tento odstavec § 16 sice není ve správních deliktech, ale jeho nedodržení je porušení právních předpisů. Případně je kontrolory vyhodnoceno jako nedodržení řídící kontroly dle zákona č. 320/2001 Sb.*

Na první pohled vypadá požadavek předpisu logicky, rozpočet je závazný, nemělo by docházet k čerpání výdajů, které kryté rozpočtem nejsou. Ale v praxi se setkáváme s případy, kdy nelze požadavek zákona vždy plně dodržet, a přesto by se nemělo jednat o nedodržení rozpočtové kázně.

Příklady z praxe a jak je vyhodnotit:

* 1. *V rozpočtu jsou naplánovány výdaje na spotřeby energií. Obec povolila inkaso z účtu dodavatelům. Dojde k vyšší spotřebě a dodavatel si odčerpá vyšší výdaj, než obec rozpočtovala. Došlo k provedení rozpočtově nezajištěného výdaje. Rozpočtové opatření na skutečnou spotřebu energií je provedeno dodatečně.* ***Opravdu je nezbytné toto vyhodnotit jako porušení zákona?***

Odpovědi Ministerstva financí na dotazy k rozpočtovému procesu u obcí

a k vyhlášce č. 323/2002 Sb., o rozpočtové skladbě.

4.1. Nejde o porušení zákona.

* 1. *Obec je plátcem DPH, v běžném roce očekává, že zaplatí na DPH 5 mil. Kč, ale také předpokládá, že bude mít nárok na odpočet ve výši 3 mil. Kč. V rozpočtu na běžný rok se rozpočtuje výdaj ve výši 2 mil. Kč. Ale v průběhu roku dojde k případu, že nárok na odpočet se uplatňuje až za měsíc říjen, tj. již v červnu je výdaj odvodu DPH vyšší, než je rozpočet. Přesto nelze tento případ vyhodnotit, že nebyl rozpočtově krytý.* ***Je opravdu nezbytné, aby se dělala „rozpočtová opatření v průběhu roku „sem a tam“ s výsledkem, že rozpočet na konci roku po x změnách bude stejný jako na začátku?***

Odpovědi Ministerstva financí na dotazy k rozpočtovému procesu u obcí a k vyhlášce č. 323/2002 Sb., o rozpočtové skladbě.

4.2. V tomto případě se rozpočtové opatření nedělá.

* 1. *Stejný problém jako v příkladu č.**2 je u všech přefakturací, např. energií, telefonů, náhrad nákladů. Při úhradě faktury dodavatelům volíme položku výdaje, ta není v rozpočtu, protože se zároveň očekává náhrada tohoto výdaje – např. od zaměstnanců na stravenky, od nájemců za energie apod. Může dojít k dočasnému překročení položek, ale přesto ve výsledku nebude rozpočet překročen. Otázka, je možné takový výdaj považovat za „krytý rozpočtem“?*

Názor MF:

4.3 Výdaj považujeme za krytý rozpočtem.

* 1. *Na různé studie a plány má město v rozpočtu 10 mil. Kč např. na paragrafu 3635 Územní plánování. Z této položky čerpá na projekt „Zateplení budovy obecního úřadu“. Paní účetní zvolí přesnější paragraf pro naplnění vyhlášky o rozpočtové skladby, tj. 6171. Na tomto paragrafu rozpočet není, ale přesto byl výdaj rozpočtem krytý. Obdobný případ: Obec měla na položce 6130 plánovaný výdaj na nákup pozemku. Zúčastnila se dražby a dočasně musela využít na jistinu položku 5189, která rozpočtem nebyla krytá (jedná se o položku dočasnou, zpravidla se nerozpočtuje****). Opět by se nemělo jednat o výdaj, který není krytý rozpočtem, rozpočet je na cílové položce, na které nakonec dojde k čerpání. Je tento výklad v souladu s názorem MF?***

Názor MF:

