

**Najčastejšie sa opakujúce otázky k ustanoveniam zákona
č. 357/2015 Z. z. o finančnej kontrole a audite a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov
(ďalej len „zákon č. 357/2015 Z. z.“) k 31. 01. 2022**

IV. ČASŤ

1. VŠEOBECNE

1. Všeobecne: Sú za „verejné financie“ považované aj prostriedky, ktoré dostane právnická osoba zo zahraničia?

Definícia pojmu „verejné financie“ je ustanovená na účely zákona č. 357/2015 Z. z. v § 2 písm. e) zákona č. 357/2015 Z. z., pričom podľa uvedeného ustanovenia sa za „verejné financie“ považujú:

1. finančné prostriedky podľa § 2 písm. a), e) a f) a § 35a zákona č. 523/2004 Z. z., t.j.:
 - finančné prostriedky, s ktorými hospodária právnické osoby verejnej správy,
 - prostriedky EÚ, t.j. finančné prostriedky poskytnuté SR z rozpočtu EÚ, ktoré sa SR poskytujú prostredníctvom certifikačného orgánu (MF SR) alebo MPRV SR,
 - odvody EÚ,
 - prostriedky poskytnuté z rozpočtu EÚ na vykonávanie Plánu obnovy a odolnosti SR,
 - finančné prostriedky, ktoré poskytuje subjekt verejnej správy právnickej osobe alebo fyzickej osobe, až do ich použitia na určený účel, a to aj vtedy, ak sa poskytujú prostredníctvom inej právnickej osoby,
2. finančné prostriedky zo zahraničia poskytnuté na základe medzinárodných zmlúv, ktorými je SR viazaná,
3. finančné prostriedky z rozpočtov ČS EÚ a finančné prostriedky z rozpočtov iných štátov ako ČS EÚ určené na financovanie alebo spolufinancovanie programov EÚ,
4. verejnými financiami sú aj vlastné finančné prostriedky osoby určené na financovanie programov realizovaných na základe medzinárodných zmlúv, ktorými je SR viazaná, alebo určené na spolufinancovanie programov EÚ.

Vzhľadom na uvedené je potrebné v súvislosti s finančnými prostriedkami poskytovanými zo zahraničia (ktoré nepredstavujú tzv. „eurofondy“) pre účely ich subsumácie pod pojem „verejné financie“ skúmať najmä to, či tieto prostriedky boli poskytnuté subjektu na základe medzinárodnej zmluvy, ktorou je SR viazaná (t. j. zmluvy medzi SR a akýmkoľvek iným subjektom medzinárodného práva, ktorý je spôsobilý sa zmluvne zaväzovať, t. j. nielen ČS EÚ, ale aj iné štáty, príp. medzinárodné organizácie, resp. iné subjekty, ktoré majú spôsobilosť vstupovať do práv a povinností). Ak áno, tak v takom prípade by išlo o verejné financie (bod 2). Ak by však v danom prípade išlo o prostriedky, ktoré sú poskytované slovenskému subjektu zo zahraničia na základe právneho titulu, ktorým nie je SR viazaná (napr. prostriedky poskytované na základe zmluvy uzatvorenej medzi zahraničným subjektom (aj štátom) a slovenskou súkromnoprávnou osobou), takéto prostriedky by nenapĺňali definíciu verejných financií podľa zákona č. 357/2015 Z. z. V tejto súvislosti však vždy treba brať do úvahy to, že ak je subjekt, ktorému boli prostriedky poskytnuté, subjektom verejnej správy podľa § 3 zákona č. 523/2004 Z. z., tak všetky prostriedky, s ktorými hospodári bez ohľadu na ich pôvod, sú považované za verejné financie podľa zákona č. 357/2015 Z. z. (keďže sú finančnými prostriedkami podľa § 2 písm. a) zákona č. 523/2004 Z. z.).

2. Všeobecne: Je možné považovať zazmluvnenú externú certifikačnú firmu, ktorá pre oprávnenú osobu vykonávajúcu AFK/FKnM vypracovala vo vzťahu k vykonávanému overovaniu podklad, za prizvanú osobu podľa § 24 zákona č. 357/2015 Z. z.?

Podľa § 2 písm. i) zákona č. 357/2015 Z. z. sa prizvanou osobou rozumie zamestnanec iného OVS, zamestnanec právnickej osoby, cudzinec alebo iná fyzická osoba, ak ich OVS prizval na účasť na AFK, FKnM alebo audite. Z definície tak vyplýva, že prizvanou osobou môže byť len fyzická osoba a nikdy nie právnická osoba, a teda za prizvanú osobu nemožno považovať ani zazmluvnenú nezávislú externú certifikačnú firmu. Uvedené však nevylučuje, aby oprávnená osoba pri výkone AFK, FKnM alebo auditu zoberala do úvahy/využila ako podklad správu alebo iné podkladové dokumenty poskytnuté takouto firmou za účelom naplnenia cieľa AFK, FKnM alebo auditu. V prípade, že bude pre orgán verejnej správy potrebná účasť prizvanej osoby na vykonávaní AFK/FKnM za účelom overenia určitých skutočností, takouto prizvanou osobou môže byť konkrétny zamestnanec takejto certifikačnej firmy.

3. Všeobecne: Je možné záujmové združenie právnických osôb považovať za OVS, ak neposkytuje dotácie, granty ani iné nenávratné finančné prostriedky a finančné prostriedky tvoriace jeho rozpočet sú používané výlučne na úhradu miezd, tovarov, služieb a prevádzkových nákladov?

Podľa § 2 písm. f) zákona č. 357/2015 Z. z. sa OVS rozumie:

- subjekt verejnej správy podľa osobitného predpisu a
- právnická osoba, prostredníctvom ktorej sa poskytujú verejné financie.

Vzhľadom na uvedené je za účelom posúdenia, či právnická osoba je alebo nie je OVS potrebné skúmať, či právnická osoba napĺňa predpoklady uvedenej definície, pričom však nie je potrebné, aby ich napĺňala kumulatívne.

V prvom rade je potrebné skúmať, či je právnická osoba subjektom verejnej správy podľa § 3 ods. 1 zákona č. 523/2004 Z. z., podľa ktorého sa za subjekt verejnej správy považuje právnická osoba zapísaná v registri organizácií vedenom ŠÚ SR podľa osobitného predpisu a zaradená vo verejnej správe v súlade s jednotnou metodikou platnou pre EÚ. Pokiaľ sa právnická osoba nachádza v predmetnom registri organizácií vedenom ŠÚ SR¹, je zároveň aj OVS podľa zákona č. 357/2015 Z. z. Ak sa

¹(https://slovak.statistics.sk/wps/portal/ext/Databases/administration!/ut/p/z1/jY_BDolwEEQ_qVNB4Xl6WGEFstYi-mJ9NE0YPx-1XiVWBvk7yXmWWBdSz08ZUu8Znufbx-8iks2St3ddtC90uShjBNRvqVKx4wBYZfki4IS8cRuYA-

v uvedenom registri nenachádza, je potrebné ďalej skúmať ešte to, či sa prostredníctvom tejto právnickej osoby poskytujú verejné financie inej osobe (napr. vo forme dotácie, grantu, príspevku). Ak táto právnická osoba poskytuje ďalej inej osobe verejné financie, je OVS podľa zákona č. 357/2015 Z. z.

Ak záujmové združenie právnických osôb nie je evidované v registri organizácií vedenom ŠÚ SR a ani nie je právnickou osobou, prostredníctvom ktorej sa poskytujú verejné financie, nenapĺňa definíciu OVS podľa zákona č. 357/2015 Z. z., a preto nemá povinnosť, resp. oprávnenie, vykonávať finančnú kontrolu podľa tohto zákona.

Na status právnickej osoby, či je alebo nie je OVS, nemá vplyv pôvod finančných prostriedkov, ktoré tvoria jej rozpočet, t. j. je irelevantné, či finančné prostriedky, s ktorými hospodári (používa napr. na úhradu miezd, tovarov, služieb, prevádzkových a iných režijných nákladov), pochádzajú od OVS. Povinnosť/oprávnenie vykonať AFK/FKnM závisí od toho, či spĺňa vyššie uvedenú definíciu orgánu verejnej správy.

4. Všeobecne: Je možné vykonať AFK/FKnM/audit v právnickej osobe, ktorá nie je orgánom verejnej správy (t.j. nie je uvedená v registri organizácií vedenom ŠÚ SR podľa osobitného predpisu a zaradená vo verejnej správe v súlade s jednotnou metodikou platnou pre EÚ a taktiež nie je právnickou osobou prostredníctvom ktorej sa poskytujú verejné financie)?

Skutočnosť, či sa právnická osoba nachádza v registri subjektov verejnej správy, vedenom ŠÚ SR nemá vplyv na to, či je možné v takejto osobe vykonať AFK/FKnM, resp. audit. Ak sú naplnené zákonné predpoklady (napr. právnickej osobe sú poskytnuté verejné financie OVS), môže byť u takejto právnickej osoby vykonaná finančná kontrola alebo audit podľa zákona č. 357/2015 Z. z.

Takáto právnická osoba môže taktiež vystupovať v pozícii tretej osoby, ak má informácie, doklady alebo iné podklady, ktoré sú potrebné na výkon AFK/FKnM alebo auditu.

5. Všeobecne: Myslí sa pod pojmom „právny úkon“ v zmysle definície finančnej operácie alebo jej časti podľa § 2 písm. d) zákona č. 357/2015 Z. z. len právny úkon s majetkovou, resp. finančnou povahou?

Právnym úkonom sa rozumie akýkoľvek právny úkon, a teda aj taký, ktorý nemá finančný/majetkový charakter.

Pre bližšie určenie pojmu právny úkon je potrebné vychádzať najmä zo všeobecného právneho predpisu, ktorým je Občiansky zákonník. Podľa § 34 Občianskeho zákonníka je právny úkon prejav vôle smerujúci najmä k vzniku, zmene alebo zániku tých práv alebo povinností, ktoré právne predpisy s takýmto prejavom spájajú. Občiansky zákonník a ani iný právny predpis neviaže ako podmienku pre identifikáciu právneho úkonu jeho finančné plnenie či iný majetkový charakter takéhoto právneho úkonu.

Ak by bol bolo zámerom tvorca zákona viazať právny úkon výlučne na finančné/majetkové plnenie, takýto „druh“ finančnej operácie alebo jej časti by bol v definícii neopodstatnený, keďže takýto právny úkon s finančným dopadom vždy predstavuje zároveň aj časť finančnej operácie, ktorou je príjem, poskytnutie alebo použitie verejných financií (napr. zmluva, na základe ktorej sa zaväzuje OVS poskytnúť dotáciu, je vždy časťou finančnej operácie, ktorou je poskytnutie verejných financií). Zároveň podľa § 6 ods. 4 zákona č. 357/2015 Z. z. OVS finančnou kontrolou overuje, v súlade s cieľmi podľa odseku 3 a podľa povahy každej finančnej operácie alebo jej časti, jej súlad so skutočnosťami podľa písmen a) až g), pričom charakter týchto skutočností nie je výhradne finančnej povahy (napr. súlad s osobitnými predpismi, vnútornými predpismi).²

6. ZFK: Považujú sa uzavreté bezplatné dohody o poskytnutí služby medzi OVS a klientmi – fyzickými osobami za finančnú operáciu v zmysle zákona 357/2015 Z. z.? Ak áno, je potrebné vykonať ZFK pred podpisom týchto dohôd?

Podľa § 2 písm. d) zákona č. 357/2015 Z. z. je finančná operácia alebo jej časť príjem, poskytnutie alebo použitie verejných financií, právny úkon alebo iný úkon majetkovej povahy. Nakoľko dohoda o poskytnutí služby je dvojstranný právny úkon, a teda predstavuje finančnú operáciu, je potrebné pred jej uzatvorením vykonať ZFK. V rámci ZFK je potrebné overiť súlad s relevantnými skutočnosťami podľa § 6 ods. 4 zákona č. 357/2015 Z. z. (napr. súlad s osobitnými predpismi, na základe ktorých sa dohody uzatvárajú, súlad s vnútornými predpismi OVS). Vzhľadom na charakter finančnej operácie – uzatvorenie bezplatnej dohody o poskytnutí služby, nie je potrebné overovať súlad s rozpočtom OVS, nakoľko rozpočet OVS nie je v tomto prípade relevantná skutočnosť, ktorá by mala vplyv na uvedenú finančnú operáciu.

7. ZFK: Je potrebné ZFK vykonať samostatne pri uzatvorení pracovnej, resp. služobnej zmluvy a samostatne pri oznámení o výške a zložení funkčného platu alebo je možné vykonať ZFK len na oznámení o výške a zložení funkčného platu s tým, že sa vzťahuje aj na pracovnú, resp. služobnú zmluvu? Je potrebné vykonať ZFK aj pri každej zmene platových nárokov, napr. pri zvýšení osobného príplatku, priznaní mentorského príplatku?

Podľa § 7 ods. 1 zákona č. 357/2015 Z. z. ZFK je OVS povinný overovať vždy súlad každej finančnej operácie alebo jej časti so skutočnosťami uvedenými v § 6 ods. 4 na príslušných stupňoch riadenia. Podľa § 2 písm. d) zákona č. 357/2015 Z. z. je finančnou operáciou alebo jej časťou príjem, poskytnutie alebo použitie verejných financií, právny úkon alebo iný úkon majetkovej povahy. V prípade pracovnej, resp. služobnej zmluvy (právny úkon), je v rámci ZFK potrebné overiť jej súlad s relevantnými

[2020oOmbEwxx8Bvj7-HOHnrzVVUtVAXusMhirvVIYIkjXP1lw6YcBGVsw9cPj5r3vkN7pj02T/dz/d5/L2dJQSEvUUt3QS80TmxFL1o2X1ZMUDhCQqIFBMDBGNTEwQUFTUTVLMtkyNE01/](https://www.omb.sk/2020oOmbEwxx8Bvj7-HOHnrzVVUtVAXusMhirvVIYIkjXP1lw6YcBGVsw9cPj5r3vkN7pj02T/dz/d5/L2dJQSEvUUt3QS80TmxFL1o2X1ZMUDhCQqIFBMDBGNTEwQUFTUTVLMtkyNE01/)

² V súvislosti s touto otázkou vid' aj otázku č. 10 vo FAQ časť 1

skutočnosťami podľa § 6 ods. 4 zákona č. 357/2015 Z. z. (napr. Zákonníkom práce, zákonom č. 55/2015 Z. z. o štátnej službe a o zmene a doplnení niektorých zákonov v z.n.p.). ZFK podľa zákona č. 357/2015 Z. z. je taktiež potrebné vykonať v časti finančnej operácie určenia funkčného platu (použitie verejných financií). V prípade, ak sa uzatvára pracovná, resp. služobná zmluva, a zároveň sa vypracúva návrh platového dekrétu, je možné tieto dve finančné operácie spojiť a vykonať „spoločnú“ ZFK, resp. vykonanie ZFK potvrdiť na spoločnom doklade súvisiacom s oboma finančnými operáciami. Nakoľko v zmysle definície v § 2 písm. d) zákona č. 357/2015 Z. z. je finančnou operáciou aj zmena platových nárokov, napr. zvýšenie osobného príplatku, priznanie mentorského príplatku (t. j. použitie verejných financií), aj tieto podliehajú povinnému overovaniu ZFK s relevantnými skutočnosťami podľa § 6 ods. 4 zákona č. 357/2015 Z. z.

