

Ladislav Balko

PRÁVNÁ REFLEXIA „KONTROLNEJ MOCI“ S AKCENTOM NA EURÓPSKY DVOR AUDÍTOROV AKO JEDNU Z HLAVNÝCH INŠTITÚCIÍ EÚ

Abstrakt: Autor v úvode svojej state nastoľuje viacero vedeckých problémov zameraných najmä na štátoprávne otázky. Poukazuje na skutočnosť, že štát si na svoju kontrolu vytvára kontrolné mechanizmy (všeobecne ale aj špecifické), ktoré ak majú naplňať svoj zmysel, musia byť oddelené od priamej mocenskej politiky štátu, a to nielen formálne (inštitucionálne). Potom rozvíja úvahy o „kontrolnej moci“ ako novej moci v hierarchii štátnej moci. Každý štát má v súčasnosti vybudovaný mechanizmus kontroly hospodárenia verejnej moci ako aj najvyššiu kontrolnú inštitúciu, ktorá má zabezpečenú nezávislosť zvyčajne ústavným spôsobom. Tento fakt ilustruje na variantnosti inštitucionálneho usporiadania kontroly a poukazuje na konkrétne modely v rôznych krajinách až sa pristavuje na osobitnej inštitúcii EÚ – Európskom dvore audítorov ako kolektívnom orgáne externej kontroly Európskej únie ako verejnej entity. Jeho právny status podrobne charakterizuje prostredníctvom takých hlavných právnych pilierov ako je napr. nezávislosť, subsidiarita a proporionalita, kolegiálnosť – kolektívnosť, profesionalita – odborná spôsobilosť a ďalšie. Činnosť Dvora prezentuje aj prostredníctvom troch typov auditov, ktoré Dvor vykonáva a podrobne sa venuje štruktúre Európskeho dvora audítorov a pravidlám jeho rokovania. Prináša zaujímavú kauzu riešenú Európskym súdnym dvorom o kontrolných právomociach Dvora audítorov. V závere state poukazuje autor na auditorskú prácu ako náročný a vysokoprofesijný proces.

Kľúčové slová: štát, kontrola, Najvyššie kontrolné inštitúcie, audit, Európsky dvor audítorov, právne piliere, finančný audit, audit zhody, výkonnosť audit

ÚVOD

Nech je dovolené na úvod state opovážlivé varovanie, že nebude ojedinelý nesúhlas s niektorými načrtnutými úvahami, pričom autor ide do toho rizika práve z dôvodu vyvolať podnetnú vedeckú debatu k jeho predmetným postojom. Dišputu možno očakávať k problematike súvisiacej s doteraz ustálenými (pričom autorovi ide o „pohnutie tej ustálenosti“) názormi povahy štátoprávnej. Nie je ojedinelý názor,¹ že základom cesty k dnešnému právnemu štátu sa v procese vývoja spoločnosti stali predstavy, v ktorých prednosť pred štátom ako „verejnou korporáciou“ má občan ako individuum. Na jeho práva štát za normálnych okolností nemôže (prinajmenej teoreticky) siahnuť. Tieto očakávania a požiadavky sa v epoche industriálnej spoločnosti ukázali ako nerealistické, štát v praxi napokon vždy zasahoval do mnohých oblastí verejného i súkromného života, produkujúc pritom stále nové právne normy a byrokratickú správu. Pri pohľade na dejiny ľudstva vidíme, že v celom historickom období jeho vývoja nachádzame stopy štátu či podobných útvarov. Aj pri tých spoločenských, ktoré – z dnešného pohľadu – označujeme za primitívne kultúry (čím vnášame do popisu svoje hodnotenie), sme náchylní konštatovať, že skôr či neskôr by zákonite dospeli do štádia organizovanej spoločnosti

¹ Podrobnejšie: Štát v reflexii európskeho myslenia: Právny štát a jeho piliere na prahu 21. storočia. Dostupné z: <http://www.europeum.org/cz/integrace/34-integrace—12/837-stat-v-reflexii-europekeho-myslenia-pravny-stat-a-jeho-pilierena-prahu-21-storocia>.

v štáte. Ukazuje sa, že naše začlenenie do štátu sa stalo našim údelom. Pri popise právneho štátu síce možno v závislosti od východiskovej pozície dospieť k rozličnému počtu jeho základných atribútov, v skutočnosti ich však od seba nemožno striktno oddelovať. Dôležitú úlohu zohráva princíp legitimacy a legality. V jeho základe je princíp suverenity ľudu, z praktických dôvodov pretransformovaný do podoby parlamentarizmu. Štát, ak chce svoje konanie vydávať za legitímne, je totiž sústavne odkázaný na súhlasné hodnotenie a schvaľovanie svojho konania zo strany svojich občanov.

V praxi teda musí ísť tiež o dodržiavanie právneho postupu konania v záujme zachovania legality. Štát stanovuje pravidlá, ktoré sú všeobecne záväznými. Súčasne sa ale štátna moc vydávaním právnych noriem sama limituje (princíp sebaobmedzenia moci). Jej právne zásahy do života občianskej spoločnosti (do individuálnych práv a slobôd občanov, ako aj do občianskej spoločnosti ako takej) musia byť primerané (nevyhnutnému účelu) a v právne stanovenej miere. *Štát si na svoju kontrolu vytvára kontrolné mechanizmy (všeobecné ale aj špecifické)*, ktoré ak majú naplňovať svoj zmysel, musia byť oddelené od priamej mocenskej politiky štátu, a to nielen formálne (inštitucionálne), čo v praxi nie je ľahká úloha.

1. KONTROLNÁ MOC AKO ĎALŠIA MOC ŠTÁTU?

„Spoločensko ekonomické vzťahy boli a sú všade na svete sprevádzané negatívnymi javmi“, uvádza sa v programe, ktorý vydala organizácia Transparency International slovensko pod názvom „Kontrola a jej úloha v boji s korupciou“,² pričom ďalej pokračuje. „Ich spoločným menovateľom je zisťná snaha získať pre seba na úkor druhého finančné prostriedky resp. majetok alebo inú výhodu. Táto motivácia pritom nachádza najväčšie uplatnenie v situáciách kde sa stretáva ťažko identifikovateľný verejný záujem so záujmom osobným. Všeobecne je to všade tam, kde chýba dostatočná prehľadnosť a kontrolovateľnosť. Kontrola pôsobí preventívne – možnosť kontroly znižuje motiváciu ku korupčnému správaniu. Zároveň kontrola pôsobí aj v represívnom reťazci.“ Ide teda o jav, ktorý ako to možno pozorovať, či už historicky alebo v súčasnosti, výrazne vplýva na chod formy organizovania ľudí, ktoré dostali pomenovanie štát. A ten s menšími či väčšími úspechmi sa s tým snaží vysporiadať.

Charles de Secondat Montesquieu v polovici 18. storočia v diele *Duch zákonov* (11. kniha, 6. kapitola) definujúci trojzložkovitosť štátnej moci v rovine zákonodarnej, výkonnej a súdnej, objektívne v dôsledku vtedajšej úrovne stavu štátu a práva sotva mohol predvídať niečo, čo si myslím by mala prebádať a vedecky objasniť štátoprávna veda. Podľa Koen Lenaerts, profesora práva Európskeho spoločenstva (Leuven), sudcu Súdu prvého stupňa Európskych spoločenstiev.³ „Táto garancia vychádza z faktu, že každá zložka moci môže účinne plniť svoje úlohy iba v tom prípade, ak minimálne jedna ďalšia zložka moci s ňou spolupracuje za týmto účelom a teda kontroluje využitie právomocí

² Vid' *Kontrola a jej úloha v boji s korupciou*, CPRH Transparency International slovensko, Bratislava 2001. Dostupné z: http://www.transparency.sk/wp-content/uploads/2010/01/030807_kontr.pdf.

³ Podrobnejšie pozri LENAERTS, Koen. Some reflections on the separation of powers in the European community. *Common Market Law Review*, 28: 17–35, 1991, s. 11–36. Porovnaj: A. Hamilton, *The Federalist*, No. 78 (The judges as Guardians of the Constitution), 1788.

prvej zložky moci. Výkon legislatívnej moci splní svoj zamýšľaný účel iba vtedy, ak príde k implementácii prijatých zákonov výkonnou mocou; výkonná moc môže obyčajne konať iba po prijatí legislatívnych návrhov, ktoré sa majú implementovať a súdna moc nielen potrebuje legislatívne a exekutívne pravidlá, na základe ktorých rozhoduje v súdnych procesoch, ale aj závisí na výkonnej moci pri presadzovaní svojich rozsudkov.⁴ No a v tomto kontexte by mala štátová veda si všimnúť názov 12 článku ústavy Švédskeho kráľovstva. Kontrolná moc. A nielen názov tejto kapitoly základného zákona jedného z najdemokratickejších štátov. Fenomén kontroly a to nie všeobecnej kontroly ale kontroly disponovania s verejnými financiami ako neodmysliteľným nástrojom používaným štátom na jeho fungovanie, čoraz viac vystupuje do popredia a sú už aj názory štylizujúce ho do pozície „štvrtéj“ moci. Nejde pritom o fenomén výslovne modernej doby. Cisár Čchou Š'Chuang-ti zjednotil Čínu a bol prvým vládcom na svete, ktorý pochopil, že rozsiahla štátna administratíva je živnou pôdou pre vznik korupcie, proti ktorej môže byť nápomocný dobre fungujúci systém kontroly. a tak v roku 221 pred naším letopočtom dal vytesať do kamennej stely edikt o zriadení nezávislej štátnej kontroly. Dodnes si možno tento kamenný „dokument“ overiť v sídelnom meste prvého čínskeho cisára – v Siane.⁵

V každom vyspelom ústavnom systéme sa *funkcia špecifickej kontroly verejných financií spravidla považuje za jeden z hlavných prvkov zaručujúcich demokratické riadenie verejných vecí*. Toto riadenie tradične pozostáva z dvoch odlišných, avšak vzájomne sa dopĺňajúcich foriem známych ako vnútorná kontrola a vonkajšia kontrola. A nejde pritom o zákonodarnú, ani exekutívnu, ani súdnu činnosť. Je jasné, že zákonodarná moc má na starosti prijímanie zákonov, výkonná pôsobiť pri poskytovaní konkrétnych služieb verejného sektora v oblasti bezpečnosti, vzdelávania, kultúry, infraštruktúry, etc., a súdna rozhoduje o sporoch, či trestá zločiny. Profesor Lenaerts v citovanom diele⁶ argumentuje, že „najčastejšie chápanie princípu rozdelenia moci je orgánové, t. j. oddelenie moci v štáte vyplýva z odlišnosti medzi tými, ktorí zastávajú zákonodarné, výkonné a súdne úrady. Učebnicovým príkladom je opäť Americká ústava, ktorej prvé tri články určujú orgány, v ktorých sa ustanovuje zákonodarná, výkonná a súdna moc (Kongres, Prezident, Najvyšší súd ako aj súdy nižších úrovní, ktoré Kongres môže zriadiť podľa potreby). (Takáto) Funkčná definícia jednotlivých mocí je nasledovná: zákonodarná moc sa vzťahuje na uzákonené pravidlá so všeobecnou a abstraktne definovanou oblasťou uplatnenia (Európsky kontinentálny právnik by to nazval „*lois materielles*“); výkonná moc sa vzťahuje na uplatnenie týchto pravidiel v jednotlivých prípadoch, alebo v osobitných kategóriách prípadov a nakoniec súdna právomoc sa vzťahuje na riešenie súdnych sporov, ktoré sa môžu vyskytnúť pri uplatňovaní týchto pravidiel v individuálnych prípadoch alebo v osobitných kategóriách prípadov, a to z rôznych dôvodov, ako napríklad údajná protiústavnosť legislatívnych noriem, nesprávne uplatnenie týchto noriem, alebo rôzne názory na presné znenie legislatívnych alebo výkonných noriem.“

⁴ Porovnaj: A. Hamilton, *The Federalist*, No. 78 (The judges as Guardians of the Constitution), 1788. *Law Review*. 28: 17–35, 1991, p. 11–36.

⁵ Podrobne Fungovanie najvyšších kontrolných inštitúcií v zahraničí. Dostupné z: <http://www.europeum.org/cz/integrace/33-integrace—11/794-fungovani-nejvyssich-kontrolnich-instituci-v-zahranici>.

⁶ Viď op. cit. pozn. 3.