* 1. Výdaj považujeme za krytý rozpočtem.
	2. *Často se dle našeho názoru nesprávně vyhodnocuje i požadavek zákona č. 320/2001 Sb. ohledně rozpočtového krytí. Zákon vyžaduje krytí rozpočtem, ne krytí konkrétní rozpočtové položky vyplývající z rozpisu rozpočtu. Příklad: Jako závazný ukazatel je schválen zastupitelstvem výdaj na paragrafu 6171celkem. Očekává se, že se budou měnit zámky, tj. při rozpisu rozpočtu je dána určitá částka na položku 5171 Opravy a udržování. Nakonec se však nakoupí zámky a klíče a výměnu provede vlastní zaměstnanec. Čerpání výdaje je pak na položce 5139 a 5021.* ***Závazný ukazatel je splněn, účel je splněn. Správce rozpočtu neporušil zákon č. 320/2001 a jeho prováděcí vyhlášky tím, že výdaj schválil, byl krytý rozpočtem, nebyl jen krytý rozpisem rozpočtu, což není, jak již bylo uvedeno výše v rozporu s žádným předpisem. Je tento výklad v souladu s názorem MF?***

Názor MF:

* 1. Výdaj považujeme za krytý rozpočtem.

***Komentář:*** *Musíme uznat, že odpovědi jsou pro ÚSC „příjemné“, ale neodůvodněné a pro právní jistotu velmi stručné. Např. bude těžké najít argument pro výdaj provedený před provedením rozpočtového opatření u otázky č. 4.1. (energie). Bylo by asi možné argumentovat odpovědí z MF, že když se jedná o neočekávaný výdaj vůli účetní jednotky neovlivnitelný, je také možné provést rozpočtové opatření až následně. Pro rozumné kontrolory je logické, že nejde vše naplánovat dopředu a neočekávané výdaje vznikat mohou a budou. Takové výdaje by neměly být vyhodnoceny jako porušení zákona v souladu s názorem MF, ale diskuse u těchto případů pravděpodobně vznikat budou.*

1. **Skupina dotazů směrujících k aplikaci rozpočtové skladby**

Úvodní komentář:

Jednalo se o marginální dotazy vyvolané nejasnostmi 14. novely rozpočtové skladby.

V této části informace nebudeme uvádět všechny původní odpovědi ze strany MF. Musíme říci, že se v nich jednalo spíše o diskusi a návrhy řešení. MF k problémům přistoupilo odpovědně a vyřešilo je v návrhu 15. novely vyhlášky o rozpočtové skladbě, takže bychom zde uvedli rovnou postupy účinné od 1.1.2017.

**Dotazy na meziroční převody finančních prostředků mezi běžnými účty a výběr kartou před koncem roku.**

**Popis případů**

1. Tento případ se stával výjimečně, ale tím, jak musí mít i malé obce účet u ČNB je stále častější. Dochází k případu, že obec podá příkaz na převod finančních prostředků ke konci běžného roku a banka převod ke konci běžného roku provede. Ale peníze jsou připsány na jiný základní běžný účet obce u jiné banky až k datu následujícího roku. Účetně s tímto nemají obce žádný problém, starost je s nevyrovnanými položkami určenými pro konsolidaci na úrovni účetní jednotky. Výkaz FIN 2-12M je vyhodnocen jako chybový.

***V případě, že výdaj i příjem proběhnou v jednom období, tak je účetní zápis tento:***

Převod na jiný účet obce: 262 MD/ 231.x1 odpa 6330 pol. 534x D

Příjem převáděné částky: 231.x2 odpa 6330 pol.  413x MD / 262 D

V případě převodu ke konci roku by došlo k nerovnosti položek 534x a 413x, a to těch, které se na úrovni účetní jednotky konsolidují.