8. ZFK: Je potrebné vykonať ZFK pri vyhlásení výberového konania na miesto vedúceho zamestnanca podľa § 5 zákona č. 552/2003 Z. z. o výkone práce vo verejnom záujme v znení neskorších predpisov? Ak áno, o akú finančnú operáciu ide, o právny úkon alebo o iný úkon majetkovej povahy?

Vyhlásenie výberového konania na obsadenie pracovného miesta je časťou finančnej operácie, ktorá predstavuje použitie verejných financií v súvislosti so zabezpečením obsadenia voľného pracovného miesta. Zároveň vyhlásenie výberového konania predchádza uzavretiu pracovnej zmluvy s úspešným uchádzačom, t. j. je zároveň časťou finančnej operácie, ktorou je právny úkon. Vzhľadom na uvedené je preto žiadúce vo vzťahu k vyhláseniu výberového konania vykonať ZFK (je potrebné uistiť sa o. i., že v čase vyhlásenia výberového konania má OVS dostatok verejných financií na úhradu budúcej mzdy, a že vyhlásenie výberového konania je v súlade s relevantnou legislatívou). ZFK je potrebné vykonať aj vo vzťahu k ostatným následným finančným operáciám alebo ich častiam (napr. k pracovnej zmluve). Uvedené zároveň platí pre OVS pri vyhlásení výberového konania na obsadenie akéhokoľvek pracovného miesta podľa právnych predpisov v oblasti pracovnoprávných vzťahov.

9. ZFK: Je potrebné vykonať ZFK pri skončení pracovného pomeru (napr. dohodou o skončení pracovného pomeru, výpoveďou, okamžitým skončením pracovného pomeru, skončením pracovného pomeru v skúšobnej dobe alebo dohodnutého na určitú dobu)?

Skončenie pracovného pomeru predstavuje finančnú operáciu, nakoľko ide o právny úkon (t. j. jednostranný alebo dvojstranný v závislosti od právnej formy skončenia pracovného pomeru), ktorým sa zaisťuje ukončenie základného pracovnoprávneho vzťahu medzi zamestnávateľom a zamestnancom, v ktorom dochádzalo k výkonu závislej práce za odmenu, a z ktorého o. i. vyplývajú aj možné finančné nároky na rozpočet (napr. nárok na odstupné, odchodné alebo náhrada mzdy za nevyčerpanú dovolenku), a preto je potrebné vo vzťahu ku skončeniu pracovného pomeru vykonať ZFK. Pre účely vykonania ZFK pritom nie je rozhodujúce, či k tomuto právnomu úkonu dôjde na základe rozhodnutia zamestnávateľa alebo zamestnanca. V rámci ZFK je potrebné overiť túto finančnú operáciu s relevantnými skutočnosťami uvedenými v § 6 ods. 4 zákona č. 357/2015 Z. z., napríklad či ustanovenia danej právnej formy skončenia pracovného pomeru sú v súlade s osobitnými predpismi (Zákonníkom práce alebo inými relevantnými všeobecne záväznými právnymi predpismi), s inými podmienkami, ktoré boli napr. stanovené v pôvodnej pracovnej zmluve, s vnútornými predpismi v oblasti pracovnoprávných vzťahov a pod. ZFK podľa zákona č. 357/2015 Z. z. je taktiež potrebné vykonať v časti finančnej operácie určenia finančného nároku (napr. odstupného, odchodného alebo pri náhrade mzdy za nevyčerpanú dovolenku).

10. ZFK: Je potrebné vykonať ZFK na dohode o hmotnej zodpovednosti za zverenú hotovosť, ceniny, tovar, zásoby materiálu alebo inej hodnoty určenej na obeh alebo obrat, uzatvorenej podľa § 182 Zákonníka práce? Ak áno, o akú finančnú operáciu ide, o právny úkon alebo o iný úkon majetkovej povahy?

Dohody o hmotnej zodpovednosti podľa § 182 Zákonníka práce, ktoré musia mať písomnú formu, a ktorými sa zamestnanci zaväzujú na seba prevziať zodpovednosť za zverenú hotovosť, ceniny, tovar, zásoby materiálu alebo iné hodnoty určené na obeh alebo obrat, je potrebné overiť ZFK, nakoľko sú dvojstranným právnym úkonom, t. j. finančnou operáciou. ZFK sa podľa § 6 ods. 4 zákona č. 357/2015 Z. z. overuje napríklad súlad s osobitným predpisom (Zákonníkom práce), súlad s vnútornými predpismi OVS, tzn. či je možné uzavrieť dohodu o hmotnej zodpovednosti s uvedeným zamestnancom alebo skupinou zamestnancov, či došlo k vykonaniu inventúry a pod. Pri následnom vyúčtovaní zamestnanca sa o. i. v rámci ZFK overuje aj súlad s takouto dohodou.

11. ZFK: Je potrebné vykonávať ZFK, ak sa v rámci zadávania zákaziek s nízkou hodnotou vykonáva prieskum trhu?

Prieskum trhu nepredstavuje finančnú operáciu alebo jej časť podľa § 2 písm. d) zákona č. 357/2015 Z. z., a teda nie je potrebné vo vzťahu k nemu vykonať ZFK. ZFK sa vykoná pred uzatvorením zmluvy s dodávateľom, kde sa overia relevantné skutočnosti podľa § 6 ods. 4 zákona č. 357/2015 Z. z., o. i. aj záznam z vykonaného prieskumu.

12. ZFK: Je potrebné vykonať ZFK pri vyhlásení verejného obstarávania, na základe ktorého bude uzatvorená rámcová zmluva, ak OVS nemá v danej fáze v rozpočte na aktuálny rok vyčlenený dostatok finančných prostriedkov na pokrytie celkového plnenia z rámcovej zmluvy?

Aj v tejto fáze verejného obstarávania je potrebné vykonať ZFK. OVS overuje súlad finančnej operácie alebo jej časti vždy s tými skutočnosťami, ktoré sú pre danú finančnú operáciu alebo jej časť v danom čase relevantné. Overenie súladu s rozpočtom OVS (§ 6 ods. 4 písm. a) a b) zákona č. 357/2015 Z. z.) má zabezpečiť, aby OVS mal na plnenie záväzkov, ktoré mu vyplývajú (v tomto prípade zo zmlúv uzatvorených/objednávok predložených na základe rámcovej dohody), na čas ich plnenia zaistené dostatočné rozpočtové krytie. OVS má teda zabezpečiť najmä to, aby nevstúpil do takých záväzkov, na plnenie ktorých nemá alebo nebude mať dostatok verejných financií v budúcnosti.

Overenie súladu s rozpočtom vo fáze vyhlásenia verejného obstarávania pred uzatvorením rámcovej zmluvy teda neznamená v tomto prípade to, že OVS musí mať v tejto fáze v rozpočte prostriedky na krytie plnenia z rámcovej zmluvy, ale to, že vyhlásené verejné obstarávanie ako aj rámcová zmluva budú nastavené tak, že na čas plnenia bude mať OVS zabezpečený v rozpočte dostatok verejných financií. V tejto fáze (vyhlásenie verejného obstarávania) je potrebné vo vzťahu k rozpočtu overiť napr. súlad predmetného verejného obstarávania so schváleným plánom verejného obstarávania na aktuálny rok, a ak plnenie OVS z rámcovej zmluvy bude realizované už v danom roku, v tomto rozsahu sa overí aj súlad so schváleným rozpočtom OVS na príslušný rok.

OVS má taktiež možnosť, ak chce realizovať verejné obstarávanie ale nemá istotu, že bude mať na plnenie z rámcovej zmluvy zabezpečený dostatok verejných financií, upraviť zmluvne tzv. odkladaciu alebo rozvázovacia podmienku³.

Ak k plneniu bude dochádzať až na základe uzatvorenia jednotlivých zmlúv, resp. na základe objednávok, tak až v tejto fáze (t. j. pri uzatváraní jednotlivých zmlúv, resp. pri zadávaní objednávok) bude potrebné v rámci overovania súladu tejto časti finančnej operácie s rozpočtom skúmať to, či OVS má rozpočtované vo svojom rozpočte verejné financie, a teda reálne disponuje s verejnými financiami, ktoré budú kryť plnenie z týchto individuálnych zmlúv/objednávok. Zároveň je potrebné pri uzatváraní jednotlivých zmlúv, resp. zadávaní objednávok, overiť aj súlad s uzatvorenou rámcovou zmluvou.

13. ZFK: Ako postupovať pri uzatváraní zmlúv, na základe ktorých bude dochádzať k čerpaniu vo viacerých rokoch (teda nielen v roku ich uzatvorenia), ako aj pri vydávaní rozhodnutí, na základe ktorých dôjde k čerpaniu až v roku nasledujúcom po roku ich vydania, vzhľadom k tomu, že kapitole sú oznámené limity výdavkov len na príslušný rozpočtový rok a informácia o dvoch nasledujúcich rozpočtových rokoch je len súčasťou návrhu rozpočtu VS a súčasťou Rozpočtového informačného systému?

Podľa § 6 ods. 4 zákona č. 357/2015 Z. z. overuje OVS finančnou kontrolou, v súlade s cieľmi podľa § 6 ods. 3 a podľa povahy každej finančnej operácie alebo jej časti, jej súlad s relevantnými skutočnosťami uvedenými v písm. a) až g) uvedeného ustanovenia. Zároveň platí, že overenie súladu podľa písm. b) má povinnosť vykonať OVS, len ak je štátnou rozpočtovou organizáciou, a ak ide o realizáciu verejného obstarávania a financovanie finančnej operácie alebo jej časti neskončí v príslušnom rozpočtovom roku. Vzhľadom na uvedené je preto potrebné ku každej finančnej operácii alebo jej časti pristupovať individuálne a overovať súlad vždy s tými skutočnosťami, ktoré sú pre danú finančnú operáciu alebo jej časť v danom čase relevantné.

Pre finančnú operáciu alebo jej časť, ktorou je zmluva, resp. rozhodnutie ako časť finančnej operácie, ktorou je v tomto prípade poskytnutie verejných financií, platí, že sa v rámci ZFK overuje o. i. aj súlad s rozpočtom OVS. Overenie súladu s rozpočtom OVS (§ 6 ods. 4 písm. a) a b) zákona č. 357/2015 Z. z.) má o. i. zabezpečiť, aby OVS mal na plnenie záväzkov vyplývajúcich mu z uzatvorenej zmluvy, resp. z vydaného rozhodnutia, na čas ich plnenia zaistené dostatočné rozpočtové krytie. ZFK sa má teda zabezpečiť najmä to, aby OVS nevstúpil do takých záväzkov, na plnenie ktorých nebude mať dostatok verejných financií. Ak má dôjsť k plneniu v danom rozpočtovom roku, je potrebné získať ZFK uistenie, že OVS má zabezpečené verejné financie na krytie plnenia zo zmluvy/rozhodnutia. Ak má dôjsť k plneniu v ďalších rokoch je potrebné, aby pri tvorbe rozpočtu zabezpečil verejné financie na pokrytie predmetného záväzku. Zároveň je potrebné, aby OVS overil aj ďalšie relevantné skutočnosti podľa § 6 ods. 4 zákona č. 357/2015 Z. z., napr. súlad s príslušnou legislatívou (napr. zákon č. 523/2004 Z. z.), resp. s rozhodnutiami (ak sa zmluva uzatvára na základe vydaného rozhodnutia) alebo inými podmienkami poskytnutia verejných financií, pričom realizovaná finančná operácia alebo jej časť bude v nadväznosti na riadne vykonanú ZFK hospodárna, efektívna, účinná a účelná.

Vykonaním ZFK vo fáze pred uzatvorením zmluvy/vydaním rozhodnutia, nie je dotknutá povinnosť OVS vykonať ZFK aj vo fáze pred každým poskytnutím verejných financií vyplývajúcim zo zmluvy/rozhodnutia. V rámci ZFK vykonanej v tejto časti finančnej operácii, t. j. v čase každého plnenia zo zmluvy/rozhodnutia, OVS o. i. overí to, či je v rozpočte reálne zabezpečený dostatok verejných financií. Pri uzatváraní zmlúv/vydávaní rozhodnutí, pri ktorých dôjde k plneniu až v ďalších rokoch, zodpovedá OVS v plnej miere za možné škody vyplývajúce z rizika, že nebude mať v čase plnenia záväzku dostatočné rozpočtové krytie. Tejto skutočnosti je potrebné predchádzať najmä dôsledným rozpočtovaním výdavkov OVS na nasledujúce rozpočtové roky.

14. ZFK: Je potrebné vykonať ZFK, ak od 01. 11. 2020 sa už e-kolok nedá spotrebovať bez vystavenia platobného predpisu? Ak áno, je možné vykonať ZFK na reporte predpisov len raz mesačne, keďže tlač reportov je možná iba raz za mesiac?

Zavedenie vystavenia platobného predpisu do procesu spotreby e-kolku nemá žiadny vplyv na samotnú povinnosť vykonať ZFK v súlade so zákonom č. 357/2015 Z. z. Je však možné modifikovať proces, akým sa vykonanie ZFK potvrdí, t.j. namiesto reportu spotreby e-kolkov sa použije report predpisov. Frekvenciu vyhotovovania súhrnného reportu za účelom vyznačenia vykonania ZFK si musí OVS zvoliť vzhľadom na individuálnu potrebu tak, aby sa nezmaril riadny výkon ZFK a jej účel. Znamená to, že potvrdenie ZFK nesmie byť vykonané v neprimerane dlhom čase tak, aby v prípade zistenia nesúladu finančnej operácie s § 6 ods. 4 zákona č. 357/2015 Z. z. bolo možné vykonať včasnú nápravu.

15. ZFK: Je potvrdenie vykonania ZFK akceptovateľné ako vloženie poznámky „vo finančnej operácii je možné pokračovať“ alebo „finančnú operáciu je možné vykonať“ v informačnom systéme?

Spôsob potvrdzovania vykonania ZFK upravuje § 7 ods. 3 zákona č. 357/2015 Z. z. tak, že osoby, ktoré ZFK vykonali, uvedú na doklade súvisiacom s finančnou operáciou alebo jej časťou svoje meno, priezvisko, podpis, dátum vykonania ZFK a jedno zo zákonných vyjadrení. Zákon č. 357/2015 Z. z. ďalej nešpecifikuje, čo je možné považovať za „doklad súvisiaci s finančnou operáciou alebo jej časťou“, vzhľadom na čo je prípustné, aby boli predmetné zákonné náležitosti zachytené napr. v prostredí

³ Vid' § 36 zákona č. 40/1964 Zb. Občianky zákonník, podmienka je odkladacia, ak od jej splnenia závisí, či právne následky úkonu nastanú. Podmienka je rozvázovacia, ak od jej splnenia závisí, či následky, ktoré už nastali, pominú.

informačného systému. ZFK ale musí byť vykonaná a jej vykonanie potvrdené tak, aby nebolo možné žiadnym spôsobom spochybniť jej vykonanie v prípadnom ďalšom správnom konaní, resp. konaní podľa osobitných predpisov. Elektronické potvrdenie vykonania ZFK musí spĺňať podmienky autenticity, integrity a nepopierateľnosti a musí byť zabezpečená jednoznačná nezameniteľná identifikácia zamestnanca vykonávajúceho a potvrdzujúceho vykonanie ZFK. Z použitých elektronických prostriedkov OVS musí byť možné jednoznačne určiť osoby, ktoré ZFK vykonali. Je potrebné zabezpečiť, aby každá osoba potvrdzujúca vykonanie ZFK mala možnosť sama za seba uviesť vyjadrenie podľa § 7 ods. 3 zákona č. 357/2015 Z. z., ktoré je v danom prípade relevantné. Nie je v rozpore so zákonom, ak sa takéto vyjadrenie uvedie napr. v poznámke v informačnom systéme.