Nastolená úvaha môže v kontexte našej témy potom viesť k hľadaniu miesta kontroly. V oblasti zákonodarnej, či súdnej? Rozhodne nie v oblasti výkonnej. Takže *kontrola spravovania verejných financií a ja pridám aj audit ako podávanie úplného a pravdivého obrazu o finančnej situácii (čo je významné z už uvedeného pohľadu spravovania financií získaných verejnou mocou od občanov) je svojou povahou autonómna, oddelená od zákonodarnej, exekutívnej a súdnej moci.*

Aký druh kontroly by sme to mali „pasovať“ za štvrtú moc? Nie je to príliš odvážna úvaha? Najprirodzenejšie sa každému vybaví pri odznení slova kontrola, kontrola v oblasti financií. Ak sa na takú kontrolu pozeráme z hľadiska charakteru jednotlivých mocí štátu, je potrebné si uvedomiť jeden zásadný postulát. Štát potrebuje pre svoje fungovanie určitú pevnú a spoľahlivú materiálnu bázu. Peniaze. Aj keď štát veľa zmôže, nefunguje to tak že si potrebné peniaze povedzme jednoducho vytlačí. Veď je predsa štát a ten môže všetko. Či nie? Štát si však potrebné prostriedky získa tým čo mu je vlastné, uplatnením svojich mocí. Najmä tej zákonodarnej a výkonnej. Zákom uloží všetkým ekonomicky činným subjektom, teda aj občanom, daň štátu niečo zo svojho majetku. Peniaze ako zákonom uloženú povinnú platbu. Teda štát vlastne prijatím daňových zákonov pozbavuje občanov časti ich vlastníctva. Všetkým nám veľa hovorí posvätnosť vlastníctva. Ak teda štát prostredníctvom práva siahne na majetok svojich občanov, musí byť „koncovka“ tohto procesu, teda nakladanie s takto odňatým majetkom zodpovedne chránená, či strážená – ale radšej si to nazvime kontrolovaná. Ak teda barón Montesquie nazval prijímanie zákonov zákonodarnou mocou, a riadenie štátu výkonnou mocou, prečo by kontrola financií, ktoré štát mocensky odňal svojim občanom, špecifické mechanizmy, pravidlá, systém a inštitucionálna štruktúra tejto kontroly nebola mocou štátu tiež. Ale môže odznieť námietka, že táto kontrola nemá atribúty moci. Moc totiž jednoducho povedané znamená možnosť prikazovať a mať možnosť donucovať k plneniu príkazov. A je to aj prípad kontroly? Každý štát má v súčasnosti vybudovaný mechanizmus kontroly hospodárenia verejnej moci ako aj najvyššiu kontrolnú inštitúciu, ktorá má zabezpečenú nezávislosť zvyčajne ústavným spôsobom. Je nesporné, že činnosť štátu zasahuje všetky oblasti, najmä sociálnu a ekonomickú a teda nemožno hovoriť len o finančnom rámci takejto kontroly. Ide tu o hlboký priesak činnosti kontrolných inštitúcií v spojení s ich pohľadom na náležité a efektívne použitie verejných prostriedkov, na hodnotenie úsilia o spoľahlivé vedenie hospodárenia ako aj na riadny výkon správnych činností orgánmi štátu. Kontrola verejných financií sa stala súčasťou systému riadenia štátu, ktorej cieľom je odhaľovanie odklonu od prijatých noriem, porušenie zásad zákonnosti, účelnosti, úspornosti a hospodárnosti spravovaných zdrojov tak, aby bolo možné včas prijať opatrenia k náprave, v jednotlivých prípadoch vyvodiť zodpovednosť príslušných subjektov, vymáhať náhradu škody, či prijať aj iniciovaním legislatívnych zmien kroky na zabránenie opakovania nedostatkov. Kontrola tu teda nie je „bezzubý tiger“ a teda bezmocná. Vo väčšine prípadov majú jej zistenia odporúčací charakter, no dopad býva neraz v podobe zmeny zákonov, vo forme demisií zodpovedných autorít. Pod vplyvom zistení uvedených v správe komisie vedenej holandským audítorom Paulom van Buitenom koncom poslednej dekády minulého storočia musela odstúpiť celá Komisia EÚ pod vedením Jacques Santera. A Európsky parlament prijal nový „Finančný kódex“ EÚ – nové Finančné nariadenie.

2. VARIANTNOSŤ INŠTITUCIONÁLNEHO USPORIADANIA KONTROLY

Neexistuje jednotný model kontroly nejako celosvetovo a tak je záležitosťou jednotlivých štátov, ako si túto oblasť upravujú. Vo všetkých demokraticky orientovaných štátoch fungujú osobitné nezávislé štátne orgány externej (teda mimo systému kontrolovaných subjektov) finančnej kontroly. Ide o najvyššie kontrolné inštitúcie – Supreme Audit Institutions, ktorých zmyslom je informovať verejnosť (teda tých od ktorých pochádza moc v štáte) a parlamenty štátov o tom, ako jednotlivé štátne orgány a inštitúcie ako aj verejnoprávne a súkromnoprávne subjekty nakladajú so zverenými štátnymi a verejnými prostriedkami, ktoré ako už bolo uvedené pochádzajú práve od občanov.⁷ Tieto kontrolné inštitúcie práve pred šiestimi desiatkami rokov založili a združili sa ako členské štáty OSN vo svetovej organizácii International Organization of Supreme Audit Institutions (INTOSAI), kde je dnes takmer dvesto najvyšších kontrolných inštitúcií.⁸

Už z predchádzajúcich úvah je jasné, že postavenie kompetencie a organizačné usporiadanie jednotlivých kontrolných inštitúcií nemôže byť abstrahované od politického a právneho systému danej krajiny a od národnej tradície. Celosvetovo existujú štyri základné typy národných kontrolných inštitúcií: model „dvora“, tj. kontrolná inštitúcia disponujúca súdnymi funkciami (najmä vo Francúzsku, Taliansku, Luxembursku, Portugalsku, Grécku, Španielsku a Rumunsku), model „kolegiálneho orgánu“ (predovšetkým v Nemecku, Holandsku), model kontrolného úradu vedeného generálnym audítorm (v Dánsku, Írsku, Kanade, v Spojenom kráľovstve a v USA) a napokon „škandinávsky model“, teda model kontrolného úradu pôsobiaceho v rámci vládnych orgánov (Fínsko a Švédsko). Z tejto hrubej kategorizácie sa vymyká rakúsky kontrolný úrad, vedený prezidentom, s kontrolnou pôsobnosťou na ústrednej, regionálnej a miestnej úrovni. V Českej a Slovenskej republike môžeme vidieť akýsi „mix“ nemeckého kolegiálneho orgánu a rakúskeho „prezidentského“ systému.

V rámci inštitucionálneho usporiadania Európskej únie pôsobí osobitný orgán externej kontroly Európsky dvor audítorov, ktorý bude predmetom uvažovania ďalej. Ten je však výlučne orgánom externého auditu EÚ a medzi národnými kontrolnými inštitúciami a ním neexistujú nijaké hierarchické väzby.

Všetky národné kontrolné inštitúcie spĺňajú určité základné predpoklady, ktoré sú pro ich efektívne a objektívne fungovanie nevyhnutné a boli súhrnne formulované predovšetkým v tzv. Limskej deklarácii o základných pravidlách finančnej kontroly. Prijal ju IX. kongres Medzinárodnej organizácie najvyšších kontrolných inštitúcií už spomínanej INTOSAI v Lime v roku 1977.

Límská deklarácia stanovuje predovšetkým základné požiadavky na právnu úpravu postavenia a nezávislosti kontrolných inštitúcií i jednotlivých audítorov, na vzťahy kontrolných orgánov voči parlamentom, vládam a ďalším orgánom verejnej správy,

⁷ Pozri Štát v reflexii európskeho myslenia: Právny štát a jeho piliere na prahu 21. storočia. Dostupné z: <http://www.europeum.org/cz/integrace/34-integrace—12/837-stat-v-reflexii-europekeho-myslenia-pravny-stat-a-jeho-piliere-na-prahu-21-storocia>.

⁸ Pozri podrobne: Límská deklarácia a postavení nejvyšších kontrolních úřadů. Dostupné z: <http://www.europeum.org/cz/integrace/33-integrace—11/795-limska-deklarace-a-postaveni-nejvyšších-kontrolních-uradu>.

na rozsah audítorského mandátu kontrolnej inštitúcie alebo na jej oprávnenia podávať správy o svojich zisteniach a činnosti. Princípy Limskej deklarácia sa ďalej rozvíjali v tzv. audítorských štandardoch INTOSAI, schválených Riadiacou radou INTOSAI v roku 1991. Hoci tieto dokumenty nemajú právnu povahu, a ide teda len o odporúčanie, sú pre svoju nespochybniteľnú autoritu vo všetkých demokraticky orientovaných štátoch zo strany národných legislatívnych i exekutívnych orgánov široko rešpektované. Aby sme získali konkrétnejšiu predstavu o fungovaní najvyšších kontrolných inštitúcií, pripomeňme si najdôležitejšie fakty charakterizujúce predstaviteľa jednotlivých typov na konkrétnych príkladoch, ktoré podrobne opisuje portál Institute for European policy vo svojej stati pod názvom „Fungovanie najvyšších kontrolných inštitúcií v zahraničí“.⁹

2.1 Model účtovného dvora: Cour de Comptes, Francúzsko (tiež Taliansko, Luxembursko, Portugalsko, Grécko, Španielsko a Rumunsko)

Túto najstaršiu inštitúciu francúzskej štátnej správy v jej súčasnej podobe vytvoril Napoleon I. v roku 1807. Na čele Dvora je (do dovŕšenia 68 rokov) Premier Président menovaný prezidentom republiky. Má sedem komôr riadených prezidentmi, ktorých vymenúva Premier Président. Špecifikom je, že v rámci Dvora pôsobí aj tzv. Parquet Général („oddelenie štátneho zástupcu“), vedený Procureur Général menovaný vládou. Je poradcom v právnych veciach týkajúcich sa práce Dvora audítorov a ako prostredník medzi Dvorom a vládou. Inštitúcia má celkom 500 zamestnancov, z ktorých polovica má postavenie sudcov, menovaných prezidentom republiky doživotne. Zhruba päťdesiat sudcov je audítormi (napospol ide o absolventov Ecole Nationale d'Administration). V zmysle ústavy republiky Dvor pomáha parlamentu a vláde pri kontrole a realizácii štátneho rozpočtu. Francúzsky Dvor audítorov je povinný každoročne predkladať tri správy – parlamentu správu o plnení štátneho rozpočtu, verejnosti výročnú správu a správu o stave systému sociálneho zabezpečenia. Kontrole podliehajú všetky vládne účty. Pri svojej činnosti má dve základné funkcie: v každom finančnom roku udeľuje absolútorium každému z úradníkov ministerstva financií zodpovednému za vedenie príslušnej časti verejných financií a ďalej predkladá parlamentu výročnú správu, ktorá potom parlamentu slúži pre rozhodovanie o udelení absolútoría celej vláde. Okrem týchto funkcií dvor vykoná audit výkonnosti a má prístup k dokumentom všetkých štátnych orgánov a inštitúcií. Dvor nevykonáva audit regionálnych a miestnych správ, čo je od roku 1983 v kompetencii regionálnych audítorských dvorov. Tie sú vybavené nezávislosťou a podobným rozsah právomocí ako Dvor audítorov. Dvor má aj ďalšiu akoby súdnu kompetenciu a to v tom, že pôsobí ako odvolací orgán proti rozhodnutiam regionálnych dvorov. Aj keď je tu nezávislosť medzi Dvorom audítorov a regionálnymi dvormi svoju audítorskú činnosť navzájom koordinujú.

⁹ Pozri: Fungovanie najvyšších kontrolných inštitúcií v zahraničí. Dostupné z: <http://www.europeum.org/cz/integrace/33-integrace—11/794-fungovani-nejvyssich-kontrolnich-instituci-v-zahranici>; ŠVACH, Branislav. *Diplomová práca. Orgány ochrany veřejného zájmu (Nejvyšší kontrolní úřad a Úřad pro zastupování státu ve věcech majetkových)*. Právnická fakulta Masarykovy university, 2008/2009. Dostupné z: http://is.muni.cz/th/162991/pravf_m/Diplomova_praca.pdf.

2.2 Model kolegiátneho orgánu: Bundesrechnungshof (Spolkový dvor audítorov), Nemecko (tiež Holandsko)

Hoci existencia účtovných dvorov v Nemecku siaha až do roku 1714, Spolkový dvor audítorov v dnešnej podobe vznikol až v roku 1949 a jeho postavenie upravuje okrem spolkovej ústavy ešte organický zákon z roku 1985. Spolkový dvor audítorov sa člení na deväť auditných sekcií (okrem nich existuje ešte sekcia zodpovedná za administratívne záležitosti), ktoré sa ďalej delia na 55 auditných odborov. Spolkový dvor audítorov má celkom 66 členov, medzi ktoré patrí prezident, viceprezident, 9 riaditeľov sekcií a 55 vedúcich odborov. Členovia sú rovnako nezávislí ako sudcovia a ich právny status je obdobný statusu sudcov. Prezident a viceprezident sú menovaní na základe konsenzu dosiahnutého medzi spolkovou vládou, Spolkovou radou a Spolkovým snemom. V praxi potom spolková vláda navrhuje kandidátov, ktorí sú následne volení oboma komorami spolkového parlamentu na dvanásťročné funkčné obdobie alebo do dovŕšenia 65 rokov. Ostatní členovia sú menovaní spolkovým prezidentom na návrh prezidenta Spolkového dvora audítorov.

Rozhodovanie o konkrétnych audítorských akciách robí kolégium zložené z príslušného riaditeľa sekcie a vedúceho odboru. Ak na tejto úrovni nie je rozhodnutie prijaté, je záležitosť predložená buď komore sekcie (riaditeľ sekcie, všetci vedúci odborov danej sekcie a vedúci odboru z inej sekcie), alebo veľkej komore (16 členov – prezident, viceprezident, riaditelia sekcií, tri riaditelia odborov, dva spravodajcovia). Prezident a viceprezident sa môžu zúčastniť rokovania senátu sekcie aj rokovania akéhokoľvek kolégia. Spolkový dvor audítorov pripravuje návrh vlastného rozpočtu, ktorý prerokúva s ministerstvom financií a potom ho predloží na schválenie spolkovému parlamentu. Ministerstvo financií je však oprávnené pripojiť k návrhu vlastný komentár. Do kompetencie Spolkového dvora audítorov náleží audit štátneho účtu a celého finančného hospodárenia spolkovej vlády, vrátane zvláštnych majetkových fondov. Tiež kontroluje súkromnoprávne podniky, v ktorých má štát majetkovú účasť, a obchodné a priemyselné družstvá, ktorých je spolková vláda členom. Kontroluje aj súkromnoprávne subjekty, ktoré dostávajú dotácie z federálneho rozpočtu, sú riadené spolkovou vládou alebo osobou ňou menovanou, a tiež tie, u ktorých je to stanovené v zakladateľskej listine. Kontrole podliehajú aj federálne fondy, pričom tieto kontroly sa môžu rozšíriť aj na konečných príjemcov prostriedkov z týchto fondov.

Každá spolková krajina má vlastný orgán externého finančného auditu, ktorý sa Spolkovým dvorom audítorov úzko spolupracuje na princípe rovnosti. Ten vykonáva ako atestačné, tak výkonnostný audit verejných účtov a prostriedkov, ale pri výkone auditu kompetencií oba typy auditu striktne neodlišuje. Zameriava sa na to, či verejné výdavky spĺňajú všetky náležitosti ustanovené právnymi predpismi a či boli verejné prostriedky použité hospodárne, efektívne a účinne. Spolkový dvor audítorov navyše môže predkladať spolkovému parlamentu osobitné správy, v ktorých naznačí osobnú zodpovednosť konkrétneho štátneho úradníka za závadné nakladanie s verejnými prostriedkami. Tieto oznámenia môže zasielať aj vedúcim predstaviteľom kontrolovaných orgánov a organizácií. Nápravné prostriedky sú však plne v kompetencii vedenia príslušnej inštitúcie. Každoročne predkladá Spolkový dvor audítorov spolkovému parlamentu výročnú správu, ktorá hrá dôležitú úlohu pri rozhodovaní parlamentu o tom, či schváli štátny záverečný účet predložený vládou.