15. novela vyhlášky o rozpočtové skladbě řeší problém pomocí zavedení dvou nových položek pro tyto specifické případy:

 21. V příloze v části B se za položku 4139 vkládá nové podseskupení položek 414, které zní:

„414 Převody z vlastních fondů přes rok

4140 Převody z vlastních fondů přes rok

 (1) Příjem peněžních prostředků, které byly převedeny z jiného vlastního peněžního fondu, na začátku roku v případě, že jejich výdaj z tohoto peněžního fondu byl uskutečněn v předcházejícím roce.

 (2) Příjem peněžních prostředků koncem roku z bankovního účtu, z kterého budou odepsány až začátkem následujícího roku, zejména byla-li koncem roku vybrána hotovost prostřednictvím platební karty a složena do pokladny, avšak odepsána z bankovního účtu, ke kterému je platební karta vydána, bude až v roce následujícím.“.

52. V příloze v části B se za položku 5349 vkládá nové podseskupení položek 535, které zní:

„535 Převody do vlastních fondů přes rok

5350 Převody do vlastních fondů přes rok

 (1) Výdaj peněžních prostředků z vlastního peněžního fondu na převod do jiného vlastního peněžního fondu ke konci roku, očekává-li se, že příjem do tohoto peněžního fondu se uskuteční až v roce následujícím. Uskuteční-li se pak příjem přece jen ve starém roce, převedená částka se z položky 5350 vyřadí a zařadí se na položku odpovídající peněžnímu fondu, do nějž se převedla.

 (2) Výdaj, kterým je odepsání částky z bankovního účtu začátkem roku, jestliže tato částka byla z něj vybrána koncem předcházejícího roku, zejména byla koncem předcházejícího roku vybrána v hotovosti prostřednictvím platební karty a složena do pokladny, avšak odepsána z bankovního účtu, ke kterému je platební karta vydána, byla až v roce následujícím.“.

***Po 15. novele vyhlášky o rozpočtové skladbě bude zápis účetního případu vypadat takto:***

V běžném období:

Převod na jiný účet obce: 262 MD/ 231.x1 pol. **5350** D

V následujícím období:

Příjem převáděné částky: 231.x2 pol.  **4140** MD / 262 D

1. Obec vybere kartou z běžného účtu hotovost 29. 12. běžného roku, např. kvůli výdajům s oslavami konce roku. Banka však výběr zúčtuje až v následujícím období.

***Účetně a z hlediska členění rozpočtovou skladbou by tento případ vypadal takto:***

V běžném období:

Příjem do pokladny: 261 MD / 262 D

Zúčtování výdajů pokladny v členění RS: 231 odpa dle účelu, pol. 5182 minus D, položky 5xxx různé D.

V následujícím období: 262 MD / 231 odpa dle účelu, pol. 5182 D

Tento zápis však není možný, účet 262 se musí převést na jiný závazek např. na 378, protože dle účetních předpisů nesmí mít v rozvaze účet 262 záporný zůstatek. Není to až tak nesprávně, účetní jednotka již má peníze, ale banka je ještě nezúčtovala, tedy se o závazek jedná.

Problém z hlediska rozpočtové skladby je minusová položka 5182 ke konci roku a tím dojde k tomu, že by se nevyrovnala ke konci dalšího roku. Kontroloři KÚ považují automaticky minusovou položku 5182 za chybnou (je to logické vyhodnocení z hlediska vypovídací schopnosti, i když z předpisu to přímo nevyplývá a dle postupů použití rozpočtové skladby u pokladny se o chybu nejedná.)

***Po 15. novele vyhlášky o rozpočtové skladbě bude zápis účetního případu vypadat takto:***

V běžném období:

Příjem do pokladny: 261 MD / 262 D

Zúčtování výdajů pokladny v členění RS: 231 odpa dle účelu, pol. **4140** MD, položky 5xxx různé D.