16. ZFK: Je potrebné z dôvodu správneho vykonania ZFK doplniť na pečiatke názov zákona č. 357/2015 Z. z. „v znení neskorších predpisov“? Je zároveň možné na pečiatke používať osobné číslo zamestnanca, ak v spoločnosti s veľkým počtom zamestnancov existuje väčšie množstvo menovcov?

Pokiaľ ide o doplnenie názvu zákona, t. j. „v znení neskorších predpisov“, jeho význam je dôležitý najmä z legislatívno-technického hľadiska, pričom na samotné potvrdenie vykonania ZFK nemá žiaden vplyv. Uvádzať na doklade súvisiacom s finančnou operáciou alebo jej časťou právny predpis, podľa ktorého bola ZFK vykonaná je nad rámec požiadaviek zákona č. 357/2015 Z. z. Minimálne náležitosti, ktorými osoby vykonávajúce ZFK potvrdia jej vykonanie na doklade súvisiacom s finančnou operáciou alebo jej časťou, sú meno a priezvisko, podpis, dátumu vykonania ZFK a uvedenie príslušného vyjadrenia podľa § 7 ods. 3 písm. a) až c) zákona č. 357/2015 Z. z. Uvedenie navyše aj osobného čísla zamestnanca vykonávajúceho ZFK je nad rámec zákona č. 357/2015 Z. z., ale jeho uvádzanie nie je v rozpore so zákonom. Pokiaľ je v OVS viaceró zamestnancov s rovnakým menom a priezviskom, pre lepšiu identifikáciu je vhodné použiť pri potvrdzovaní vykonania ZFK popri zákonných náležitostiach aj napr. osobné číslo zamestnanca.

17. ZFK: Aký dátum je potrebné uviesť pri potvrdení vykonania ZFK vo vzťahu k rozhodnutiu o vyrubení dane? Dátum, kedy sa ZFK vykonala alebo dátum, kedy rozhodnutie nadobudlo právoplatnosť? Je taktiež potrebné vykonať ZFK dvakrát; prvýkrát, keď rozhodnutie nadobudne právoplatnosť a druhýkrát, keď dôjde k úhrade dane do pokladne?

ZFK sa potvrdzuje súlad finančnej operácie alebo jej časti so skutočnosťami podľa § 6 ods. 4 zákona č. 357/2015 Z. z. V uvedenom prípade sa však za finančnú operáciu nepovažuje samotné vydanie rozhodnutia, ale zaevidovanie „pohľadávky“, t. j. očakávanie budúceho príjmu vyplývajúceho z rozhodnutia (príjem daní), v nadväznosti na právoplatnosť takéhoto rozhodnutia. Podľa § 7 ods. 3 zákona č. 357/2015 Z. z. sa na doklade súvisiacom s finančnou operáciou alebo jej časťou pri potvrdzovaní vykonania ZFK uvádza dátum vykonania ZFK, t. j. je potrebné uviesť ten dátum, kedy sa reálne ZFK vykonala. Tieto dátumy ale nemusia byť pri jednotlivých osobách potvrdzujúcich vykonanie ZFK totožné, keďže ZFK mohli vykonať v rôzne dni. V prípade finančných operácií alebo ich častí, ktorými sú príjmy verejných financií na základe vydaných rozhodnutí, je potrebné vykonať ZFK tak v nadväznosti na právoplatnosť a vykonateľnosť rozhodnutia (keďže na základe týchto skutočností očakáva OVS budúci príjem verejných financií) ako aj pri úhrade tejto dane (príjem v hotovosti alebo bezhotovostne), t. j. ZFK sa vykoná v oboch častiach finančnej operácie. Čo sa týka „lehoty“, do kedy je potrebné vykonať ZFK v nadväznosti na prijatie verejných financií na účet, resp. do pokladne, zákon č. 357/2015 Z. z. takúto lehotu neustanovuje, a preto je na OVS ako si nastaví lehoty na vykonanie ZFK. Tieto lehoty však nesmú byť neprimerane dlhé, nakoľko OVS je povinný o. i. dodržiavať hospodárnosť, efektívnosť, účinnosť a účelnosť pri hospodárení s verejnými financiami.

18. ZFK: Aký dátum má byť uvedený pri vykonaní ZFK zápisu o zaradení majetku ako iného úkonu majetkovej povahy?

Podľa § 7 ods. 3 zákona č. 357/2015 Z. z. potvrdia osoby, ktoré vykonali ZFK jej vykonanie tak, že na doklad súvisiaci s finančnou operáciou alebo jej časťou uvedú svoje meno, priezvisko, podpis, jedno zo zákonných vyjadrení podľa § 7 ods. 3 písm. a) až c) a dátum vykonania ZFK, t. j. dátum, kedy overili súlad finančnej operácie alebo jej časti so skutočnosťami podľa § 6 ods. 4 zákona č. 357/2015 Z. z. V tomto prípade je finančnou operáciou nadobudnutie majetku, pričom s tým súvisiace úkony je možné považovať za časti tejto finančnej operácie (napr. verejné obstarávanie, uzavretie zmluvy, úhrada faktúry, čiastkové dodávky ako aj ich prevzatie). Časťou finančnej operácie je aj zaradenie tohto majetku do užívania, čiže ZFK je potrebné vykonať pred/pri zaradení majetku do používania.

ZFK sa vykonáva vo vzťahu k finančnej operácii alebo jej časti a nie vo vzťahu k dokladom, t. j. napr. zápis o zaradení majetku. Takýto doklad však môže slúžiť ako doklad súvisiaci s finančnou operáciou alebo jej časťou, na ktorom sa vykonanie ZFK potvrdí spôsobom upraveným v § 7 ods. 3 (viď vyššie).

19. ZFK: V ktorej fáze finančnej operácie je potrebné vykonať ZFK, ak zamestnanec verejnej správy so súhlasom nadriadeného zakúpi tovar, resp. službu z vlastných prostriedkov bez poskytnutia zálohy zamestnávateľom?

V prípade, ak zamestnanec verejnej správy zakúpi tovar, resp. službu za vlastné finančné prostriedky a tieto následne požaduje preplatiť, ZFK sa vykoná pri vyúčtovaní jednotlivých platieb, resp. pri preplácaní jednotlivých výdavkov, t. j. až v okamihu, keď dôjde k použitiu verejných financií. Uvedené však predpokladá, že možnosť zakúpenia tovaru, resp. služby zamestnancom v hotovosti/bezhotovostne z vlastných finančných prostriedkov nie je v rozpore s internými predpismi OVS, resp. je takýto spôsob obstarania tovaru, resp. služby, upravený v existujúcich interných predpisoch OVS (uvedené predstavuje zároveň aj skutočnosť podľa § 6 ods. 4 zákona č. 357/2015 Z. z., ktoré je potrebné ZFK overiť). Potrebné je taktiež preukázať bezprostrednú súvislosť nákupov (prijatých plnení) s činnosťou OVS.

20. ZFK: Je potrebné, aby pri úhradách platieb/odmien bola vykonaná ZFK pri každej príkaznej zmluve alebo je možné, ak sa vykonávajú úhrady naraz na základe viacerých zmlúv, urobiť jednu „balíkovú“ ZFK na celkovú vyplácanú sumu a priložiť k potvrdeniu vykonania ZFK tabuľku so zoznamom čiastkových úhrad s identifikátormi?

Ak OVS realizuje väčšie množstvo finančných operácií alebo ich častí rovnakej povahy, je prípustné potvrdiť vykonanie ZFK vo vzťahu k týmto finančným operáciám alebo ich častiam na tzv. súhrnnom krycom liste, resp. spoločnom spisovom obale a pod. Zo súhrnného krycieho listu ale musí byť zrejme, vo vzťahu ku ktorým finančným operáciám alebo ich častiam sa vykonanie ZFK potvrdzuje (t. j. najmä koľko a ktorých finančných operácií alebo ich častí sa týka). Vykonanie ZFK sa potvrdí na súhrnnom krycom liste uvedením náležitostí podľa § 7 ods. 3 zákona č. 357/2015 Z. z. Je teda v súlade so zákonom č. 357/2015 Z. z., ak vo vzťahu k finančným operáciám, ktorými sú použitie verejných financií na úhradu odmien, potvrdí OVS vykonanie ZFK na spoločnom súhrnnom krycom liste s tým, že tento krycí list bude obsahovať alebo k nemu bude priložená tabuľka so zoznamom úhrad s identifikátormi. Ak bude vykonanie ZFK potvrdené uvedeným spôsobom na súhrnnom krycom liste, nie je potrebné vyhotovovať kópie takéhoto dokladu a pridať ho k iným dokladom, napr. k zmlúvam/dohodám. Je však potrebné zabezpečiť, aby v prípade auditu/kontroly bol OVS schopný náležite preukázať vykonanie ZFK ku všetkým finančným operáciám alebo ich častiam, a to napr. predložením takéhoto súhrnného krycieho listu.

21. ZFK: Je potrebné vykonať ZFK pri výdaji kancelárskeho papiera zo skladu z dôvodu jeho spotreby v rámci organizácie? Je potrebné vykonať ZFK aj v prípade spotreby iných kancelárskych potrieb, či iných tovarov?

Pri nakladaní s majetkom OVS je dôležité identifikovať, či ide o finančnú operáciu alebo jej časť podľa § 2 písm. d) zákona č. 357/2015 Z. z. Následne je potrebné skúmať, či ide o majetok spotrebného charakteru, ktorý kancelársky papier ako aj iný kancelársky materiál predstavuje. Ďalej je potrebné rozlišovať to, či OVS disponuje skladom, ktorý tieto skladové zásoby eviduje alebo sa spotrebný materiál priamo odovzdá zamestnancom OVS na priamu spotrebu bez využitia skladu. Samotnou spotrebou, teda použitím kancelárskeho papiera, dochádza k úbytku na majetku OVS, čo je hlavný rozdiel oproti majetku, ktorý bol „len“ pridelený na užívanie (napr. mobilný telefón, notebook, varná kanvica). Pri „používaní“ majetku OVS formou spotreby kancelárskeho materiálu je teda potrebné vykonať ZFK pri jeho spotrebe (úbytku), na rozdiel od dlhodobého majetku OVS, vo vzťahu ku ktorému sa ZFK vykonáva pri vyradení tohto majetku.

To, či je potrebné pri spotrebnom materiáli typu kancelársky papier vykonať ZFK podľa zákona č. 357/2015 Z. z. pri výdaji zo skladu, závisí najmä od spôsobu účtovania účtovnej jednotky (OVS). Ak účtovná jednotka účtuje výdaje na obstaranie zásob cez účty zásob, z ktorých sa potom vyskladňujú do spotreby, v účtovníctve sa tak zachytáva stav a pohyby zásob v priebehu celého účtovného obdobia. Uvedenému by mala zodpovedať aj ZFK, ktorá sa vykoná pri nákupe zásob, naskladnení a následne pri každom výdaji zo skladu. V tomto prípade je zároveň možné využiť súhrnný krycí list, kedy sa ZFK môže vykonať a jej vykonanie potvrdiť spoločne pre viaceré finančné operácie za určité obdobie. Pri spôsobe účtovania všetkých výdajov na obstaranie zásob priamo do nákladov (do spotreby), sa na konci účtovného obdobia vykoná inventúra a zistený zostatok (aktuálny stav) sa zaúčtuje na účty zásob. ZFK sa v tomto prípade vykoná v tejto fáze.

Podľa zákona č. 357/2015 Z. z. sa ZFK vykonáva vo vzťahu k finančnej operácii alebo jej časti a nie vo vzťahu k dokladom (výdajka), ktoré však môžu slúžiť ako súvisiace doklady, na ktorých sa vykonanie ZFK potvrdzuje.

22. ZFK: Kedy je potrebné vykonať ZFK pri cestovných príkazoch?

ZFK je potrebné vykonať v čase vyslania zamestnanca na pracovnú cestu, spravidla pri vypracovaní cestovného príkazu, pričom sa overí napr. účel pracovnej cesty vzhľadom na predmet pracovnej náplne zamestnanca OVS, súlad so schváleným plánom pracovných ciest, ak je vypracovaný, ale aj súlad s rozpočtom OVS. Overenie vykonajú relevantní zamestnanci zodpovední za finančnú operáciu a štatutárny orgán alebo ním určený/určení vedúci zamestnanec/zamestnanci.

Následne sa vykoná ZFK pri vyúčtovaní pracovnej cesty. Pokiaľ sú zamestnancovi poskytnuté aj preddavky na pracovnú (služobnú) cestu, ZFK sa rovnako vykoná aj v tomto kroku.

23. ZFK: V akých častiach finančnej operácie poskytnutia záloh, ktoré sa poskytujú na obdobie jedného roka, a ktoré dostávajú vedúci zamestnanci na zabezpečenie plynulého chodu svojho útvaru, je potrebné vykonať ZFK? Je potrebné vykonať ZFK aj pri vyúčtovaní, t. j. keď sa už finančná operácia vykonala?

ZFK pri poskytnutí takýchto záloh je potrebné vykonať v časti finančnej operácie poskytnutia zálohy zamestnancovi, ďalej v časti finančnej operácie rezervácie tovaru, resp. služby (ak je to relevantné), a následne aj pri vyúčtovaní vyplatenej zálohy. Skutočnosť, že vyúčtovanie zálohy prebieha až po vykonaní finančnej operácie, resp. jej časti, nie je pre účely ZFK relevantná, nakoľko podľa § 2 písm. b) zákona č. 357/2015 Z. z. je finančnou kontrolou súhrn činností zabezpečujúcich overovanie hospodárnosti, efektívnosti, účinnosti a účelnosti finančných operácií alebo ich častí pred ich uskutočnením, v ich priebehu a až do ich konečného vysporiadania, zúčtovania, dosiahnutia a udržania výsledkov a cieľov finančných operácií alebo ich častí. Znamená to, že ZFK je potrebné overovať finančnú operáciu v celom jej priebehu, a to aj po vynaložení finančných prostriedkov, ak je to vzhľadom na charakter finančnej operácie relevantné (napr. dochádza k momentu vyúčtovania).

24. ZFK: Podliehajú overeniu ZFK úkony spojené s účtovaním OVS, napr. účtovanie prípadov súvisiacich s obstaraním majetku?