2.3 Model kontrolného úradu vedeného generálnym audítorom: National Audit Office (Národný kontrolný úrad), Veľká Británia (aj Dánsko, Írsko, Kanada, a USA)

Moderné orgány finančnej kontroly vo Veľkej Británii začali fungovať v polovici 19. storočia. Už v roku 1861 vytvorila Dolná snemovňa vlastný výbor pre verejné účty a v roku 1866 bola zriadená funkcia kontrolóra a generálneho audítora (Comptroller and General Auditor of the UK). K ďalšej podstatnej zmene došlo až v roku 1983, kedy bol zákonom zriadený Národný kontrolný úrad ako orgán, ktorého úlohou je pomáhať kontrolórovi a generálnemu audítorovi pri plnení jeho funkcií.

Kontrolóra a generálneho audítora menuje panovník na základe návrhu Dolnej snemovne. Podkladom pre túto nomináciu je návrh kandidáta predložený predsedom vlády po dohode s predsedom výboru pre verejné účty. Kontrolór a generálny audítor nie je menovaný na pevne stanovené obdobie a môže byť odvolaný panovníkom na základe uznesenia Dolnej snemovne. Úrad sa člení na sedem odborov, z ktorých šesť je zodpovedných za vykonávanie audítorskej činnosti a jeden za administratívne záležitosti. Audítorská odbory pokrývajú celú odborovú štruktúru ministerstiev a vykonávajú tak atestačné, tak výkonnostné audity. Od roku 1983 nemusia mať zamestnanci Národného kontrolného úradu postavenie štátnych úradníkov, ale kontrolór a generálny audítor je oprávnený zamestnávať také osoby, ktoré uzná z hľadiska ich profesie alebo schopností za vhodné. Rozpočet je plne určovaný parlamentom: výbor pre verejné účty Dolnej snemovne posudzuje návrh rozpočtu predložený kontrolórom a generálnym audítorom s vlastným komentárom ho predloží na schválenie Dolnej snemovni. Kontrolórska funkcie kontrolóra a generálneho audítora zahŕňa finančnú kontrolu tzv. konsolidovaného fondu, čo je v podstate účet vlády, z ktorého plynú všetky vládne výdavky a kam prichádzajú všetky príjmy, a tzv. fondu národných pôžičiek. Kontrolór a generálny audítor autorizuje všetky požiadavky na platby z konsolidovaného fondu a z fondu národných pôžičiek, teda autorizuje všetky vládne pôžičky. Kontrolór a generálny audítor plní dve hlavné funkcie: vykonáva každoročne certifikáciu účtov radu orgánov verejnej správy a skúma, či ministerstvá a iné verejné inštitúcie nakladajú so zverenými prostriedkami hospodárne, efektívne a účinne. Do pôsobnosti kontrolóra a generálneho audítora spadá okrem ministerstiev aj takmer 3.000 ďalších inštitúcií, ktoré dostávajú prostriedky zo štátneho rozpočtu a ktoré poskytujú služby verejnoprávneho charakteru. Kontrolór a generálny audítor spolupracuje najmä s výborom pre verejné účty Dolnej snemovne, ktorý prerokúva kontrolne správy z atestačných i výkonnostných auditov vykonaných kontrolórom a generálnym audítorom a na ich základe spracúva vlastné správy pre plénum Dolnej snemovne.

2.4 Škandinávsky model: Riksrevisionsverket (Národný kontrolný úrad), Švédsko (aj Fínsko)

Švédsky Národný kontrolný úrad bol zriadený v roku 1967 a v roku 1992 prešiel zásadnou reorganizáciou. Úrad je ústredným správnym orgánom pre vládne účtovníctvo a audit a je podriadený ministerstvu financií. V jeho čele stojí generálny audítor menovaný vládou na obdobie šiestich rokov, pričom kandidáti sú vždy vyberajú z osôb mimo Národný kontrolný úrad a majú spravidla politické zázemie. Ďalej tu pôsobia štyria

poradcovia generálneho audítora, ktorí riadia oddelenie atestačného auditu, oddelenie výkonnostného auditu, oddelenie účtovníctva a finančného riadenia a administratívne oddelenie. Oddelenia sú ďalej rozčlenené podľa jednotlivých ministerských rezortov. Doplnkovým zdrojom príjmov Národného kontrolného úradu sú poplatky, ktoré platia niektoré inštitúcie za vykonané atestačné audity, príjmy za spracovávané štúdie, vrátane štúdií objednaných vládou, a príjmy za konzultantské a školiťelské služby. Postavenie Národného kontrolného úradu nie je upravené zákonom, ale zvláštnym štátnym nariadením. Jeho mandát zahŕňa štátne inštitúcie vrátane ich regionálnych odborov, verejno-právne podniky (ako napríklad štátne dráhy), štátom poskytované dotácie jednotlivcom, podnikateľom a ďalším inštitúciám a niektoré štátom vlastnené podniky a nadácie. Do jeho kompetencie ale nespadá parlament, jednotlivé ministerstvá ani úrad vlády, u ktorých audit vykonáva parlamentný audítor. Nezávislosť Národného kontrolného úradu je zaistená predovšetkým samostatným plánovaním jeho kontrolných akcií aj výberu kontrolovaných osôb, oblastí a metód auditu. Parlament mu nemôže zadávať akékoľvek kontrolné úlohy. Národný kontrolný úrad vykoná ročne atestačné a výkonnostné audity približne 350 vládnych inštitúcií a ďalších subjektov. Oddelenie finančného riadenia je zodpovedné za tvorbu a zdokonaľovanie vládnych rozpočtových pravidiel a účtovných systémov. Národný kontrolný úrad tiež každých šesť mesiacov sleduje vplyvy ním vykonaných výkonnostných auditov a každoročne pripravuje tzv konsolidovanú kontrolnú správu, sumarizuje poznatky o všetkých kontrolovaných účtoch, ktorú predkladá vláde a v kópii stálemu výboru parlamentu. Úrad parlamentného audítora je nástrojom zákonodarného zboru k preverovaniu aktivít vlády a jeho postavenie je zakotvené aj v ústave. Úrad parlamentného audítora sa skladá z dvanástich audítorov volených parlamentom na obdobie štyroch rokov a je rozdelený na štyri oddelenia auditu, ktoré zodpovedajú stálym výborom parlamentu. Úrad parlamentného audítora prešetruje menom parlamentu všetky štátne aktivity, zameriava sa však skôr na všeobecnejšie otázky než na detailnú audítorskú prácu. Skúma výkonnosť ministerstiev a tiež adekvátnosť nariadenia vlády. Správy Úradu parlamentného audítora sú predkladané príslušnému stálemu výboru parlamentu a jeho prostredníctvom neskôr aj plénu.

Kontrolná moc a audit prostredníctvom troch druhov auditov signalizuje, monitoruje, posudzuje a ponúka svoj pohľad na všetky otázky nakladania s verejnými financiami a teda môže účinne pomáhať štátom ale aj takým entitám ako je napríklad EÚ vysporadúvať sa s komplexom komplikovaných vzťahov, ktoré prináša kríza. Ide o finančný audit a audit zhody a o výkonnostný audit. Kým prvé dva hodnotia spoľahlivosť vedenia verejných účtov, zákonnosť a správnosť vykonaných finančných operácií, posledný – audit výkonnostný – performance audit je zameraný nazval by som to troj-éčkovo – na nakladanie s verejnými financiami economy, efficiency a effectiveness.

3. EURÓPSKA ÚNIA AKO NOSITEĽ VEREJNEJ MOCI

Európska únia je entitou, ktorá sa podieľa na fungovaní verejnej moci v teritóriu EÚ v rôznych podobách. Aj keď nie je štátnym útvarom, ale subjektom práva uskutočňujúcim verejnú moc, môžeme teda poukázať na existenciu trojzložkovosti jej moci. Únia prešla viacerými inštitucionálnymi reformami a stále nimi prechádza.

Nezaškodí opäť pripomenúť úvahy už citovaného profesora Lenaerts.¹⁰

„Na začiatku úvah o inštitucionálnej reforme v Európskom spoločenstve je často kombinácia hodnôt ako demokratická legitímnosť, efektívnosť rozhodovania, ochrana ľudských práv, ústavný charakter Zmlúv alebo princíp podriadenosti. Tu je však prístup odlišný. Pochádza z hľadania *trias politica* v systéme výkonu verejnej moci v Európskom spoločenstve zoči-voči subjektom práva. Ako je známe už niekoľko dekád, takéto rozdelenie moci nie je možné v Európskom spoločenstve. Zdá sa úplne nemožné charakterizovať viaceré inštitúcie Spoločenstva ako držiteľov tej či onej moci, keďže podrobná analýza ich právomocí nevedie k odhaleniu jasnej línie rozdelenia moci vlády Spoločenstva medzi zákonodarnú a výkonnú moc. To však neznamená, že zameranie sa na rozdelenie moci v Spoločenstve je úplne zbytočné. Skôr to poukazuje na fakt, že hľadanie oddelenia moci v Spoločenstve je náročnejší projekt ako len obyčajná identifikácia troch základných orgánov verejnej moci. Preto chápanie rozdelenia moci nesmie klásť do popredia orgánový, ale funkčný princíp. Na základe tohto princípu sa najskôr definujú zákonodarné, výkonné a súdne funkcie vlády. Až v druhom kroku sa pozerá na identitu rôznych orgánov pri výkone každej z týchto funkcií a kriticky sa hodnotia s ohľadom na výkon systému „břzd a protiváh“ Spoločenstva. Bezpochyby je princíp rozdelenia moci na základe funkčného hľadiska štrukturálnym znakom základného právneho poriadku Spoločenstva. Problémy spočívajúce v nejasnej identifikácii inštitúcií Spoločenstva s tou či onou zložkou moci nemôžu viac slúžiť ako ospravedlnenie pre vylúčenie dôležitosti *trias politica* z debát o inštitucionálnej reforme v Spoločenstve. Práve naopak, je nevyhnutné podrobnejšie preskúmanie požiadaviek, ktoré vyplývajú z tohto princípu, aby sa racionalizoval počet inštitucionálnych úprav vo vláde Spoločenstva s cieľom dosiahnuť transparentnejší systém „břzd a protiváh“, z ktorého by sa vyvinula jednotná najúčinnnejšia garancia demokracie a právnych noriem v dobe rozširovania značných právomocí Spoločenstva (právne predpisy o vnútornom trhu, hospodárska a menová únia, „Ludová Európa“, atď.).“

Na potvrdenie uvedených úvah o existencii Únie ako nositeľky verejnej moci pre naše úvahy možno postačuje zahĺbiť sa do Preambuly k Zmluve o únii, v ktorej je vyjadrené:

- odhodlanie dosiahnuť posilnenie a zblíženie ekonomík a zaviesť hospodársku a menovú úniu, vrátane jednotnej a stabilnej meny,
- rozhodnutie podporovať hospodársky a sociálny pokrok svojich národov so zreteľom na zásady trvalo udržateľného rozvoja a v rámci fungovania vnútorného trhu a posilnenia súdržnosti a ochrany životného prostredia a uskutočňovať politiku tak, aby bol rozvoj hospodárskej integrácie sprevádzaný súčasným pokrokom v iných oblastiach,
- odhodlanie zaviesť spoločné občianstvo pre všetkých štátnych príslušníkov jednotlivých členských krajín,
- rozhodnutie uskutočňovať spoločnú zahraničnú a bezpečnostnú politiku, ktorá by mohla viesť k spoločnej obrane, čím sa upevní európska identita a nezávislosť v záujme posilnenia mieru, bezpečnosti a pokroku v Európe a vo svete, rozhodnutie uľahčiť voľný pohyb osôb a pritom zaručiť bezpečnosť svojich národov utvorením priestoru slobody, bezpečnosti a práva.

¹⁰ Pozri op. cit. pozn. 3.

V podobnom duchu potom aj Zmluva o fungovaní únie za základný cieľ svojho úsilia považuje neustále zlepšovanie životných a pracovných podmienok svojich národov. Možno smelo povedať, že ide o zabezpečenie novej, vyššej a kvalitnejšej „Európskej civilizácie“, ktorá niečo aj finančne stojí, čo je premietnuté v rozpočte EÚ, v jeho tvorbe, ale aj čerpaní prostriedkov. V duchu vyššie uvedených myšlienok o potrebe „strážit“ používanie financií môžeme sa zamýšľať nad úlohou kontroly a auditu. V Zmluve o EÚ je strohý článok 47. Únia má právnu subjektivitu. Toto jednoduché vyhlásenie evokuje ďalšie pátranie. Ak má niekto právnu subjektivitu, vo väčšine prípadov má aj subjektivitu na právne úkony, ktoré musí niekto reálne robiť. V prípade EÚ ten „niekto“ je ustanovený v článku 13 Zmluvy. Sú to inštitúcie únie. Celkovo sedem. Tou siedmou je Dvor audítorov. Samotná zmluva predpokladá v tom istom článku, že každá inštitúcia koná v medziach právomocí, ktoré sú jej zverené zmluvami, pričom sa predpokladá, že inštitúcie navzájom v plnej miere spolupracujú. Keď sa budeme zamýšľať nad delením verejnej moci, tak Zmluva o EÚ udeľuje Európskemu parlamentu spoločne s Radou legislatívne a rozpočtové funkcie. Článok 14 zakotvuje pre Parlament funkciu politickej kontroly. Tu si ale môžeme položiť otázku. Čo je to politická kontrola? Je to kontrola vykonávaná len v záujme politiky, teda kontrola nad legislatívou a exekutívou? Alebo mix všetkých kontrol? A potom aká je podstata tejto kontroly, keďže Parlament je množinou európskych politických prúdov? Nie je ale táto kontrola poznamenaná vždy tou istou farbou, ktorú má parlamentná väčšina v oblasti spravovania cudzích peňazí (lebo naozaj verejná moc EÚ spravuje cudzie peniaze – rozumej peniaze občanov EÚ, ktoré ako už bolo uvedené, sú mocensky odnímané ekonomicky činným subjektom – občanom a korporáciám), tiež iba politická? Alebo iná?