V následujícím období: 262 MD / 231 odpa dle účelu, pol. **5350** D

***Komentář:*** *Řešení ze strany MF není dotaženo z hlediska rozpočtování. V případě meziročního převodu významné částky bude možné položku 4140 zahrnout do rozpočtu následujícího roku v příjmech, u pokladny bude potřeba položku 5350 zahrnout do rozpočtu následujícího roku u výdajů. Položky 4140 a 5350 bude velmi složité rozpočtově řešit v běžném roce, tj. před koncem roku, protože o „bankovním zdržení převodu“ do následujícího období se vždy dovíme až následující rok. Můžeme jen doufat, že kontroloři budou jejich nemožnost rozpočtování považovat za logickou a nebudou vznikat diskuse.*

**Dotaz na sjednocení postupu konsolidačních položek v případě oddělené pokladny.**

***V případě převodu ze ZBÚ do „oddělené pokladny“ z textu vyhlášky o RS 232/2002 Sb. celkem jednoznačně vyplývají položky 5348 a při příjmu na ZBÚ položka 4138.***

***Otázkou je, jaké konsolidační položky se mají použít při příjmu na pokladnu, zda 4134 a při odvodů prostředku z pokladny na ZBÚ 5345, což by odpovídalo obsahu položek, nebo rovněž 4138 a 5348, což by odpovídalo textu ve vyhlášce …“převody do něj a z něj…“. Zde nám jde jen o sjednocení postupů.***

***Komentář: Návrhem novely RS od 1.1.2017 je vyřešeno.***

***Volby položek u oddělených pokladen budou následující:***

Názor MF

Podle našeho názoru by se příjmy a výdaje ze vzájemných převodů mezi oddělenou pokladnou a základním běžným účtem měly zařazovat na stejné položky u ZBÚ i pokladny. Podle současné rozpočtové skladby příjem pokladny ze ZBÚ, tj. z rozpočtu, vyhovuje položka 4134 – „Převody z rozpočtových účtů“, a výdaji pokladny na ZBÚ, tj. do rozpočtu, položka 5345 – „Převody vlastním rozpočtovým účtům“. Avšak položky tvořící analytiku k jednotlivým syntetickým účtům odpovídajícím bankovním účtům užívaným územními samosprávnými celky, tj. syntetickým účtům 231, 236, 261, 281 a 451 (bod 5 přílohy č. 6 k vyhlášce č. 5/2014 Sb. ve znění vyhlášky č. 347/2015 Sb.), by stejně jako ostatní jednotky třídění rozpočtové skladby měly být stejné. Neměl by proto příjem ani výdaj z převodu stejného druhu mít na syntetickém účtu 261 jinou položku než na syntetickém účtu 231. Do návrhu novely rozpočtové skladby, který se nyní připravuje, proto včleníme úpravu náplní položek 4134, 4138, 5345 a 5348 takovou, aby převody z oddělené pokladny na ZBÚ a ze ZBÚ do oddělené pokladny byly v příjmech zařazeny na položce 4134, ať příjemcem je ZBÚ nebo pokladna, a stejně tak ve výdajích, v nichž se použije položka 5348 u výdaje ZBÚ i pokladny.

***Příklad:***

*Převod ze ZBÚ do oddělené pokladny: 262.0xx MD/ 231.xxx §6330, pol.* ***5348*** *D*

*Příjem do oddělené pokladny: 261.0xx § 6330 pol.* ***4314*** *MD/ 262.0xx D*

*Odvod z oddělené pokladny na BÚ: 262.0xx ND/ 261.0xx §6330 pol.* ***5345*** *D*

*Příjem prostředků z oddělené pokladny na účet: 231.xxx §6330 pol.* ***4138*** *MD/ 262.0xx D.*

***Ale převody mezi dvěma oddělenými pokladnami by vypadaly takto:***

*Převod z jedné oddělené pokladny do jiné oddělené pokladny: 262.0xx MD/ 261.xxx §6330, pol.* ***5348*** *D*

*Příjem do oddělené pokladny, pokud se jedná o převod mezi pokladnami: 261.0xx § 6330 pol.* ***4138*** *MD/ 262.0xx D*