Samotné účtovanie účtovných prípadov súvisiacich s obstaraním majetku nepovažujeme za finančnú operáciu alebo jej časť pre účely zákona č. 357/2015 Z. z., pričom však platí, že jednou zo skutočností podľa § 6 ods. 4 zákona č. 357/2015 Z. z., s ktorými je potrebné overiť súlad finančnej operácie alebo jej časti, je dodržiavanie osobitných predpisov, t. j. napr. ustanovení zákona č. 341/2002 Z. z. o účtovníctve, resp. ustanovení Opatrenia MF SR zo 16. decembra 2002 č. 23054/2002-92, ktorým sa ustanovujú podrobnosti o postupoch účtovania a rámcovej účtovej osnove pre podnikateľov účtujúcich v sústave podvojného účtovníctva v znení neskorších predpisov. Zároveň platí, že účtovné úkony môžu súvisieť s finančnou operáciou alebo jej časťou (napr. účtovanie pohľadávky pri očakávanom príjme za miestne dane a poplatky), ktorú je potrebné overiť ZFK, a preto účtovné doklady môžu predstavovať doklady súvisiace s finančnou operáciou alebo jej časťou, na ktorých sa potvrdí vykonanie ZFK.

25. AFK: Je OVS povinný vykonať pred poukázaním/úhradou každej jednotlivej platby príspevku počas roka AFK podľa § 8 zákona č. 357/2015 Z. z., ak sa na základe zmluvy o poskytnutí príspevku poskytuje vypočítaný/schválený príspevok v priebehu roka v niekoľkých platbách? Jednotlivé platby realizuje OVS „automaticky“ bez toho, aby nastal prvý úkon zo strany povinnej osoby (napr. žiadosť o platbu).

Podľa § 8 ods. 1 zákona č. 357/2015 Z. z. je OVS povinný vykonať AFK súladu každej finančnej operácie alebo jej časti s § 6 ods. 4 zákona č. 357/2015 Z. z., ak poskytne verejné financie inej osobe alebo poskytol verejné financie inej osobe, alebo ak sa poskytujú v súlade s osobitným predpisom. Zároveň podľa § 20 ods. 1 zákona č. 357/2015 Z. z. platí, že AFK začína vykonaním prvého úkonu povinnej osoby voči oprávnenej osobe. Povinnosť vykonávať AFK vzniká momentom vzniku právneho nároku na poskytnutie verejných financií, a to napr. na základe zmluvy, rozhodnutia alebo iného právneho titulu zaväzujúceho OVS poskytnúť verejné financie inej osobe. Nakoľko sú príspevky poskytované „automaticky“ v nadväznosti na vydané rozhodnutie a uzatvorenú zmluvu o poskytnutí príspevku s prijímateľom, t. j. prijímateľ nie je povinný predkladať po vydaní rozhodnutia/uzatvorení zmluvy o poskytnutí príspevku žiadosť, resp. iné dokumenty, na základe ktorých by sa príspevok/dotácia poskytli, OVS nevykonáva AFK.

OVS však vykoná AFK pri predložení zúčtovania poskytnutého príspevku, ak k tejto skutočnosti dôjde.

V tejto súvislosti je potrebné zdôrazniť povinnosť OVS vykonať ZFK nielen pred vydaním rozhodnutia, ale aj pred uzatvorením zmluvy (ak sa uzatvára), pred každým poskytnutím verejných financií ako aj vo vzťahu k prípadnému zúčtovaniu poskytnutého príspevku.

26. AFK: Aké všetky dokumenty a doklady je OVS povinný v rámci AFK overovať?

OVS je podľa § 8 zákona č. 357/2015 Z. z. povinný vykonať AFK vo vzťahu ku každej finančnej operácii alebo jej časti, ktorou je poskytnutie verejných financií, pričom AFK overuje súlad poskytnutia verejných financií s relevantnými skutočnosťami podľa § 6 ods. 4 zákona č. 357/2015 Z. z. Z uvedeného vyplýva, že OVS je povinný overiť AFK každé poskytnutie verejných financií v ich 100% „objeme“, a teda získať uistenie o tom, že celá realizovaná finančná operácia alebo jej časť je hospodárna, efektívna, účinná a účelná. Zákon č. 357/2015 Z. z. však neupravuje, akú všetku dokumentáciu je OVS v rámci vykonávanej AFK povinný skúmať. Rozsah overovanej dokumentácie závisí najmä od podmienok poskytnutia verejných financií upravených napr. v osobitných predpisoch, rozhodnutí alebo zmluve.

27. AFK: Je povinná osoba povinná plniť prijaté opatrenia už v čase plynutia lehoty na podanie námietok?

V lehote na zaslanie námietok určenou oprávnenou osobou, je povinná osoba oprávnená podať písomné námietky k zisteným nedostatkom, navrhnutým odporúčaniam, k lehote na predloženie písomného zoznamu prijatých opatrení a k lehote na splnenie prijatých opatrení. S ohľadom na skutočnosti voči ktorým je možné podať námietky teda vyplýva, že povinnú osobu nemožno zaviazvať na prijatie opatrení a ich plnenie v čase plynutia lehoty na podanie námietok, ale až po zaslaní (čiastkovej) správy, na čo by mali reflektovať aj lehoty určené oprávnenou osobou. Uvedeným však nie je dotknutá možnosť, aby povinná osoba dobrovoľne naprávala nedostatky a odstraňovala príčiny ich vzniku aj počas výkonu AFK.

28. AFK: Je možné vyhotoviť správu z AFK so zistenými nedostatkami bez predchádzajúceho vypracovania a doručenia návrhu správy? Napr. ak by sa zistil nedostatok bez finančného vplyvu, resp. by nebolo možné naformulovať návrh odporúčania? Príp. je možné vystaviť návrh správy bez určenia lehoty na prijatie opatrení?

Ak boli AFK zistené nedostatky vypracuje oprávnená osoba návrh (čiastkovej) správy, v ktorom sa uvedú najmä skutočnosti podľa § 22 ods. 3 zákona č. 357/2015 Z. z. O. i. je potrebné uviesť zistené nedostatky spolu s návrhmi odporúčaní na ich nápravu a na odstránenie príčin ich vzniku, lehotu na prijatie opatrení na nápravu zistených nedostatkov a na odstránenie príčin ich vzniku a predloženie písomného zoznamu prijatých opatrení a lehotu na splnenie prijatých opatrení.

V prípade identifikovania nedostatkov, bez ohľadu na to, či majú finančný vplyv, je oprávnená osoba povinná vždy vypracovať návrh (čiastkovej) správy, v ktorom o. i. naformuluje návrhy odporúčaní na nápravu zistených nedostatkov a na odstránenie príčin ich vzniku. Návrh odporúčaní na nápravu nedostatkov a odstránenie príčin ich vzniku závisí najmä od charakteru zisteného nedostatku, napr. ak nedostatok už bol napravený, je možné formulovať nedostatok iba vo vzťahu k odstráneniu príčin jeho vzniku, resp. „do budúcnosti“ tak, aby nedochádzalo k obdobným nedostatkom. Ak je formulovanie návrhu odporúčania skutočne irelevantné, je možné, aby oprávnená osoba uviedla v návrhu (čiastkovej) správy a následne v (čiastkovej) správe z AFK

informáciu o tom, že navrhnutie odporúčania stratilo opodstatnenie, čomu zodpovedá informácia o tom, že prijatie opatrení taktiež stratilo opodstatnenie.

29. AFK: Je možné v správe z AFK zaviazat' povinnú osobu na úhradu odvodu? Ako vypočíta oprávnená osoba prípadné penále z uloženého odvodu?

Ak sa finančnou kontrolou zistí porušenie finančnej disciplíny, správou z AFK nie je možné zaviazat' povinnú osobu na úhradu odvodu. V konaní o porušení finančnej disciplíny rozhoduje príslušný správny orgán a ten aj ukladá a vymáha odvod, penále alebo pokutu za porušenie finančnej disciplíny. Ak OVS, ktorý vykonáva AFK zistí porušenie finančnej disciplíny podľa zákona č. 523/2004 Z. z., postupuje podľa osobitného predpisu, najmä § 31 ods. 10 zákona č. 523/2004 Z. z., t. j. ak porušenie finančnej disciplíny, za ktoré sa ukladá odvod a penále podľa tohto zákona a ukladá sa alebo sa môže uložiť pokuta podľa tohto zákona, zistí pri výkone kontroly alebo auditu podľa osobitného predpisu orgán, ktorý nie je oprávnený na uloženie sankcie podľa tohto paragrafu a § 32 a protiprávny stav nie je odstránený podľa tohto zákona alebo osobitného zákona, je povinný oznámiť porušenie finančnej disciplíny orgánu vykonávajúcemu kontrolu, auditujúcejmu orgánu alebo orgánu dozoru štátu podľa odseku 9 cit. zákona.

Ak je správnym orgánom MF SR alebo Úrad vládného auditu, v súvislosti s vypracovaním návrhu na začatie správneho konania (oznamovacia povinnosť) je potrebné dodržiavať Pokyn MF SR č. MF/012833/2020-243 k spôsobu a rozsahu predkladania výsledkov kontrol, vnútorných a vládnych auditov (ďalej len „audit“) a výsledkov vyhodnocovania hospodárenia územnej samosprávy oznámených kontrolnými orgánmi, útvarmi vnútorného auditu SKŠR, auditujúcimi orgánmi a organizačnými zložkami MF SR oprávnenými vykonať finančné kontroly, audity a kontroly nakladania s verejnými prostriedkami pre zabezpečenie správneho konania, ktorý bol zverejnený vo Finančnom spravodajcovi 2020 ako príspevok č. 11 (<https://www.mfsr.sk/sk/financie/financny-spravodajca/2020/>).

30. FK nM: Je v kompetencii kontrolného orgánu upraviť termín a podmienky výkonu FK nM uvedených v schválenom Pláne FK nM vzhľadom na aktuálnu pandemickú situáciu?

FK nM podľa § 9 zákona č. 357/2015 Z. z. je fakultatívny inštitút, t. j. je oprávnením OVS takúto finančnú kontrolu vykonať. Zákon č. 357/2015 Z. z. aj vzhľadom na uvedené neukladá OVS povinnosť vypracovať záväzný plán FK nM. Ak je takýto plán vypracovaný, je to nad rámec požiadaviek vyplývajúcich zo zákona č. 357/2015 Z. z. Uvedeným však nie je dotknuté, že záväznosť vypracovať a následne plniť vypracovaný plán môže vychádzať z prijatých interných aktov OVS; v takomto prípade je potrebné skúmať o. i. aj to, či takýto interný predpis upravuje možnosť aktualizovať plán FK nM.

31. FK nM: Je možné vstupovať do obdobia fyzickej osoby za účelom FK nM, ak sa používa len na bývanie, t. j. nepoužíva sa na podnikanie?

Podľa § 20 ods. 3 zákona č. 357/2015 Z. z. je oprávnená osoba pri vykonávaní FK nM oprávnená v nevyhnutnom rozsahu za podmienok ustanovených v osobitných predpisoch, vstupovať do objektu, zariadenia, prevádzky, dopravného prostriedku, na pozemok povinnej osoby alebo tretej osoby alebo vstupovať do obdobia, ak sa používa aj na podnikanie alebo na vykonávanie inej hospodárskej činnosti. Citované ustanovenie zákona pritom neupravuje oprávnenie vstupovať do obdobia, ak sa toto využíva výlučne na súkromné účely fyzickej osoby (len na bývanie). Uvedené nadväzuje na právo ukotvené v Ústave SR, podľa čl. 21 je obydlie nedotknuteľné.

V prípade potreby overiť skutočnosti v obydli sa preto odporúča využiť iné dostupné zdroje, napr. údaje dostupné z verejných registrov (napr. Katastrálny portál, príp. vyžiadanie si výpisu z katastra nehnuteľností od povinnej osoby), údaje obsiahnuté v kúpnej zmluve, fotodokumentáciu dostupných priestorov, resp. fotodokumentáciu poskytnutú od povinnej osoby. Bez toho, aby bolo dotknuté vyššie uvedené, povinná osoba je v zmysle § 21 ods. 3 písm. b) a c) zákona č. 357/2015 Z. z. povinná predložiť oprávnenej osobe vyžiadané originály alebo úradne osvedčené kópie dokladov, písomností, záznamov dát na pamäťových médiách prostriedkov výpočtovej techniky, ich výpisov, výstupy, vyjadrenia, informácie, dokumenty a iné podklady súvisiace s finančnou kontrolou a poskytnúť oprávnenej osobe potrebnú súčinnosť. V prípade nesplnenia týchto povinností je oprávnená osoba oprávnená uložiť povinnej osobe pokutu podľa § 28 ods. 1 zákona č. 357/2015 Z. z.

32. FK nM: Ak štatutárny orgán OVS alebo ním písomne splnomocnený vedúci zamestnanec podpíše poverenie na vykonanie FK nM elektronicky (podpíše elektronickou pečaťou), ako môžeme nahradiť odtlačok úradnej pečiatky so štátnym znakom? Postačuje označiť poverenie štátnym znakom v hlavičke poverenia alebo poverenie na vykonanie FK nM je možné podpísať len v tlačenej podobe a opatriť ho odtlačkom úradnej pečiatky so štátnym znakom?

Výkon FK nM podľa ustálenej judikatúry súdov SR nepredstavuje výkon verejnej moci, a preto OVS nie sú povinné vyhotovovať jednotlivé dokumenty z finančnej kontroly elektronicky. Ak si však OVS nastaví vypracovanie relevantných dokumentov/podpisovanie relevantných dokumentov/zasielanie relevantných dokumentov súvisiacich s finančnou kontrolou elektronicky, odporúčame využiť pri niektorých úkonoch, napr. pri vydávaní poverenia, ustanovenia zákona č. 305/2013 Z. z. a v súvislosti s podpisovaním aj ust. zákona č. 272/2016 Z. z. Sekcia auditu a kontroly MF SR nie je v zmysle platnej legislatívy oprávnená metodicky usmerňovať uvedené zákony, avšak zastávame názor, že ak zákon č. 357/2015 Z. z. vyžaduje, aby písomné poverenie na vykonanie finančnej kontroly na mieste vydal štatutárny orgán OVS alebo ním písomne splnomocnený vedúci zamestnanec, použije sa ako autorizácia kvalifikovaný elektronický podpis s mandátnym certifikátom a nie kvalifikovaná elektronická pečať. Uvedené vychádza najmä z § 23 ods. 3 zákona č. 305/2013 Z. z., podľa ktorého: „Ak tento zákon alebo osobitný predpis vyžaduje autorizáciu konkrétnou osobou alebo osobou v konkrétnom postavení, orgán verejnej moci na autorizáciu použije kvalifikovaný elektronický podpis vyhotovený s použitím mandátneho certifikátu, ku ktorému sa pripojí kvalifikovaná elektronická časová pečiatka.“, z dôvodovej správy uvádzame, že: „Dôvodom je najmä snaha „personalizovať“ autorizáciu tam, kde nahrádza úradné osvedčenie (teda neumožniť použitie systémových prostriedkov ale vyžadovať „manuálne

podpísanie“ danou osobou) a tiež zabezpečiť, aby autorizované podania, ktoré neobsahujú časovú pečiatku, boli dlhodobo overiteľné z hľadiska platnosti ich autorizácie.“.