4. EURÓPSKY DVOR AUDÍTOROV (EDA) – KOLEKTÍVNY ORGÁN EXTERNEJ KONTROLY EURÓPSKEJ ÚNIE AKO VEREJNEJ ENTITY

Finančné hospodárenie s verejnými prostriedkami sa nezaobíde bez vhodnej vonkajšej kontroly. Táto logika bola uplatnená pri vzniku Európskeho dvora audítorov, ktorý sprevádzali dve mimoriadne významné udalosti, a to rozšírenie právomocí Európskeho parlamentu v oblasti rozpočtovej kontroly a úplné financovanie rozpočtu Európskej únie vlastnými zdrojmi. Vykonanie kvalitatívnej zmeny vonkajšej kontroly plnenia rozpočtu sa preto, vzhľadom na tieto zmeny a s prihliadnutím na nárast právomocí Európskeho parlamentu, ukázalo ako nevyhnutné. Pripomeňme si:

- Dvor audítorov bol ustanovený Bruselskou zmluvou z 22. júla 1975 z iniciatívy predsedu Výboru pre rozpočtovú kontrolu Európskeho parlamentu Heinricha Aignera, ktorý od roku 1973 presadzoval myšlienku založenia orgánu pre vonkajšiu kontrolu na úrovni Spoločenstva.
- Dvor audítorov začal svoju činnosť v októbri 1977.
- Štatút inštitúcie získal Európsky dvor audítorov 1. novembra 1993 nadobudnutím účinnosti Maastrichtskej zmluvy, ktorá zároveň znamenala posilnenie nezávislosti a právomocí Dvora audítorov vo vzťahu k ostatným inštitúciám. Potvrdili to všetky nasledovné zmluvy vrátane Lisabonskej.

- Od toho roku má Dvor audítorov povinnosť poskytovať vyhlásenie o vierohodnosti účtovníctva (DAS) týkajúce sa spoľahlivosti účtovníctva, ako aj zákonnosti a správnosti transakcií financovaných z rozpočtu Spoločenstva.
- Jeho postavenie sa potvrdilo a upevnilo spolu s nadobudnutím účinnosti Amsterdamskej zmluvy 1. mája 1999, ktorou Dvor audítorov získal právo vykonávať audit riadneho finančného hospodárenia. V zmluve sa zdôraznila jeho úloha v boji proti podvodom a rozšírili sa možnosti žalôb na Súdnom dvore na účely ochrany práv Dvora audítorov voči ostatným inštitúciám EÚ.

Teda EÚ ustanovila osobitnú výlučne „kontrolnú“ inštitúciu, ktorá je jednou zo siedmich hlavných inštitúcií Únie, ktorej hlavnou úlohou je bdieť nad stavom finančných prostriedkov. Dnešný platný rámec nachádzame v konsolidovanom znení Lisabonskej zmluvy, Európsky dvor audítorov v zmysle článkov 285–287 Zmluvy o fungovaní EÚ vykonáva audit Európskej únie.¹¹ Vznik Dvora audítorov vychádzal z požiadavky „finančného svedomia“. Tento výraz prvýkrát použil vtedajší predseda Súdneho dvora Spoločenstiev Hans Kutcher v októbri 1977.¹² Doslova uviedol, že „nezávislosť je samozrejmosťou pre každého člena Účtovného dvora, rovnako ako pre samotný Účtovný dvor, ktorý stelesňuje „finančné svedomie“. Napokon, niet pochýb, že Komisia poskytujúca záruku dodržiavania zmlúv môže svoje úlohy plniť bezchybne len za podmienky, že jej členovia zachovávajú nezávislosť a neriadia sa pokynmi členských štátov. Som veľmi rád, že takéto ustanovenia existujú. Objasňujú totiž skutočnosti, na ktoré sa v posledných rokoch takmer zabudlo, a síce, že Spoločenstvo má nadnárodný charakter a nad členskými štátmi stojí Európske spoločenstvo oprávnené a poverené konať úplne nezávisle. Toto Spoločenstvo má pri plnení zmluvne stanovených cieľov svoje vlastné suverénne právomoci a jeho úlohou je položiť základy zjednocujúcej sa únie občanov Európy. V tomto zmysle zmluvy hovoria, že pri výkone našich funkcií sme zaviazaní konať v obecnom záujme Spoločenstva. V dôsledku autonómie (nezávislosti) Spoločenstva sa stavia nad záujmy jednotlivých štátov, ktoré ho vytvorili.“

Je nespochybniteľné, že v demokratickej spoločnosti sú úplné, presné a dostupné informácie zásadne dôležité pre účinnú kontrolu a rozhodovanie. Pomáhajú presadzovať riadne finančné hospodárenie a slúžia ako základ pre povinnosť zodpovedať sa. EÚ má rovnako ako každý členský štát externého audítora, ktorý koná ako nezávislý ochranca finančných záujmov jej občanov. Dvor audítorov ako externý audítor EÚ kontroluje, či sú finančné prostriedky EÚ správne zaznamenané a vynaložené v súlade s príslušnými pravidlami a právnymi predpismi a či sa dosahuje hospodárnosť, efektívnosť a účinnosť. Výsledky práce Dvora audítorov využíva Komisia, Parlament a Rada, ako aj členské štáty na dohľad a zlepšovanie finančného hospodárenia s rozpočtom EÚ. Práca Dvora audítorov je dôležitým základom každoročného postupu udeľovania absolutória, pri ktorom Parlament na základe odporúčania Rady rozhoduje, či si Komisia splnila svoju povinnosť za plnenie rozpočtu z predchádzajúceho roka.

¹¹ Podrobne pozri: Európska únia Konsolidované znenie Zmlúv Charta základných práv Európskej únie, Luxemburg: Úrad pre vydávanie publikácií Európskej únie, 2010, s. 169–171.

¹² Pozri Address by Mr Hans KUTSCHER, President of the Court of Justice, on 25 October 1977, at the swearing-in of the first Members of the Court of Auditors. Dostupné z: <http://eca.europa.eu/portal/pls/portal/docs/1/133869.PDF>

Na základe predchádzajúcich úvah možno teda konštatovať, že Európsky dvor audítorov je postavený na určitých hlavných právnych pilieroch. Za tie základné možno považuje tieto:

- a. *Nezávislosť* je ustanovená v článku upravujúcom status Dvora – v článku 285 Zmluvy o fungovaní únie doslovnou dikciou, že „členovia vykonávajú svoju funkciu úplne nezávisle“. A na základe článku 286 ods. 1 „musia byť plne nezávislí“. Nezávislosť členov Dvora je podčiarknutá aj ďalej tým, že „členovia Dvora audítorov pri vykonávaní svojej funkcie nesmú požadovať ani prijímať pokyny od žiadnej vlády ani od iného orgánu (čl. 286)“, ako aj tým, že „nesmú počas výkonu svojej funkcie vykonávať inú platenú ani neplatenú pracovnú činnosť“. Neraz sa opomína skutočnosť, že nezávislosť je podopretá aj tým, že na členov Dvora sa subsidiárne vzťahujú niektoré právomoci členov Súdneho dvora, napr. imunity (čl. 286, ods. 8), ktoré vysokou mierou určitej nedotknuteľnosti garantujú nezávislosť členov Dvora. Cieľom tejto nezávislosti je všeobecný záujem Únie.
- b. *Subsidiarita a proporcionalita* je dosť často opomínaná. Vychádza z článku 5 Zmluvy, podľa ktorej inštitúcie uplatňujú túto zásadu, ktorá je rozvinutá v Protokole č. 2 O uplatňovaní zásad subsidiarity a proporcionality. Konkrétne čl. 1 tohto protokolu k zmluvám ustanovuje, že každá inštitúcia zabezpečuje trvalé dodržiavanie zásad subsidiarity a proporcionality vymedzených v uvedenom článku 5. Aj keď Dvor v protokole nie je *expressis verbis* uvedený, je jeho subsidiarita a proporcionalita vymedzená jeho kompetenciami v oblasti „preskúmania účtov všetkých príjmov a výdavkov únie“ (čl. 287 TFEU), „vypracovania výročnej správy, predkladania svojich poznámok vo forme osobitných správ o osobitných otázkach, predkladania svojich stanovísk na žiadosť niektorého z ostatných orgánov Únie“ (čl. 287 TFEU). Pilier subsidiarity a proporcionality predstavuje efektívnu prácu s partnermi Dvora, najmä s Európskym parlamentom. Táto spolupráca vychádza z histórie týchto vzťahov, zo Zmluvy a najmä dobrej pracovnej spolupráce s Výborom pre rozpočtovú kontrolu (CONT) s cieľom zlepšiť finančné hospodárenie EÚ a podporovať zodpovednosť a transparentnosť vynakladania finančných prostriedkov v prospech občanov EÚ.
- c. *Čestnosť* je významným základným právnym pilierom člena Európskeho dvora audítorov – a keďže členovia tvoria riadiace teleso inštitúcie – tým aj celého Dvora. Podľa TFEU 286(4) sa členovia „pri nástupe do funkcie slávnostne zaviazajú, že počas svojho funkčného obdobia aj po jeho skončení budú rešpektovať povinnosti vyplývajúce z tejto funkcie, najmä povinnosť konať čestne a zdržanlivo pri prijímaní určitých funkcií alebo výhod po skončení funkčného obdobia“. Postulát čestnosti je rozvinutý v Kódexe správania sa členov Dvora audítorov aj tým, že:
 - pri nástupe do úradu vyplňuje každý člen Dvora audítorov tlačivo, ktorým deklaruje svoje finančné a majetkové pomery, ako aj aktivity svojej manželky/ manžela,
 - neprijímajú dary v hodnote presahujúcej sumu 150 EUR. Ak v rámci diplomatických stretnutí dostanú dary, ktorých hodnota presiahne uvedenú čiastku, členovia sa zavazujú tieto dary postúpiť generálnemu tajomníkovi, ktorý ich riadne zaregistruje,
 - členovia sa bezvýhradne venujú plneniu svojho mandátu. Nesmú byť politicky angažovaní. Nesmú vykonávať inú pracovnú činnosť alebo inú vonkajšiu činnosť, ktorá by im bránila v riadnom plnení pracovných povinností,

- na preverenie vonkajších aktivít členov bol v tejto súvislosti zriadený osobitný výbor pozostávajúci z troch členov Dvora audítorov v súlade s podmienkami a postupmi stanovenými vo vykonávacích predpisoch k rokovaciemu poriadku Dvora audítorov.

Tento pilier je úzko zviazaný s požiadavkou nezávislosti členov.

- d. *Kolegiálnosť – kolektívnosť* rozhodovania je zakotvená vo viacerých dokumentoch. Predovšetkým samotná TFEU v čl. 287, ods. 4 uvádza, že výročné správy, osobitné správy alebo stanoviská prijíma Dvor väčšinou hlasov svojich členov. Kolektívnosť rozhodovania je potom prenesená do komôr. Viac o kolektívnosti je ustanovené v rokovacom poriadku, na ktorý viackrát ustanovenia TFEU odkazujú. Kolegiálnosť sa významne prejavuje v rozhodovaní Dvora. Kolegialita znamená, že všetci členovia môžu rokovať o návrhu každej správy predtým, než sa prijme rozhodnutie väčšiny. Toto rozhodnutie je potom záväzné pre všetkých členov. Okrem rokovacieho poriadku regulujúceho podrobnosti zasadnutí, ich priebehu, prijímanie rozhodnutí, etc. treba upozorniť na „filozofiu“ kolektívnosti zakotvenú v etickom kódexe, ktorý Dvor prijal a ktorým sa riadi. Tento dokument je možno v tejto súvislosti menej v našej pozornosti. Podľa etického kódexu je kolektívny charakter inštitúcie aj v tom, že členovia za každých okolností rešpektujú kolegiálny charakter usporiadania Dvora audítorov a riadia sa rozhodnutiami prijatými Dvorom audítorov. Členovia však môžu použiť súdne nástroje, ktoré stanovuje právny poriadok Spoločenstva, ak sa domnievajú, že im tieto rozhodnutia spôsobili osobnú ujmu. Bez toho, aby bola dotknutá zodpovednosť predsedu v oblasti vonkajších vzťahov sú členovia oprávnení oboznamovať a vyjadrovať sa smerom navonok k správam, stanoviskám alebo informáciám, ktoré sa Dvor audítorov rozhodol sprístupniť verejnosti. Členovia sa zdržia akýchkoľvek komentárov prednesených mimo Dvor audítorov, ktoré by mohli poškodiť povesť Dvora audítorov, alebo by sa mohli vyložiť ako vyhlásenie stanoviska Dvora audítorov k otázkam, ktoré nespádajú pod jeho pôsobnosť. Členovia sa zdržia akýchkoľvek verejných vyhlásení, ktoré by mohli priviesť Dvor audítorov do sporov.
- e. *Profesionalita – odborná spôsobilosť* vychádza z požiadaviek na kreovanie za člena Dvora. Podľa čl. 286 TFEU sa „členovia Dvora vyberajú z osobností, ktoré vo svojich štátoch pracujú, alebo pracovali v externých audítorských orgánoch, alebo ktorú sú na túto funkciu plne kvalifikované“. Výbor pre kontrolu rozpočtu EÚ dôrazne prihliada na profesionalitu aj počas samotného výberového procesu, ktorý trvá niekoľko mesiacov. Kandidát na člena musí písomne zodpovedať na otázky členov Výboru EP pre kontrolu rozpočtu, podstúpiť hearing pred týmto výborom, kde kandidáti na člena Dvora reagujú na otázky členov Parlamentu. Následne poslanci dvakrát tajne hlasujú o každom kandidátovi zvlášť. Hlasovanie je dokonca prísnejšie ako pri zostavovaní Komisie, kde Parlament hlasuje o celej Komisii an block. Takže kandidáti na člena Dvora audítorov musia niekoľkokrát presvedčiť o svojej odbornosti. Vývoj ukázal, že EDA sa stala profesionálnou kontrolnou inštitúciou, ktorá auditom aktívne prispieva k rozvoju verejného sektora. Ba ide aj ďalej a prostredníctvom svojho zapojenia do medzinárodných organizácií najvyšších kontrolných inštitúcií (SAI) EDA prispieva k rozvoju medzinárodných noriem pre audit. Okrem toho, existuje tzv. Kontaktný výbor vedúcich členských štátov SAI, s ktorým EDA vyvíja inovatívne a harmonizo-

vané prístupy k auditu prostriedkov EÚ. Je veľmi významné, že EDA sa dokáže prispôbiť meniacemu sa prostrediu auditu financií EÚ, o čom svedčia aj nedávne vnútorné reformy najmä v podobe zriadenia komôr. Celkovo ide aj prostredníctvom zmien o lepšie predvídanie budúcich zmien z výziev, ktorým bude naša inštitúcia čeliť. Veľmi významná a dôležitá je „odborná spôsobilosť“ audítorov Dvora vykonávajúcich audit, ktorá je nevyhnutná pre samotnú prácu audítora. Od stupňa odbornej spôsobilosti závisí v konečnom dôsledku celá kariéra a profesionálna úroveň každého z niekoľko sto audítorov Európskeho dvora audítorov.