***Pro vaši kontrolu, že záměr MF v 15. Novele je pochopen do příkladu správně, uvádím citaci bodu 51:***

51. V příloze v části B v náplni položky 5348 se dosavadní text označuje jako odstavec 1 a doplňuje se odstavec 2, který zní:

 „(2) Položka 5348 vyjadřuje, že převod se uskutečnil do oddělené pokladny a je to převod uvnitř rozpočtu obce, kraje, dobrovolného svazku obcí nebo regionální rady. Zařazují se na ni částky vydané z bankovního účtu rozpočtu do oddělené pokladny mezi peněžní prostředky tvořící součást rozpočtu obce, kraje, dobrovolného svazku obcí nebo regionální rady (příjem oddělené pokladny z tohoto převodu se zařazuje na položku 4134) a částky vydané z peněžních prostředků z oddělené pokladny tvořících v ní součást peněžních prostředků rozpočtu mezi peněžní prostředky tvořící součást rozpočtu jiné oddělené pokladny (**její příjem z tohoto převodu se zařazuje na položku 4138**).“.

**Položka 5179 upřesnění**

*U položky 5179 je uvedeno od února 2016, že je určena mimo jiné i pro členské příspěvky spolkům. Je možné ji v roce 2016 používat i pro členské příspěvky zájmovým sdružením právnických osob, jak bylo povoleno v jedné odpovědi ze strany MF na dotaz jednoho kraje, ačkoliv tato právní forma není uvedena v náplni položky.* ***Jedná se jen o dočasný nesoulad, který bude v budoucnu ve znění vyhlášky o RS opraven?***

***Návrhem novely RS od 1.1.2017 je vyřešeno; členské příspěvky ostatním subjektům je navrženo do náplně položky 5179 doplnit.***

**Názor MF**

Náplně položek ani jiných jednotek třídění zavedených rozpočtovou skladbou neobsahují všechny případy, ve kterých se ta která položka či jiná jednotka má použít. Všeobecně platí, že použít se má taková jednotka, která danému případu nejvíce odpovídá. Výdajům na členské příspěvky zájmovým sdružením právnických osob nejvíce odpovídá položka 5179, a proto na dotazy, na jakou položku se mají tyto výdaje zatřiďovat, jsme vždy odpovídali, že na položku 5179. Tato položka pro tyto výdaje platila vždy a bude platit i nadále. Aby o tom nebylo pochyb, do náplně položky 5179 v rozpracovaném návrhu novely rozpočtové skladby pro příští rok jsme tento případ doplnili, jak to děláme obvykle, kdy jsou vznášeny dotazy na zařazení nějakých výdajů, které nejsou v náplni žádné položky výslovně zmíněny.

 ***Komentář:*** *U nové náplně položky 5179 ve vztahu k členským příspěvkům jsem dost na pochybách o správném vyhodnocení případu ze strany MF. Málokdy jde o přímou vazbu plnění služby spolku, za kterou se platí členský příspěvek (v náplni položky 5179 je uvedeno, že členský příspěvek má být protihodnotou za členská práva). Obsahově se opravdu jedná spíše o transfer, tj. podporu činnosti bez přímé protihodnoty. Ani moc nesouhlasím s textem, že MF vždy odpovídalo, že výdajům na členské příspěvky odpovídá položka 5179, spíše si pamatuji odkazování na položky transferové. V každém případě 15. novela vyhlášky o rozpočtové skladbě náplň položky 5179 upřesňuje. Jen prosím pozor, při volbě položky 5179 ve vztahu k členskému příspěvku se musí zohlednit právní forma příjemce, aby nedošlo k narušení konsolidace. Např. pro členské příspěvky do DSO musí nadále zůstat položka transferová (poskytující členská obec zvolí položku např. 5329 a přijímající DSO 4121, u investic zvolí poskytující obec položku 6349 a přijímací DSO 4221!).*