V tejto súvislosti poukazujeme zároveň na ust. § 20 ods. 5 písm. b) zákona č. 357/2015 Z. z., podľa ktorého je oprávnená osoba pri vykonávaní FKnM povinná preukázať sa poverením na vykonanie FKnM a umožniť na základe požiadavky povinnej osoby nahliadnuť do preukazu totožnosti alebo služobného preukazu. Zároveň podľa § 21 ods. 2 zákona č. 357/2015 Z. z. je povinná osoba pri vykonávaní FKnM oprávnená vyžadovať od oprávnenej osoby alebo od prizvanej osoby preukázanie sa písomným poverením a vyžadovať nahliadnutie do preukazu totožnosti alebo služobného preukazu. Originál písomného poverenia (a to aj v prípade, ak je podpísané elektronickým spôsobom) je tak potrebné mať k dispozícii pre účely riadneho preukázania sa. Originál tohto poverenia je taktiež súčasťou spisu z FKnM (samotný spis je možné viesť v elektronickej forme). Zo samotnej podstaty inštitútu FKnM ako aj zo znenia zákona č. 357/2015 Z. z. vyplýva, že FKnM nie je možné vykonávať elektronicky, na rozdiel od AFK (tá predstavuje tzv. „kontrolu od stola“); uvedeným však nie je dotknutá možnosť zabezpečiť elektronickou formou podpisovanie relevantných dokumentov súvisiacich s vykonávanou FKnM.

33. Proces: Môže byť lehota na podanie námietok rovnaká ako lehota, v ktorej má povinná osoba plniť prijaté opatrenia?

Uvedené lehoty nemôžu byť rovnaké, a to už zo samotnej podstaty predmetných inštitútov. Námietky povinná osoba podáva v lehote, ktorá predchádza skončeniu AFK, FKnM alebo auditu. Následne, po skončení AFK, FKnM alebo auditu (po zaslaní správy) povinná osoba prijíma a plní prijaté opatrenia v lehote, ktorú oprávnená osoba určí v správe.

34. Proces: Je oprávnená osoba povinná vypracovať návrh správy z AFK a FKnM, ak povinná osoba už počas AFK a FKnM sama odstránila nedostatky? Ak áno, ako formulovať návrh odporúčania?

Ak povinná osoba dobrovoľne prijme opatrenia na nápravu zistených nedostatkov a na odstránenie príčin ich vzniku ešte počas výkonu AFK alebo FKnM (napr. po doručení návrhu správy, ale ešte pred zaslaním správy z AFK alebo FKnM), takýto postup nie je v rozpore so zákonom č. 357/2015 Z. z. Zároveň ale platí, že oprávnená osoba je povinná pri výkone AFK a FKnM postupovať v súlade s § 20 – 27 zákona č. 357/2015 Z. z., a teda o. i. je oprávnená osoba povinná identifikovaný nedostatok aj napriek vykonanej „náprave“ uviesť v návrhu správy (ten doručiť povinnej osobe na námietkové konanie) a následne ho uviesť aj v správe z AFK alebo FKnM. V takomto prípade je však na zvážení oprávnenej osoby, či a aké odporúčanie bude v nadväznosti na identifikovaný nedostatok formulovať. Musí teda zvážiť, či je možné formulovať aspoň odporúčanie na odstránenie príčin vzniku nedostatku, resp. do budúcnosti tak, aby nedochádzalo k obdobným porušeniam. Ak sa oprávnená osoba počas výkonu AFK alebo FKnM uistí, že skutočne došlo k náprave nedostatku a odstráneniu príčin jeho vzniku a formulácia odporúčania je bezpredmetná aj do budúcnosti pre prípadné obdobné situácie, je prípustné, aby uvedené oprávnená osoba uviedla v návrhu správy a správe z AFK alebo FKnM napr. spôsobom, že návrhnutie odporúčania stratilo opodstatnenie.

35. Proces: Je potrebné, aby povinná osoba zasielala písomný zoznam prijatých opatrení?

Podľa § 21 ods. 3 zákona č. 357/2015 Z. z. je povinná osoba povinná predložiť oprávnenej osobe písomný zoznam prijatých opatrení, pričom za nespĺnenie predmetnej povinnosti je oprávnená osoba oprávnená uložiť povinnej osobe v správnom konaní pokutu podľa § 28 zákona č. 357/2015 Z. z.

36. Proces: Akým spôsobom je možné uzavrieť neukončenú AFK, ak zrušením rozhodnutia o poskytnutí investičnej pomoci zanikli prijímateľovi akékoľvek nároky na plnenie zo štátneho rozpočtu?

Podľa § 22 ods. 6 zákona č. 357/2015 Z. z. je AFK možné skončiť aj iným spôsobom ako zaslaním (čiastkovej) správy, a to vyhotovením záznamu v prípade zastavenia AFK z dôvodov hodných osobitného zreteľa. Zákon č. 357/2015 Z. z. bližšie nedefinuje dôvody hodné osobitného zreteľa, avšak ide o inštitút, ktorý upravuje „mimoriadny“ spôsob skončenia AFK, a preto je existenciu dôvodov hodných osobitného zreteľa nevyhnutné posudzovať individuálne a s ohľadom na všetky známe skutkové a iné okolnosti danej AFK. Za dôvody hodné osobitného zreteľa je možné považovať prípady, ak pokračovanie AFK neplní svoj účel a je potrebné skončiť AFK inak ako zaslaním (čiastkovej) správy. Medzi dôvody hodné osobitného zreteľa sa tak zaraďujú prípady, kedy z objektívnych a logických dôvodov zanikol dôvod pre výkon AFK. Zrušením rozhodnutia o poskytnutí investičnej pomoci došlo k zániku právneho nároku na poskytnutie verejných financií, čím zanikol aj dôvod pre výkon AFK. Neukončenú AFK je preto možné skončiť vyhotovením záznamu, pričom podľa § 22 ods. 6 zákona č. 357/2015 Z. z. je v zázname potrebné uviesť dôvod/dôvody zastavenia AFK a tento záznam bezodkladne zaslať povinnej osobe; záznam sa povinnej osobe nezasiela, ak povinná osoba zanikla.

37. Proces: Existuje opravný prostriedok povinnej osoby voči (čiastkovej) správe z finančnej kontroly?

Podľa § 2 písm. b) zákona č. 357/2015 Z. z. sa finančnou kontrolou rozumie súhrn činností zabezpečujúcich overovanie hospodárnosti, efektívnosti, účinnosti a účelnosti finančných operácií alebo ich častí pred ich uskutočnením, v ich priebehu a až do ich konečného vysporiadania, zúčtovania, dosiahnutia a udržania výsledkov a cieľov finančných operácií alebo ich častí. Zákon č. 357/2015 Z. z. nezveruje oprávnenej osobe pri vykonávaní finančnej kontroly kompetenciu rozhodovať o právach, právom chránených záujmoch alebo povinnostiach fyzických osôb a právnických osôb (vykonávanie finančnej kontroly oprávnenou osobou nemožno zamieňať so správnym konaním, resp. iným konaním v rámci ktorého osobitný predpis zveruje príslušnému orgánu kompetenciu konať a rozhodovať o právach, právom chránených záujmoch alebo povinnostiach fyzických osôb a právnických osôb). Zákon č. 357/2015 Z. z. neupravuje žiaden „opravný prostriedok“ voči (čiastkovej) správe z AFK/FKnM tak ako to upravuje napr. správny poriadok vo vzťahu k rozhodnutiu.

V súvislosti s možnosťou povinnej osoby „brániť sa“ voči nedostatkom identifikovaným oprávnenou osobou upravuje zákon č. 357/2015 Z. z. možnosť povinnej osoby podať písomné námietky o.i. k nedostatkom uvedeným v návrhu (čiastkovej) správy. Oprávnenie povinnej osoby podať písomné námietky je inštitút, ktorý garantuje povinnej osobe možnosť oficiálne sa vyjadriť k nedostatkom uvedeným v návrhu (čiastkovej) správy, pričom oprávnená osoba je povinná preveriť opodstatnenosť predložených námietok. Námietky, ktoré sú opodstatnené, má oprávnená osoba povinnosť zohľadniť v (čiastkovej) správe, pričom neopodstatnenosť námietok spolu s odôvodnením ich neopodstatnenosti je povinná oznámiť povinnej osobe v (čiastkovej) správe. Námietkové konanie je preto dôležitým procesným krokom tak z pohľadu povinnej osoby ako aj oprávnenej osoby, keďže vytvára rámec na konečnú výmenu názorov vo vzťahu k zisteným nedostatkom pred skončením finančnej kontroly. Keďže v relevantných prípadoch môžu odôvodnené námietky predložené povinnou osobou viesť až k vypusteniu nedostatkov/úprave nedostatkov/zníženiu závažnosti nedostatkov a pod., je vhodné, aby povinná osoba využila kontradiktórne konanie čo najefektívnejšie a predložila všetky relevantné argumenty, ktorými vo vzťahu k nedostatkom disponuje. Inými slovami, je teda v záujme povinnej osoby, aby v rámci námietkového konania predložila všetky argumenty a dôkazy, ktoré má k dispozícii a mohla sa tak účinne brániť.

Výsledok finančnej kontroly môže taktiež viesť k ďalšiemu, nezávislému konaniu, a to napr. v rámci správneho konania (napr. ak sa finančnou kontrolou zistilo porušenie finančnej disciplíny alebo porušenie zákona č. 357/2015 Z. z.) alebo v rámci súdneho konania (napr. vo vzťahu k porušeniu povinností z uzatvorenej zmluvy). Uvedené „nasledujúce“ konania však nie je možné chápať ako formu využitia oprávneného prostriedku voči záverom z finančnej kontroly, ale ako samostatné konania v rámci ktorých sa rozhoduje o skutočnostiach, o ktorých je potrebné/možné rozhodnúť v nadväznosti na vykonanú finančnú kontrolu.

38. Proces: Je potrebné dôvody hodné osobitného zreteľa, pre ktoré zamestnanec OVS vykonávajúci AFK/FKnM, člen audítorskej skupiny alebo prizvaná osoba nepodpísal návrh (čiastkovej) správy/(čiastkovú) správu uvádzať v návrhu (čiastkovej) správy/(čiastkovej) správe?

Podľa § 22 zákona č. 357/2015 Z. z. návrh (čiastkovej) správy, resp. (čiastková) správa z vykonanej AFK/FKnM a auditu obsahuje mená, priezviská a podpisy zamestnancov oprávnenej osoby a prizvanej osoby, ktorí vykonali AFK/FKnM alebo audit. Ak nie je z dôvodov hodných osobitného zreteľa možné získať podpisy týchto zamestnancov (napr. aj z dôvodu pretrvávajúcej pandémie COVID-19, súvisiacich ťažkostí a vzhľadom na opatrenia prijaté za účelom zníženia mobility), ich podpis sa nevyžaduje, ak je návrh (čiastkovej) správy alebo (čiastková) správa podpísaná v prípade AFK/FKnM štatutárnym orgánom OVS alebo ním určeným vedúcim zamestnancom (§ 36b zákona č. 67/2020 Z. z. o niektorých mimoriadnych opatreniach vo finančnej oblasti v súvislosti so šírením nebezpečnej nákazlivej ľudskej choroby COVID-19 v z. n. p.) a v prípade auditu zamestnancom oprávnenej osoby povereným vedením auditu. Dôvody hodné osobitného zreteľa, pre ktoré je návrh (čiastkovej) správy alebo (čiastková) správa podpísaná len štatutárnym orgánom OVS alebo ním určeným vedúcim zamestnancom alebo zamestnancom oprávnenej osoby povereným vedením auditu, je potrebné relevantne uviesť a písomne zdokumentovať, buď priamo v návrhu (čiastkovej) správy alebo (čiastkovej) správe, resp. dohľadateľne v pracovnej a podpornej dokumentácii. Uvedené je potrebné z dôvodu zabezpečenia riadneho auditu trailu a úplnosti dokumentácie, a to najmä tej, ktorá sa ďalej postupuje na správne konanie.

39. Proces: Akú formu originálnej overovanej dokumentácie je oprávnená osoba oprávnená vyžadovať?

Zákon č. 357/2015 Z. z. neupravuje, akú formu má mať originálna dokumentácia (písomnú, elektronickú alebo inú). Ak osobitný predpis (napr. zákon č. 431/2002 Z. z.) umožňuje viesť účtovné záznamy v listinnej podobe alebo elektronickej podobe (resp. zákon č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty upravuje elektronickej faktúru umožňuje viesť originálnu dokumentáciu elektronickej), je súladné so zákonom č. 357/2015 Z. z., aby bola na účely vykonania finančnej kontroly predložená takáto originálna dokumentácia. Zákon č. 357/2015 Z. z. nemá spôsobovať dodatočnú administratívnu záťaž, a preto, ak originálna dokumentácia potrebná na riadne vykonanie finančnej kontroly existuje v elektronickej forme, zákon č. 357/2015 Z. z. neukladá ako povinnosť povinnej osobe zabezpečiť aj jej listinnú kópiu. Predmetné platí aj v súvislosti s náležitosťami originálnej dokumentácie, t. j. ak napr. osobitný predpis upravuje minimálne náležitosti dokladu (napr. zákon č. 431/2002 Z. z. upravuje v § 10 náležitosti účtovného dokladu), zákon č. 357/2015 Z. z. neupravuje v tejto súvislosti dodatočné požiadavky na náležitosti daného dokladu. Uvedeným nie je dotknutá možnosť nastaviť si zmluvne dodatočné práva a povinnosti medzi poskytovateľom verejných financií (oprávnenou osobou) a prijímateľom verejných financií (povinnou osobou) nad rámec práv a povinností vyplývajúcich z relevantnej legislatívy.

Zároveň, vyžadovať si originálnu dokumentáciu je podľa zákona č. 357/2015 z. z. oprávnením oprávnenej osoby. Týmto nie je dotknutá možnosť, aby oprávnená osoba overovala aj neoriginálnu dokumentáciu, ak sa uistí o tom, že je totožná s originálom. Pokiaľ je k dispozícii na overovanie len neoriginálna dokumentácia (napr. nascanovaná dokumentácia zaslaná oprávnenej osobe elektronickej), oprávnená osoba sa môže uspokojiť aj s overením takejto formy dokumentácie. Ak však oprávnená osoba pristúpi k overovaniu neoriginálnej dokumentácie, berie na seba riziko predloženia pozmenenej/sfalšovanie dokumentácie, ktorá nekorešponduje s originálom.

40. Proces: Voči povinnej osobe bola vykonaná FKnM. Počas kontroly boli zistené nedostatky (časť tovarov nebola dodaná alebo boli dodané tovary v rozpore s kúpnu zmluvou) a povinnej osobe bol zaslaný návrh správy. V rámci námietkového konania zaslala povinná osoba pozmenenú dokumentáciu (napr. novú faktúru, ktorá slúži zároveň aj ako dodací list). Novou dokumentáciu povinná osoba uviedla všetko do súladu. Ako sa s tým vysporiadať?

Podľa § 20 ods. 2 písm. a) zákona č. 357/2015 Z. z. je oprávnená osoba oprávnená vyžadovať a odoberať od povinnej osoby alebo od tretej osoby v určenej lehote originály alebo úradne osvedčené kópie dokladov, písomnosti, záznamy dát na pamäťových médiách prostriedkov výpočtovej techniky, ich výpisov, výstupov, vyjadrenia, informácie, dokumenty a iné podklady súvisiace s AFK, FKnM a auditom a vyhotovovať si ich kópie a nakladať s nimi. Takto získané materiály slúžia v prípade identifikovania nedostatkov ako podklady preukazujúce zistené nedostatky, ktorých zoznam sa uvádza v návrhu správy a správe. Oprávnená

osoba si v rámci auditu trailu uchováva kópie podkladov preukazujúcich nedostatky v rámci spisu k vykonanej FKnM, napr. aj za účelom začatia ďalšieho správneho konania. Zároveň je povinná osoba podľa § 21 ods. 3 písm. b) zákona č. 357/2015 Z. z. povinná predložiť v lehote určenej oprávnenou osobou alebo prizvanou osobou vyžiadané originály alebo úradne osvedčené kópie dokladov, písomností, záznamov dát na pamäťových médiách prostriedkov výpočtovej techniky, ich výpisov, výstupy, vyjadrenia, informácie, dokumenty a iné podklady súvisiace s finančnou kontrolou. Povinná osoba je taktiež povinná vydať oprávnenej osobe na jej vyžiadanie písomné potvrdenie o úplnosti predloženej dokumentácie.