- f. *Zodpovednosť* je obsiahnutá v etickom kódexe, podľa ktorého si členovia Dvora audítorov uvedomujú dôležitosť svojich povinností a zodpovedností, berú na vedomie verejný charakter svojich činností a správajú sa tak, aby udržiavali a posilňovali dôveru verejnosti k Dvoru audítorov. Pritom využívajú prostriedky, ktoré majú k dispozícii a v zhode so všeobecnými a špecifickými pravidlami stanovenými pre tento účel.
- g. *Verejnosť* vychádza z druhého pododseku článku 1 Zmluvy o EÚ, ktorý zavádza koncept otvorenosti stanovujúc, že Zmluva predstavuje novú etapu v procese vytvárania čoraz užšieho spojenectva medzi národmi Európy, v ktorom sa prijímajú rozhodnutia čo najotvorenejšie a čo najbližšie k občanovi. Vypočujúc spoločné vyhlásenie týkajúce sa nariadenia Európskeho parlamentu a Rady (ES) č. 1049/2001 z 30. mája 2001 o prístupe verejnosti k dokumentom prijal Dvor rozhodnutie č. 12/2005 o prístupe verejnosti k dokumentom Dvora. Podľa tohto rozhodnutia „otvorenosť podporuje legitímnosť a efektívnosť správy a jej povinnosť zodpovedať sa, a teda posilňuje zásady demokracie. Na tento účel by sa mal zabezpečiť riadny správny postup týkajúci sa prístupu k dokumentom. Určité verejné a súkromné záujmy by však mali byť chránené prostredníctvom výnimiek zo zásady prístupu verejnosti k dokumentom. Musia byť rešpektované najmä určité medzinárodné audítorské štandardy týkajúce sa dôvernej povahy informácií o audite.“ Pilier verejnosti znamená, že každý občan EÚ a každá fyzická alebo právnická osoba s bydliskom alebo sídlom v členskom štáte majú právo na prístup k dokumentom Dvora audítorov v súlade so zásadami, podmienkami a obmedzeniami určenými v tomto rozhodnutí. Súčasne Dvor audítorov môže v súlade s týmito istými zásadami, podmienkami a obmedzeniami umožniť prístup k dokumentom akejkoľvek fyzickej alebo právnickej osobe, ktorá nemá bydlisko alebo sídlo v členskom štáte. Týmto rozhodnutím nie sú dotknuté práva na prístup verejnosti k dokumentom, ktoré sa nachádzajú v držbe Dvora audítorov, ktoré vyplývajú z dokumentov medzinárodného práva alebo aktov Spoločenstva, ktoré ich vykonávajú. K budovaniu piliera verejnosti Európskeho dvora audítorov prispieva aj prísne verejný spôsob menovania členov, ktorí musia prejsť hearingom v EP.
- h. *Plánovitosť* predstavuje postupnú prípravu pracovnej činnosti Dvora audítorov pre efektívne a úsporné dosiahnutie jeho cieľa. Potrebuje dôkladnú znalosť financovania všetkých politík EÚ. Činnosť Dvora nie je náhodná, či živelná, ale cieľavedomá, založená na ročnom pláne práce s podrobným uvedením zámeru auditu, jeho rozsahu, apod.
- i. *Objektívnosť* sa prejavuje najmä prostredníctvom správ Dvora audítorov. Objektívnosť Dvora je uznávaná inštitúciami EÚ, ale aj audítorskými autoritami. V tomto ohľade požiadal Dvor v roku 2008 o nezávislé posúdenie svojej práce prostredníctvom

tzv. Peer review. Výsledná správa z neho dospela k takému záveru, že EDA vykonáva taký audit, ktorý spĺňa medzinárodné normy a osvedčené postupy. Správa potvrdila, že audítorská činnosť Dvora audítorov je nezávislá a objektívna. Správy sú založené na dostatočných a vhodných dôkazoch. A čo je najhlavnejšie, účastníci (stakeholders EU) majú dôveru v tieto správy. Tento posledný záver sa potvrdil aj nedávno prostredníctvom prieskumov EDA zainteresovaných strán (vrátane Európskeho parlamentu).

Tieto piliere, o ktorých možno konštatovať, že tvoria základ pre činnosť Dvora, sú pevné a nepopierateľné. Samozrejme by bolo možné identifikovať ďalšie princípy, ktoré posilňujú organizáciu tejto inštitúcie. V súlade s ďalším vývojom spoločnosti v rámci celej EÚ, bude audit aj kontrola naďalej expandovať s cieľom ochrániť práva občanov Únie.

Dvor bol teda, ako už bolo uvedené, zriadený, aby vykonával audity financií EÚ, takže počiatočným bodom jeho audítorskej práce je rozpočet a politiky EÚ, v prvom rade oblasti týkajúce sa rastu a pracovných miest, pridanej hodnoty, verejných financií, činností v oblasti životného prostredia a klímy. Pri kontrole rozpočtu EÚ z hľadiska príjmov aj výdavkov vykonáva *tri typy auditov*,¹³ každý z nich sa týka špecifických otázok.

Finančný audit sa zameriava na to, či je účtovná závierka EÚ spoľahlivá a či vyjadruje verne vo všetkých významných hľadiskách finančnú situáciu, výsledky a tok hotovosti v príslušnom roku v súlade s príslušným rámcom finančného výkazníctva.

Audit zhody posudzuje zhodu príjmov a výdavkov EÚ vo všetkých významných hľadiskách v súlade s príslušnými zákonmi a predpismi.

Audit výkonnosti hodnotí či je finančné hospodárenie riadne, t. j. či sa používa na dosiahnutie výsledkov minimum finančných prostriedkov (hospodárnosť), či sa dosahujú výsledky využitím čo najnižších zdrojov (efektívnosť) a či sa tak plnia vytýčené ciele (účinnosť).

S cieľom získať istotu, že sú platby v súlade so zákonmi a predpismi, Dvor vychádza z výsledkov kontrol systémov dohľadu a kontroly, ktoré majú zabrániť chybám v transakciách alebo ich odhaliť a opraviť, a z kontroly vzorky transakcií (platby alebo príjmy). Keď Dvor vykoná testy systémov a zistí, že sú spoľahlivé, môže skontrolovať menšiu vzorku transakcií, aby dokázal vyvodiť platný záver o ich zákonnosti a správnosti. Na podporu svojich záverov Dvor využíva aj iné zdroje, napr. prácu iných audítorov.

Pri audite výkonnosti Dvor audítorov využíva rôzne metodiky auditu na zhodnotenie systémov riadenia a kontroly a informácií o výkonnosti na základe kritérií, ktoré vychádzajú z právnych predpisov a zásad riadneho finančného hospodárenia (hospodárnosť, efektívnosť a účinnosť). Pri výbere tém auditov sa Dvor zameriava na tie predmety, ktoré pravdepodobne prinesú vysokú návratnosť z hľadiska potenciálneho zlepšenia hospodárnosti, efektívnosti a účinnosti výdavkov EÚ a pri ktorých cíti, že riziko, verejný záujem a potenciál pridať hodnotu prostredníctvom auditu sú vysoké. Audity výkonnosti sa v prvom rade zameriavajú na otázky týkajúce sa rastu a pracovných miest, pridanej hodnoty, verejných financií, činností v oblasti životného prostredia a klímy.

¹³ Podrobne pozri Európsky dvor audítorov – ochrana financií EÚ. Dostupné z: http://eca.europa.eu/portal/page/portal/eca_main_pages/home.

Audítorská práca je vykonávaná v súlade s Medzinárodnými štandardmi najvyšších kontrolných inštitúcií (ISSAI). Taktiež sa aktívne podieľa na vývoji medzinárodných štandardov (napr. v rámci Medzinárodnej organizácie najvyšších kontrolných inštitúcií – INTOSAI) spolu s národnými kontrolnými inštitúciami

Z doteraz uvedeného vyplýva hlavná priorita Dvora – prispievať prostredníctvom rôznych publikácií k povinnosti zodpovedať sa za verejné financie vynaložené na dosiahnutie cieľov EÚ. Dvor audítorov uverejňuje výsledky svojej audítorskej práce a svoje odporúčania na zlepšenie v týchto typoch správ:¹⁴ – *dve výročné správy*, ktoré predkladajú výsledky finančných auditov vo forme vyhlásení o vierohodnosti všeobecného rozpočtu EÚ a Európskych rozvojových fondov. Tieto dve správy sa uverejňujú spolu v novembri, *špecifické ročné správy* (približne 50 za rok) s výsledkami finančných auditov agentúr, decentralizovaných orgánov a iných inštitúcií EÚ a *osobitné správy* (približne 20 za rok) s výsledkami vybraných auditov výkonnosti a auditov zhody osobitných rozpočtových oblastí alebo tematických oblastí riadenia. Osobitné správy sa môžu uverejniť kedykoľvek počas roka. Dvor audítorov sa zameriava na témy, pri ktorých cíti, že riziko, verejný záujem a potenciál pridať hodnotu prostredníctvom auditu sú vysoké.

Okrem toho Dvor audítorov dostáva požiadavky, aby vyjadril svoje stanovisko k novým alebo aktualizovaným legislatívnym predpisom s dosahom na finančné hospodárenie; z vlastnej iniciatívy taktiež poskytuje stanoviská, pozičné dokumenty a všeobecné názory na problematiku kontroly verejných financií, ktoré by mali politické orgány zvážiť pri vypracúvaní nových návrhov.

4.1 Štruktúra Európskeho dvora audítorov a pravidiel jeho rokovania¹⁵

Dvor audítorov pracuje ako *orgán s kolégiom* 28 členov, jedným z každého členského štátu, vymenovaných na šesťročné obnoviteľné funkčné obdobie Radou po porade s Európskym parlamentom.

Dvor audítorov je usporiadaný a koná ako kolektívny orgán v súlade s ustanoveniami zmlúv a nariadenia o rozpočtových pravidlách a podľa ustanovení rokovacieho poriadku. Funkčné obdobie členov Dvora audítorov začína plynúť dňom uvedeným na menovacom dekréte alebo, pokiaľ dátum nie je stanovený, počínajúc dňom prijatia tohto dekrétu. Členovia vykonávajú svoju funkciu v súlade s ustanoveniami článku 286 ods. 1, 3 a 4 Zmluvy o fungovaní Európskej únie. Členovia sú zaraďovaní do poradia po predsedovi podľa dátumu ich menovania. V prípade opakovaného menovania člena, ktoré nemusí bezprostredne nasledovať po súčasnom funkčnom období, sa berie do úvahy dĺžka trvania jeho predchádzajúceho funkčného obdobia. Prednostné poradie členov menovaných v rovnaký deň sa určí podľa veku. Ak sa uvoľní mandát člena, Dvor audítorov určí jedného alebo viacerých členov, ktorí vykonávajú jeho funkciu až do menovania nového člena. V prípade neprítomnosti alebo iného zaneprázdnenia člena sú podmienky zastupovania člena jedným alebo viacerými členmi upravené vo vykonávacích pravidlách.

¹⁴ Podrobne: Európsky dvor audítorov-ochranca financií EÚ. Dostupné z: http://eca.europa.eu/portal/page/portal/eca_main_pages/home.

¹⁵ Podrobne pozri Rokovací poriadok Európskeho dvora audítorov. Dostupné z: <http://eca.europa.eu/portal/pls/portal/docs/1/4466733.PDF>.

Dvor audítorov volí nového predsedu pred skončením funkčného obdobia úradujúceho predsedu. Ak sa však koniec funkčného obdobia predsedu prekrýva s obdobím, keď sa obnovuje časť členskej základne podľa ustanovení článku 286 ods. 2 Zmluvy o fungovaní Európskej únie, voľby predsedu sa uskutočnia bezprostredne po tom, ako Dvor audítorov v novom zložení prevezme svoje funkcie, a to najneskôr do 15 pracovných dní od prevzatia funkcií. Voľba predsedu prebieha tajným hlasovaním. Za predsedu je zvolený ten kandidát, ktorý v prvom kole volieb získa dvojtretinovú väčšinu hlasov členov Dvora audítorov. Ak žiaden z kandidátov nezíska takúto väčšinu, uskutoční sa druhé kolo hlasovania a je zvolený kandidát, ktorý získa väčšinu hlasov členov Dvora audítorov. Ak v druhom kole hlasovania nezíska väčšinu hlasov členov Dvora audítorov žiaden kandidát, sú usporiadané ďalšie kolá hlasovania v súlade s postupom stanoveným vo vykonávacích pravidlách. Ak sa uvoľní mandát predsedu, vykonáva funkciu predsedu doterajší predseda, ak je naďalej členom Dvora audítorov a nie je nespôsobilý na výkon funkcie. V ostatných prípadoch zastupuje predsedu člen podľa prednostného poradia. Zastupujúci predseda zabezpečuje počas obdobia zastupovania každodenné riadenie orgánu a zorganizuje voľbu nového predsedu. Ak sa však uvoľní mandát predsedu menej ako šesť mesiacov pred plánovaným ukončením mandátu, predseda je nahradený členom podľa prednostného poradia. V prípade neprítomnosti alebo iného zaneprázdnenia predsedu ho zastupuje člen podľa prednostného poradia. Predseda:

- a) zvoláva a predsedá schôdzi kolégia a zabezpečuje riadny priebeh rokovaní;
- b) dohliada na vykonávanie rozhodnutí Dvora audítorov;
- c) zabezpečuje riadne fungovanie útvarov a správne riadenie rôznych činností Dvora audítorov;
- d) určuje osobu poverenú zastupovaním Dvora audítorov vo všetkých sporoch, na ktorých sa Dvor audítorov zúčastňuje;
- e) zastupuje Dvor audítorov vo vonkajších vzťahoch, a predovšetkým vo vzťahu s orgánom, ktorý udeľuje absolutórium, ostatnými inštitúciami Únie a kontrolnými orgánmi členských štátov.

Predseda môže delegovať časť svojich povinností na jedného alebo viacerých členov.

Dvor audítorov zriaďuje komory s cieľom prijímať určité kategórie správ a stanovísk v súlade s článkom 287 ods. 4 Zmluvy o fungovaní Európskej únie. Dvor audítorov má *päť komôr*, do ktorých sú členovia pridelovaní. Štyri komory zodpovedajú za špecifické oblasti výdavkov a príjmy (vertikálne komory) a jedna horizontálna komora, nazývaná tiež komora CEAD (koordinácia, hodnotenie, záruka a rozvoj). Každá komora má dve oblasti zodpovednosti – po prvé, prijímať osobitné správy, špecifické ročné správy a stanoviská; po druhé, vypracúvať návrhy pripomienok pre výročné správy o plnení všeobecného rozpočtu EÚ a o Európskych rozvojových fondoch a návrhy stanovísk na schválenie celým Dvorom audítorov. O oblastiach zodpovednosti jednotlivých komôr rozhodne Dvor audítorov na návrh predsedu. Dvor audítorov pridelí na návrh predsedu ostatných členov k jednotlivým komorám. Každá komora si volí jedného z členov za predsedajúceho komory na obnoviteľné obdobie dvoch rokov v súlade s podmienkami stanovenými vo vykonávacích pravidlách. Komory prijímajú správy a stanoviská, s výnimkou výročnej správy o všeobecnom rozpočte Európskej únie a výročnej správy

o Európskych rozvojových fondoch, v súlade s ustanoveniami stanovenými vo vykonávacích pravidlách. Komora zodpovedná za prijatie dokumentu môže postúpiť prijatie Dvoru audítorov v súlade s podmienkami stanovenými vo vykonávacích pravidlách. Komory zodpovedajú za prípravu dokumentov na prijatie, vrátane návrhov pripomienok a stanovísk, navrhovaných plánov práce a ostatných dokumentov v oblasti auditu. Komory rozdeľujú svoje úlohy medzi členov v súlade s podmienkami stanovenými vo vykonávacích pravidlách. Členovia sa zodpovedajú za plnenie im zverených úloh komore a Dvoru audítorov.

Okrem komôr sú ešte zriadené výbory na osobitný druh činností, najmä vnútorného charakteru. Zodpovedajú za záležitosti, ktoré nepatria do zodpovednosti komôr. Ide napríklad o správny výbor a o výbor pre vnútorný audit.

Najvyšším administratívnym úradníkom je generálny tajomník. Dvor audítorov menuje generálneho tajomníka na základe volieb s tajným hlasovaním v súlade s postupom stanoveným na tento účel vo vykonávacích pravidlách. Generálny tajomník sa zodpovedá Dvoru audítorov a pravidelne ho informuje o plnení svojich úloh. Pod vedením Dvora audítorov je generálny tajomník zodpovedný za sekretariát Dvora audítorov. Generálny tajomník vykonáva právomoci menovacieho orgánu v zmysle Služobného poriadku úradníkov Európskych spoločenských a právomoci orgánu oprávneného uzatvárať pracovné zmluvy Podmienok zamestnávania ostatných zamestnancov Európskych spoločenských, pokiaľ sa v rozhodnutí Dvora audítorov týkajúcom sa výkonu právomoci menovacieho orgánu a orgánu oprávneného uzatvárať pracovné zmluvy nestanoví inak. Generálny tajomník je zodpovedný za riadenie pracovníkov Dvora audítorov a administratívu Dvora audítorov, ako aj za ostatné úlohy, ktoré mu Dvor audítorov prideli. Zastupovanie generálneho tajomníka v prípade jeho neprítomnosti alebo iného zaneprázdnenia upravujú vykonávacie pravidlá.

Pod podmienkou, že bude dodržaná zásada kolektívnej zodpovednosti, Dvor audítorov môže splnomocniť jedného alebo viacerých členov na prijatie v jeho mene a pod jeho dohľadom presne vymedzených opatrení v oblasti riadenia a administratívy, najmä na prípravu podkladov pre neskoršie rozhodnutia Dvora audítorov. Dotknutí členovia informujú Dvor audítorov o takto prijatých opatreniach. Členovia môžu splnomocniť jedného alebo viacerých úradníkov alebo iných zamestnancov Dvora audítorov na podpisovanie dokumentov týkajúcich sa záležitostí, ktoré spadajú do právomoci uvedeného člena v súlade s pravidlami stanovenými vo vykonávacích pravidlách.

Dvor audítorov rozhoduje o svojej organizačnej štruktúre. Na návrh generálneho tajomníka Dvor audítorov rozdelí pracovné miesta uvedené v pláne pracovných miest v súlade s podmienkami stanovenými vo vykonávacích pravidlách.

Dvor audítorov zostavuje jedenkrát ročne pred koncom roka predbežný časový rozvrh zasadnutí na nasledujúci rok. Doplňujúce zasadnutia môžu byť zaradené na podnet predsedu alebo na žiadosť najmenej jednej štvrtiny členov Dvora audítorov. Predseda zostavuje návrh programu pre jednotlivé zasadnutia. Pred začatím každého zasadnutia Dvora audítorov sa návrh programu rokovaní spolu s prípadnými požiadavkami na jeho zmenu predloží Dvoru audítorov, ktorý ho schváli na začiatku každého zasadnutia. Lehoty na doručenie programu rokovania a súvisiacich dokumentov sa stanovujú vo vykonávacích pravidlách. Dvor audítorov rozhoduje spravidla na zasadnutiach, pokiaľ sa neuplatňuje písomný postup.

Zasadnutiam Dvora audítorov predsedá predseda. V prípade neprítomnosti alebo iného zaneprázdnenia predsedu zasadnutiam predsedá člen, ktorý zastupuje predsedu. Dvor audítorov je uznášaniaschopný, ak je na jeho zasadnutí prítomná dvojtretinová väčšina všetkých členov. Zasadnutia Dvora audítorov nie sú verejné, pokiaľ Dvor audítorov nerozhodne inak. Z každého zasadnutia Dvora audítorov sa vyhotoví zápisnica. Pokiaľ nie je inak stanovené vo vykonávacích pravidlách, na zasadnutia komôr sa uplatňujú ustanovenia podobne zasadnutiu Dvora.

Dvor audítorov prijíma rozhodnutia ako kolektívny orgán po predbežnom preskúmaní príslušnou komorou alebo výborom s výnimkou rozhodnutí, ktoré Dvor audítorov prijíma v pôsobnosti menovacieho orgánu alebo orgánu oprávneného uzatvárať pracovné zmluvy. Dvor audítorov prijíma väčšinou hlasov svojich členov dokumenty uvedené v článku 287 ods. 4 treťom pododseku Zmluvy o fungovaní Európskej únie, s výnimkou dokumentov prijímaných komorami v súlade s článkom 11 ods. 1 Rokovacieho poriadku, a vyhlásenie o vierohodnosti uvedené v článku 287 ods. 1 druhom pododseku Zmluvy o fungovaní Európskej únie. Bez toho, aby boli dotknuté ustanovenia článku 4 ods. 4 a článku 7 ods. 2, Rokovacieho poriadku, prijímajú sa ostatné rozhodnutia väčšinou členov prítomných na zasadnutí Dvora audítorov. Dvor audítorov však môže na návrh ktoréhokoľvek z členov vyhlásiť na základe väčšiny hlasov členov prítomných na zasadnutí, že o špecifickej otázke predloženej Dvoru audítorov musí rozhodnúť väčšina všetkých členov Dvora audítorov. Ak sa na prijatie rozhodnutia vyžaduje väčšina hlasov členov prítomných na zasadnutí Dvora audítorov, je v prípade rovnosti hlasov rozhodujúci hlas predsedu. Dvor audítorov určí pre každý individuálny prípad, ktoré rozhodnutia majú byť prijaté na základe písomného postupu. Podrobné pravidlá pre tento postup sa stanovujú vo vykonávacích pravidlách.

Komora prijíma rozhodnutia väčšinou hlasov svojich členov. V prípade rovnosti hlasov má rozhodujúci hlas predsedajúci komory alebo jeho dočasný zástupca. Všetci členovia Dvora audítorov sa môžu zúčastňovať zasadnutí komôr, hlasovať však môžu len v komorách, ktorých sú členmi. Keď však členovia predložia dokument komore, ktorej nie sú členom, sú v tejto komore o takomto dokumente oprávnení hlasovať. Predsedajúci komory informuje všetkých členov Dvora audítorov o dokumentoch prijatých komorou. Prijatie dokumentu komorou sa stáva konečným po piatich pracovných dňoch od dátumu, ak v tejto lehote členovia, ktorých počet je stanovený vo vykonávacích pravidlách, nepredložia predsedovi odôvodnenú žiadosť, aby príslušný dokument prediskutoval Dvor audítorov a rozhodol o ňom. Komora môže pre každý individuálny prípad určiť, že rozhodnutia sa prijímajú na základe písomného postupu. Podrobné pravidlá pre tento postup sa stanovujú vo vykonávacích pravidlách.

Správy, stanoviská, pripomienky, vyhlásenia o vierohodnosti a iné dokumenty určené na uverejnenie sa vyhotovujú vo všetkých úradných jazykoch. Overenie dokumentov sa uskutoční podpisom predsedu na všetkých jazykových verziách. V medziach zmlúv, a najmä ustanovení článku 287 ods. 4 Zmluvy o fungovaní Európskej únie a bez toho, aby boli dotknuté platné ustanovenia nariadenia o rozpočtových pravidlách, sa vo vykonávacích pravidlách stanovia podmienky zasielania a uverejňovania správ Dvora audítorov, ako aj jeho stanoviská, pripomienok, vyhlásení o vierohodnosti a iných rozhodnutí.

Dvor audítorov stanoví podrobné pravidlá vykonávania kontrol, ktorých výkonom ho poverujú zmluvy. Dvor vykonáva kontroly v súlade s cieľmi stanovenými v pláne práce.

Komora určí pre každú úlohu člena alebo členov vo funkcii spravodajcu. Ak úlohy prekračujú rámec právomocí komory, Dvor audítorov určí spravodajcu/spravodajcov pre každý konkrétny prípad. Ak je Dvor audítorov požiadaný o vydanie stanoviska v zmysle článkov 287, 322 alebo 325 Zmluvy o fungovaní Európskej únie, alebo ak si želá predložiť pripomienky v zmysle článku 287 Zmluvy o fungovaní Európskej únie, Dvor audítorov určí spomedzi svojich členov spravodajcu alebo spravodajcov poverených preskúmaním záležitosti a prípravou návrhu.

V súlade so zásadami transparentnosti a správneho riadenia a bez toho, aby boli dotknuté ustanovenia článku 143 ods. 2 a článku 144 ods. 1 nariadenia o rozpočtových pravidlách, má každý občan Únie a každá fyzická alebo právnická osoba s bydliskom alebo sídlom v členskom štáte právo na prístup k dokumentom Dvora audítorov v súlade s podmienkami stanovenými v rozhodnutí o vnútorných predpisoch týkajúcich sa spracovania žiadostí o prístup k dokumentom Dvora audítorov.

5. POHĽAD SÚDNEJ AUTORITY NA KONTROLNÉ PRÁVOMOCI DVORA

Samozrejme aj Európsky dvor audítorov, ako jedna z inštitúcií EÚ, ktorej postavenie, pôsobnosť a právomoci sú zakotvené v primárnom práve Únie, sa pohybuje v medziach vymedzených týmto právnym rámcom, a v hraniciach právomocí, ktoré mu takto boli zverené. Takto vymedzený „manévrovací priestor“ v zásade poskytuje dostatočné vymedzenie línií, v medziach ktorých sa Dvor audítorov má a môže pohybovať, a to tak z hľadiska činnosti samotného Dvora, ako aj jednotlivých auditovaných subjektov. Avšak aj napriek takto precízne vymedzenému právnemu rámcu sa nie vždy dá predísť výnimočnej situácii, keď si Dvor a auditované subjekty vykladajú kontrolné právomoci Dvora odlišne.

Praktickým príkladom takejto situácie je prípad C-539/09 Komisia/Nemecko, kde boli kontrolné právomoci Dvora audítorov podľa čl. 248 ZES (teraz čl. 287 ZFEÚ) predmetom konania na Súdnom dvore Európskej únie (ESD), a to po prvý krát počas vyše tridsaťročnej existencie Dvora audítorov. V tomto prípade ESD rozhodoval o žalobe Komisie podľa čl. 258 ZES proti členskému štátu Spolkovej republike Nemecko pre nesplnenie povinnosti umožniť Dvoru audítorov vykonať kontrolu v tomto členskom štáte týkajúcu sa spolupráce vnútroštátnych správnych orgánov v oblasti dane z pridanej hodnoty (DPH) podľa nariadenia Rady (ES) č. 1798/2003 o administratívnej spolupráci v oblasti DPH.¹⁶ Tento prípad má aj ďalšie prvenstvo – je prvým prípadom, keď Európsky parlament intervenoval v konaní na ESD podporujúc žalobu Komisie proti členskému štátu pre nesplnenie povinnosti. To, že na podporu Komisie takto intervenoval aj Dvor audítorov, je len logické a samozrejmé. Ale čo vlastne tomuto súdnemu sporu predchádzalo?