Pokiaľ povinná osoba v rámci predloženia písomných námietok predložila oprávnenej osobe dokumentáciu, ktorá je zjavne pozmenená, odporúčame túto skutočnosť uviesť vo vyhodnotení námietok v správe z vykonanej FKnM. Falšovanie a pozmeňovanie dokladov a používanie sfalšovaných dokladov (najmä na získanie finančných prostriedkov EÚ) sa pokladá za trestný čin, za ktorý možno uložiť trest odňatia slobody. Európsky úrad pre boj proti podvodom vydal príručku pre riadiace orgány k odhaľovaniu sfalšovaných dokladov v oblasti štrukturálnych opatrení <https://ec.europa.eu/sfc/sites/default/files/sfc-files/guide-forged-documents-SK.pdf>. Zamestnanci OVS majú možnosť obrátiť sa s podozrením na trestný čin na príslušné orgány činné v trestnom konaní.

Pokiaľ by bol k návrhu správy vypracovaný dodatok so zohľadnením predmetnej pozmenenej dokumentácie, pričom oprávnená osoba by mala podozrenie o jej nesprávosti, mohla by byť takáto FKnM považovaná za nesprávne vykonanú. Znamená to, že oprávnená osoba by sa mala s touto skutočnosťou vysporiadať, pričom nie je vylúčené, že pred zaslaním správy z vykonanej FKnM povinnej osobe s ňou bude komunikovať za účelom ozrejmenia, poprípade upozornenia na trestnoprávne dôsledky falšovania dokladov. Ak povinná osoba v rámci námietkového konania predloží úplne novú dokumentáciu, resp. takú, ktorú nepredložila v rámci výkonu FKnM a súvisí so zisteným nedostatkom, navrhnutým odporúčaniam, lehotou na predloženie písomného zoznamu prijatých opatrení a s lehotou na splnenie prijatých opatrení, je potrebné túto dokumentáciu zohľadniť pri vysporiadaní sa s námietkami. Ak je na základe takejto „novej“ dokumentácie zistený nedostatok, ktorý nebol uvedený v návrhu (čiastkovej) správy, je potrebné umožniť povinnej osobe vyjadriť sa k tomuto „novému“ nedostatku a súvisiacemu návrhu odporúčaní. Na základe takejto „novej“ dokumentácie je zároveň možné, že nedostatok formulovaný v návrhu správy, po zohľadnení nových skutočností, už v správe uvedený nebude.

41. Proces: Je možné za zaslanie (čiastkovej) správy považovať aj odoslaný e-mail?

Návrh (čiastkovej) správy ako aj (čiastková) správa musia aj v prípade ich elektronického doručovania, resp. zasielania, spĺňať zákonom ustanovené náležitosti (§ 22 zákona č. 357/2015 Z. z.), pričom jednou z týchto náležitostí je aj podpis zamestnancov, ktorí vykonali AFK/FKnM alebo audit. V prípade elektronického zasielania (čiastkovej) správy je možné vlastnoručný podpis nahradiť jeho elektronickým ekvivalentom, ktorým je napr. kvalifikovaný elektronický podpis alebo kvalifikovaný certifikát pre elektronický podpis (mandátny certifikát) v súlade so zákonom č. 272/2016 Z. z. Scan (čiastkovej) správy zasielaný prostredníctvom e-mailu nie je možné považovať za originál. Odporúča sa preto využívať zasielanie originálov relevantných dokumentov prostredníctvom elektronickej schránky podľa § 11 zákona č. 305/2013 Z. z. Ak však OVS zabezpečí doručenie/zaslanie originálnej dokumentácie napr. v listinnej podobe, nie je vylúčené, aby scan takéhoto originálu zaslal aj emailom.

42. Proces: Kedy je potrebné vrátiť povinnej osobe dokumentáciu overovanú v rámci finančnej kontroly/auditú?

Podľa § 20 ods. 4 písm. a) zákona č. 357/2015 Z. z. je oprávnená osoba povinná potvrdiť povinnej osobe alebo tretej osobe odobratie poskytnutých originálov alebo úradne osvedčených kópií dokladov, písomností, záznamov dát na pamäťových médiách prostriedkov výpočtovej techniky, ich výpisov, výstupov, vyjadrení, informácií, dokumentov a iných podkladov súvisiacich s AFK, FKnM alebo auditom a zabezpečiť ich riadnu ochranu pred stratou, zničením, poškodením a zneužitím. Tieto veci je oprávnená osoba povinná vrátiť bezodkladne tomu, od koho sa vyžiadali, ak nie sú potrebné na konanie podľa Trestného poriadku alebo na iné konanie podľa osobitných predpisov. Pokiaľ overovaná dokumentácia už nie je ďalej potrebná pre výkon finančnej kontroly/auditú, alebo nie je potrebná pre účely trestného konania alebo konania podľa osobitných predpisov, oprávnená osoba je povinná bezodkladne tieto doklady a podklady vrátiť povinnej osobe. Zároveň treba v rámci vykonávanej finančnej kontroly/auditú zabezpečiť to, aby mala povinná osoba možnosť relevantne sa vyjadriť k nedostatkom a navrhnutým odporúčaniam v rámci námietkového konania (napr. umožniť povinnej osobe nahliadnuť do originálnej dokumentácie, vrátiť povinnej osobe originálnu dokumentáciu s tým, že oprávnená osoba si vyhotoví kópie s potvrdením súhlasu s originálom). Vo vzťahu ku každej finančnej kontrole/auditú je potrebné, aby oprávnená osoba zabezpečila riadny audit trail. Znamená to, že v spise z vykonanej finančnej kontroly/auditú zabezpečí pracovnú a podpornú dokumentáciu, ktorá preukazuje kontrolné/auditné zistenia, vrátane kópii dokladov preukazujúcich zistené nedostatky. Takéto kópie je potrebné opatriť potvrdením, že súhlasia s originálom (napr. pečiatkou a podpisom príslušného zamestnanca oprávnenej osoby).

43. Proces: Akým dokumentom je ukončená spojená AFK a FKnM?

Pokiaľ sa tá istá finančná operácia overuje AFK a zároveň aj FKnM, môže sa z dôvodu zníženia administratívnej záťaže vypracovať spoločný návrh správy/čiastkovej správy a spoločná správa/čiastková správa z vykonanej AFK a FKnM. Z takejto spoločnej správy však musí byť zrejmé, že sa ukončujú oba typy kontrol, pričom spoločná správa musí obsahovať informácie z oboch vykonaných kontrol.

44. Proces: Ako sa v rámci auditu vysporiadať s námietkami povinnej osoby predloženými v rámci prerokovania skutočností zistených počas auditu pred doručením návrhu správy?

Pojem „prerokovanie skutočností zistených počas auditu“ nepredstavuje kontradiktórne konanie, a teda konanie, v ktorom by povinná osoba mohla vzniknúť „námietky“ voči zisteniam oprávnenej osoby. Jediným kontradiktórnym konaním upraveným v zákone č. 357/2015 Z. z. je písomné námietkové konanie, ktoré nasleduje po doručení návrhu (čiastkovej) správy povinnej osobe.

Prerokovanie skutočností zistených počas auditu má predstavovať tzv. wrap up, t. j. záverečné stretnutie auditorskej skupiny so zástupcami povinnej osoby s cieľom informovať ich o priebehu auditu a o najvýznamnejších skutočnostiach zistených v rámci auditu. Týmto nie je dotknutá skutočnosť, že oprávnená osoba priebežne komunikuje s povinnou osobou tak, aby povinná osoba bola ešte počas výkonu auditu dostatočne priebežne informovaná o zistených skutočnostiach.

Zároveň platí, že návrh (čiastkovej) správy musí byť dostatočne zrozumiteľný pre povinnú osobu a počas auditu by malo dôjsť k náležitej komunikácii s povinnou osobou (napr. IIA Štandard 2420, podľa ktorého dochádza k predávaniu informácií v priebehu auditu). Správa z auditu má byť v zmysle medzinárodne uznávaných auditorských štandardov presná, objektívna, jasná, stručná, konštruktívna, úplná a včasná. Zistené nedostatky je potrebné v návrhu (čiastkovej) správy a (čiastkovej) správe riadne odôvodňovať, a to tak, aby bolo povinnej osobe zrejmé, v čom spočíva podstata zisteného nedostatku.

2. ŠPECIFIKÁ – VNÚTORNÝ AUDIT

1. VNA: Ako uviesť vyhlásenie o nezávislosti, nestrannosti a objektívnosti auditorskej skupiny v (čiastkovej) správe z vnútorného auditu, ak pri výkone vnútorného auditu došlo k podozreniu z konfliktu záujmov zamestnanca vykonávajúceho vnútorný audit z dôvodu overovania dokladov, ktoré sa týkajú oblasti, v ktorej pracoval?

Vnútorný audit je podľa § 16 ods. 2 zákona č. 357/2015 Z. z. oprávnený vykonávať vnútorný audítor SKŠR a zamestnanec SKŠR. Osoby vykonávajúce VNA by nemali mať vzťah ku skutočnostiach, ktoré budú/majú byť overené v rámci vnútorného auditu z dôvodu, aby nebola/nemohla byť spochybnená ich nepredpojatosť. Podľa § 10 ods. 3 zákona č. 357/2015 Z. z. zamestnanca vykonávajúceho vnútorný audit nemožno poverovať činnosťami, ktoré nesúvisia s vykonávaním vnútorného auditu alebo sú v rozpore s jeho nezávislosťou. Zároveň, podľa § 26 zákona č. 357/2015 Z. z. je zamestnanec oprávnenej osoby, ktorému sú známe skutočnosti zakladajúce pochybnosti o jeho predpojatosti vo vzťahu k vykonávanému auditu, povinnej osobe alebo tretej osobe, povinný tieto skutočnosti písomne oznámiť štatutárnemu orgánu oprávnenej osoby. Štatutárny orgán oprávnenej osoby je o takomto oznámení povinný rozhodnúť do troch pracovných dní od jeho doručenia. Ak štatutárny orgán rozhodne o existencii predpojatosti, takýto zamestnanec nie je ďalej oprávnený pokračovať vo výkone VNA. V prípade, že je predpojatý zamestnanec SKŠR, ktorý je vedúcim AS, je potrebné ho nahradiť iným zamestnancom, ktorý je vymenovaným vnútorným audítorom, a teda pod vedením ktorého môže byť vnútorný audit vykonaný. Ak na základe posúdenia štatutárneho orgánu bolo vyhodnotené, že nedošlo k porušeniu relevantných ustanovení zákona č. 357/2015 Z. z. o nezávislosti a nestrannosti, takýto zamestnanec môže VNA vykonať, avšak je potrebné túto skutočnosťou dostatočným spôsobom popísať v rámci podpornej dokumentácie vypracovanej v súvislosti s vykonaným VNA ako aj v (čiastkovej) správe z vnútorného auditu, t. j. je potrebné v rámci uvedených dokumentov popísať, že existovala obava z predpojatosti daného zamestnanca, pričom o uvedenej skutočnosti bol v zmysle príslušných ustanovení zákona č. 357/2015 Z. z. upovedomený štatutárny orgán SKŠR, ktorý však rozhodol, že takéto obavy sú neopodstatnené, a preto neexistuje prekážka vo vzťahu k výkonu vnútorného auditu. Ak je zamestnanec (člen AS) predpojatý len vo vzťahu k časti overovania, je potrebné zabezpečiť, aby tieto skutočnosti overili iné osoby v rámci AS. Taktiež je potrebné skutočnosť o spôsobe vysporiadania sa s predpojatosťou niektorého z členov auditorskej skupiny riadne popísať v pracovnej dokumentácii ako aj v (čiastkovej) správe z vnútorného auditu.

Forma vyhlásenia nezávislosti v návrhu správy/správe môže byť nasledovná: „V súvislosti s výkonom vnútorného auditu nevznikli skutočnosti, ktoré by ovplyvnili nezávislosť, nestrannosť a objektívnosť AS, a zároveň nevznikli skutočnosti, ktoré by zakladali pochybnosti nasvedčujúce predpojatosti alebo konflikt záujmov AS vo vzťahu k vykonávanému vnútornému auditu, k povinnej osobe alebo k tretej osobe.“

2. VNA: V akom rozsahu je možné vykonať vnútorný audit zameraný na overovanie a hodnotenie úrovne ochrany majetku? Čo v prípade zistenia porušenia ustanovení zákona č. 278/1993 Z. z. a osobitných zákonov, zaslať zistenia orgánom oprávneným vymáhať pokutu?

Rozsah overovania, v súvislosti so zameraním na overenie a hodnotenie úrovne ochrany majetku podľa § 10 ods. 2 písm. i) zákona č. 357/2015 Z. z., možno odvodiť vo všeobecne záväzných právnych predpisoch a v ich intenciách vydaných interných riadiacich aktov SKŠR. Príkladom sú právnymi predpismi, ktoré je povinný SKŠR dodržiavať pri nakladaní a ochrane majetku, zákon NR SR č. 278/1993 Z. z. o správe majetku štátu v z. n. p., zákon č. 374/2014 Z. z. o pohľadávkach štátu a o zmene a doplnení niektorých zákonov v z. n. p., zákon č. 95/2019 Z. z. o informačných technológiách vo verejnej správe a o zmene a doplnení niektorých zákonov v z. n. p., zákon č. 69/2018 Z. z. o kybernetickej bezpečnosti a o zmene a doplnení niektorých zákonov v z. n. p., vyhláška Národného bezpečnostného úradu č. 362/2018 Z. z., ktorou sa ustanovuje obsah bezpečnostných opatrení, obsah a štruktúra bezpečnostnej dokumentácie a rozsah všeobecných bezpečnostných opatrení. Vo veci ukladania pokút má SKŠR, na základe záverov z vykonaného vnútorného auditu a z dôvodu zabezpečenia vykonateľnosti zákona č. 357/2015 Z. z., oprávnenie ukladať pokuty za nespĺnenie povinností ustanovených len zákonom č. 357/2015 Z. z. V prípade porušenia povinností ustanovených zákonom NR SR č. 278/1993 Z. z. a zákonom č. 374/2014 Z. z. majú oprávnenie uložiť pokutu Úrad vládného auditu ako 1. stupňový správny orgán a MF SR ako 2. stupňový odvolací správny orgán. V nadväznosti na uvedené má útvár vnútorného auditu možnosť podať podnet na začatie správneho konania na uvedené subjekty.

3. VNA: V prípade, ak u SKŠR nie je obsadené miesto vymenovaného vnútorného audítora, je postačujúce pre naplnenie povinnosti podľa § 18 ods. 1 zákona č. 357/2015 Z. z. zaslať MF SR a NKÚ list s informáciou o tejto skutočnosti alebo ročný plán nezaslať a urobiť tak, až v priebehu roka, keď bude miesto vnútorného audítora obsadené? Je v tejto súvislosti potrebné upraviť i strednodobý plán?

Podľa § 18 ods. 1 písm. a) zákona č. 357/2015 Z. z. je útvár vnútorného auditu povinný zaslať MF SR a NKÚ SR schválené plány vnútorného auditu najneskôr do 31. januára príslušného roka a ich zmeny do desiatich pracovných dní odo dňa ich schválenia. Strednodobý plán a ročný plán vypracúva podľa § 17 ods. 4 zákona č. 357/2015 Z. z. útvár vnútorného auditu na základe objektívneho hodnotenia rizík, ktoré vyplývajú z určených úloh a cieľov SKŠR s prihliadnutím na výsledky iných kontrol a auditov. Za vypracovanie a zaslanie plánov vnútorného auditu teda zodpovedá útvár vnútorného auditu, pričom na povinnosť vypracovať a zaslať ročné plány nemá vplyv, či SKŠR má alebo nemá vymenovaného vnútorného audítora. Odporúča sa preto ročný plán vypracovať tak, aby plánovaný termín začatia vnútorných auditov zohľadňoval predpokladaný termín obsadenia voľného

štátnozamestnanecké miesta vymenovaným vnútorným auditorom. Zároveň sa odporúča v ročnom pláne uviesť informáciu o aktuálnom personálnom stave, a že plnenie ročného plánu je podmienené vymenovaním vnútorného audítora. Strednodobý plán je možné taktiež, v prípade potreby aktualizovať, pričom takúto zmenu je potrebné zaslať podľa § 18 ods. 1 písm. a) zákona č. 357/2015 Z. z. MF SR a NKÚ SR do desiatich pracovných dní odo dňa jeho schválenia.

4. VNA: Je v zmysle zákona č. 357/2015 Z. z. prípustné, ak SKŠR, ktorý je menší, spojí dva útvary (oddelenie kontroly podľa zákona č. 10/1996 Z. z. a vnútorného auditu) do jedného organizačného útvaru?

Podľa § 16 ods. 1 zákona č. 357/2015 Z. z. je útvary vnútorného auditu organizačne priamo podriadený štatutárnemu orgánu SKŠR a je funkčne a organizačne oddelený a nezávislý od iných organizačných útvarov SKŠR a od výkonu finančnej kontroly. Uvedeným sa má zabezpečiť najmä nezávislosť a objektivita zamestnancov vykonávajúcich vnútorný audit a predídenie možnému konfliktu záujmov. V súvislosti s inými kontrolnými mechanizmami zákon č. 357/2015 Z. z. upravuje najmä potrebu zabezpečiť funkčnú a organizačnú nezávislosť od výkonu finančnej kontroly. Pri začlenení zamestnancov vykonávajúcich vnútorný audit do jedného organizačného útvaru spolu so zamestnancami zodpovednými za výkon vnútornej kontroly podľa zákona č. 10/1996 Z. z. s tým, že by zabezpečenie oboch kontrolných procesov zastrešoval jeden vedúci zamestnanec, môže nastať riziko možného konfliktu záujmov, riziko zasahovania do nezávislosti a objektivit vnútorného auditu a v konečnom dôsledku aj samotné porušenie zákona č. 357/2015 Z. z. Uvedené riziká súvisia napr. s tým, že vnútorným auditom je možné overiť nastavenie a výkon vnútornej kontroly (t.j. vnútorným auditom by sa overovali činnosti zabezpečované v rámci organizačného útvaru vrátane činnosti priameho nadriadeného), príp. hrozí zaujatosť pri tvorbe plánov vnútorných auditov.

Pre komplexnosť taktiež poukazujeme na § 10 ods. 3 zákona č. 357/2015 Z. z. podľa ktorého „Zamestnanca vykonávajúceho vnútorný audit alebo vládny audit nemožno poverovať činnosťami, ktoré nesúvisia s vykonávaním auditu alebo sú v rozpore s jeho nezávislosťou a je potrebné vylúčiť akékoľvek zásahy smerujúce k ovplyvňovaniu zamestnancov vykonávajúcich vnútorný audit alebo vládny audit.“

5. VNA: Je v zmysle zákona č. 357/2015 Z. z. prípustné, ak zamestnanec vykonávajúci vnútorný audit bude začlenený do jedného organizačného útvaru spolu so zamestnancom zodpovedným za oblasť ochrany osobných údajov/utajovaných skutočností?

V spojení so zdôvodnením uvedeným k otázke č. 4 v tejto časti uvádzame, že podľa § 10 ods. 3 zákona č. 357/2015 Z. z. zamestnanca vykonávajúceho vnútorný audit nemožno poverovať činnosťami, ktoré nesúvisia s vykonávaním auditu alebo sú v rozpore s jeho nezávislosťou a je potrebné vylúčiť akékoľvek zásahy smerujúce k ovplyvňovaniu zamestnancov vykonávajúcich vnútorný audit. Podľa § 16 ods. 1 zákona č. 357/2015 Z. z. útvary vnútorného auditu je organizačne priamo podriadený štatutárnemu orgánu správcu kapitoly štátneho rozpočtu, funkčne a organizačne oddelený a nezávislý od iných organizačných útvarov správcu kapitoly štátneho rozpočtu a od výkonu finančnej kontroly a vládneho auditu. Pri začlenení zamestnanca vykonávajúceho vnútorný audit do jedného organizačného útvaru, spolu so zamestnancom zodpovedným za oblasť ochrany osobných údajov/utajovaných skutočností môže nastať riziko možného konfliktu záujmov, ako aj na riziko zasahovania do nezávislosti a objektivit vnútorného auditu. Uvedené riziká súvisia napr. s tým, že vnútorným auditom je možné overovať činnosti, ktoré sú predmetom pracovnej náplne ostatných zamestnancov pracujúcich v rámci uvedeného organizačného útvaru. Taktiež napr. hrozí, že v rámci zabezpečenia registratúrnych činností sa uvedení zamestnanci môžu oboznámiť s obsahom spisov zamestnanca vykonávajúceho vnútorný audit, resp. do úvahy treba brať aj riziko zaujatosti pri tvorbe plánov vnútorných auditov, a teda že zamestnanec zodpovedný za výkon vnútorného auditu a tvorbu príslušných plánov nezahrmie relevantne do procesu plánovania oblasti ochrany osobných údajov/utajovaných skutočností. Uvedené riziká existujú aj napriek skutočnosti, že vedúcim tohto útvaru je priamo štatutárny orgán SKŠR. Začlenením vnútorného auditu s inými vecne nesúvisiacimi činnosťami sa popri porušovaní zákona č. 357/2015 Z. z. štatutárny orgán SKŠR oberá o možnosť získania nezávislého overenia a hodnotenia nastavenia a funkčnosti systému vo vzťahu k tejto inej oblasti zo strany vnútorného auditu.

6. VNA: Je možné upraviť postup výkonu auditu tak, že prerokovanie sa uskutoční až po doručení návrhu (čiastkovej) správy a predložení námietok?

Podľa § 20 ods. 7 zákona č. 357/2015 Z. z. sa pri výkone auditu skutočností zistené počas auditu prerokujú s povinnou osobou pred doručením návrhu (čiastkovej) správy povinnej osobe na oboznámenie. Až následne, po prerokovaní skutočností zistených počas auditu, je oprávnená osoba povinná v súlade s § 20 ods. 4 písm. b) zákona č. 357/2015 Z. z. oboznámiť povinnú osobu s návrhom (čiastkovej) správy, a to jeho doručením, ak boli zistené nedostatky. V návrhu (čiastkovej) správy poučí oprávnená osoba povinnú osobu o možnosti podať v určenej lehote písomné námietky k zisteným nedostatkom, navrhnutým odporúčaniam, k lehote na predloženie písomného zoznamu prijatých opatrení a k lehote na splnenie prijatých opatrení uvedeným v návrhu (čiastkovej) správy. Predložené námietky je oprávnená osoba povinná preveriť a následne sa s nimi vysporiadať spôsobom upraveným v § 20 ods. 4 písm. c) zákona č. 357/2015 Z. z. Odlišný postup uvedený v otázke by tak bol v rozpore so zákonom č. 357/2015 Z. z.

V tejto súvislosti je potrebné zdôrazniť, že „prerokovanie skutočností zistených počas auditu“ nepredstavuje kontradiktórne konanie, t. j. konanie, v ktorom by povinná osoba mohla vzniknúť „námietky“ voči zisteniam oprávnenej osoby. Jediným kontradiktórnym konaním upraveným v zákone č. 357/2015 Z. z. je písomné námietkové konanie, ktoré nasleduje po doručení návrhu (čiastkovej) správy povinnej osobe. Prerokovanie skutočností zistených počas auditu predstavuje tzv. wrap up, t. j. záverečné stretnutie auditorskej skupiny so zástupcami povinnej osoby s cieľom informovať ich o priebehu auditu a o najvýznamnejších pozitívnych ako aj negatívnych skutočnostiach zistených v rámci auditu. Týmto nie je dotknutá skutočnosť, že oprávnená osoba priebežne komunikuje s povinnou osobou tak, aby povinná osoba bola ešte počas výkonu auditu dostatočne priebežne informovaná o zistených skutočnostiach. Taktiež je prípustné, aby sa v prípade potreby nad rámec procesných pravidiel upravených zákonom č. 357/2015 Z. z. oprávnená osoba stretla s povinnou osobou aj po uskutočnení námietkového konania, ale ešte pred skončením auditu. Takéto stretnutie, aj opakované, môže byť vhodné napr. za účelom objasnenia si vzájomných pozícií k skutočnostiach zisteným auditom.

7. VNA: Je možné, aby sa prerokovanie k návrhu (čiastkovej) správy neuskutočnilo, ak o tom rozhodne vedúci auditorskej skupiny?

Nie je oprávnením akéhokoľvek zamestnanca vykonávajúceho audit, a to ani tzv. vedúceho auditorskej skupiny, aby rozhodol o neuskutočnení prerokovania skutočností zistených počas auditu. Ak sa auditom zistia nedostatky, prerokovanie skutočností zistených počas auditu vždy predchádza doručeniu návrhu (čiastkovej) správy. Uvedeným nie je dotknuté ustanovenie § 20 ods. 7 druhej vety zákona č. 357/2015 Z. z., t. j. ak sa povinná osoba nezúčastní na prerokovaní skutočností zistených počas auditu v termíne určenom oprávnenou osobou, považujú sa tieto skutočnosti za prerokované. Prerokovanie skutočností zistených počas auditu je tak povinnosťou oprávnenej osoby, nie jej oprávnením a musí byť uskutočnené.

8. VNA: Môže byť štatutárnym orgánom SKŠR zrušené poverenie na výkon vnútorného auditu bez uvedenia dôvodu?

Zákon č. 357/2015 Z. z. nepozná inštitút „spätvzatia“, resp. zrušenia poverenia na vykonanie vnútorného auditu; takýto úkon zo strany štatutárneho orgánu OVS nemá právny základ. Vnútorný audit sa vykonáva v súlade so strednodobým plánom vnútorného auditu a s ročným plánom jednotlivých vnútorných auditov, ktoré schvaľuje štatutárny orgán SKŠR a vnútorný audit možno vykonávať len na základe písomného poverenia na vykonanie vnútorného auditu vydaného štatutárnym orgánom SKŠR. Znamená to, že štatutárny orgán SKŠR má priamy dosah na plánovanie vnútorných auditov, a to aj na základe toho, že útvary vnútorného auditu je povinný zohľadniť námety a odporúčania štatutárneho orgánu SKŠR pri príprave plánov vnútorných auditov. Zároveň štatutárny orgán SKŠR vydáva poverenie na vykonanie každého vnútorného auditu v súlade s už schváleným plánom vnútorných auditov. Samotné úkony overovania a hodnotenia vnútorným auditom ako aj procesné postupy po vydaní poverenia na vykonanie vnútorného auditu však prislúchajú zamestnancom vykonávajúcim vnútorný audit. Podľa § 10 ods. 3 zákona č. 357/2015 Z. z. je potrebné vylúčiť akékoľvek zásahy smerujúce k ovplyvňovaniu zamestnancov vykonávajúcich vnútorný audit, a zároveň podľa štandardu 1110.A1 Medzinárodných štandardov pre profesionálnu prax interného auditu pri vlastnom výkone prác vnútorného auditu nesmie do týchto činností nikto zasahovať.

V tejto súvislosti dodávame, že ak nastanú dôvody hodné osobitného zreteľa, pre ktoré výkon vnútorného auditu neplní ďalej svoj účel, je možné skončiť vnútorný audit vyhotovením záznamu.

9. VNA: Ako je potrebné postupovať pri ukladaní pokút podľa § 28 zákona č. 357/2015 Z. z. navrhnutých vnútorným auditom?

Zákon č. 357/2015 Z. z. v § 28 exaktne ustanovuje, v ktorých prípadoch je oprávnený na uloženie pokuty SKŠR, ktorý vykonal vnútorný audit (ods. 1 až 4 a 7). Zároveň je v § 28 ods. 13 zákona č. 357/2015 Z. z. uvedené, že na konanie o uloženie pokuty podľa odsekov 1 až 8 sa vzťahuje všeobecný predpis o správnom konaní, t. j. zákon č. 71/1967 Zb. o správnom konaní (správny poriadok) v znení neskorších predpisov (ďalej len „správny poriadok“). Zákon č. 357/2015 Z. z. však bližšie neustanovuje organizačnú a funkčnú príslušnosť pre správny orgán, t. j. kto v rámci SKŠR má plniť úlohu prvostupňového orgánu a kto úlohu druhostupňového orgánu.

Ustanovenie ohľadne pôsobnosti v správnom konaní obsahuje Správny poriadok v § 1 ods. 2, podľa ktorého správnym orgánom je štátny orgán, orgán územnej samosprávy, orgán záujmovej samosprávy, fyzická osoba alebo právnická osoba, ktorej zákon zveril rozhodovanie o právach, právom chránených záujmoch alebo povinnostiach fyzických osôb a právnických osôb v oblasti verejnej správy. Podľa § 6 ods. 2 Správneho poriadku, ak je na konanie vecne príslušný správny orgán, ktorý sa vnútorne člení, orgánom príslušným konať v mene tohto správneho orgánu v prvom stupni je útvary určený zákonom, inak útvary určený štatútom alebo iným predpisom upravujúcim jeho vnútorné pomery. Ak štatút takýto útvary neurčuje, príslušným na konanie je štatutárny orgán správneho orgánu. V prípade SKŠR odporúčame útvary zastávajúci funkciu správneho orgánu určiť vnútorným predpisom, napríklad organizačným poriadkom. Ďalej § 61 ods. 2 Správneho poriadku ustanovuje, že o rozklade proti rozhodnutiu ústredného orgánu štátnej správy rozhoduje vedúci ústredného orgánu štátnej správy na základe návrhu ním ustanovenej osobitnej komisie.

10. VNA: Po zaslaní správy z vykonaného VNA povinnej osobe, táto na základe odporúčaní prijala opatrenia, ktoré plnila a v určenej lehote predložila spolu s informáciou o ich splnení aj súvisiacu dokumentáciu potrebnú na kvalifikované dokumentárne overenie splnenia opatrení. Pri overovaní dokumentácie bol zistený nový nedostatok. Ako postupovať?