Veľmi stručne, Dvor audítorov ešte v roku 2006 informoval svoju partnerskú inštitúciu – nemecký spolkový dvor audítorov – o svojom úmysle vykonať kontrolnú návštevu v Nemecku (a v ďalších siedmich členských štátoch), aby tam vykonal na základe

¹⁶ Medzičasom zrušené nariadením Rady (EÚ) č. 904/2010 o administratívnej spolupráci a boji proti podvo-
dom v oblasti DPH.

článku 248 ZES kontrolu týkajúcu sa vlastných zdrojov pochádzajúcich z DPH a spolupráce medzi správnymi orgánmi členských štátov v oblasti DPH na základe nariadenia č. 1798/2003, ktoré ustanovuje podmienky, za ktorých majú správne orgány zodpovedné za uplatňovanie zákonov o DPH administratívne spolupracovať navzájom medzi sebou ako aj s Komisiou, aby zabezpečili dodržiavanie uvedených zákonov, a navzájom si vymieňať informácie ktoré im môžu pomôcť pri uskutočňovaní správneho stanovenia DPH. Hlavným cieľom Dvora audítorov bolo overiť, najmä na nemeckom ústrednom kontaktnom úrade určenom podľa nariadenia č. 1798/2003, či Nemecko zaviedlo administratívne a organizačné štruktúry nevyhnutné pre túto administratívnu spoluprácu, a preskúmať ako táto spolupráca funguje v praxi. Koncom roka 2006 však spolkové ministerstvo financií listom vyjadrilo nesúhlas s tým, aby Dvor audítorov v Nemecku vykonal uvedenú kontrolu, pretože táto kontrola by nebola založená na žiadnom platnom právnom základe. Tu je dôležité uvedomiť si znovu právny rámec, v ktorom sa Dvor audítorov pohybuje: ZES (ani ZFEÚ) mu totiž neposkytujú možnosť zažalovať členský štát ktorý odmieta umožniť mu kontrolnú misiu na jeho území. Čl. 226 ZES, a teraz čl. 258 ZFEÚ účinný v čase podania žaloby, však zverujú Komisii úlohu „strážkyne Zmlúv“ tým, že jej umožňujú, po vyžiadaní si pripomienok daného členského štátu ktorý si podľa jej mienky nesplnil povinnosť vyplývajúcu z práva EÚ a márnom vydaní odôvodneného stanoviska, podať proti tomuto členskému štátu žalobu na ESD. Preto jedinou možnosťou Dvora audítorov bolo obrátiť sa s týmto prípadom na Komisiu, a bolo nesmierne dôležité presvedčiť Komisiu o právnej argumentácii Dvora audítorov tak, aby sa táto rozhodla začať voči členskému štátu konanie pre nesplnenie povinnosti.

A skutočne, Dvor audítorov svojimi argumentmi Komisiu presvedčil, a tá koncom roka 2009 podala na ESD žalobu proti Spolkovej republike Nemecko podľa čl. 258 ZFEÚ pre nesplnenie si povinností vyplývajúcich z článku 248 ods. 1 až 3 ZES. A ESD vo svojom rozsudku zo dňa 15. novembra 2011 skutočne rozhodol, že Nemecko si tým, že bránilo Dvoru audítorov vykonať kontrolu na jeho území týkajúcu sa administratívnej spolupráce na základe nariadenia č. 1798/2003 o administratívnej spolupráci v oblasti DPH, tieto povinnosti nesplnilo.

Podľa ESD čl. 248 ods. 2 ZES konkrétne stanovuje, že Dvor audítorov preskúmava, či sa všetky príjmy a výdavky uskutočnili zákonným a riadnym spôsobom a či sa vykonávalo riadne finančné hospodárenie. Článok 248 ods. 3 ZES oprávňuje Dvor audítorov vykonávať kontroly v účtovných záznamoch a v prípade potreby na mieste, v členských štátoch v spolupráci s vnútroštátnymi audítorskými orgánmi, a ak tieto orgány nemajú nevyhnutné právomoci, v súčinnosti s príslušnými vnútroštátnymi orgánmi štátnej správy. Čl. 248 ods. 4 ZES najmä stanovuje, že Dvor audítorov vypracuje výročnú správu, a môže tiež kedykoľvek predložiť svoje poznámky, najmä vo forme osobitných správ o určitých otázkach. Toto ustanovenie má za cieľ prispieť k zlepšeniu finančného hospodárenia Spoločenstva (teraz Únie), pretože tieto správy z auditov výkonnosti sú určené ako pomoc pre rozpočtový orgán ako aj všeobecnejšie pre všetky verejné orgány, ktoré môžu prispieť k náprave prípadných nedostatkov zistených Dvorom audítorov. V predmetnom prípade kontrola plánovaná Dvorom audítorov mala v podstate za cieľ ubezpečiť sa, či boli riadne zriadené a či fungujú štruktúry a mechanizmy administratívnej spolupráce zavedené nariadením č. 1798/2003 v oblasti DPH, pričom na základe konštatovaní potom Dvor audítorov v osobitnej správe naformuloval odporúčania, ktorých cieľom je

zabezpečiť lepšiu účinnosť uvedených štruktúr a mechanizmov. V čase, v ktorom nemecké orgány bránili konaniu spornej kontroly Dvora auditorov, systém vlastných zdrojov Európskych spoločenstiev bol upravený rozhodnutím Rady č. 2000/597/ES, Euratom o systéme vlastných zdrojov Európskych spoločenstiev, podľa ktorého čl. 2 ods. 1 uvedené vlastné zdroje zahŕňajú okrem iného príjmy pochádzajúce z uplatnenia jednotnej sadzby na harmonizovaný vymeriavací základ DPH stanovený v súlade s pravidlami Spoločenstva. Rovnako je to aj podľa článku 2 rozhodnutia Rady 2007/436/ES, Euratom o systéme vlastných zdrojov Európskych spoločenstiev, ktoré nahradilo rozhodnutie 2000/597/ES a bolo v platnosti v čase uplynutia lehoty stanovenej Komisiou v jej odôvodnenom stanovisku adresovanom nemeckej vláde. Podľa čl. 2 ods. 1 nariadenia Rady (EHS, Euratom) č. 1553/89 o konečných jednotných dohodách o vyberaní vlastných zdrojov pochádzajúcich z DPH základ zdrojov DPH vychádza zo zdanielných plnení uvedených v článku 2 šiestej smernice Rady 77/388/EHS o zosúladení právnych predpisov členských štátov týkajúcich sa daní z obratu – Spoločný systém DPH: jednotný základ jej stanovenia. Táto smernica bola nahradená od 1. januára 2007 smernicou Rady 2006/112/ES o spoločnom systéme DPH (ďalej len „smernica DPH“). Príjmy pochádzajúce z platenia DPH sú stále z väčšej časti vnútroštátnymi daňovými príjmami plynúcimi do rozpočtu členských štátov, takže iba veľmi nízke percento uvedených príjmov plynie do rozpočtu Spoločenstva ako vlastné zdroje. Avšak systém vlastných zdrojov zriadený v rámci výkonu Zmluvy má za cieľ, pokiaľ ide o zdroje DPH, vytvoriť povinnosť pre členské štáty dať k dispozícii Spoločenstvu ako vlastné zdroje časť súm, ktoré vyberú ako DPH. Členské štáty sú povinné na účely zabezpečenia sa o účinnom výbere uvedených príjmov DPH a na to, aby mohli dať v rozsahu vyžadovanom rozhodnutiami 2000/597 alebo 2007/436 a nariadením č. 1553/89 k dispozícii do rozpočtu Spoločenstva príslušné zdroje DPH, dodržiavať rôzne pravidlá práva Spoločenstva týkajúce sa uvedeného výberu príjmov, ako sú napr. tie, ktoré obsahuje nariadenie č. 1798/2003. Existuje teda priame spojenie jednak medzi výberom príjmov DPH tak, že sa dodrží právo Spoločenstva, a tým, že sa dajú k dispozícii do rozpočtu Spoločenstva príslušné zdroje DPH, keďže akýkoľvek výpadok vo výbere príjmov DPH spôsobuje potenciálne zníženie zdrojov DPH pre Spoločenstvo. ESD tiež pripomenul svoju judikatúru podľa ktorej každý členský štát musí prijať všetky legislatívne a správne opatrenia, aby zabezpečil, že splatná DPH bude na jeho území vyberaná v plnej výške (rozsudok zo 17. júla 2008 vo veci C-132/06, Komisia/Taliansko). Okrem toho pripomenul, že akékoľvek zníženie zdrojov DPH musí byť kompenzované znížením výdavkov alebo zvýšením vlastných zdrojov založených na HND, čo môže ovplyvniť všeobecnú rovnováhu systému vlastných zdrojov určeného na pokrytie výdavkov Spoločenstva. Podľa ESD mechanizmy spolupráce, ktoré pre členské štáty zaviedlo nariadenie č. 1798/2003 majú za cieľ boj proti podvodom a vyhýbaniu sa plateniu DPH vo všetkých členských štátoch, a teda sú samy o sebe takej povahy, že majú priamy a podstatný vplyv na účinný výber príjmov DPH a tým aj na to, že zdroje DPH sa dajú k dispozícii pre rozpočet Spoločenstva. Účinné uplatňovanie týchto mechanizmov zo strany členského štátu môže podmieňovať nielen schopnosť uvedeného členského štátu bojovať účinne proti podvodom a vyhýbaniu sa plateniu daní na vlastnom území, ale takisto schopnosť iných členských štátov zabezpečiť takýto boj na svojich príslušných územiach, najmä ak správne uplatnenie DPH v týchto iných členských štátoch závisí od informácií, ktoré uvedený členský štát má alebo ich môže oveľa

ľahšie získať. Z uvedeného ESD dovodil, že spolupráca medzi vnútroštátnymi správnyimi orgánmi, ako ju zaviedlo nariadenie č. 1798/2003, je takej povahy (ak sa vykonáva účinne a v súlade s ustanoveniami tohto nariadenia), že prispieva k zníženiu podvodov a účinnému výberu príjmov DPH, ako aj v príslušnej miere k udržaniu zdrojov DPH na úrovni stanovenej rôznymi legislatívnymi aktmi Spoločenstva a tým aj k zachovaniu všeobecnej rovnováhy vlastných zdrojov. ESD teda neuznal argumentáciu nemeckej vlády, podľa ktorej kontrolná právomoc Dvora audítorov podľa čl. 248 ZES sa týka výlučne účtov, zákonnosti a riadnosti príjmov a výdavkov Spoločenstva, a podľa ktorej spolupráca v oblasti výberu príjmov DPH zavedená nariadením č. 1798/2003 nemá priamu alebo dostatočnú súvislosť s príjmami Spoločenstva lebo príjmy DPH patria do národného rozpočtu a líšia sa od zdrojov DPH ktoré jediné predstavujú príjmy Spoločenstva. Preto ESD dospel k záveru, že Dvor audítorov bol oprávnený vykonať plánovanú kontrolu administratívnej spolupráce na základe nariadenia č. 1798/2003, ktorá bola teda priamo spojená s právomocami zverenými Dvoru audítorov článkom 248 ZES. Preto si podľa ESD Nemecko tým, že bránilo Dvoru audítorov vykonaniu tejto kontroly na svojom území, nesplnilo povinnosti, ktoré mu vyplývajú z článku 248 ods. 1 až 3 ZES.

Na doplnenie kontextu je ešte potrebné uviesť, že Dvor audítorov spornú kontrolu bez akýchkoľvek problémov vykonal v ďalších siedmich členských štátoch, a výsledkom tejto kontroly bola osobitná správa č. 8/2007 o administratívnej spolupráci v oblasti dane z pridanej hodnoty. Počas konania pred ESD Európsky parlament nielen túto osobitnú správu ocenil s tým, že preňho bola cennou pomocou nielen ako pre rozpočtový orgán, ale aj ako normotvorcu Únie. A aj keď rozsudok ESD nemal konkrétny vplyv na vykonanie či nevykonanie kontrolnej návštevy Dvora audítorov v tomto konkrétnom prípade, má popri vyjasnení rozsahu kontrolných právomocí Dvora audítorov aj výrazný signálny účinok. V právnom systéme EÚ, založenom na dôslednom dodržiavaní zásad právneho štátu má totiž často už samotné konštatovanie porušenia právnej povinnosti ESD efekt dostatočne silného „trestu“, čo svedčí o vysokej právnej kultúre Európskej únie a jej inštitucionálneho systému

6. AUDÍTORSKÝ PRÍSTUP¹⁷

Auditorská práca je náročný a vysokoprofesijný proces, na ktorom sa podieľa samotné kolégium členov Dvora, ktoré formuje koncepciu a stratégiu auditorskej činnosti, jednotliví členovia ako spravodajcovia zodpovední za konkrétne audity, a niekoľko sto audítorov zameriavajúcich sa na praktické auditovanie výdavkov EÚ na jednotlivé skupiny politík Únie. Aj keď by sa na základe označenia tohto procesu ako audit, prípadne kontrola mohlo javiť, že ide jednoznačne a výslovne o záležitosť účtovnícku, tak z pohľadu na finančný audit ako aj audit zhody a výkonnostný audit je jasné, že pri všetkých auditoch vystupuje na prvé miesto zákonnosť a teda hodnotia sa právne aspekty vynakladania prostriedkov EÚ.

¹⁷ Podrobne pozri napr. Výročná správa Dvora audítorov o plnení rozpočtu za rozpočtový rok 2011 spolu s odpoveďami inštitúcií in Úradný vestník Európskej únie C 344/36 – C 344/39.