Podľa § 22 ods. 6 prvá veta zákona č. 357/2015 Z. z. je audit skončený dňom zaslania správy povinnej osobe. Zároveň podľa § 20 ods. 2 písm. f) zákona č. 357/2015 Z. z. oprávnená osoba je oprávnená overiť splnenie prijatých opatrení. Overenie splnenia prijatých opatrení sa týka už identifikovaných nedostatkov a plnenia súvisiacich opatrení prijatých v nadväznosti na zistené nedostatky a navrhnuté odporúčania oprávnenej osoby. Je preto potrebné skúmať, o aký „nový nedostatok“ ide, napr. či zistená skutočnosť je to, že plnenie opatrení zo strany povinnej osoby nie je dostatočné alebo účinné (t. j. nejde o „nedostatok“ ale skôr o neplnenie si povinnosti splniť opatrenia prijaté za účelom nápravy nedostatku a odstránenie príčin jeho vzniku, za čo je možné uložiť povinnej osobe pokutu podľa § 28 zákona č. 357/2015 Z. z.) alebo splnené prijaté opatrenia majú charakter nedostatku (t. j. neprijali sa a následne sa neplnili také opatrenia, ktoré by viedli k náprave nežiaduceho stavu, a teda taktiež nemožno hovoriť o plnení účinných nápravných opatrení) alebo oprávnená osoba zistila nad rámec skúmania splnených opatrení takú skutočnosť, ktorá by mohla v rámci auditu predstavovať samostatný nedostatok. Vzhľadom na uvedené je na zvážení, či zistená skutočnosť („nový nedostatok“) odôvodňuje začatie nového auditu, keďže môže mať napr. systémovú povahu, alebo ide o individuálne pochybenie, ktoré je prípadne možné napraviť aj konzultačnou činnosťou auditu v rámci overovania splnenia prijatých opatrení.

11. VNA: Je možné overiť splnenie prijatých opatrení na nápravu zistených nedostatkov a na odstránenie príčin ich vzniku, ak správne konanie k zisteným nedostatkom nie je ukončené?

Audit a správne konanie predstavujú dva nezávislé procesy plniace rozličnú funkciu (audit ako proces zameraný na zdokonaľovanie riadiacich a kontrolných procesov, ktorý v prípade zistenia nedostatkov navrhuje odporúčania na ich nápravu a na odstránenie príčin ich vzniku, pričom v správnom konaní rozhoduje správny orgán o právach, právom chránených záujmoch alebo povinnostiach fyzických osôb a právnických osôb), a preto nie je potrebné v súvislosti s overovaním splnenia prijatých opatrení čakať na skončenie správneho konania v danej veci. Uvedeným však nie sú dotknuté prípady, ak sú odporúčania formulované napr. ako potreba vrátiť neoprávnené prostriedky, kedy je možné vyhodnotiť takéto opatrenia ako splnené až v momente, keď povinná osoba neoprávnené prostriedky vráti (a to napr. na základe rozhodnutia vydaného v správnom konaní). V rámci overovania splnenia prijatých opatrení a pri vyhodnocovaní splnenia jednotlivých opatrení je preto potrebné skúmať najmä to, ako bol formulovaný nedostatok a aké súvisiace opatrenia k nim mala povinná osoba splniť. Vzhľadom na uvedené treba každý prípad skúmať individuálne a pri dodržaní nezávislého audítorského úsudku.

3. ŠPECIFIKÁ – OBCE A HLAVNÍ KONTROLÓRI

1. ZFK: Je potrebné vykonať ZFK pri poplatkoch uhrádzaných obci? Ak áno, je v týchto prípadoch možné využiť súhrnný krycí list?

Podľa § 2 písm. d) zákona č. 357/2015 Z. z. sa finančnou operáciou alebo jej časťou rozumie príjem, poskytnutie alebo použitie verejných financií, právny úkon alebo iný úkon majetkovej povahy. Poplatky uhrádzané obci sa považujú za príjem verejných financií, a teda obec má v súvislosti s daným príjmom povinnosť vykonať ZFK. V súvislosti s vykonávaním ZFK vo vzťahu k poplatkom je ale vhodné rozlišovať, či ide o poplatky, ktoré sú:

- príjmom obce v súvislosti s vydaným rozhodnutím – v tomto prípade odporúčame vykonať ZFK
 - a) pri nadobudnutí právoplatnosti a vykonateľnosti rozhodnutia, ktoré sa vzťahuje na pripravovanú finančnú operáciu (očakávaný budúci príjem verejných financií v hotovosti, resp. bezhotovostne predstavuje časť finančnej operácie), t. j. keď nadobudnú záväznosť práva a povinnosti z vydaného rozhodnutia, a
 - b) v čase, kedy dôjde k reálnemu prijatiu financií na účet, resp. do pokladne obce;
- príjmom obce v zmysle sadzobníka správnych poplatkov – v tomto prípade odporúčame vykonať ZFK v čase, kedy dôjde k prijatiu financií na účet, resp. do pokladne obce.

V uvedených prípadoch je možné využiť súhrnný krycí list, na ktorom sa potvrdí vykonanie ZFK. Súhrnný krycí list však musí obsahovať povinné náležitosti podľa § 7 ods. 3 zákona č. 357/2015 Z. z. a musí byť z neho zrejme, ktoré finančné operácie sú ZFK overené.

2. ZFK: Je pri elektronickom výkone ZFK z pohľadu zákona č. 357/2015 Z. z. prípustné, ak elektronické úradné dokumenty budú podpísané pečaťou obce?

Potvrdenie vykonania ZFK elektronickou formou musí spĺňať náležitosti ustanovené § 7 ods. 3 zákona č. 357/2015 Z. z., t. j. na doklade súvisiacom s finančnou operáciou alebo jej časťou musí byť uvedené meno a priezvisko, podpis osôb vykonávajúcich ZFK, dátum vykonania ZFK a príslušné vyjadrenie. ZFK musí byť potvrdená tak, aby nebolo možné žiadnym spôsobom sponchybníť jej vykonanie v prípadnom ďalšom správnom konaní, resp. konaní podľa osobitných predpisov. Použitie elektronické prostriedky musia umožniť zachytenie obsahu vykonanej ZFK a z použitých elektronických prostriedkov musí byť možné jednoznačné a nespochybniteľné určenie osoby, ktorá ZFK vykonala. Každá osoba vykonávajúca ZFK pritom musí potvrdiť jej vykonanie spôsobom vyžadovaným zákonom. Pri podpísaní ZFK kvalifikovaným elektronickým podpisom v súlade s § 40 ods. 4 Občianskeho zákonníka, resp. kvalifikovaným certifikátom pre elektronický podpis (mandátny certifikát) v súlade so zákonom č. 272/2016 Z. z. o dôveryhodných službách pre elektronické transakcie na vnútornom trhu a o zmene a doplnení niektorých zákonov (zákon o dôveryhodných službách) je zabezpečené, že vždy je zachovaná písomná forma a vlastnoručný podpis. V prípade použitia iného elektronického podpisu, napr. elektronickej parafy, je potrebné dokazovať jeho autorstvo a nepopierateľnosť. Používanie iných formátov podpisov ako kvalifikovaný elektronický podpis, resp. kvalifikovaný certifikát pre elektronický podpis, ak sa na tom všetky strany dohodnú, je možné s vedomím možných škôd a nezrovnalostí v ďalšom konaní. Kvalifikovaná elektronická pečať je podpis za organizáciu ako celok, pričom správne potvrdenie vykonania ZFK je potrebné podpísať konkrétnym zamestnancom, t.j. kvalifikovaným elektronickým podpisom, resp. kvalifikovaných elektronickým podpisom s mandátnym certifikátom.

3. Proces: Majú poverení pracovníci útvaru hlavného kontrolóra právo odobrať z organizácie s právnou subjektivitou osobné spisy zamestnancov? Ak áno, odobratím osobných spisov zamestnancov kontrolovaného subjektu, nedochádza k porušeniu zákona o ochrane osobných údajov, keďže súčasťou osobného spisu sú aj doklady, ktoré nepodliehajú kontrole?

Hlavný kontrolór samosprávneho kraja vykonáva kontrolnú činnosť na základe zákona č. 302/2001 Z. z., pričom podľa § 19d tohto zákona sa procesne riadi základnými pravidlami uvedenými v zákone č. 357/2015 Z. z. (§ 20 až 27). Podľa § 20 ods. 2 písm. a) zákona č. 357/2015 Z. z. je oprávnená osoba (útvár hlavného kontrolóra) oprávnená vyžadovať a odobrať od povinnej osoby originály alebo úradne osvedčené kópie dokladov, písomností, záznamy dát na pamäťových médiách prostriedkov výpočtovej techniky, ich výpisov, výstupov, vyjadrenia, informácie, dokumenty a iné podklady súvisiace s vykonávanou kontrolou a vyhotovovať si ich kópie a nakladať s nimi. Zároveň je oprávnená osoba povinná podľa § 20 ods. 4 písm. a) zákona č. 357/2015 Z. z. potvrdiť povinnej osobe odobratie poskytnutých originálov alebo úradne osvedčených kópií dokladov, písomností, záznamov dát na pamäťových médiách prostriedkov výpočtovej techniky, ich výpisov, výstupov, vyjadrení, informácií, dokumentov a iných podkladov súvisiacich s vykonávanou kontrolou a zabezpečiť ich riadnu ochranu pred stratou, zničením, poškodením a zneužitím; tieto veci oprávnená osoba vráti bezodkladne tomu, od koho sa vyžiadali, ak nie sú potrebné na konanie podľa Trestného poriadku alebo na iné konanie podľa osobitných predpisov. Zákon č. 357/2015 Z. z. však neupravuje obmedzenie „rozsahu“ dokumentácie,

ktorú si oprávnená osoba môže pre účely výkonu kontroly vyžiadať. Vyžiadaná dokumentácia však musí súvisieť s vykonávanou kontrolou.

Oblasť ochrany osobných údajov upravuje zákon č. 18/2018 Z. z. o ochrane osobných údajov a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení zákona č. 35/2019 Z. z. a nariadenie Európskeho parlamentu a Rady (EÚ) 2016/679 z 27. apríla 2016 o ochrane fyzických osôb pri spracúvaní osobných údajov a o voľnom pohybe takýchto údajov, ktorým sa zrušuje smernica 95/46/ES (všeobecné nariadenie o ochrane údajov) (Ú. v. EÚ L 119, 4. 5. 2016). Podľa predmetnej legislatívy orgány verejnej moci, ktorým sa poskytujú osobné údaje v súlade so zákonnou povinnosťou na výkon ich oficiálnej úlohy, sa nepovažujú za príjemcov, ak v súlade s právom EÚ alebo právom členského štátu, prijímajú osobné údaje, ktoré sú nevyhnutné na vykonávanie určitého zisťovania vo všeobecnom záujme. Zákon č. 357/2015 Z. z. považujeme za lex specialis vo vzťahu k zákonu č. 18/2018 Z. z. a na výkon kontroly a auditu podľa zákona č. 357/2015 Z. z. sa nevzťahujú obmedzenia ochrany osobných údajov.

4. Proces: Môže VÚC v rámci výkonu kontroly hospodárenia s finančnými prostriedkami poskytnutými z vlastných zdrojov, kontrolovať aj použitie finančných prostriedkov zo štátneho rozpočtu, pričom ale nejde o prenesený výkon štátnej správy?

Podľa § 5 zákona č. 357/2015 Z. z. je OVS zodpovedný zabezpečiť, aby realizované finančné operácie alebo ich časti boli hospodárne, efektívne, účinné a účelné a za účelom overenia uvedeného vykonáva finančnú kontrolu. Finančná kontrola vykonávaná podľa zákona č. 357/2015 Z. z. sa tak vzťahuje len na finančné operácie, ktoré sú v pôsobnosti, a za ktoré zodpovedá OVS. Vzhľadom na uvedené nie je podľa zákona č. 357/2015 Z. z. možné, aby v rámci finančnej kontroly finančnej operácie alebo jej časti, ktorou je poskytnutie verejných financií, overoval OVS iné verejné financie ako tie, ktoré sám poskytol, resp. za ktoré zodpovedá. Finančnú kontrolu je ale potrebné vykonávať tak, aby boli naplnené jej ciele. Ak teda oprávnená osoba vyhodnotí, že je potrebné pre naplnenia cieľa finančnej kontroly overiť aj doklady súvisiace s inými verejnými financiami ako tými, ktoré sama poskytla (napr. za účelom overenia prípadného dvojitého financovania), je oprávnená osoba oprávnená takéto doklady od povinnej osoby vyžiadať, a tá je povinná ich oprávnenej osobe predložiť. Zároveň je oprávnená osoba oprávnená obrátiť sa aj na tretiu osobu (napr. iný OVS, ktorý poskytol povinnej osobe verejné financie) a vyžiadať si od nej relevantné doklady, ktoré sú potrebné na výkon finančnej kontroly a naplnenie jej cieľa; tretia osoba je povinná vyžiadané doklady oprávnenej osobe predložiť. V takomto prípade nepôjde o overovanie „iných“ verejných financií, ale o skúmanie potrebných dokladov na to, aby oprávnená osoba naplnila cieľ finančnej kontroly a overila hospodárnosť, efektívnosť, účinnosť a účelnosť finančnej operácie alebo jej časti.

ZOZNAM SKRATIEK

AS	audítorská skupina
ZFK:	základná finančná kontrola
AFK:	administratívna finančná kontrola
FKnM:	finančná kontrola na mieste
OVS:	orgán verejnej správy
ŠÚ SR:	Štatistický úrad Slovenskej republiky
EK:	Európska komisia
ŽoP:	žiadosť o platbu
MF SR:	Ministerstvo financií Slovenskej republiky
MPRV SR	Ministerstvo pôdohospodárstva a rozvoja vidieka SR
NKÚ SR:	Najvyšší kontrolný úrad Slovenskej republiky
SKŠR:	správca kapitoly štátneho rozpočtu
VO:	verejné obstarávanie
VÚC:	vyšší územný celok/samosprávny kraj
IIA	Inštitút interných audítorov
Zákon č. 10/1996 Z. z.:	zákon NR SR č. 10/1996 Z. z. o kontrole v štátnej správe v znení neskorších predpisov
Zákon č. 302/2001 Z. z.:	zákon č. 302/2001 Z. z. o vyšších územných celkoch (zákon o samosprávnych krajoch) v znení neskorších predpisov
Zákon č. 431/2002 Z. z.:	zákon č. 431/2002 Z. z. o účtovníctve v znení neskorších predpisov
Zákon č. 523/2004 Z. z.:	zákon č. 523/2004 Z. z. o rozpočtových pravidlách verejnej správy a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov
Zákon č. 305/2013 Z. z.:	zákon č. 305/2013 Z. z. o elektronickej podobe výkonu pôsobnosti orgánov verejnej moci a o zmene a doplnení niektorých zákonov (zákon o e-Governmente) v znení neskorších predpisov
Zákon č. 357/2015 Z. z.:	zákon č. 357/2015 Z. z. o finančnej kontrole a audite a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov
Zákon č. 272/2016 Z. z.:	zákon č. 272/2016 Z. z. o dôveryhodných službách pre elektronické transakcie na vnútornom trhu a o zmene a doplnení niektorých zákonov (zákon o dôveryhodných službách)