Hlavným výstupom Európskeho dvora audítorov je Výročná správa o plnení rozpočtu EÚ, kde na posúdenie finančnej situácie EÚ za predchádzajúci rok, sú stanovené tieto hlavné kritériá hodnotenia:

- a) *zákonnosť a správnosť*: účtovná závierka je zostavená v súlade s pravidlami a rozpočtové prostriedky sú k dispozícii;
- b) *úplnosť*: všetky transakcie v súvislosti s príjmami a výdavkami a všetky aktíva a pasíva (vrátane podsúvahových položiek) za príslušné obdobie sú zaúčtované;
- c) *preukázateľnosť transakcií a existencia aktív a pasív*: každá transakcia v súvislosti s príjmami a výdavkami je zdôvodnená udalosťou, ktorá sa týka subjektu a príslušného obdobia; aktíva a pasíva existujú k dátumu, keď boli zaznamenané v súvahe, a vzťahujú sa na vykazujúcu účtovnú jednotku;
- d) *meranie a oceňovanie*: transakcia v súvislosti s príjmami a výdavkami a aktíva a pasíva sú zaúčtované v správnej hodnote so zreteľom na zásadu obozretnosti;
- e) *prezentácia informácií*: transakcia v súvislosti s príjmami a výdavkami, aktíva alebo pasíva, sú zverejnené a opísané v súlade s platnými účtovnými pravidlami a zvyklosťami a so zásadou transparentnosti.

Výročnú správu tvorí z desať kapitol, kde za každú kapitolu je stanovený z členov Dvora spravodajca. Autor tejto state je v rokoch 2010–2013 spravodajcom auditu pre kapitolu výdavkov v oblasti financovania vedy a ostatných vnútorných politík, kde napr. v roku 2012 predstavovali výdavky EÚ vyše 11 mld. eur. Audit pozostáva z týchto základných prvkov:

- a) aktualizácia hodnotenia kontroly účtovníctva;
- b) kontrola fungovania hlavných účtovných postupov a postupu koncoročnej účtovnej závierky;
- c) analytické kontroly (konzistentnosť a primeranosť) hlavných účtovných údajov;
- d) analýzy a odsúhlasenia účtov a/alebo zostatkov;
- e) testy vecnej správnosti záväzkov, platieb a špecifických položiek súvahy na základe reprezentatívnych vzoriek.

Prístup Dvora audítorov pri audite správnosti transakcií súvisiacich s účtovnou závierkou pozostáva:

- z priameho testovania transakcií v oblasti príjmov a v každej oblasti výdavkov s cieľom zistiť, do akej miery sú správne, (Testovanie transakcií znamená *podrobné preskúmanie* každej transakcie vybranej na základe vzoriek na overenie toho, či boli nárok alebo platba vypočítané správne a v súlade s príslušnými predpismi a nariadeniami). Dvor audítorov vyberie vzorku spomedzi transakcií zaznamenaných na rozpočtových účtoch a postupne vysleduje platbu až po úroveň konečného príjemcu (napr. poľnohospodára, organizátora školenia alebo navrhovateľa projektu rozvojovej pomoci), pričom overuje súlad na každej úrovni. V prípade, že je transakcia (na ktorejkoľvek úrovni) nesprávne vypočítaná alebo nespĺňa požiadavky právnych predpisov či zmluvné ustanovenia, považuje sa za transakciu s *chybou*. Chyby v transakciách vznikajú z rôznych dôvodov a majú rôznu formu v závislosti od typu porušenia a konkrétneho porušeného pravidla či zmluvnej povinnosti. Chyby v individuálnych transakciách nemajú vždy vplyv na celkovú vyplatenú sumu.

Dvor audítorov *klasifikuje chyby* takto:

- či sú vyčísliteľné, alebo nevyčísliteľné, v závislosti od toho, či je možné vypočítať, aká časť sumy uhradenej alebo prijatej z rozpočtu EÚ je ovplyvnená chybou,
- a z hľadiska ich povahy, konkrétne či sa týkajú oprávnenosti (platba nespĺňa pravidlá oprávnenosti), dostatočného podloženia (preplatenie nákladov, ktorých vznik nie je doložený), alebo správnosti (nesprávne vypočítaná platba),
- z posúdenia účinnosti systémov dohľadu a kontroly na zabezpečenie správnosti transakcií (*Systémy dohľadu a kontroly* zriaďuje Komisia a členské a prijímateľské štáty v prípade zdieľaného alebo decentralizovaného hospodárenia na riadenie rizík pre rozpočet EÚ vrátane správnosti transakcií. Posúdenie účinnosti systémov na zabezpečenie správnosti je preto kľúčovým audítorovým postupom a je obzvlášť užitočné pri formulovaní odporúčaní na zlepšenie. Každá skupina politík sa riadi množstvom individuálnych systémov, podobne ako príjmy. Dvor audítorov preto každý rok obvykle vyberie na preskúvanie vzorku systémov. Systémy sa označujú ako účinné pri znižovaní rizika chýb v transakciách, čiastočne účinné (ak sa zistili nejaké nedostatky vplývajúce na prevádzkovú efektívnosť) alebo neúčinné (ak sú nedostatky rozšírené, a preto úplne ohrozujú prevádzkovú efektívnosť). Okrem toho a v prípade existencie dôkazov Dvor audítorov predkladá *celkové hodnotenie* systémov pre skupinu politiky, ktoré zohľadňuje hodnotenie vybraných systémov, ako aj výsledky testovaných transakcií.).

K tomu sa pridávajú dôkazy získané prácou iných audítorov (ak sú dostupné) a analýza vyhlásení vedenia Komisie. V súlade s požiadavkami medzinárodných audítorových štandardov Dvor audítorov získa od Komisie vyhlásenie, ktoré potvrdzuje, že si Komisia splnila svoje povinnosti a poskytla všetky informácie, ktoré by mohli byť pre audítora dôležité. Sem patrí potvrdenie o tom, že Komisia poskytla všetky informácie týkajúce sa hodnotenia rizika podvodu, všetky informácie týkajúce sa podvodu alebo podozrenia z podvodu, ktorého si je Komisia vedomá, a všetky významné prípady nedodržania zákonov a nariadení.

Kapitoly 2 až 9 sa ďalej zaoberajú výročnými správami o činnosti príslušných generálnych riaditeľstiev. Tieto správy informujú o dosiahnutí politických cieľov a zavedených systémoch hospodárenia a kontroly s cieľom zabezpečiť správnosť transakcií a šetrné využívanie zdrojov. Ku každej výročnej správe o činnosti je priložené vyhlásenie generálneho riaditeľa, okrem iného o tom, do akej miery boli prostriedky použité na stanovený účel a kontrolné postupy zaisťujú správnosť transakcií. Dvor audítorov hodnotí výročné správy o činnosti a súvisiace vyhlásenia, aby zistil, do akej miery predkladajú verný obraz o finančnom hospodárení z hľadiska správnosti transakcií a identifikujú opatrenia nevyhnutné na riešenie akýchkoľvek vážnych kontrolných nedostatkov. Dvor audítorov informuje o výsledkoch tohto hodnotenia v časti Účinnosť systémov v kapitolách 2 až 9.

Samotný Európsky dvor audítorov, ako už bolo vyjadrené, nemá právomoci takej povahy aby mohol súdne či inak rozhodnúť. Ako výsledok svojich finálnych zistení zvyčajne konštatuje, že prevažná väčšina zistených chýb vyplýva z nesprávneho uplatnenia alebo porozumenia často zložitých pravidiel výdavkových schém EÚ. Ak má Dvor audítorov dôvod domnievať sa, že došlo k podvodnej činnosti, oznámi to úradu OLAF,

úradu Európskej únie pre boj proti podvodom, ktorý je zodpovedný za vykonanie výsledného vyšetrovania.

ZÁVER

Je nespochybniteľné, že demokracia má tiež svoje limity a našťastie nie je nejaký stály a zakonzervovaný jav, pričom demokracia nie je niečo efemérne teda prchavé, krátkodobé či pominuteľné. Demokracia to sú tí, ktorí v nej žijú, ktorým slúži – občania a tí hľadajú neustále nové cesty a spôsoby ako tento nástroj ich života prehľbovať, zdokonaľovať, či vylepšovať. A rozhodne popri tvorbe zákonov, ich vykonávaní a domáhania sa spravodlivého rozhodovania v prípade pochybení, sa kontrola stáva tým, čo demokraciu upevní. a to nie je len kontrola, o ktorej bolo tu uvažované. Oponenti zdvihnú určite obočie a aj svoj hlas, že veď demokracia má parlamentnú kontrolu. Tá má ale svoje hranice a zdá sa, že parlamentná kontrola sa vyčerpáva. Veď parlament je postavený na politických stranách a tie predsa nepôjdu proti sebe a parlamentnou kontrolou nemôžu objektívne dosiahnuť to, čo dosiahne nezávislá kontrola. A to nielen kontrola verejných financií, hoci tá môže byť v popredí. Život už neraz dokázal, že je tu účinná kontrola médií, ktoré dokážu „zázrak“ a aj tých najsilnejších jedincov sa podarilo „odstaviť“ od moci pod tlakom médií. Siedmej veľmoci¹⁸ – čo je metaforické pomenovanie periodickej tlače, ktoré vyzdvihuje a podľa niektorých teoretikov preceňuje jej možnosti spoluvytvárať verejnú mienku a spoločenské vedomie. Jeho pôvodcom je údajne Napoleon. Na začiatku 19. storočia existovalo päť veľmocí: Francúzsko, Anglicko, Rakúsko, Prusko a Rusko, z ktorých štyri bojovali proti Napoleonovi. Za piatu, ktorá proti nemu povstala, považoval vraj nemecké noviny *Rheinische Merkur*. Inde tlač vo všeobecnosti považovali za šiestu veľmoc. Keď sa označenie „veľmoc“ dostalo na konci 19. storočia aj Taliansku, tlač sa stala siedmou veľmocou.

No a potom netreba zabúdať na relatívne novú silu – tretí sektor (prvý je vládna moc, druhý podnikateľská sféra a tretí neziskové organizácie) a ten má oficiálne pomáhať všade tam, kde zlyhávajú ostatné zložky spoločnosti. Má byť kontrolným mechanizmom vlády bez ohľadu na to, kto je pri moci.¹⁹ Tretí sektor = mimovládny, neziskový, nezárobkový, nezávislý a je sprostredkovateľom moci sociálnej. Názory na pojem a zaradenie tretieho sektora²⁰ sa rôznia.

Ekonomovia považujú tretí sektor za inštitucionálnu odpoveď na nedostatky štátu (oslabenú schopnosť uspokojiť požiadavky menších na poskytovanie ver. statkov) a trhu (informačná asymetria medzi producentom a konzumentom). Pre neokorporativistické teórie je tretí sektor nárazníková zóna medzi štátom a spoločnosťou. podľa politológov je tretí sektor sprostredkovateľom pôsobiacim v priestore medzi trhom a štátom. Právnicki hlásajú, že prvý sektor je vyhradený pre ekonomiku, druhý sektor reprezentuje štátnu moc, sústavu štátnych orgánov a organizácií – teda štátnych inštitúcií, v treťom sektore pôsobia neštátne neziskové organizácie orientované na charitatívnu a humanitnú činnosť, život. prostredie, vzdelávanie...

¹⁸ Pozri: <http://www.medialna.vychova.sk/siedma-velmoc/>.

¹⁹ Pozri Viera Urbanová, Vládne mimovládky. Dostupné z: <http://www.extraplus.sk/1264/vladne-mimovladky>.

²⁰ Pozri viac <http://student.netbox.sk/d/euba/tvfko.doc>.

Vo všeobecnosti iní experti²¹ poukazujú na to, že kontrolná funkcia občianskych organizácií môže prispievať k tvorbe efektívnejších politík, k lepšiemu hospodáreniu štátu, ako aj k uplatňovaniu lepších investícií do rozvoja spoločnosti. Preventívne opatrenia, ktoré v minulosti prijali vďaka organizáciám tretieho sektora ušetrili štátu a samosprávnym orgánom nevyčísliteľné sumy.

Uvedené je už ale o niečom inom a predstavuje oveľa širší pohľad na predmetnú problematiku než bola ambícia autora tejto state.

Takže fenomén kontroly tu je. V rovine štátu a práva by teda bolo veľmi vhodné rozvinúť o nej plodnú diskusiu aj s odvážnym prehodnotením doterajšej klasickej tri a pol storočia trvajúcej teórie trojdelenia moci. Život si to žiada.

Názory vyjadrené v tejto stati sú výlučne osobnými akademickými názormi autora.

doc. JUDr. Ladislav Balko, PhD.

Evropský účetní dvůr

²¹ Pozri BÚTORA, Martin – BÚTOROVÁ, Zora – STREČANSKÝ, Boris. In: Občianstvo a mimovládny sektor na Slovensku Trendy a perspektívy, Občianske združenie Včelí dom, Bratislava 2012, http://www.vcelidom.sk/source/download/aktivne-obcianstvo-a-neziskovy-sektor-na-slovensku_trendy-a-perspektivy.pdf.

Ladislav Balko

A Legal Reflection on “a Supervisory’s Power” with the Accent on the European Court of Auditors as a One of the Main EU Institutions

Abstract: The author in the introduction raises several scientific problems, primarily focused on state and law issues. It refers to the fact that the state creates control mechanism of its own (general as well as specific) which, if they are to fulfill its purpose, must be separated from direct state politics, and not only formally (institutionally). Then it goes on to present consideration about a “supervisory power” as a new power in the hierarchy of state power. Every state now has control mechanism management of public authority and supreme audit institutions, whose independence is usually secured in a constitutional manner. This fact is illustrated on the institutional structure and points to specific models in different countries as well as the European Court of Auditors as a collective body of external control of the European Union. Its legal status is characterized in detail by major legislative pillars such as sovereignty, subsidiarity and proportionality, collegiality – collectivity, professionalism – competence and others. The activity of the Court is presented through three types of audits conducted by the Court, a detailed structure is given by the European Court of Auditors and the rules of its proceedings. The article presents an interesting case of the European Court of Justice regarding the Court’s supervisory powers. In conclusion, the author points out the challenging nature of state audit work.

Key words: state, control, audit, Supreme audit institutions, the European Court of Auditors, the legal pillars, financial audit, compliance audit, performance audit